



LÚCIA SILVA ALBUQUERQUE

**O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS
GERADAS PELAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE
INTERESSE PÚBLICO -OSCIP DO ESTADO DA PARAÍBA**

JOÃO PESSOA – PB

2007

LÚCIA SILVA ALBUQUERQUE

O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS
GERADAS PELAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE
INTERESSE PÚBLICO -OSCIP DO ESTADO DA PARAÍBA

Dissertação de Mestrado, apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, sob a orientação do Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

JOÃO PESSOA – PB

2007

ALBUQUERQUE, Lúcia Silva.

O Nível de Evidenciação das Informações Contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público -OSCIP do Estado da Paraíba / Lúcia Silva Albuquerque. João Pessoa: o autor, 2007.

Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB e UFRN).

Orientador: Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, Dr.

1 Evidenciação; 2 Terceiro Setor; 3 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP.



PARECER DA COMISSÃO EXAMINADORA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO DE

LÚCIA SILVA ALBUQUERQUE

O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS GERADAS PELAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO - OSCIP DO ESTADO DA PARAÍBA

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: MENSURAÇÃO CONTÁBIL

LINHA DE PESQUISA: MODELO DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

A comissão examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, considera a candidata LÚCIA SILVA ALBUQUERQUE **APROVADA**

João Pessoa-PB, 11 de Maio de 2007

Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante - UFPB
Orientador

Prof. Dr. Paulo Aguiar do Monte - UFPB
Membro Interno

Prof. Dr. Paulo Arnaldo Olak - UEL
Membro Externo

DEDICATÓRIA

Ao Deus Todo Poderoso, minha fortaleza e sustentáculo.

À minha família, constante afirmação da presença divina, base da minha existência e de todos os meus projetos.

Ao meu pai Antonio, meu exemplo, meu amigo, essa conquista é sua.

À mulher de fé, minha querida mãe Antonia, pelas orações e amor que revigora minhas forças.

Aos meus irmãos, Elvis, José e Margareth, pela certeza do amor que sempre nos uniu, mesmo na distância, o carinho de vocês é presente.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, pelo exemplo de docente, que exerce o seu ofício com competência, paciência e doçura, pois ama o que faz e por ter-me permitido conhecer uma pessoa de coração aberto, sua atenção e paciência, no processo de construção desta pesquisa foram meus maiores ensinamentos. O meu respeito e admiração.

A Kelly, amiga de longa dada, irmã de coração, pela paciência, incentivo e colaboração sempre presente.

Ao amigo Wenner Gláucio, meus mais sinceros agradecimentos, por acreditar no meu trabalho e nas minhas capacidades, por ser o grande incentivador desse projeto de vida. Você faz parte dessa conquista.

A Janayna Luz que no começo da minha vida acadêmica você foi meu auxílio, hoje é meu exemplo.

Aos meus demais familiares. Em especial, a minha tia Terezinha de Jesus (Tetê) e Valéria, minha prima, que sempre torceram realmente por mim e pela minha luta, em todos os sentidos.

Aos amigos da turma do mestrado Yara Magally, Joana D'arc, Josicarla Santiago, Diogo Henrique, Geraldo Magela, Robério Dantas, Cícero Caldas, Thiago e Cíntia., juntos comigo sofreram, se angustiaram e se solidarizaram com as dificuldades diárias, mas sempre persistira. Obrigada, pela convivência sadia e prazerosa durante o curso.

Agradeço particularmente aos amigos José Ribamar e Fernanda Marques pela amizade, apoio e contribuições a minha pesquisa, os laços de amizade que nos uniram transcenderam o mestrado.

Aos professores Aos professores Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. José Matias Pereira, Dr. José Dionísio Gomes da Silva, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dr. Paulo Amilton, Dr. Martinho Mauricio Gomes de Ornelas, Dr^a Aneide de Oliveira Araújo, pelo incentivo a pesquisa e o aprendizado repassado, muito obrigada!

Aos funcionários que atuam no curso de Mestrado Institucional e Interregional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, em especial, Ridan e Ivanaci.

Às famílias que me receberam em suas casas, como se minhas fossem, durante todo o período de créditos do mestrado e que fizeram com que esse período, muitas vezes cansativo, se transformasse em descanso e aconchego, o meu agradecimento a Elizabete, Holanda e família (João Pessoa) e Yara e família (Natal).

Aos gestores das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado e pelas conversas informais que tanto agregaram conhecimento ao estudo.

Aos membros da banca examinadora, pelo tempo, experiência e atenção dispensados à leitura desta dissertação e por aceitarem participar desta banca examinadora.

Ao amigo Alexandre Melo, pela colaboração nas inúmeras viagens pelas cidades da Paraíba, na fase da pesquisa de campo.

A Faculdade do Vale do Ipojuca – FAVIP, por todo o apoio e incentivo, em especial aos amigos Daniella Andrade, Marconi Rodrigues, Carlos Tanouss, Graça Passos, Luciana Batista, Janiery Queiroga.

Por fim, a tantos que colaboraram com a elaboração desta dissertação, em diversos momentos, o meu agradecimento.

RESUMO

O Terceiro Setor tem crescido, nessa última década, devido à preocupação da sociedade civil organizada com as questões sociais. A partir disso, surgiu a necessidade de criar um instrumento legal que pudesse reconhecer a atuação desse setor na área de assistência pública. Através da Lei nº 9.790/99, estabeleceu-se a certificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP para entidades que se adequassem às exigências legais. Essa lei, regulamentada em 30/06/99, pelo Decreto nº 3.100, transforma tais entidades em parceiras dos órgãos governamentais, aptas a firmarem Termos de Parceria que prestem contas com transparência e publicidade. Dessa forma, a necessidade de informação do usuário é fator determinante na evidenciação das informações contábeis. Nesta perspectiva, a presente pesquisa buscou identificar o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP do Estado da Paraíba. Para isso, foram pesquisadas 34 OSCIP, dentre um total de 43 organizações, definidas como universo da pesquisa, por meio de um questionário com perguntas objetivas direcionadas aos gestores. Para efetuar a análise descritiva dos dados, utilizou-se o programa SPSS, versão 10.0, bem como os testes estatísticos não-paramétricos (Teste Exato de Fisher e Qui-Quadrado). Em relação aos resultados da pesquisa, verificou-se que 20,6% das OSCIP evidenciam os relatórios contábeis obrigatórios (nível 3 de evidenciação) e apenas 8,8% apresentam o nível 4 de evidenciação, ou seja, um nível considerado satisfatório. Portanto, ainda não existe uma preocupação latente em dar publicidade às informações contábeis geradas nessas OSCIP com um nível de *disclosure* satisfatório.

Palavras-Chave: Evidenciação, Terceiro Setor, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP.

ABSTRACT

The Third Sector has grown in the last decade, due to the concern of the organized civil society with social questions. Based on that, the necessity of creating a legal instrument that could recognize the performance of this sector in public assistance area arises. Through the Law 9.790/99, it was established the certification of the Civil Society Organization of Public Interest – OSCIP, to corporations that fit the legal demands. This law, regulated in 06/30/99 by the decree n° 3.100, transforms such corporations in partners of governmental organs, capable of establishing Partnership Term that render account with transparency and publicity. Thus, the necessity of users information is a determinant factor in the accounting information disclosure. In this perspective, this research aimed at identifying the level of the accounting information disclosure generated by the OSCIP from Paraíba state. In order to achieve this purpose, there were researched 34 OSCIP, from a total of 43 organizations, defined as the research universe, through a questionnaire with objective questions to the managers. It was utilized the SPSS program, version 10.0, to accomplish the descriptive data analysis, as well as the non-parametric statistic tests (Fisher's Exact Test and Square-Qui). Regarding to the results of this research, it was verified that 20,6% of the OSCIP evidence the obligatory accounting reports (level 3 of disclosure), and only 8,8 present the level 4 of disclosure, that is, a level considered satisfactory. Therefore, there is no a latent concern in making known the accounting information generated in this OSCIP with a level of satisfactory disclosure.

Keywords: Disclosure, Third Sector, Civil Society Organization of Public Interest - OSCIP

LISTA DE TABELAS

TABELA 4.1 – CARGO/FUNÇÃO DO RESPONDENTE	76
TABELA 4.2 – IDADE DOS RESPONDENTES	76
TABELA 4.3 – TEMPO DE ATUAÇÃO DOS GESTORES NO TERCEIRO SETOR	77
TABELA 4.4 – NÍVEL DE ESCOLARIDADE	77
TABELA 4.5 – SEXO DO RESPONDENTE	78
TABELA 4.6 – ÁREA DE ATIVIDADE DA OSCIP	79
TABELA 4.7 – ANO DA FUNDAÇÃO DA OSCIP	79
TABELA 4.8 – ANO DA CERTIFICAÇÃO DA OSCIP	80
TABELA 4.9 – RECURSOS HUMANOS/VOLUNTÁRIOS NA OSCIP	80
TABELA 4.10 – RECURSOS HUMANOS/FUNCIÓNÁRIOS NA OSCIP	81
TABELA 4.11 – VOLUME MÉDIO DE RECURSOS	83
TABELA 4.12 – TERMO DE PARCERIA	84
TABELA 4.13 – VALOR DO TERMO DE PARCERIA	85
TABELA 4.14 – ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	85
TABELA 4.15 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS	86
TABELA 4.16 – GRAU DE IMPORTÂNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS	87
TABELA 4.17 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO OBRIGATÓRIAS	88
TABELA 4.18 – GRAU DE IMPORTÂNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO OBRIGATÓRIAS	88
TABELA 4.19 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS	89
TABELA 4.20 – PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA O GOVERNO	89
TABELA 4.21 – PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA AGÊNCIA DE FINANCIAMENTO	90
TABELA 4.22 – PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA DOADORES	91
TABELA 4.23 – PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA COMUNIDADE	91
TABELA 4.24 – FREQUÊNCIA DA ELABORAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	92
TABELA 4.25 – DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	92
TABELA 4.26 – MÍDIA UTILIZADA PARA DIVULGAÇÃO	93
TABELA 4.27 – INFORMAÇÕES CONTÁBEIS COMPÕEM A ESTRUTURA BÁSICA	93
TABELA 4.28 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NA CAPTAÇÃO DE RECURSOS	94
TABELA 4.29 – GRAU DE IMPORTÂNCIA NA CAPTAÇÃO DE RECURSOS	94
TABELA 4.30 – EFICIÊNCIA E EFICÁCIA DA GESTÃO	95
TABELA 4.31 – UTILIZAÇÃO DE ORÇAMENTO	95
TABELA 4.32 – COMPARAÇÃO DAS METAS ORÇADAS COM AS PLANEJADAS	96
TABELA 4.33 – DIVULGAÇÃO DAS METAS	96
TABELA 4.34 – MEDIÇÃO SISTEMÁTICA DE DESEMPENHO	97
TABELA 4.35 – INDICADORES NÃO FINANCEIROS	97
TABELA 4.36 – GRAU DE IMPORTÂNCIA DOS INDICADORES NÃO FINANCEIROS	98
TABELA 4.37 – AVALIAÇÃO DE RESULTADOS	98
TABELA 4.38 – RESULTADOS AVALIADOS	99
TABELA 4.39 – INFORMAÇÕES CONTÁBEIS ESTABELECIDAS PELO FASB Nº 4 PARA ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	100
TABELA 4.40 – GRAU DE CONCORDÂNCIA E DISCORDÂNCIA DAS AFIRMAÇÕES DO FASB Nº 4	100
TABELA 4.41 – NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS OSCIP	102
TABELA 4.42 – DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NA ESTRUTURA BÁSICA DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS	104
TABELA 4.43 – TERMO DE PARCERIA E A AVALIAÇÃO DE RESULTADOS	105

TABELA 4.44 – TEMPO DE ATUAÇÃO DOS GESTORES NO TERCEIRO SETOR E O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS OSCIP	106
TABELA 4.45 – TERMO DE PARCERIA E O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS OSCIP	107
TABELA 4.46– VOLUME DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS E O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS OSCIP	108

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - CARACTERÍSTICAS DE ORGANIZAÇÃO DE TERCEIRO SETOR - OTS.....	28
QUADRO 2 - COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL	53

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - A TRÍADE ENTRE O ESTADO, O MERCADO E O TERCEIRO SETOR	27
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – FONTES DE FINANCIAMENTO	83
---	----

SIGLAS

ABONG - Associação Brasileira de Organizações não Governamentais
AICPA – *American Institute Of Certified Public Accountants*
APB- *Auditing Practices Board*
ARS – *Accounting Research Study*
BACEN- Banco Central do Brasil
CEBAS- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CNAS - Cadastro no Conselho Nacional de Assistência Social
CNPJ- Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CVM- Comissão de Valores Mobiliários
DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa
DOAR- Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos
DRE- Demonstração do Resultado do Exercício
DVA - Demonstração do Valor Adicionado
ESFL – Empresas ou entidades sem finalidade de lucro
FASB – *Financial Accounting Standards Board*
FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras
GIFE- Grupo de Institutos Fundações e Empresas
IAS- Norma Internacional de Contabilidade
IASB- *International Accounting Standards Board*
IBASE – Instituto Brasileiro de Análise Sociais e Econômicas
IBGE- Instituto Brasileiro de Geografia. e Estatística
IBRACON- Instituto Brasileiro de Contadores
ICNPO- *Internacional Classification of Nonprofit Organizations*
INSS- Instituto Nacional do Seguro Social
IPEA- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
ONG- Organizações não-governamentais
OSCIP- Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
OSFL- Organizações Sem Fins Lucrativos
PIB - Produto Interno Bruto
SAR - *Summary Annual Report*
SEC- *Securities and Exchange Commission*
SPSS- *Statistical Package for Social Science*
USP- Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 Considerações iniciais.....	15
1.2 Caracterização do Problema.....	18
1.3 Objetivo Geral.....	21
1.3.1 Objetivos Específicos.....	21
1.4 Relevância da Pesquisa.....	22
1.5 Estrutura do Estudo.....	24
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	26
2.1 Aspectos conceituais do Terceiro Setor.....	26
2.2 Características das Organizações do Terceiro Setor.....	27
2.3 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP.....	31
2.4 Evidenciação.....	37
2.5 Formas de evidenciação das informações contábeis.....	43
2.6 Evidenciação das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP.....	45
2.7 Demonstrações Contábeis no terceiro setor.....	48
2.7.1 Balanço Patrimonial.....	50
2.7.2 Demonstração do Resultado do Exercício/ Demonstração do Superávit ou Déficit do Período.....	54
2.7.3 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e/ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social.....	55
2.7.4 Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos – DOAR.....	57
2.7.5 Demonstração de Fluxo de Caixa – DFC.....	58
2.7.6 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.....	60
2.7.7 Balanço Social.....	62
2.7.8 Demonstração do Valor Adicionado – DVA.....	64
2.8 A avaliação de desempenho nas entidades do Terceiro Setor.....	65
3. METODOLOGIA.....	68
3.1 Hipóteses	68
3.2 Universo da Pesquisa.....	69
3.3 Procedimento da coleta de dados.....	73
3.4 Apresentação e Interpretação de Dados.....	75
3.5 Tratamento Estatístico.....	74
4 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	75
4.1 Análise Descritiva dos Resultados.....	75
4.1.1 Caracterização dos Gestores das OSCIP.....	76
4.1.2 Caracterização das OSCIP Pesquisadas.....	78
4.1.3 Fontes de Financiamento.....	82
4.1.4 Informações Sobre Evidenciação.....	85
4.1.5 Avaliação de Gestão.....	95
4.1.6 Informações Contábeis Estabelecidas Pelo FASB (<i>Financial Accounting Standard Board</i>) N° 4 Para Entidades Sem Fins Lucrativos.....	99
4.2 Teste das Hipóteses.....	103

5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS

FUTUROS.....	109
5.1 Conclusões.....	109
5.2 Limitações e Recomendações para Estudos Futuros.....	112
REFERÊNCIAS.....	114
APÊNDICE.....	122
ANEXO.....	130

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

A crise do Estado como provedor dos serviços sociais marcou as últimas três décadas no Brasil. Esta realidade limitou sobremaneira a sua capacidade de atendimento às demandas sociais, desembocando numa situação de caos que tem se apresentado como um ambiente propício ao crescimento de um número cada vez maior de organizações sem fins lucrativos com vistas à produção de bens e serviços públicos.

Salamon (1998, p. 8) identifica algumas das crises responsáveis pelo surgimento e crescimento de organizações do terceiro setor:

- Crise de desenvolvimento: exemplificada com a crise do petróleo na década de 1970 (Sub-Saara – África, Ásia Ocidental, América Latina), a qual resultou em baixo desempenho econômico, altas taxas de crescimento populacional e pessoas vivendo em condições de pobreza absoluta;
- Crise do modelo *Welfare State*: posição em que o Estado torna-se incapaz de solucionar todos os problemas sociais crescentes, decorrentes de variáveis como globalização econômica, avanço tecnológico e crescimento populacional, por apresentar-se “sobrecarregado” e “superburocratizado”;
- Crise ambiental global: destruição do meio ambiente e recursos naturais, por parte de países em desenvolvimento, como meio de solucionar o problema da sobrevivência imediata.

De acordo com Coelho (2002), o Brasil não chegou a ter uma crise do *welfare state*, já que nunca o alcançamos plenamente, mas pode-se dizer que houve uma crise do Estado, que se agravou consideravelmente ao final do período do governo militar, esgotando o modelo desenvolvimentista e centralizado.

O cenário de caos decorrente da crise do Estado e da dificuldade do mercado em oferecer soluções aos problemas gerados a partir do desenvolvimento industrial, bem como o aumento das demandas sociais tem se mostrado como ambiente propício para o crescimento, cada vez mais acelerado, de um grupo de instituições como: Fundações, Organizações não-governamentais (ONG), Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), que participam de forma ativa na busca pela solução de questões relacionadas ao meio ambiente, cidadania, educação, saúde segurança, dentre outras (BETTIOL, 2005).

Portanto, esse tipo de entidade sem finalidade lucrativa, que não pode ser caracterizada como genuinamente pública e nem tão pouco como privada, que tem como missão atender à

demanda social por meio de serviços que deveriam ser, originalmente, supridos pelo Estado está inserida no chamado Terceiro Setor.

Segundo Alves (2002), o início dos anos 1990 trouxe um grande paradoxo, pois simultaneamente ao processo de democratização das instituições, o Brasil viveu uma crise econômica – que se arrasta desde o final dos anos 1970 – sem precedentes na sua história, elevando ainda mais a distância entre pobres e ricos. E, justamente nesse período de aumento das demandas sociais, enfrentou-se a hegemonia de um discurso neoliberal que pede uma redução do tamanho e das atividades do Estado, proclamando o império do mercado. Diante deste fato, programas estatais de caráter social, que já funcionavam precariamente, tendem a desaparecer, o que com certeza agravará ainda mais essa situação. Esgotados os limites, com uma demanda social enorme e vivendo a chamada crise da ruptura de paradigmas, os movimentos sociais e as ONGs passaram a abrir o diálogo e a estabelecer parcerias com o governo, com os empresários e com as tradicionais associações de ajuda mútua e assistência.

Justifica-se, então, em tal cenário, o aparecimento de um número cada vez maior de organizações sem fins lucrativos, o que constitui um fenômeno dos tempos contemporâneos. A sociedade civil, como meio de responder às suas próprias demandas, organiza-se por meio de entidades sem fins lucrativos, angariando recursos no sentido de suprir necessidades coletivas. Ressalta-se que essas entidades são vistas, muitas vezes, como uma possibilidade de gerar auto-sustentação para as populações mais carentes e, assim, vêm aumentando seu poder de influência. O termo “Terceiro Setor” é utilizado para diferenciar essas organizações daquelas do “setor privado” (segundo setor) e do “setor público” (primeiro setor).

Entretanto, segundo Soares (2006), definir claramente o Terceiro Setor é tarefa que requer maiores estudos e pesquisas, tendo em vista a escassez de bibliografia na área. Além disso, alguns autores concordam quanto à existência de uma confusão conceitual sobre o real significado da expressão terceiro setor, bem como sobre os diversos tipos de organizações que o compõem.

Segundo Alves (2002), comenta-se muito sobre Terceiro Setor, todavia pouco se conhece sobre esse termo. Quando se referem ao Terceiro Setor, percebe-se que as pessoas têm em geral, apenas algumas vagas idéias: alguns associam a ONG, outros a caridade ou a obras religiosas. Há também quem associe o termo Terceiro Setor ao setor de serviços na economia. Essa confusão explica-se também pelo fato de a pesquisa sobre o assunto ser ainda incipiente no Brasil, havendo também pouca disseminação das pesquisas existentes. Enfim, trata-se de um domínio de conhecimento que precisa ser pesquisado.

Na visão de Hudson (1999), o setor é formado por uma diversificação muito grande de organizações, entretanto restringe o termo terceiro setor a todas as organizações que:

- Têm basicamente um objetivo social em vez de procurarem gerar lucro;
- São independentes do Estado, porque são administradas por um grupo independente de pessoas, e não fazem parte de um departamento de governo ou de autoridades locais ou de saúde;
- Reinvestem todo o seu saldo financeiro nos serviços que oferecem ou na própria organização.

Várias denominações são atribuídas a esse grupo de organizações que surge na sociedade civil: organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, organizações não governamentais (ONG) ou Terceiro Setor. Genericamente, a literatura agrupa nessas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, que visam à produção de um bem coletivo.

O termo terceiro setor foi utilizado pela primeira vez por pesquisadores nos Estados Unidos na década de 1970, e, a partir da década de 1980, passou a ser usado também pelos pesquisadores europeus. Para eles, o termo sugere elementos amplamente relevantes, expressando uma alternativa para as desvantagens tanto do mercado, associadas à maximização do lucro, quanto do governo, com a burocracia inoperante. Assim, este combina a flexibilidade e a eficiência do mercado com a equidade e a previsibilidade da burocracia pública. No Brasil, aos poucos, começa-se a utilizar mais o termo Terceiro Setor (COELHO, 2002).

A despeito da importância que o Terceiro Setor vem alcançando no contexto social e econômico do país, ainda é uma área com poucas pesquisas. Para Coelho (2002, p.19), “do ponto de vista acadêmico, apenas recentemente os pesquisadores voltaram para esse tipo de associativismo. Apesar da importância do debate público, poucos estudos foram até agora efetuados no Brasil”. Conforme enfatiza Ioschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente.

Outro ponto crucial que deve ser indagado nessas organizações, diz respeito à geração e/ou obtenção de receitas para sua manutenção. Drucker (1997) afirma que a instituição sem fins lucrativos também necessita de uma estratégia de captação de recursos. A fonte de seu dinheiro é provavelmente o que mais a diferencia das empresas e do governo, pois a empresa

levanta dinheiro vendendo aos seus clientes e o governo cobra impostos. Já a Instituição sem fins lucrativos tem de levantar dinheiro de doadores.

Dentro desse contexto, Andrade (2002) revela que aos poucos as organizações do Terceiro Setor estão incluindo, em sua pauta de trabalho, a preocupação com seu fortalecimento institucional e com a construção das condições de sua sustentabilidade em longo prazo. Para isto, algumas estão quebrando paradigmas e, em vez de passar o chapéu pedindo doações para a caridade, estão desenvolvendo projetos, para buscar parceiros comprometidos com o desenvolvimento social.

Nessa percepção, as organizações do Terceiro Setor devem buscar gerir melhor o seu processo de gestão, através da utilização de práticas gerenciais que proporcione informações para a tomada de decisão.

Beuren e Jeremias (2000) afirmam que, sendo a Contabilidade responsável em fornecer informações aos gestores para que eles tomem suas decisões, ela tem um papel preponderante na tomada de decisões destas entidades. Porém, as pesquisas e normas que contemplam as entidades sem fins lucrativos, no Brasil, ainda são bastante embrionárias.

É notório que muitas pesquisas têm sido realizadas no âmbito da Contabilidade em áreas, por exemplo, auditoria, custos, normas contábeis etc., mas poucas na área do Terceiro Setor. Cabe notar, portanto, que sendo a Contabilidade responsável por produzir informações que, dentre outras utilidades, sirvam para sustentar o processo decisório dos gestores de qualquer tipo de entidade, inclusive aquelas do Terceiro Setor, não se pode descuidar da pesquisa nesta área, de modo que seja aprimorado o processo de geração de informações contábeis pela Contabilidade.

1.2 Caracterização do Problema

Na atividade empresarial, os investidores exigem dos gestores a maximização do lucro e os consumidores exigem a qualidade dos bens e serviços produzidos a preços competitivos. O não atendimento de tais cobranças e exigências pode resultar na não aplicação de recursos por parte dos investidores naquela empresa e, conseqüentemente, fazer com que os consumidores deixem de comprar seus produtos e serviços (OLAK; NASCIMENTO, 2006).

Além da obrigação de atender à cobrança de investidores e consumidores, um outro tipo de obrigação que se coloca hoje perante as empresas diz respeito ao sentido de responsabilidade social. Esta nova visão de obrigação das empresas faz com que algumas decidam por firmar parceria com entidades do Terceiro Setor.

De acordo com Alves, Fonseca e Moore (2005), o que motiva as empresas a procurarem parceria com as organizações sem fins lucrativos são: a) necessidade de melhora da imagem e de ser reconhecida como socialmente responsável; b) busca por clientes potenciais; c) busca por maior eficiência na atuação social; d) oportunidade de marketing social com baixo custo; e) o executivo da empresa simpatiza com a causa ou entidade; f) promoção de uma causa considerada urgente pelo público; g) acesso a pessoas influentes; h) as organizações sem fins lucrativos devem ter uma abrangência internacional, nacional, local ou regional; uma liderança carismática e conhecida; estável, nome reconhecido e, por fim, a causa tratada deve ser atrativa ao ramo da empresa.

Nas Organizações do Terceiro Setor, os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram realmente aplicados nos projetos institucionais com êxito, ou seja, se a entidade foi eficaz. Caso isto não ocorra, provavelmente tais entidades terão seus recursos limitados ou até mesmo interrompidos. Diante de tais características, a relação de *accountability* deverá ser muito forte nestas entidades. Os autores ainda alertam que essas organizações no Brasil não cultivam a transparência (OLAK; NASCIMENTO 2006).

Entretanto, segundo Falconer (1999), este panorama está mudando, para atingir sucesso, e, simultaneamente, maximizar o benefício social de sua atuação, uma vez que as organizações devem, obrigatoriamente, presta contas a alguém. O tipo de atuação e a relação que desenvolvem com o seu ambiente determinam com quem e de que forma deve ocorrer esta prestação de contas. Portanto, além de respeitar as leis e obedecer a todas as obrigações contratuais, as organizações devem fornecer ao público informações suficientes, para que este possa se posicionar a seu respeito, principalmente, se esta organização solicita doações deste público: quem controla a organização? Quais são os seus interesses? De onde provêm seus recursos? Para que são utilizados? São eficientes no seu uso?

Diante de tais questionamentos, o caminho mais seguro para a continuidade e sustentabilidade dessas organizações deve ser a evidenciação das suas informações, pois, à medida que tornam mais evidentes suas informações, conquistam mais credibilidade e respeito, ou seja, legitimidade social.

De acordo com Falconer (1999), em um contexto no qual as organizações passam a competir de forma mais direta por recursos públicos e privados, deverá ser com a capacidade de demonstrar posições claras e resultados concretos que as organizações abertas, conhecidas

do público, ganham legitimidade social. Portanto, *accountability*, mais que a prestação de contas, tende a estabelecer-se como estratégia competitiva.

Em outros termos, é exigido que haja transparência na gestão, de forma que a expectativa de prestação de contas seja atendida, fator este que deixa evidente a necessidade dessas organizações buscarem ferramentas de gestão.

Para Araújo (2005), os motivos que levam as Organizações Não-Governamentais - (ONG) - a buscarem a profissionalização estão relacionados diretamente a dois fatores: o primeiro refere-se à concorrência por recursos, que, com o crescimento do chamado Terceiro Setor, no qual estão inseridas as ONG, faz com que a fatia, que cabe a cada uma dessas organizações, sem fins lucrativos tenda à diluição; o outro está ligado às exigências que a sociedade faz em relação à aplicação desses recursos por parte dessas organizações.

Segundo Olak e Nascimento (2000, p.1), existem três elementos que caracterizam uma postura gerencial e de controle aplicável a organizações do terceiro setor, são elas: “transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”. No entanto, Araújo (2002) explica que o termo “*accountability*” deve ser empregado como a obrigação de prestação de contas e o termo transparência deve ser utilizado como essência do termo “*disclosure*”, que trata da forma de apresentação dos relatórios da gestão.

Nesse sentido, evidenciação (ou *disclosure*) está ligada aos objetivos da Contabilidade, devendo prover informações diferenciadas para diversos usuários. Estes usuários devem exigir que os demonstrativos sejam elaborados de modo claro e em linguagem inteligível, evitando-se, na medida do possível, somente a utilização de termos técnicos.

Entende Iudícibus (2004) que a evidenciação está ligada aos objetivos da Contabilidade, ao assegurar informações qualitativas e quantitativas diferenciadas aos diversos tipos de usuários, de modo que lhes permitam compreender os riscos e as atividades da empresa com o necessário detalhamento, relevância e tempestividade. Em sua obra, Most (1977) observou que os limites de evidenciação vão além das demonstrações financeiras e dos relatórios que as acompanham. Portanto, a evidenciação no campo do Terceiro Setor pode ser um importantíssimo instrumento de captação de recursos e *accountability* nas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Tendo em vista que o processo de captação de recursos é fator crucial para o alcance dos objetivos das entidades do Terceiro Setor, para sua sustentabilidade e continuidade, a evidenciação, assim, transforma-se em ponto crítico desse processo.

Têm-se, então, por um lado, a relevância das entidades que compõem o Terceiro Setor e, por outro lado, a necessidade de bem informar como fator influente na sobrevivência dessas entidades. É nesse contexto que visualiza-se o seguinte problema: **Qual o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP do Estado da Paraíba ?**

1.3 Objetivo Geral

Identificar o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP situadas no Estado da Paraíba.

1.3.1 Objetivos Específicos

- Apresentar o Terceiro Setor e características que lhes são próprias;
- Discutir o surgimento das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e a legislação relativa a esse tipo de entidade;
- Identificar os usuários das Informações Contábeis nas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP);
- Verificar quais as formas de divulgação dos relatórios contábeis, bem como o uso desses relatórios como ferramenta essencial no processo de comunicação;
- Identificar como as OSCIP evidenciam a gestão de seus recursos para os agentes econômicos.

1.4 Relevância da Pesquisa

No plano internacional, existe uma pesquisa sobre o Terceiro Setor, sob o título *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* (O Projeto comparativo sobre o Setor Sem Fins Lucrativos), coordenada pelo *Institute for Policy Studies da Johns Hopkins University*, participaram desse projeto 22 países¹, entre eles o Brasil. A pesquisa teve como objetivo documentar empiricamente o alcance, estrutura, financiamento e papel do terceiro setor nesses países. Os dados seguintes, retirados deste estudo, ilustram a abrangência e o

¹ Os países que participaram da pesquisa foram: Holanda, Irlanda, Bélgica, França, Grã Bretanha, Alemanha, Espanha, Áustria, Finlândia, República Tcheca, Hungria, Eslováquia, România, Austrália, Estados Unidos, Israel, Japão, Argentina, Peru, Brasil, Colômbia e México. No Brasil, o projeto foi coordenado pelo Instituto de Estudos da Religião –ISER, tendo como coordenadora da pesquisa Leilah Landim.

volume de recursos que o terceiro setor tem mobilizado nos principais países do mundo contemporâneo: nos Estados Unidos, cidadãos doaram em 1991 cerca de 70 bilhões de dólares para organizações e movimentos sem fins lucrativos. No mesmo ano, 94.2 milhões de adultos, 52% do total da população acima de 18 anos do país dedicaram uma média semanal de 4.4 horas de trabalho voluntário para causas sociais e comunitárias, o que corresponde a um total anual de 15.2 bilhões de horas. Estas horas representam o equivalente a 9 milhões de empregados trabalhando em tempo integral. Medido em termos monetários, o valor anual do trabalho voluntário seria da ordem de 176 bilhões de dólares. Na Alemanha e no Japão, 40% dos dias de internação hospitalar se dão em hospitais sem fins lucrativos. No Japão, mais de 75% de todos os estudantes universitários freqüentam instituições sem fins lucrativos. Nos sete países, para os quais se dispõem de dados estatísticos (Estados Unidos, Alemanha, Japão, França, Inglaterra, Itália e Hungria), o Terceiro Setor emprega 11.7 milhões de pessoas a tempo integral e mobiliza recursos da ordem de 601.6 bilhões de dólares.²

No Brasil, de acordo com o Mapa do Terceiro Setor, o único levantamento nacional de organizações sociais foi realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em parceria com Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Grupo de Institutos Fundações e Empresas (GIFE) e Associação Brasileira de Organizações não-Governamentais (ABONG): “As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil - 2002”. Tal levantamento identificou 275.895 organizações que empregam 1.541.290 assalariados³.

A participação das entidades do Terceiro Setor nos serviços sociais é relevante, representa, segundo dados de Tachizawa (2004), uma movimentação financeira de US\$ 10 bilhões, equivalentes a 1,5% do Produto Interno Bruto (PIB) no ano de 2002. Dados de 2001 comprovam que o Terceiro Setor é a oitava economia do mundo, movimentando mais de US\$ 1 trilhão por ano, cerca de 8% do PIB do planeta. O Brasil reúne mais de 300 mil ONG, além de fundações, institutos, tendo mais de 20 milhões de voluntários, de modo que é o quinto país do mundo em voluntários.

O setor emprega aproximadamente 1.120.000 de pessoas, gerando 2,5% dos postos de trabalho no país, incluindo-se os voluntários. Estas organizações estão segmentadas em 34%

² OLIVEIRA, Miguel D. **Protagonismo dos cidadãos e de suas organizações: um fenômeno recente, massivo e global**. Disponível em < http://www.rits.org.br/idac.rits.org.br/idac_jan_textos.html> Acesso em; 26 fev. 2006

³ Relatório de Estatísticas do Mapa do 3º Setor dados de Julho de 2005. Disponível <http://www.mapadoterceirosetor.org.br/estatisticas.aspx>. Acesso em 18 de Janeiro de 2006.

na área da educação; 16,4% em saúde; 15,7% em recreação e cultura, 15,2 % em assistência social; Associações Profissionais 8,9%, 8,4% Religião, 1,2% em Desenvolvimento e Defesa de Direitos e o restante (0,2%) em ambientalismo (LANDIM; BERES, 1999).

Dados do Ministério da Justiça, referentes a fevereiro de 2006, apontam a existência de 3.637 entidades não-governamentais cadastradas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) no Ministério da Justiça. Todavia, esse número de OSCIP esta constantemente variando, devido à inclusão de novas entidades nessa categoria.⁴

As OSCIP têm assumido um papel importante no desenvolvimento social do país, pois mobiliza recursos financeiros e pessoais suficientes para a realização de suas atividades de interesse público. Apesar de promoverem o serviço voluntário, estas organizações também têm um grande potencial de geração de emprego, tão necessário no combate ao desemprego dos dias atuais.

Fischer e Fischer (1994, p.19) relatam que as organizações do terceiro setor "têm se diferenciado pela eficácia de sua atuação, substituindo o Estado e a iniciativa privada, na solução criativa e econômica de problemas sociais que pareciam insolúveis ou simplesmente se acumulariam até se constituírem em catástrofes, se não fosse sua presença".

Para Bettiol, Barbieri e Martins (2005), torna-se relevante o desenvolvimento de pesquisas em todas as áreas que possam colaborar para o desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos. A Contabilidade pode ser caracterizada como uma dessas áreas de estudo, não só pelo fato de constituir-se em uma poderosa ferramenta de gestão, mas também pela possibilidade de gerar transparência e *accountability*. Entretanto, na visão Bettiol (2005, p.21), "no Brasil, o tema ainda desperta o interesse de um número reduzido de pesquisadores, existindo poucos trabalhos com estudos empíricos detalhados e um número ainda menor de pesquisas desenvolvidas no âmbito do estudo da contabilidade".

Diante do tamanho do setor em nosso país e das dificuldades encontradas, como: concorrência por recursos e, principalmente, pela exigência que os investidores fazem em relação à transparência da prestação de contas destes recursos aplicados, ou seja, a forma que os recursos aportados nestas organizações serão utilizados. Surge, então, a necessidade de um gerenciamento mais efetivo das informações processadas nessas entidades, visando atender, através do *disclosure* e *accountability*, o público interno e externo dessas organizações. Desse modo, a sua gestão deve estar baseada nas informações preparadas pela Contabilidade para

⁴ O dado de 3.637 entidades cadastradas como OSCIP foi extraído do Ministério da Justiça Secretaria Nacional de Justiça em fevereiro de 2006. Disponível em <http://www.mj.gov.br/snj/oscip/default.htm> . Acesso em 26/fev/2006.

que a mesma seja eficaz e sustente sua continuidade. Evidenciar as informações contábeis pode ser ponto da maior relevância para a obtenção de recursos.

A importância da pesquisa pode ser caracterizada por fatores, tais como:

1. Ausência de trabalhos na área;
2. Indícios de que a evidenciação não apropriada pode contribuir para a descontinuidade da organização em virtude da não captação de recursos;
3. Oferecer um mapa do estágio atual da evidenciação no setor, o que pode contribuir para a melhora desse aspecto.

1.5 Estrutura do Estudo

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos, que estão discriminados da seguinte forma:

Neste primeiro capítulo, Introdução, tem-se os objetivos, problema de pesquisa.

O segundo capítulo focaliza a revisão da literatura com o objetivo de conhecer o estado da arte sobre o Terceiro Setor, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e a evidenciação das informações contábeis.

O terceiro contempla a metodologia da pesquisa, descrevendo todas as etapas da pesquisa e os instrumentos utilizados, para que os objetivos deste estudo fossem atingidos.

O quarto capítulo apresenta a análise dos resultados obtidos a partir da tabulação dos dados coletados através do questionário de pesquisa.

O quinto capítulo apresenta as conclusões e limitações do estudo, e as sugestões para futuras pesquisas ligadas ao tema.

Além dos cinco capítulos apresentados, a dissertação dispõe das referências, o anexo e o apêndice, representado pelo questionário da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos Conceituais do Terceiro Setor

O Terceiro Setor consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais ao invés de econômicos, portanto sua essência engloba associações, organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, organizações não governamentais (ONG), fundações privadas, organizações sociais e organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP), dentre outros.

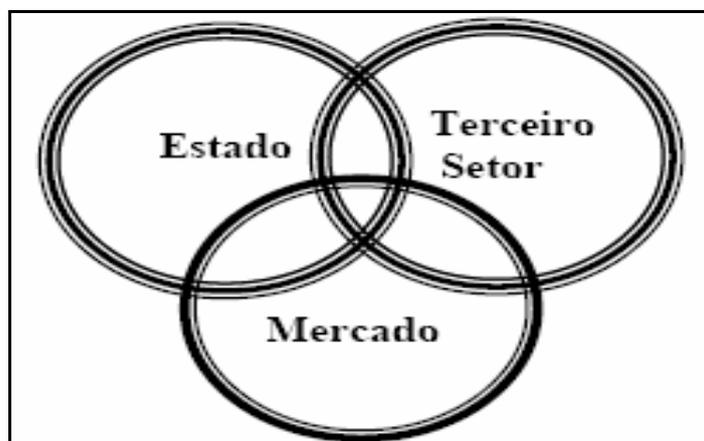
As instituições do terceiro setor são o grande sucesso corporativo nos últimos 50 anos. Elas são essenciais à qualidade de vida, à cidadania e, desse modo, trazem consigo os valores e a tradição da sociedade como um todo. A organização do terceiro setor está se tornando rapidamente o novo centro de ação social, de compromisso ativo e de contribuição (DRUCKER, 2001).

Segundo Hudson (1999, p. 1), o termo terceiro setor diferencia essas organizações do setor privado e do setor público.

O traço comum que une todas essas organizações é que são orientadas por valores: são criadas e mantidas por pessoas que acreditam que mudanças são necessárias e que desejam, elas mesmas tomar providências nesse sentido. [...] Essas organizações têm duas características principais. Ao contrário de organizações do setor privado, não distribuem lucros a seus proprietários e, diferente das organizações do setor público, não estão sujeitas a controle político direto. Essas organizações têm independência para determinar seu próprio futuro.

Araújo (2005) evidencia que os líderes dessas organizações não-governamentais buscam a eficiência e a eficácia na aplicação de recursos como forma de determinar a manutenção da organização e o cumprimento de sua missão. Verifica-se ainda a atuação do terceiro setor, criando, de acordo com Fonseca (2000, p.04), uma “relação íntima, formando uma tríade” com o Estado e o Mercado, conforme representado na figura a seguir.

Figura nº 1 – A Tríade entre o Estado, o Mercado e o Terceiro Setor



Fonte: Fonseca (2000, p. 5)

Analisando a figura da tríade, Araújo (2005) aponta que os três setores são indispensáveis, para a economia mundial, pois esta vem tentando buscar a harmonia entre os três. Vista a impossibilidade desses setores isoladamente atingirem seus objetivos e, pela interseção entre eles, denota-se a parceria em suas atividades, havendo, no entanto, independência e autonomia entre os mesmos, sendo cada um livre no que se refere à sua gestão e à tomada de decisões.

O Terceiro Setor é o conjunto de todas as pessoas jurídicas de direito privado de administração própria, que não visam à obtenção de lucro e não o distribui entre os seus associados ou membros, atendendo, a um determinado grupo ou à sociedade em geral, proporcionando-lhes o bem-estar social sem fugir dos seus objetivos estatutários.

2.2 Características das Organizações do Terceiro Setor

Freeman e Shouldes (1993 *apud* OLAK; NASCIMENTO, 2006) apresentam as seguintes características que são peculiares às entidades sem fins lucrativos:

- a) Quanto ao lucro (*profit*): o lucro não é razão de ser dessas entidades;
- b) Quanto à propriedade (*ownership*): pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas;

- c) Quanto às fontes de recursos (*resources*): as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador de participação proporcional nos bens ou serviços da organização;
- d) Quanto às principais decisões políticas e operacionais (*policy & operating decisions*): as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Na visão do FASB N° 4, as maiores características que distinguem as organizações sem fins lucrativos são:

- a. Recebimento de quantias significativas de recursos provenientes de doadores, que não esperam retorno de pagamento ou benefícios econômicos proporcionados por suas doações.
- b. Propósitos operacionais que são diferentes de fornecer bens ou serviços a um lucro ou lucro equivalente;
- c. Ausência de interesse de propriedade definida que pode ser vendida, transferida, ou resgatada, ou que possua direito a uma parte de uma distribuição residual de recursos no caso da liquidação da organização.

De acordo com Olak (2000, p.28), “as principais características das entidades sem fins lucrativos, aqui denominadas de organizações do terceiro setor, são as apresentadas no Quadro 1 a seguir”:

Quadro nº 1 – Características de Organização de Terceiro Setor - OTS

1.	Objetivos institucionais	→	Provocar mudanças sociais
2.	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	→	Doações, Contribuições, Subvenções e prestação de serviços comunitários
3.	Lucro	→	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim
4.	Patrimônio/Resultados	→	Não há participação/distribuição aos Provedores
5.	Aspectos Fiscais e Tributários	→	Normalmente são imunes ou isentas
6.	Mensuração do Resultado Social	→	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: Olak e Nascimento (2006)

Bettioli et al (2005, p.4) destacam que “uma das características mais marcantes do terceiro setor é a heterogeneidade das organizações que o compõe”. Entretanto, Ioschpe (2000

apud ARAÚJO, 2002), na comparação das organizações do terceiro setor com os outros tipos de organizações, considera como características mais particulares e complementares do terceiro setor as seguintes:

- Não têm fins lucrativos, sendo organizações voluntárias;
- São formadas, total ou parcialmente, por cidadãos organizados voluntariamente;
- O corpo técnico normalmente é constituído por cidadãos ligados à organização por razões filosóficas;
- São orientadas para a ação; e
- Comumente são intermediárias entre o cidadão comum e entidades que podem participar da solução de problemas identificados.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 877/00, de 20 de abril de 2000, define entidades sem finalidade de lucro como “aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízos são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit”.

Esse setor está representado por entidades que agem em diferentes áreas de atuação, apresentando várias particularidades. Entretanto, essas entidades têm como objetivo comum a característica não-lucrativa, ou seja, o lucro não é objetivo fundamental, todavia, algumas delas, apresentam superávits. Seria, portanto, uma sinalização de que as mesmas não estão utilizando de forma completa os recursos postos a sua disposição? Ou essas organizações visam de forma indireta um superávit para utilizar na manutenção e/ou expansão das atividades da organização? Diante, desses questionamentos Petri (1981, p.12) afirma que:

Entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda; de industrialização e venda dos produtos elaborados; de prestação de serviços, obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a características de sem fins lucrativos. O que lhes dá essa característica é o fato de não remunerarem seus proprietários (acionistas, sócios ou associados) pelos recursos por eles investidos em caráter permanente (capital social, fundo social ou patrimônio), com base nos recursos próprios por elas gerados (ganhos ou lucros), e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo os resultados) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade.

Em outras palavras, se o lucro não é fundamental como objetivo, é prioritário como retorno que possibilite a continuidade da entidade, revertendo para seu sustento, manutenção e ampliação, além de possibilitar a implementação de projetos diversos. Assim, uma entidade sem fins lucrativos não significa, portanto, que não vise lucro, mas que este tenha outra destinação distinta à de uma sociedade que visa lucro (WINCKLER, 2004).

O AICPA⁵ também afirma, através do FASB nº 116, que contribuições de quantias significantes de recursos de provedores que não esperam retorno pecuniário proporcional são uma das características dessas organizações.

A partir das características acima mencionadas, Olak e Nascimento (2006, p.6) definem 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 os seus membros ou mantenedores”.

Conforme enfatiza Drucker (1997, p.3), as organizações sem fins lucrativos “são agentes de mudanças humanas. Seus resultados sempre são mudanças em pessoas: de comportamento, condições, perspectivas, saúde, esperanças e, acima de tudo, de sua competência e capacidade”.

Portanto, verifica-se que o objetivo das entidades sem fins lucrativos é promover mudanças sociais, o “lucro” (superávit) é uma consequência do gerenciamento dos recursos, que devem ser reaplicados para manutenção e/ou ampliação, pois diferentemente do setor privado, que tem por finalidade a maximização dos seus recursos financeiros, as entidades de terceiro setor visam à maximização do bem-estar social.

Rocha (2003) baseia-se na certificação expedida pelo Ministério da Justiça para classificar as entidades do Terceiro Setor da seguinte forma:

- **Entidades de Utilidade Pública** – são pessoas jurídicas reconhecidas com o título de utilidade pública que desenvolvem as suas atividades no intuito de realizar os interesses da coletividade, mas podem pleitear esse título todas as associações, fundações e sociedades civis.
- **Organizações Sociais (OS)** – são entidades de fins não-lucrativos, que se dedicam à atividade de ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à preservação e à proteção do meio ambiente, à cultura e à saúde. Todavia, só podem se classificar como tal as associações e as fundações.
- **Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)** – são as organizações sem fins lucrativos, providos do Título de Interesse Público expedido pela Secretaria Nacional de Justiça do Ministério da Justiça, cujo objetivo social

⁵ AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, Statement of Financial Accounting Standards nº 116, Financial Accounting Standards Board. June 1993, page 58 paragraph 209. Disponível em <http://www.fasb.org/pdf/fas116.pdf#search=%22Financial%20Accounting%20Standards%20Board.%20June%201993%2C%20paragraph%20209%22>. Acesso em 13/set/2006

atenda às finalidades, disposta nos incisos do artigo 3º, da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.

As organizações citadas têm as seguintes características em comum: a finalidade não-lucrativa, a não-distribuição dos excessos operacionais ou superávit com nenhum dos seus membros, bem como proporcionam o bem-estar social da comunidade onde atuam.

Porém, divergem uma da outra, entre outros aspectos, com relação à remuneração dos seus dirigentes, por exemplo, para as entidades com as certificações de OSCIP e de OS é permitido remunerar os seus diretores, enquanto nas entidades de utilidade pública não se admite esta remuneração. Inclusive, tal possibilidade é amparada também pelo artigo 34 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Esta lei beneficia por permitir que as doações recebidas pela OSCIP sirvam como dedução do imposto de renda dos seus doadores, porém estes dirigentes deverão ter vínculo empregatício.

2.3 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP

Desde o início dos anos 1990, quando o termo Terceiro Setor passou a ser incorporado nas diversas instâncias de discussão sobre o papel desse setor no contexto da sociedade brasileira, também ocorria uma discussão paralela sobre a necessidade de criar-se um novo marco legal que substituiria a legislação vigente para o setor e que, por conter institutos criados no início do século XX e durante o período do Estado Novo, não seria a legislação mais adequada à realidade das relações Estado-Sociedade Civil (ALVES, 2002).

Com o crescimento do Terceiro Setor no Brasil, surgiu a necessidade de criar um instrumento legal que pudesse reconhecer a atuação desse setor na área de assistência pública, mesmo este setor não tendo natureza jurídica pública, na sua essência, realiza ações muitas vezes de natureza essencialmente públicas. Surgiu, então, a partir de uma consulta do Conselho da Comunidade Solidária, um projeto de lei (n 4.690/98, de 28/07/98), que mais tarde deu origem à lei 9.790, de 23/03/99, dispendo sobre a qualificação de entidades como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP. Esta referida lei teria como objetivo possibilitar um vínculo de parceria maior entre o terceiro e o primeiro setor.

A Lei nº 9.790/99 trouxe dois novos institutos: a qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e o Termo de Parceria. A qualificação de OSCIP veio a sanar parte das deficiências dos títulos anteriormente existentes. A legislação

até então vigente, trazia para o nível federal apenas os modelos do Título de Utilidade Pública, o Cadastro no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS e o Certificado de Fins Filantrópicos – atual Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) -, que remontavam à década de 1930 e 1960 e já não abarcavam a realidade das organizações da Sociedade Civil nacionais (LANDIM; BERES, 1999).

Tachizawa (2004) destaca que a nova lei abriu às entidades do Terceiro Setor um caminho institucional mais moderno, condizente com as necessidades atuais da sociedade, já que rompe com as velhas amarras regulatórias. Pela primeira vez, o Estado reconhece publicamente a existência de uma esfera que é pública, não por sua origem, mas por sua finalidade: é pública, embora não estatal.

Contudo, de acordo com Regules (2006), a lei não define o que é Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. A lei 9.790/99, fundamentalmente, fixa as regras que delimitam o universo de entidades candidatas à qualificação especial, os objetivos a serem por estas perseguidos, a forma em que se desenvolve a atividade de fomento, as espécies de controle, etc. No entanto, a lei não declara qual o significado de Organização da Sociedade Civil. A sua definição depende do processo de interpretação, portanto, daquilo que a compreensão do jurista concluir, a partir da análise dos elementos fundamentais contidos na lei. Entretanto, o referido autor conceitua OSCIP, como sendo as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, destinadas ao cumprimento de serviços de interesse público, colaboradoras da ação estatal nas áreas sociais, definidas pela Lei 9.790/1999, criadas e geridas exclusivamente pelos particulares, qualificadas e continuamente fiscalizadas pelo estado, sob a égide de regime jurídico especial – adoção de normas de direito privado com as derogações originárias do regime jurídico de direito público.

Araújo (2005, p.25) define Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público como “organizações do terceiro setor que, por intermédio da lei, relacionam-se com o Estado através de termo de parceria. São organizações parceiras do Estado”.

Na visão de Ferrarezi e Rezende (2002), a Lei nº. 9.790/99 passaria a prever também várias formas de controle social e transparência sobre as quais o sistema anterior pouco dispõe, como a previsão da consulta aos Conselhos de Políticas Públicas locais antes da celebração do Termo de Parceria, a exigência da publicação pela organização de seu relatório de atividades e suas demonstrações contábeis e a expressa disposição legal, quanto ao livre acesso a qualquer cidadão às informações referentes às OSCIP, junto ao Ministério da Justiça.

Essa lei, regulamentada em 30/06/99 pelo Decreto nº 3.100, transforma tais entidades em parceiras dos órgãos governamentais, aptas a realizarem Termos de Parceria, prestando contas com transparência e publicidade, mantendo a agilidade e efetividade características do Terceiro Setor. Diferentemente dos títulos de Utilidade Pública, a qualificação como OSCIP é um direito da pessoa jurídica, desde que a mesma cumpra os rigorosos requisitos do Ministério da Justiça e esteja apta a dar publicidade à sua movimentação financeira.

Essas organizações caracterizam-se por serem entidades do Terceiro Setor, pessoas jurídicas de direito privado, que não têm o lucro como seu fim, certificadas pelo Ministério da Justiça, que apresentam uma estrutura organizacional composta de assembléia geral, dos conselhos fiscal e consultivo, diretoria executiva, coordenação geral e as coordenações específicas de área da entidade. Elas também se identificam por celebrar Termos de Parceria com órgãos públicos, nos quais há uma cooperação entre as partes para o fomento e a execução das atividades de interesse público.

Ferrarezi (2001) aponta que o principal objetivo da mudança na qualificação (OSCIP) é a delimitação, dentro do universo do Terceiro Setor, das organizações que realmente são sem fins lucrativos e, efetivamente, voltadas para a produção de bens e serviços de caráter público. O Terceiro Setor inclui uma miríade de entidades que não necessariamente estão voltadas ao interesse público.

Conforme Tachizawa (2004), a qualificação concedida pelo Poder Executivo às entidades privadas sem fins lucrativos, estabelecendo a possibilidade de firmar os denominados “termos de parceria” com os governos federal, estadual e municipal, bem como a possibilidade de remunerar diretores que efetivamente exerçam alguma atividade, dentro dos parâmetros salariais do mercado é dada às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Entretanto, para obter a qualificação, as entidades terão necessariamente de atuar em alguma das atividades estabelecidas na Lei nº 9.790/99.

Para conceder a qualificação de OSCIP, a Lei relacionou algumas ações de caráter público, dentre as quais, pelo menos um dos itens da relação considerada de interesse público deverá constar expressamente no estatuto da entidade. As finalidades dos objetos sociais das OSCIP são apresentadas no artigo 3º da lei 9.790/99, são as seguintes:

- Promover a assistência social;
- Promover a cultura, defendendo e conservando o patrimônio histórico e artístico;
- Promover a educação e a saúde gratuita;

- Promover a segurança alimentar e nutricional;
- Defender, preservar e conservar o meio ambiente, promovendo o desenvolvimento sustentável;
- Promover o voluntariado;
- Promover o desenvolvimento econômico e social, bem como o combate à pobreza;
- Experimentar, de forma que não almeje o lucro, novos modelos sócio-produtivos e sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- Promover a defesa de direitos, prestando assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- Promover a ética, a paz, a cidadania, os direitos humanos, a democracia e os outros valores universais;
- Realizar estudos e pesquisas sobre o desenvolvimento de tecnologias alternativas, produzindo e divulgando as informações e os conhecimentos técnicos e científicos que relacione com os objetivos anteriormente citados.

Além das exigências de cumprimento das finalidades quanto ao objetivo social das entidades, para a obtenção deste título, o artigo 2º da referida lei, determina que não são passíveis de qualificação como OSCIP, ainda que se dediquem de qualquer forma às atividades descritas no art. 3º desta Lei, alguns tipos de atividades exercidas por pessoas jurídicas que pleitearem tal certificação, são as seguintes atividades:

- Sociedades mercantis;
- Os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional;
- As instituições religiosas;
- Os partidos políticos juntamente com as fundações;
- As entidades de benefício mútuo que favoreçam apenas um círculo restrito de sócios ou associados;
- Empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
- Os hospitais privados não gratuitos;
- As escolas privadas não gratuitas de ensino formal;
- As organizações sociais;
- As cooperativas;
- As fundações públicas;

- As fundações, as sociedades civis ou associações criadas por órgão ou fundação pública;
- Instituições creditícias que estejam vinculadas ao sistema nacional financeiro, a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

É importante ressaltar a necessidade de Escrituração Contábil regular para as organizações do Terceiro Setor que queiram ser enquadradas como OSCIP, demonstrada pela obrigatoriedade da apresentação do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, bem como a observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme descreve a Lei 9.790/99 no seu art. 4º.

De acordo com Araújo (2005), os avanços promovidos pela referida lei, ao exigir a correta aplicação dos recursos, bem como a manutenção de contabilidade completa de suas operações e a necessidade de auditoria independente para as OSCIP, não devem ser considerados como meros aspectos intervencionistas do Estado no Terceiro Setor, mas como instrumentos que evocam a transparência na gestão dessas organizações. Nesse sentido, a Contabilidade, como instrumento de evidenciação e análise de operação e gestão, está presente como condição sem a qual a OSCIP não mantém essa denominação.

Entretanto, Niyama et al (2002) enfatizam que uma grande parte das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) enfrenta dificuldades, no que concerne à organização dos aspectos administrativos, financeiros e contábeis. A chamada globalização pressiona as instituições a melhorar o seu desempenho, rever seus processos e procedimentos para manter-se no mercado e as OSCIP não estão excluídas deste processo. Igualmente são pressionadas pelo Estado, pelas agências de financiamentos e também pelo mercado. É necessário, portanto, responder às novas demandas e aos novos desafios com relatórios claros e transparentes.

Outro ponto que deve ser considerado na Lei nº 9.790/99 é a criação do Termo de Parceria, celebrado entre as partes, tem o intuito de destinar recursos dos governos parceiros para o desenvolvimento das atividades de fomento realizadas por estas organizações. O art. 9 dessa lei institui o termo de parceria como:

O instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º desta Lei.

O Termo de Parceria foi criado visando a potencialização de parcerias entre as OSCIP e o Estado, dando ênfase a critérios de eficácia e eficiência e ao desenvolvimento de mecanismos mais adequados de responsabilização (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, 2002).

Segundo Koga (2004) o modelo do Termo de Parceria representaria um avanço, na medida em que permite uma maior flexibilidade na utilização dos recursos por parte da organização. Além disso, a nova lei faculta ao órgão público parceiro a realização de Concurso de Projetos para a seleção da OSCIP parceira. Antes, não havia previsão legal de nenhum mecanismo de publicidade para esse tipo de articulação entre Estado e organizações da sociedade civil. Portanto, com o Termo de Parceria teriam sido criados novos mecanismos de avaliação, transparência e *accountability*, como a previsão de avaliação pela Comissão de Avaliação composta por representantes do parceiro público, da OSCIP e da contratação de auditoria externa para parcerias acima de R\$ 600 mil que passariam a priorizar em sua análise o alcance dos resultados e não mais na forma de aplicação dos recursos.

O monitoramento e a fiscalização da execução do Termo de Parceria são de competência do órgão governamental parceiro e do Conselho de Políticas Públicas da área de atuação da OSCIP, mas estão também submetidos à fiscalização do Tribunal de Contas respectivo e do Ministério Público.

Deverá compor o Termo de Parceria cláusulas obrigatórias que determinem as condições da parceria. Estas estão dispostas do inciso I ao VI do parágrafo 2º do artigo 10 da Lei nº 9.790/99, estabelecendo os seguintes requisitos:

- Objeto, contendo a especificação do programa de trabalho;
- As metas e os resultados com os respectivos prazos de execução;
- Previsão dos critérios de avaliação de desempenho, mediante os indicadores de resultados;
- Previsão de receita e despesas classificadas de acordo os critérios contábeis disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), detalhando o quanto será gasto com pessoal vinculado ao projeto do termo;
- Elaboração de relatório anual das atividades desenvolvidas, propostas no termo;
- Publicação do Termo de Parceria na imprensa oficial dos respectivos entes federativos com quem a OSCIP celebrar a parceria.

Portanto, verifica-se novamente, através desse termo de parceria, a necessidade das OSCIP terem uma escrituração contábil e estarem em concordância com as Normas

Brasileiras de Contabilidade. É por meio desta percepção de transparência e evidenciação de informações contábeis que as entidades de Terceiro Setor, certificadas como OSCIP, poderão representar organizações modernas, que se constituem a partir de espaços coletivos de participação da sociedade civil, atendendo a interesses de grupos específicos e buscando atingir movimentos e organizações sociais.

2.4 Evidenciação

O público a que se destina a informação contábil é amplo e variado, inclui usuários internos e externos em relação à entidade. O usuário interno, por estar dentro da organização, pode ter acesso mais rápido à informação e a possibilidade de formatá-la de acordo com as suas necessidades. Esta facilidade, todavia, não existe em relação aos usuários externos, uma vez que formam uma categoria diversificada: investidores, acionistas, fornecedores, instituições financeiras, órgãos governamentais, sindicatos, etc. Assim, torna-se complexa, conseguir atingir as necessidades por informações almejadas por esses usuários, pois deverá existir um número grande e diversificado de informações para os diversos tipos de usuários, principalmente os externos, podendo tornar inviável a produção dessas informações.

Contudo, Iudícibus (2004, p. 24) levanta a questão que “nem sempre é possível ou desejável obter toda a informação relevante para cada tipo de usuário, em virtude de problemas de mensuração da contabilidade e das próprias restrições do usuário, bem como por problemas de custo”. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 95) ao falar do pronunciamento nº 4 do APB ressaltam que a

ênfase em informações de finalidades genéricas na contabilidade baseia-se na presunção de que usuários significativamente numerosos demandam informações semelhantes. A informação de finalidade genérica não visa satisfazer necessidades especializadas de usuários individuais.

Essa afirmação do APB nº 4 postula que, seja suficiente para usuários diversos, a existência de um conjunto de demonstrações de finalidades genéricas, pois esse tipo de demonstrações procuraria atender às exigências de um número maior de usuários.

Most (1977), nesse sentido, afirma que, nessa visão, as informações devem proceder de necessidades dos usuários, apontando os objetivos da Contabilidade a partir de duas alternativas: 1) prover informações para usuários indeterminados que têm objetivos múltiplos

de decisão; 2) ou fornecer informações para grupos de usuários específicos que têm um objetivo de decisão conhecido.

Verifica-se, então, que uma dificuldade dos objetivos da Contabilidade, que também influencia no processo de evidenciação, é a determinação do conjunto de informações contábeis que devem ser repassados aos usuários da Contabilidade, de forma a satisfazer suas necessidades.

Segundo Araújo (2005, p, 43), “a evidenciação é o canal utilizado no processo de comunicação entre a entidade e os tomadores de decisões nas organizações como instrumento de informação”.

A evidenciação se identifica com os próprios objetivos da Contabilidade, uma vez que aquela se vale desta ao comunicar aos usuários informações relevantes para orientar suas decisões.

Niyama e Gomes (1996, p.65) afirmam que:

Disclosure [...] diz respeito à quantidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis, entendidas como sendo aquelas que de alguma forma influenciem na tomada de decisões, envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências em relação ao futuro.

De acordo com Iudícibus (2004), a evidenciação é um compromisso intransferível da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a substância é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

Verifica-se, diante dessa definição, que o entendimento de evidenciação, de acordo com Iudícibus (2004), Hendriksen e Van Breda (1999), está relacionado ao objetivo da Contabilidade - fornecer informações sobre a entidade aos mais variados usuários. Portanto, a necessidade de evidenciar está inserida no interesse de atender aos usuários. Conforme enfatiza Niyama (1989, p.19), “a evidenciação ou *disclosure* esta diretamente relacionada com o objetivo básico da contabilidade de prover os usuários com informações que os auxiliem na tomada de decisões, não se revestindo das características de um princípio ou convenção contábil”.

Todavia, Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam ainda que existem e sempre existirão divergências sobre o que deve ser divulgado e de que forma deve ser feita essa divulgação para os interessados.

Os autores supracitados continuam destacando que, para a Contabilidade conseguir fazer uma divulgação apropriada de informações, é preciso buscar responder três perguntas fundamentais:

- a) A quem deve ser divulgada a informação?
- b) Qual é a finalidade da informação?
- c) Quanta informação deve ser divulgada?

A evidenciação dentro da teoria da Contabilidade deve ser o resultado final do processo de reconhecimento e mensuração da Contabilidade e, para isso ocorrer, deve-se definir claramente os usuários, a finalidade e a quantidade de informação que deseja ser divulgada. Pois, quanto maior o nível de evidenciação, mais seguras poderão ser as decisões tomadas a partir das informações evidenciadas.

A discussão a respeito de como a Contabilidade poderá atender a vários tipos de usuários, que necessitam de informações contábeis distintas, parte do seguinte pressuposto: para quem evidenciar a informação, ou seja, que tipo de usuário pretende-se atingir. De acordo com Niyama et al (2004, p.3),

Este questionamento está relacionado com o tipo de usuário que se pretende alcançar. Nesse sentido, é preciso reconhecer a diversidade de usuários interessados na informação contábil, tais como acionistas, investidores, empregados, credores, governo, administradores e o público em geral. Essa variabilidade dos grupos de usuários, com interesses distintos em relação à informação contábil e com capacidade de entendimento da informação também discrepantes, impõe à contabilidade a dificuldade, ou até a impossibilidade, de conseguir atender, com um único padrão de evidenciação, aos anseios específicos de cada um dos usuários.

Most (1977) afirma haver duas discussões sobre o assunto. Uma é que os relatórios possam ser elaborados no sentido de suprir as necessidades supostas de um ou mais usuários específicos, visto que diferentes usuários têm diferentes necessidades de informação. A outra discussão é a de que os relatórios financeiros devem ser fontes de informação de natureza geral, destinados aos interesses comuns dos interessados.

Na visão de Hendriksen e Van Breda (1999), o fato de não existir conhecimento específico acerca das decisões dos demais usuários da Contabilidade conduz à presunção de

que a informação útil a investidores e credores seja igualmente útil para todos aqueles que utilizam a informação contábil.

Iudícibus (2004, p.123) cita o ARS nº 1, editado pelo AICPA em 1961, que estabelecia que “os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos”. Citando Hendriksen e Van Breda (1999), Iudícibus (2004) apresenta algumas situações que poderiam tornar os demonstrativos contábeis enganosos:

- a) O uso de procedimentos que afetam materialmente as apresentações de resultados ou de balanço comparados com métodos alternativos que poderiam ser supostos pelo leitor, na ausência de evidenciação;
- b) Mudança importante nos procedimentos de um período para o outro;
- c) Eventos significativos ou relações que não derivam das atividades normais da empresa;
- d) Contratos especiais ou arranjos que afetam as relações de contratantes envolvidos;
- e) Mudanças relevantes ou eventos que afetariam normalmente as expectativas; e
- f) Mudanças sensíveis nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa.

Iudícibus, ainda argumenta informando que é necessário traçar um perfil do investidor médio e verificar, em cada circunstância de espaço e tempo, a qualidade e a quantidade de informação que possa ser compatível com o *background* educacional do usuário. Essa capacidade dos diversos tipos de usuários de entender a informação dificulta e, talvez, impossibilita os critérios de padronização dos relatórios.

Niyama et al (2004) levanta outra discussão a respeito do que deve ser evidenciado, que é a conduta ética do profissional contábil. Nesse contexto, o contador, ao produzir e divulgar as informações, deve considerar as possíveis conseqüências das decisões que serão tomadas pelos diversos grupos de usuários.

Aquino e Santana (1992, p.11) destacam os seguintes fatores que contribuíram para impulsionar a necessidade de evidenciação da informação:

- Desenvolvimento do comércio e a criação de novas formas societárias;
- Reconhecimento das corporações como entidades legais;
- Proteção dos acionistas e credores;
- Desenvolvimento industrial e aporte de capital;

- Aparecimento do mercado de capitais;
- Crescimento da administração profissional;
- Crescimento das multinacionais;
- Formas em que são estabelecidos os princípios e práticas contábeis (legal, consenso, pressão dos usuários) no mundo;
- Mudanças de um cenário primitivo para um cenário modificado.

Neste cenário, deve-se estabelecer um modo de gerar informações que satisfaça às necessidades dos diversos usuários externos, conscientes de que necessitam de segurança e confiabilidade nas informações contábeis. Logo, deve ser reconhecido que cada grupo de usuários tem interesses distintos.

De acordo com a Resolução n. 785 do CFC, de 28 de julho de 1995, em seu inciso 1.1.2, as “informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura as suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece”. O inciso 1.3.1, da mesma Resolução do CFC, estabelece que a

informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerando o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

Nesse sentido, a informação contábil deve mostrar a veracidade dos fatos contábeis, proporcionando o esclarecimento de todos que fazem uso dessas informações, independentemente do tipo de usuário.

Segundo o IASB (1998, p. 36), a “informação tem a qualidade de confiabilidade quando está livre de erros relevantes, e podem os usuários depositar confiança como representando fielmente aquilo que ela diz representar ou poderia razoavelmente esperar-se que representa-se”.

A evidenciação deve atender aos usuários da informação contábil, a partir da materialidade e relevância, pois, na visão de Hendriksen e Van Breda (1999), ela deve ser ao mesmo tempo: *adequate, fair e full* (adequada, justa e plena).

- *adequate disclosure* (Evidenciação adequada) - pressupõe a existência de um volume mínimo de informação que evite tornar as demonstrações enganosas;

- *fair disclosure* (Evidenciação justa) – tem relação com a questão ética, pois sugere tratamento equivalente para todos os usuários em potencial;
- *full disclosure* (Evidenciação plena) – consiste na apresentação de todas as informações relevantes.

Segundo Iudicibus (2004, p. 124), “na verdade, não existe diferença efetiva entre tais conceitos, embora tenham sido utilizados com significados distintos; toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e plena”, visto que se a informação não for relevante não deve ser evidenciada. Entretanto, suprimir ou fornecer informações reduzidas é tão nocivo quanto fornecer informações em excesso.

Já na visão de Dias Filho (2000), em geral, os autores estão alinhados no sentido de que a evidenciação precisa ser “justa, adequada e plena”, para permitir uma compreensão satisfatória de todos os elementos contábeis que possam influenciar as decisões. Afinal, se a Contabilidade for considerada como um fim em si mesma, isto é, desvinculada das necessidades do usuário, torna-se um instrumento estéril, sem qualquer serventia.

Portanto, a contabilidade tem o desafio constante de gerar informações contábeis de qualidade em tempo hábil para uma variedade de usuários, com interesses muitas vezes distintos. Dessa forma, mais do que reconhecer e mensurar fatos contábeis, a Contabilidade necessita evidenciar as informações geradas para o processo decisório das organizações, ou seja, fornecer periodicamente informações com conteúdo adequado e que sejam confiáveis aos administradores. Logo, ela deve dispor de diferentes relatórios, contendo informações oportunas.

A evidenciação é vital para a tomada das melhores decisões possíveis pelos usuários. A divulgação oportuna de informação relevante tende a impedir a ocorrência de surpresas que poderiam alterar completamente as percepções a respeito do futuro de uma entidade. Também tende a dar aos usuários maior confiança nas informações contábeis a eles disponíveis. A natureza das informações a serem divulgadas depende, em parte, da natureza dos modelos de tomada de decisões dos usuários. O volume de informações divulgadas tende a ser determinado por padrões como relevância e precisão (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

2.5 Formas de Evidenciação das Informações Contábeis

Na visão de Iudícibus (2004), vários são os métodos de realizar a evidenciação contábil, ainda que tal evidenciação se refira a todo o quadro de demonstrações contábeis, dentre os quais, seis desses métodos são citados, os quais serão agora apresentados e discutidos mais adiante:

- forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- informação entre parênteses;
- notas de rodapé (explicativas);
- quadros e demonstrativos complementares;
- comentários do auditor; e
- relatório da diretoria.

As demonstrações contábeis são as que proporcionam a maior quantidade de evidenciação. Devem conter as informações sobre a situação patrimonial, financeira e econômica da entidade.

A terminologia e as apresentações realizadas são descrições usadas numa demonstração com um grau de detalhamento empregado que possa facilitar a identificação e interpretação dos itens contidos nos relatórios, esclarecendo para os leitores os conteúdos existentes, evitando que termos obscuros possam conduzir à confusão ou à incompreensão.

No tocante às informações entre parênteses, vê-se que são informações adicionais integrantes das demonstrações contábeis. Informações não-quantitativas que podem ser apresentadas entre parêntese, um exemplo disso: estoque (avaliados pelo custo médio).

Já as notas explicativas são utilizadas para evidenciar as práticas contábeis utilizadas, as prováveis mudanças ocorridas, composição, detalhamento e informações adicionais sobre determinadas contas, restrições sobre uso de ativos, garantias, obrigações potenciais etc. Como vantagem, tornou-se um instrumento importante no processo de divulgação ampla de eventos e de dados financeiros relevantes. Em relação às desvantagens, tem-se o uso generalizado, dificultando o desenvolvimento adequado das demonstrações, substituindo a informação relevante que deveria está no escopo da demonstração.

Nesse contexto, os quadros suplementares servem para detalhar os itens já evidenciados nos demonstrativos. Muitos desses quadros são incluídos no corpo das notas explicativas. Já o parecer dos auditores independentes não oferece novas informações, gera

uma credibilidade maior sobre os relatórios emitidos pela empresa, caracteriza-se como um instrumento de “*enforcement*” no processo de divulgação e aprimoramento da informação, servindo para conferir credibilidade às informações prestadas pela empresa.

Os relatórios dos administradores, desse modo, são de natureza descritiva e enfatizam as políticas de investimentos da entidade, os recursos humanos disponíveis e as reformulações administrativas, por isso sua elaboração precisa ser feita com muita simplicidade.

Entretanto, quando se discute a forma de evidenciação e o nível dessa evidenciação, surgem as divergentes posições sobre o que divulgar e o quanto divulgar. O FASB trata o problema da evidenciação em duas dimensões básicas: a) “*full disclosure*” versus SAR (*Summary Annual Report*); b) “*off-balance-sheet*”. No que se refere ao “*full-disclosure*”, a premissa fundamental é a de que todos os eventos significativos que, potencialmente, influenciem o julgamento do usuário deverão ser divulgados nas demonstrações contábeis. Alguns especialistas têm questionado se a divulgação em volume tão abrangente e detalhado pode ser absorvida. Em contraposição, o *Summary Annual Report* (SAR) está apoiado na idéia de que as informações contábeis podem ser apresentadas de modo mais resumido para a maioria dos usuários, desde que eles não precisem de informações tão complexas e detalhadas quanto as exigidas pela SEC - *Securities and Exchange Commission*. Por último, registre-se que o “*Off-Balance-Sheet*” tem por fundamento contemplar operações contratadas, porém não contabilizadas, a exemplo de contratos futuros, derivativos etc. A posição do FASB é a de que essas operações devem ser evidenciadas, independentemente de registro contábil, por considerar que a sua omissão poderia prejudicar as decisões dos usuários da informação (DIAS FILHO, 2000).

No Brasil, considera-se que o nível de evidenciação vem evoluindo gradativamente, sobretudo no campo das companhias abertas, em função de contribuições da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, CFC - Conselho Federal de contabilidade, IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, BACEN - Banco Central do Brasil, que tem empreendido esforços para melhorar o poder informativo das demonstrações contábeis.

A principal regulamentação contábil que rege as organizações no Brasil é a Lei 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações. Essa Lei apesar de ser prevista para as sociedades anônimas é utilizada também por outras entidades como as sociedades limitadas, bem como para as organizações do terceiro setor. Dentro desse contexto, a Lei 6.404/76 ainda é considerada pela maioria dos autores como o marco rumo à evolução do nível de evidenciação no Brasil.

2.6 Evidenciação das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP

No campo da pesquisa contábil, o termo evidenciação tem sido encontrado, normalmente, associado a entidades com fins lucrativos. Tal situação pode conduzir ao pensamento equivocado de que as preocupações do conhecimento contábil devem estar voltadas unicamente para esse tipo de entidade. O fato é que cabe ao conhecimento e, portanto, aos pesquisadores, preocupações com todos os tipos de entidades contábeis.

Segundo Assis, Mello e Slomski (2006), a Contabilidade é instrumento essencial na transparência das informações no Terceiro Setor, deve auxiliar as entidades de Terceiro Setor no processo de *accountability*, ou seja, devem ser fornecidas as informações necessárias para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como a destinação destes recursos e, conseqüentemente, os resultados alcançados.

Mueller, Williams e Higgins (2005) sugerem que só através de uma Contabilidade pertinente e transparente, auditando e informando suas dimensões, estariam os doadores e Organizações Sem Fins Lucrativos – OSFL - capazes de desenvolver relações sustentáveis para o futuro.

Para Andrade (1999 *apud* NIYAMA et al 2002), no atual contexto, os financiadores dessas organizações exigem cada vez mais *disclosure* dos atos praticados, prestação de contas mais complexas, demonstrações de resultados e indicadores de performance, sempre com a obrigatoriedade de a Contabilidade aderir aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Neste sentido, Freire (2001) destaca que a elaboração de relatórios gerenciais é uma constante preocupação de qualquer instituição que freqüentemente tem que apresentar a evolução dos seus projetos, atividades e resultados para vários públicos distintos. No caso das instituições sem fins lucrativos, que não possuem o elemento lucro, e que, em geral, atuam com recursos oriundos de financiadores externos, a necessidade de apresentar os resultados obtidos ao longo do tempo de diferentes formas se torna mais freqüente e complexa.

Conforme o pronunciamento FASB (*Financial Accounting Standard Board*) nº 4, os relatórios financeiros de entidades sem fins lucrativos, para serem considerados úteis, devem:

- a) Prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que as entidades se propõem;
- b) Fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem;

- c) Informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à sua disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade;
- d) Evidenciar o fluxo de recursos postos à sua disposição, visando a sua continuidade e capacidade de cumprir com suas obrigações;
- e) Informar sobre as realizações da entidade como meio de medir a eficiência de seus gestores, posto que os investidores não sendo beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados não os conhecem a fundo, exceto por relatórios financeiros;
- f) Incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos de serviços e os recursos que são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição;
- g) Informar como as entidades utilizam os recursos, de onde os mesmos provêm e como isso afeta sua liquidez;
- h) Incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a organização.

De acordo com o FASB, os usuários de informações contábeis de entidades sem fins lucrativos são os que aportam recursos nessas entidades, tais como: organizações financeiras, doadores, empregadores, em caso de associações de empregados, dentre outros; os associados que participam da entidade e aportam recursos através das taxas, mensalidades e anuidades, entidades governamentais, ainda que, em alguns casos não aportem recursos financeiros, mas que necessitam de informações fiscais e sociais para as estatísticas oficiais, por exemplo: os administradores, cujas decisões são tomadas baseadas em informações advindas da Contabilidade.

Um problema enfrentado pelas entidades de Terceiro Setor é a dificuldade de se captar recursos que permitam a manutenção e o desenvolvimento deste tipo de organização. A evidenciação nas entidades desse setor pode ser um fator fundamental para a captação de recursos, visto que os doadores (financiadores) buscam um nível de transparências nas informações financeiras geradas por essas organizações, bem como o estabelecimento de medidas de desempenho, para que a mesma possa avaliar seu desempenho. Portanto, o FASB apresenta um roteiro de informações que deve conter os relatórios financeiros das entidades sem fins lucrativos, para que as mesmas sejam consideradas úteis no processo de

evidenciação e transparência para os seus usuários. Dessa forma, à medida que essas entidades seguem essa instrução do FASB evidenciam de forma clara, precisa e transparente essas informações, podendo com isso elevar o seu nível de captação de recursos.

2.7 Demonstrações Contábeis no Terceiro Setor

Diferentemente dos Estados Unidos, segundo Olak e Nascimento (2006, p.55) “no Brasil, são embrionárias, ainda, as normas e práticas Contábeis que contemplam particularmente as entidades sem fins lucrativos. As pesquisas e publicações sobre o tema são raras” e, recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pronunciou-se sobre o assunto, editando Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas aplicáveis às Organizações sem fins lucrativos. São elas:

- NBC T 10.4 – Fundações (Resolução CFC nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- NBC T 19.4 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais (Resolução 1026/2005). Esta Resolução revogou a NBC T 10.16 – Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações (Resolução CFC nº 922/2001, de 13 de dezembro de 2001);
- NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe (Resolução CFC nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros (Resolução CFC nº 877/00, de 18 de abril de 2000, alterada pela Resolução CFC nº 926/2001, de 19 de dezembro de 2001).

Todavia, apesar das resoluções do CFC específicas para as entidades sem fins lucrativos, essas organizações ainda seguem Leis e normas das entidades com fins lucrativos, como a Lei 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, a NBC T 3 e a NBC T 6 que são mais voltadas para as organizações com finalidade lucrativa.

A Lei 6.404/76 determina, no seu art. 176, que ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício;

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

Já a NBC T 10.19 (item 10.19.3.1) preconiza que:

as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 – conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis e a sua divulgação, pela NBC T 6- Da divulgação das Demonstrações Contábeis.

A FIPECAFI e Arthur Andersen (1991, p.84) 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”.

Entretanto, Carneiro et al (2000) preconiza que as demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária enfatizam sempre o lucro, ou o resultado econômico, bem como o montante de riqueza produzido servirá de base para a remuneração do capital empregado.

Diante da escassez das normas e práticas Contábeis nas entidades de Terceiro Setor no Brasil, Olak e Nascimento (2006) apontam um aspecto positivo, se por um lado, não há critérios tão rigorosos de contabilização e divulgação das demonstrações contábeis, aos quais estão tão acostumados no contexto empresarial; por outro, as entidades sem fins lucrativos têm, então, plena liberdade de fazer predominar os princípios emanados da teoria da Contabilidade, em sua forma plena. Esta visão é corroborada por Martins (1990, p.137) quando afirma:

Exatamente por não estarem essas instituições sujeitas às regras fiscais, têm elas condições de fazer sua contabilidade se aproximar mais da forma que melhor atenda às necessidades gerenciais em termos de informação. Isso não significa que devam simplesmente se esquecer da existência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para procederem à escrituração da forma que quiserem. Devem, isso sim, fazer prevalecer na sua plenitude todas as boas normas contábeis para que possam as demonstrações de fato ser representativas da realidade.

Winckler (2004, p. 24) enfatiza que para o Terceiro Setor os preceitos da “evidenciação e da transparência são fundamentais às demonstrações contábeis das ESFL⁶, no sentido de prover-lhes confiabilidade e torná-las aptas a servir como base informativa para a

⁶ ESFL – Empresas ou entidades sem finalidade de lucro, denominação utilizada pelo autor para Entidades do Terceiro Setor.

tomada de decisão de investidores, doadores e outros provedores de recursos”. Além de transparecer, para toda a comunidade, uma imagem de idoneidade.

De Luca e Brito (2006) apontam que o objetivo das Demonstrações Contábeis é representar os efeitos das transações ocorridas nas organizações, de forma que acompanhe se os critérios de mensuração dos ativos, passivos, receitas e despesas estão de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as práticas contábeis adotadas no Brasil, obedecendo-se, ainda, às normas específicas de alguns segmentos de atividades. Através delas, é possível fornecer informações sobre situação financeira e patrimonial, o resultado das transações e o fluxo financeiro de uma organização com ou sem finalidade de lucro. Pois, essas informações são úteis para uma ampla diversidade de usuários (internos e externos) na tomada de decisões.

A estrutura das demonstrações contábeis deve contemplar a maior quantidade de informações, evidenciando-se o que for considerado importante para a tomada de decisões e a prestação de contas ou *Accountability*, não sendo interessante divulgar informações de pouca relevância para os seus usuários, de modo que venha a confundi-los. A apresentação das demonstrações deve conter uma forma ou ordem que melhore sua interpretação e auxilie na publicação, além de servir como importante ferramenta para a gestão de entidades com fins lucrativos ou não. No caso das organizações objeto desse estudo, as normas que formalizam a estruturação de demonstrações contábeis promovem algumas mudanças com relação à estrutura dos demonstrativos exigidos pelas demais entidades empresariais. Desta forma, podem-se verificar algumas considerações sobre as demonstrações.

2.7.1 Balanço Patrimonial

O CFC conceitua, a partir da NBC T 3, o Balanço Patrimonial como “a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o patrimônio e patrimônio líquido da entidade”. Nessa perspectiva, o Balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática (FIPECAFI, 2000, P.26). Silva e Tristão (2000, p, 215) complementam ao descrever que o Balanço Patrimonial “exibe os recursos obtidos pela entidade (passivo e patrimônio líquido) e os investimentos realizados (ativo), ordenados segundo sua liquidez. O ativo compreende todos os recursos (bens ou direitos) que poderão gerar riqueza para a entidade”.

O Balanço Patrimonial é uma demonstração Contábil indispensável a qualquer tipo de organização, com ou sem finalidade lucrativa. É uma foto da entidade em dado momento, por isso é considerado demonstrativo estático, evidenciando, de forma sucinta, a situação econômica, financeira e patrimonial da mesma (OLAK; NASCIMENTO, 2006). Portanto, assim como nas empresas, o Balanço Patrimonial nas organizações de Terceiro Setor devem ser úteis aos seus usuários, na medida que repercutir tempestiva e qualitativamente a situação patrimonial.

Com os avanços ocorridos na tecnologia da informação, as dificuldades com a tempestividade foram sanadas em decorrência dos inúmeros recursos disponíveis à Contabilidade para geração de informações contábeis em tempo hábil. Todavia, no diz respeito à qualidade das informações contábeis, é algo sempre almejado. Mesmo assim, de acordo com Olak e Nascimento (2006), tratando-se de Balanço Patrimonial, a qualidade está intimamente relacionada a dois aspectos básicos: formas de classificação (escrituração) e critérios de avaliação e mensuração.

O Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos não apresenta grandes modificações em relação ao das entidades com fins lucrativos. No entanto, adaptações são feitas no que se refere a nomenclaturas de algumas contas. Nesse sentido, Martins (1997) sugere a manutenção da tradicional classificação da Lei das S/A. Por sua vez, Olak (1996) propõe algumas particularidades, envolvendo a estrutura do Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos não-governamentais.

A estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações pode e deve ser adotada pelas entidades do terceiro setor. Obviamente, algumas adaptações são necessárias, e a NBC T 10.19 já procurou fazer isso, mesmo que de forma muito acanhada (OLAK; NASCIMENTO, 2006).

Portanto, defende-se o uso dessa estrutura já existente para as empresas privadas nas entidades de Terceiro Setor, por haver uma familiaridade e uma clara utilização da classificação da Lei das Sociedades por Ações para efeito de análise. Como afirma Martins (1990, p. 136), “tendo em vista a boa divisão existente na legislação atual, a familiaridade que já se tem com ela e a sua própria utilidade para efeitos de análise, sugerimos a manutenção da tradicional classificação da Lei das S/A”.

A equação patrimonial, que corresponde o Patrimônio Líquido igual a Ativo menos Passivo (exigibilidades), também é utilizada nas entidades de Terceiro Setor. Nesse sentido, existe apenas uma ressalva, o acréscimo do termo Social no patrimônio líquido “é recomendado por expressar mais adequadamente a quem”, pertence “o Patrimônio líquido, ou

seja, a própria sociedade em sentido *lato*” (OLAK; NASCIMENTO, 2006, p.72). A equação patrimonial em entidades do Terceiro Setor é expressa da seguinte forma:

$$\text{Patrimônio Líquido Social} = \text{Ativo} - \text{Passivo (exigibilidades)}$$

No ativo, as duplicatas a receber são normalmente substituídas por valores a receber de associados, membros, sócios etc. Já, no passivo, as obrigações de curto e longo prazo pouco diferem das entidades empresariais com fins lucrativos. Assim, “os recursos oriundos de terceiros são basicamente os mesmos; fornecedores, obrigações sociais com as respectivas provisões, empréstimos e financiamentos, obrigações por fornecimento de despesas consumidas (água, energia elétrica, telefone etc.)” (OLAK; NASCIMENTO, 2006, p.72).

No patrimônio líquido, há de se considerar, portanto, que uma entidade sem fins lucrativos não tem capital, cujo termo comumente utilizado é Patrimônio Social ou Fundo Social. De acordo com a NBC T 10.19, item 10.19.3.3, na “aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício”.

Além disso, reservas de capital, reservas de reavaliação e reservas de lucros, normalmente, não existem. Para Martins (1990, p. 133):

como regra geral não se justificam criações de reversas nessas entidades a partir de superávits obtidos. As reservas são caracteristicamente (as de lucros) retenções de resultado não distribuído. E nessas instituições não cabem distribuições mesmo. Logo, o normal é a existência de uma conta específica de patrimônio dentro do patrimônio líquido, substituindo a conta de capital social das empresas. E a tal conta de patrimônio são agregados, no final do exercício os superávits e os déficits.

No Patrimônio Líquido Social, devem ser integrados os superávits e os déficits, bem como as contas de doações de materiais e ativos permanentes. Portanto, no quadro 02, é apresentado à composição do Patrimônio Líquido Social para entidades do Terceiro Setor:

Quadro nº 2 - Composição do Patrimônio Líquido Social

PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL
Patrimônio Social
Fundo Patrimonial Social
Fundos Especiais
Reservas, Doações e Subvenções Patrimoniais
Reservas de Reavaliação
Doações Patrimoniais
Subvenções Patrimoniais
Superávits ou Déficit Acumulado
Superávits (Déficits) Acumulados
Superávit (Déficit) do Exercício

Fonte: Adaptado Olak e Nascimento (2006, p. 73).

Quando se refere aos itens patrimoniais, os critérios de avaliação desses elementos patrimoniais têm que ser ressaltados também nas organizações sem fins lucrativos, portanto, é possível estabelecer alguns parâmetros para esta questão, sem, obviamente, considerar as peculiaridades de cada organização:

- A avaliação a valores de saída só devem ocorrer em casos de venda, ordenada ou não, de ativos, pelo valor líquido de realização;
- As doações ativadas de materiais e outros bens permanentes devem ser avaliados a preço de mercado à data do recebimento, por peritos legalmente habilitados;
- O custo histórico de aquisição ou construção deve ser corrigido, quando for o caso, pelas variações do poder aquisitivo da moeda;
- Deve-se reconhecer a depreciação dos bens sujeitos ao desgaste físico por uso, ação da natureza ou ainda, por obsolescência, de acordo com a vida útil econômica estimada para os mesmos;
- Havendo significativas distorções entre o custo histórico corrigido e o preço de mercado, deve-se proceder a uma reavaliação do patrimônio (total ou parcial) nos mesmos moldes recomendados para as empresas, através de laudos;
- Independentemente do critério de avaliação utilizado, este deve ser divulgado em notas explicativas às Demonstrações Contábeis.

(OLAK; NASCIMENTO, 2006, p. 73).

O Balanço Patrimonial apesar de ser considerado uma demonstração estática, por representar a situação patrimonial e financeira em um determinado período, ainda apresenta-se como uma das mais utilizadas e importantes Demonstrações Contábeis, pelas entidades com ou sem fins lucrativos, pois proporciona de maneira simples a identificação da saúde financeira e econômica da entidade.

2.7.2 Demonstração do Resultado do Exercício/ Demonstração do Superávit ou Déficit do Período

A Demonstração do Resultado do Exercício – DRE - designa-se a evidenciar a formação do resultado do exercício, mediante confronto das receitas e ganhos com as despesas e perdas incorridos no exercício. Esse demonstrativo deve ser apresentado na posição vertical. A determinação do resultado do exercício, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados, mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas, conforme dispõem as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 3 (SCHMIDT; SANTOS, 2002). Marion (2003), de forma concisa, conceitua demonstração do resultado do exercício como um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período.

A Demonstração do Resultado do Exercício, de acordo com Beuren (1998, p.667), pode também ser denominada, no caso das entidades sem fins lucrativos não-governamentais, como "Demonstração das Receitas e Despesas, Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades do Exercício. Esta última alternativa é considerada mais indicada, por dar maior ênfase na atividade e não no resultado”.

Olak (1996) ressalta que se deve utilizar as expressões superávit ou déficit para evidenciar o resultado positivo ou negativo, respectivamente, obtido em atividades não lucrativas. O primeiro se constitui do excesso das receitas sobre as despesas, enquanto o segundo representa o que falta nas receitas para igualá-las às despesas. Dessa maneira, não há sentido utilizar as expressões lucro ou prejuízo em entidades que não têm finalidades lucrativas, pois a terminologia superávit ou déficit está intimamente relacionado às suas finalidades institucionais.

A Norma do CFC NBC T 3, no que refere-se ao resultado final da Demonstração do Resultado do Exercício, chama-o de resultado líquido do período e a Lei nº 6.404/76, em seu Art. 187, VII, denomina-o de lucro ou prejuízo do exercício. Entretanto, a NBC T 10.19.1.3 relata que as entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, bem como o lucro ou o prejuízo é denominado, respectivamente, de *superávit ou déficit*.

O objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos, é evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores referentes a um determinado período de tempo, denominado de exercício. Como as organizações sem fins lucrativos não têm o lucro como objetivo final, prefere-se utilizar a nomenclatura de demonstração do superávit ou déficit das atividades em

vez de demonstração do resultado. A ênfase aqui não deve ser dada ao resultado final, uma vez que será evidenciado, igualmente, um resultado (superavitário ou deficitário), mas para a entidade sem fins lucrativos, em linhas gerais, a preocupação maior é com as atividades/projetos desenvolvidos do que com o resultado (OLAK; NASCIMENTO, 2006).

Na visão de Araújo (2002, p.78), desse modo, “tem-se que a demonstração de resultado comunica qual o resultado que uma organização obteve durante determinado período refletindo o empenho dos gestores na utilização dos recursos que lhes foram confiados”. Portanto, essa demonstração segue os mesmos moldes das empresas com fins lucrativos, no que diz respeito ao confronto das receitas e ganhos com as despesas e perdas incorridos no exercício. No entanto, permite uma análise mais adequada dos recursos captados em contrapartida com a aplicação desses mesmos recursos, ou seja, evidencia a utilização dos recursos colocados à disposição da entidade, bem como as atividades/ projetos desenvolvidos pelos gestores durante um determinado período. Por isso, pode ser considerada uma demonstração dinâmica.

2.7.3 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e/ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social

De acordo com a NBC T 3, item 3.4.1.1, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados “é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da Entidade.” Como as organizações do terceiro setor não visam o lucro, esta demonstração se torna inaplicável, dessa forma, para melhor evidenciar as modificações patrimoniais do período, recomenda-se que se substitua pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (ARAÚJO, 2005).

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é a demonstração das movimentações ocorridas com as diversas contas que compõem o Patrimônio Líquido, durante um determinado exercício, fazendo clara indicação do fluxo de uma conta para outra e indicando a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição do Patrimônio Líquido.

Essa demonstração tem por objetivo fornecer a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas que compõem o Patrimônio Líquido, complementando os demais dados constantes no Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado. Ela tem como finalidade primordial evidenciar as mutações ocorridas no exercício com as contas do Patrimônio Líquido, indicando claramente e de forma sumária e coordenada, a formação e a

utilização de todas as reservas (não apenas das originadas por lucros, como a DLPA), as modificações no capital da empresa, facilitando a compreensão do cálculo dos dividendos obrigatórios. Entretanto, para efeito de organizações sem fins lucrativos não existe os dividendos, em virtude da não distribuição de lucros (superávits), bem como o capital é chamado de patrimônio social. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social – DMPLS, como é chamada nessas organizações, evidencia as doações e subvenções patrimoniais recebidas, o patrimônio social, reservas de reavaliação, os superávits ou déficits que, são frutos das demonstrações de superávit ou déficit do período. Conforme Olak (1996, p.136) explica:

nessa demonstração teremos os saldos no início do período e os acréscimos/decrécimos por doações recebidas, superávit ou déficit obtido na Demonstração das Atividades do Exercício e, eventualmente, por possíveis ajustes ao Patrimônio Social. Nas entidades sem fins lucrativos não governamentais a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social –DMPLS se assemelha algebricamente à Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido -DMPL das empresas.

A legislação das Sociedades por Ações preconiza através do art. 186 a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos. Entretanto, a elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido só é obrigatória para as companhias abertas, estabelecidas pela Instrução Normativa nº 59/86 da CVM⁷. Assim, “independentemente do porte ou natureza jurídica, trata-se de uma demonstração de grande utilidade, por fornecer a movimentação ocorrida durante determinado período nas diversas contas que integram o patrimônio líquido” (OLAK; NASCIMENTO, 2006, p. 76).

Por isso, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido possui importância significativa nas entidades sem fins lucrativos, pois explica o porquê e como as diversas contas do patrimônio líquido social se modificam durante o período, auxiliando os gestores na tomada de decisões.

2.7.4 Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos – DOAR

Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos é uma rica fonte de informações, pois possibilita evidenciar num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido, permitindo ao analista dos relatórios contábeis o entendimento da situação de curto prazo da entidade, tornando possível à avaliação da

⁷ CVM - Comissão de Valores Mobiliários, órgão que regula o Mercado de Capitais, Instrução Normativa da CVM nº 59, de 22 de Dezembro de 1986.

capacidade de pagamento das obrigações circulantes da empresa. A demonstração das origens e aplicações de recursos “tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sucinta a movimentação relativa às operações de financiamento (origens) e investimento (aplicações) da entidade” (SANTOS; SCHMIDT 2002, p.357).

A elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos são de obrigatoriedade das sociedades anônimas. Entretanto, o § 6º do art. 176 da Lei das Sociedades por Ações dispensa sua elaboração as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Nas organizações sem finalidade lucrativa a DOAR é obrigatória, por meio da NBC T 10.19⁸, visto que evidencia as aplicações e origens de recursos que afetam o capital circulante líquido. Segundo Olak e Nascimento (2006), algumas adaptações devem ser feitas nesta demonstração, o que muda é, basicamente, a terminologia utilizada. Não há, por exemplo, integralização de capital, distribuição de dividendos, já que nada é distribuído, mas revertido para o patrimônio social.

Existe, entretanto, uma questão a ser levantada: a NBC T 10.19 submete a obrigatoriedade da DOAR, utilizando a NBC T 3 e da Lei 6.404/76, mas não considera que a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) para essas entidades seja de maior utilidade e que tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei 3.741/02 de reforma da Lei das Sociedades Anônimas. Entre as propostas de mudança, encontra-se a substituição da demonstração de origens e aplicações de recursos pela demonstração de fluxo de caixa, seguindo uma tendência internacional, pois nas Normas Internacionais, a DFC já é utilizada através da IAS 7⁹ e nos Estados Unidos a DOAR foi substituída pela DFC no Boletim nº 95 do FASB no ano de 1988.

Em entidades sem fins lucrativos não-governamentais, também é mais indicada a adoção da demonstração do fluxo de caixa em detrimento da demonstração de origens e aplicações de recursos (DOAR), visto ser a primeira mais simples para elaborar e interpretar. De acordo com a FIPECAFI e Arthur Andersen (1991, p.84),

o entendimento do fluxo financeiro da empresa, notadamente para o usuário não familiarizado com a contabilidade, fica muito mais fácil de ser entendido através da Demonstração do Fluxo de Caixa. Por esta razão, sugere-se a substituição da DOAR pela Demonstração do Fluxo de Caixa, como meio de aprimorar a comunicação contabilidade-usuário.

A Demonstração de origens e aplicações de recursos é mais rica em termos de

⁸ Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros.

⁹ IAS 7 – Norma Internacional de Contabilidade nº 7, aprovada em julho de 1977.

informação, mais ampla que a demonstração de fluxo de caixa, por apresentar as variações do capital circulante líquido e não só a movimentação do fluxo do disponível da entidade. Ainda assim, é de difícil compreensão para os usuários da informação contábil, de maneira que, também para entidades sem fins lucrativos, o ideal fosse a utilização da DFC nas demonstrações contábeis obrigatórias.

2.7.5 Demonstração de Fluxo de Caixa – DFC

A Demonstração do Fluxo de Caixa, embora não seja exigida pela Lei 6.404/76, é de grande utilidade interna na entidade. De forma condensada, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) “indica a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa (disponível) todo o dinheiro que saiu do caixa (disponível) do período, e, ainda o Resultado do Fluxo Financeiro” (MARION 2003, p.426).

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 174) afirmam que a maior parte das decisões tomadas por “investidores e credores são baseadas em expectativas de fluxo de caixa, por isso informações sobre o fluxo de caixa passado e projeções para o futuro são cruciais e podem complementar as demonstrações contábeis convencionais”.

A Demonstração do Fluxo de Caixa, para FIPECAFI (2000, p.351), quando analisada em conjunto com as demais demonstrações contábeis possibilitam aos investidores e demais usuários que avalie:

- 1) a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa;
- 2) a capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
- 3) a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;
- 4) a taxa de conversão de lucro em caixa;
- 5) a *performance* operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos;
- 6) o grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa;
- 7) os efeitos, sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento etc.

A DFC pode ser elaborada segundo dois métodos distintos - o Método Direto e o Método Indireto:

O Método Direto - parte da movimentação do caixa e equivalentes de caixa, sendo verificado o que foi efetivamente recebido e pago no período, demonstrando as entradas e saídas brutas de caixa. Nesse método são observadas as alterações que têm impacto direto no caixa da empresa.

O Método Indireto - parte do lucro ou prejuízo do exercício, sendo verificados ajustes se necessários, como por exemplo, a depreciação, amortização ou exaustão, que não afetam o caixa, mas reduzem o resultado líquido. São verificadas também todas as alterações que indiretamente afetam o caixa, como: aumento ou redução de ativos, ou aumento ou redução de passivos. Esse método é semelhante a DOAR, pois utiliza um procedimento similar.

Marion (2003, p. 431) verifica que “o modelo direto da demonstração de fluxo de caixa possui um poder informativo bastante superior ao método indireto, sendo melhor tanto aos usuários externos quanto ao planejamento financeiro do empreendimento”.

A Demonstração de Fluxo de Caixa, apesar de não ser obrigatória no Brasil, sua elaboração é muito útil e viável para o Terceiro Setor, uma vez que permite uma melhor visualização do fluxo financeiro e, conseqüentemente, um melhor planejamento financeiro por parte dos gestores, que necessitam acompanhar a entrada de novos recursos para garantir a manutenção da atividade da entidade (ARAÚJO, 2005).

Essa demonstração normalmente é elaborada pelas entidades sem fins lucrativos, para atender à administração, bem como aos associados, membros e outros usuários. É muito bem aceita por evidenciar recebimentos e pagamentos do período e o respectivo saldo existente para fazer face a outros compromissos que estão por vencer (OLAK; NASCIMENTO, 2006). Outro ponto favorável é a fácil interpretação do demonstrativo. Entretanto, não deve ser utilizado isoladamente para fins de tomada de decisão, mas em conjunto com os outros demonstrativos contábeis.

2.7.6 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

As Notas Explicativas, parte integrante das Demonstrações Contábeis, constituem-se em peça importante no que diz respeito à transparência das operações, dos resultados e da situação econômico-financeira de uma entidade. Como esclarece a FIPECAFI (2000, p.363):

Um dos grandes desafios da Contabilidade, relativamente à evidenciação, tem sido o dimensionamento da qualidade e da quantidade de informações que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis em determinado momento. Como parte do esforço desenvolvido nesse campo, sugeriram as notas explicativas que são informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante das mesmas.

A Lei das Sociedades Anônimas preconiza, em seu artigo 176, § 4º que: “as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

Para a LEI 6.404/76, art. 176, § 5, essas notas explicativas devem indicar de forma geral os seguintes itens:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores;
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Entretanto, parte dessas informações relacionadas acima não representa a realidade das entidades sem fins lucrativos. Portanto, a NBC T 10.19.3.3 contempla um elenco de informações mais adequado a essas entidades, visto que as “demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações”:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;

- c) as contribuições previdenciárias, relacionadas à atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 525) destacam as principais vantagens das notas explicativas. São as seguintes:

1. Apresentar informação não quantitativa como parte do relatório financeiro;
2. Divulgar ressalvas e restrições a itens contidos nas demonstrações;
3. Apresentar mais detalhes do que é possível nas demonstrações;
4. Apresentar material quantitativo ou descritivo de importância secundária.

Já as principais desvantagens, segundo os autores, seriam:

1. Tendem a ser de difícil leitura e entendimento sem estudo considerável e, portanto, podem vir a ser ignoradas;
2. As descrições textuais são mais difíceis em termos de utilização para a tomada de decisões do que resumos de dados quantitativos nas demonstrações;
3. Por causa da crescente complexidade das empresas, há o risco de abuso das notas explicativas, em lugar do desenvolvimento

apropriado de princípios, visando à incorporação de novas relações e novos eventos nas demonstrações propriamente ditas.

As entidades sem fins lucrativos não-governamentais e as empresas com fins lucrativos devem complementar suas demonstrações contábeis com notas explicativas, a fim de acrescentar informações de modo a facilitar o entendimento destas, visando apresentar esclarecimentos necessários aos usuários.

Diante do exposto, observa-se que as entidades sem fins lucrativos não-governamentais podem elaborar e divulgar suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes utilizados pelas empresas com fins lucrativos. No entanto, devem proceder algumas adaptações a fim de melhor evidenciar a realidade desse tipo de entidade.

2.7.7 Balanço Social

O Balanço Social é um demonstrativo contábil que visa a apresentação de informações a respeito da interação da organização com a sociedade em que se encontra inserida. Proporciona informações qualitativas e quantitativas não só do desempenho econômico-financeiro, mas do desempenho social da entidade, como: relações de trabalho, investimentos no meio ambiente, investimentos para a comunidade, etc. Neste demonstrativo, a organização pode evidenciar suas ações de promoção aos seus funcionários, a comunidade, ao meio ambiente, ou seja, pode enfatizar a transparência e a responsabilidade social para os usuários das informações contábeis, principalmente aos potenciais investidores.

Para Marion (2003, p.486), “o Balanço Social visa dar informações relativas ao desempenho econômico e social da empresa para a sociedade em geral, tais como: quantidade de funcionários, gastos com treinamento, benefícios sócias espontâneos”.

O balanço social é um demonstrativo publicado anualmente pela empresa, reunindo um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais dirigidas aos empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e à comunidade. É também um instrumento estratégico para avaliar e multiplicar o exercício da responsabilidade social corporativa¹⁰.

¹⁰ Instituto Brasileiro de Análise Sociais e Econômicas (Ibase) é um dos institutos que criou um modelo de balanço social e, posteriormente em 1998, para estimular a participação de um maior número de corporações, o lançou o Selo Balanço Social Ibase/Betinho. O selo é conferido anualmente a todas as empresas que publicam o

A elaboração e a publicação deste demonstrativo não são obrigatórias no Brasil, o que existe no país, atualmente, são poucas leis de âmbito estadual e municipal, projetos de lei federal e o incentivo da classe contábil e de algumas organizações não-governamentais, como o IBASE e o Instituto Ethos de Responsabilidade Social, à elaboração deste demonstrativo. Assim, mesmo “não existindo a obrigatoriedade, a cada ano mais empresas fazem de sua divulgação a formalização de seu comprometimento com o desenvolvimento social, não só de seus colaboradores diretos mas da comunidade em geral” (MARION *et al*, 2003, p.9).

O IBASE – Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas lançou recentemente o Balanço Social do Terceiro Setor. O Modelo para instituições de ensino, fundações e organizações sociais permitirá a essas instituições dar mais transparência às suas atividades e divulgar o impacto social que ela promove. No modelo para o Terceiro Setor, as organizações irão demonstrar a origem dos seus recursos, as ações que promovem junto aos seus funcionários, os projetos e programas sociais desenvolvidos, entre outras informações sobre transparência e ética¹¹.

O Balanço Social é um demonstrativo voluntário, pois não existe obrigatoriedade de elaboração e publicação, todavia se constitui em uma ferramenta que poderá reforçar, nas entidades sem fins lucrativos, os conceitos básicos que as regem, que são: transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e a evidenciação das informações contábeis (*disclosure*).

2.7.8 Demonstração do Valor Adicionado – DVA

O CFC aprovou a NBC T 3.7 que trata da Demonstração do Valor Adicionado. De acordo com essa Norma Brasileira de Contabilidade, a Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição. A

balanço social no modelo sugerido pelo Ibase, dentro da metodologia e dos critérios propostos. Disponível em: <http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>. Acesso em 12/out/2006.

¹¹ O modelo de Balanço Social para o Terceiro Setor estão disponível para download no site do IBASE – www.ibase.br. Integração – Revista eletrônica do Terceiro Setor. Disponível em: <http://integracao.fgvsp.br/ano6/06/noticias.htm#2>. Acesso em 10/out/2006

demonstração, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às Demonstrações Contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.

Esse conceito de valor adicionado é vital no estudo da economia. Às vezes chamado de valor agregado, representa o conceito econômico mais importante: a riqueza criada. Aliás, a soma dos valores agregados nada mais é do que a soma das riquezas criadas (SANTOS; MACHADO, 2001). A Demonstração do Valor Adicionado torna claro, portanto, o quanto de valor a empresa adiciona aos insumos adquiridos por ela e sua distribuição aos elementos que contribuíram para edição (MARION *et al*, 2003, p.67).

A Demonstração do Valor Adicionado, que também pode integrar o Balanço Social, constitui, desse modo, uma importante fonte de informações, à medida que apresenta esse conjunto de elementos que permitem a análise do desempenho econômico da empresa, evidenciando a geração de riqueza, bem como dos efeitos sociais produzidos pela distribuição dessa riqueza. Dentro dessa visão, a CVM vem incentivando e apoiando a divulgação voluntária de informações de natureza social, tendo, inclusive, já em 1992, apoiado e estimulado a divulgação da DVA, por meio do Parecer de Orientação CVM nº 24/92. No Ofício Circular CVM/SNC/SEP/ nº 01/00, a CVM sugeriu a utilização de modelo elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP (FIPECAFI). Além disso, fez incluir no projeto de lei (3.741/00) de reformulação da Lei nº 6.404/76 a obrigatoriedade da divulgação da Demonstração do Valor Adicionado e de informações de natureza social e de produtividade¹².

Neves e Viceconti (2005) apresentam a necessidade de elaboração da Demonstração do Valor Adicionado, tendo em vista as demais demonstrações que não evidenciam a formação do valor adicionado ou agregado de suas entidades:

- a) a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), identifica apenas a parcela da riqueza criada, que efetivamente permanece na empresa na forma de lucro, logo não identifica as demais gerações de riquezas (valores adicionados ou agregados);

¹² CVM – Comissão de Valores Mobiliários, OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2005. Orientação sobre a elaboração de Informações Contábeis pelas Companhias Abertas. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01-2005.asp>. Acesso em 15/set/2006.

- b) as demais demonstrações financeiras também não são capazes de indicar quanto de valor (riqueza) a entidade está adicionando às mercadorias ou insumos que adquire, bem como não identificam quanto e de que forma foram distribuídos os valores adicionados ou agregados.

Existe também, nas entidades sem fins lucrativos, a necessidade de evidenciação do valor adicionado, ou seja, identificar de que forma foram distribuídas as riquezas criadas pela entidade. Por tanto, a utilização da Demonstração de Valor Adicionado em conjunto com o Balanço Social daria um melhor nível de evidenciação às informações geradas nessas entidades.

2.8 A avaliação de desempenho nas entidades do Terceiro Setor

De acordo com o FASB nº 4 (1980), as organizações sem fins lucrativos geralmente não possuem indicadores de desempenho em comparação às organizações comerciais que visam lucro. Entretanto, um indicador de desempenho é necessário a estas organizações.

Nesse sentido, uma “das grandes dificuldades enfrentadas pelas entidades de terceiro setor consiste em mostrar à sociedade os resultados que efetivamente produzem através das suas ações e desta forma, conseguir garantir um fluxo de recursos que possibilitem a sua sobrevivência”(ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006, p.7).

Na avaliação de desempenho de empresas privadas, o resultado financeiro dos (lucros ou perdas) indica quão efetivo um negócio está sendo alcançado em seus objetivos de gerar lucro para seus proprietários, embora gerar lucros não seja o principal objetivo das Organizações Sem Fins Lucrativos. Estas organizações não possuem proprietário, freqüentemente, fornecem serviços e produtos livres de encargos ou impostos e são procuradas por pessoas e organizações que não esperam benefícios econômicos de retorno. Entretanto, necessitam, para efeito de prestação de contas, mensurar seus serviços, produção e seus resultados (HENDERSON; CHASE; WOODSON, 2002).

Dessa forma, a “organização para continuar atraindo recursos deve se submeter de forma transparente ao escrutínio daqueles de quem ela toma os recursos”. Nas organizações sem fins lucrativos, os resultados de um “projeto social nunca são uma certeza, mas um investimento, uma aposta na possibilidade de alcançá-los, sendo preciso construir meios de

verificação que auxiliem a perceber o rumo das mudanças que se consegue produzir” (BASSO; SILVA; PACE, 2004, p.2).

Dentro desse contexto, a avaliação de resultados é necessária no Terceiro Setor tanto quanto no setor privado e no setor público. Assim, as organizações sem fins lucrativos devem buscar instrumentos de medição e de avaliação do seu desempenho, para poder verificar como anda o seu processo de gestão e/ou auxílio na tomada de decisão.

A necessidade de medir o desempenho surge quando o tomador de decisões precisa buscar um processo de decisão menos aleatório e mais científico, esta seria a primeira etapa do processo de medição de desempenho em uma organização. Portanto, a medição de desempenho constitui-se como instrumento para dar suporte à tomada de decisão (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2006).

Para Miranda e Silva (2002, p. 133), “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”. Entretanto, Basso, Silva e Pace (2004) discutem que a construção de um sistema de medição de desempenho, além da coleta de dados não-financeiros, possibilita aos gestores ver onde o valor está sendo criado, onde são necessários investimentos e melhorias e onde as estratégias da organização estão sendo bem sucedidas.

Drucker (1997, p. 79) já advertia para esse fato quando afirmava que “as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes – e muitos mais difíceis de se medir e controlar – na instituição sem fins lucrativos do que na empresa”.

Um das grandes dificuldades, apontadas por Alves e Slomski, (2006) é que os resultados nessas organizações são, em sua maioria, intangíveis e de longo prazo, sendo, portanto, difíceis de ser avaliados. Além disso, nas organizações sem fins lucrativos, não existe o lucro ou prejuízo contábil, portanto não são uma medida adequada de desempenho para essas entidades.

A Lei 9.790/99, que regulamenta as OSCIP, prevê a avaliação de desempenho para as OSCIP que possuem termo de parceria, mediante indicadores de resultado, logo devem observar os “[...] princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência” (Lei 9.790/1999, art. 4º). Segundo Alves e Slomski, (2006, p.4):

Diante disso, poder-se-ia presumir uma previsão legal de avaliação do desempenho da OSCIP, sendo que os principais instrumentos utilizados para esse fim são, no primeiro caso, as demonstrações contábeis e, no segundo, indicadores de resultado. Observa-se, entretanto, que as demonstrações contábeis inserem-se num contexto

de prestação de contas à sociedade e, para a lei das OSCIP, essa é entendida como a comprovação da correta aplicação dos recursos repassados à OSCIP.

Contudo, a grande dificuldade para essas organizações é definir quais indicadores de desempenho deve utilizar, para mensurar de forma correta o resultado da entidade. Verifica-se que essas entidades, no entanto, utilizam constantemente o orçamento como instrumento de previsão, planejamento e controle de seus recursos. Frezatti (2000, p.36) enfatiza que “uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro”.

De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), em Organização do Terceiro Setor, o orçamento é o instrumento de planejamento mais eficaz de uma organização. Possibilita, desse modo, aos gestores uma previsão mais ampla das situações que poderão ocorrer num determinado período e ao final deste, no intuito de que seja feita uma análise das receitas e despesas efetivamente ocorridas para avaliar o desempenho administrativo no uso dos recursos financeiros.

Portanto, um eficiente manuseio dos recursos em organizações não-lucrativas estabelece um bom sistema orçamentário, possibilitando um processo contínuo de acompanhamento e controle do que foi orçado com o planejado.

3. METODOLOGIA

Para o desenvolvimento deste trabalho foi utilizada a pesquisa bibliográfica. Esta pesquisa discute o Terceiro Setor e a Evidenciação com base em referências teóricas já publicadas, desde publicações avulsas, boletins, revistas, livros, pesquisas, dissertações, teses, site, etc. O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa de campo. Os dados foram coletados das organizações selecionadas.

Quanto à natureza, a pesquisa foi qualitativa, por compreender e interpretar os significados das ações e relações humanas, de fatos da realidade não-quantificáveis, que serão interpretadas de forma mais ampla que um dado objetivo. Contudo, no que se refere aos fins,

é descritiva, pois foram descritos todo o processo e o nível de Evidenciação das informações contábeis nas OSCIP.

3.1 Hipóteses

De acordo com Gil (2002, p.31), a pesquisa se inicia com a “colocação de um problema solucionável. Portanto, o passo seguinte é oferecer uma solução possível, mediante uma proposição, a hipótese é a proposição testável que pode vir a ser a solução do problema”.

Para que as hipóteses sejam formuladas é necessário que obedçam algumas características como: devem ser conceitualmente claras, específicas, ter referências empíricas, deve ser parcimoniosa e devem estar relacionadas às técnicas disponíveis (GIL, 1999).

Para esta pesquisa, foram formuladas e testadas as seguintes hipóteses:

1ª HIPÓTESE: Existe relação entre a divulgação das Demonstrações Contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP;

2ª HIPÓTESE: Existe relação entre o Termo de Parceria e a avaliação de Resultados;

3ª HIPÓTESE: Existe relação entre tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o Nível de Evidenciação das Informações Contábeis das OSCIP pesquisadas;

4ª HIPÓTESE: Existe relação entre o Termo de Parceria e o Nível de Evidenciação das informações contábeis;

5ª HIPÓTESE: Há relação entre o Volume Médio de captação de recursos e o Nível de Evidenciação das informações contábeis;

3.2 Universo da Pesquisa

Para determinar o universo desta pesquisa, foi utilizada uma lista das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) cadastradas no Ministério da Justiça. Essa listagem foi obtida através do site¹³ do próprio Ministério da Justiça na Secretaria Nacional de Justiça.

Essa relação com os dados das OSCIP apresenta um conjunto de 49 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público no estado da Paraíba, cuja pesquisa foi realizada no cadastro do Ministério da Justiça no dia 14 de setembro de 2006. Dentre as entidades que constam nesse cadastro, observou-se uma concentração dessas organizações nas cidades de João Pessoa e Campina Grande, representando respectivamente 18 e 7 entidades, as 23 restantes estão espalhadas por todo o Estado. Contudo, como o universo da pesquisa é pequeno, optou-se por trabalhar com toda a população, visto que em populações tão pequenas é inviável a aplicação de alguma técnica de amostragem.

Do envio dos questionários às 49 OSCIP do universo da presente pesquisa, obteve-se um índice de resposta de 69,3%, o que em números absolutos significam 34 questionários respondidos. Entretanto, existem 6 OSCIP que estão cadastradas no Ministério da Justiça e ativa na Receita Federal que não foram encontradas, ou que não existem no endereço mencionado no cadastro do Ministério da Justiça. Por isso, foram excluídas da pesquisa, permanecendo no universo da pesquisa 43 OSCIP. Então, a partir da nova população de 43 OSCIP, encontrou-se um índice de resposta de 79,06%, o que em números absolutos significam 34 questionários respondidos. Portanto, válidos para serem apurados. Inicialmente a proposta da pesquisa esteve concentrada na realização de um censo de toda a população, entretanto, não foi possível obter os dados de todo o universo.

Redefinida a população, aplicou-se um pré-teste com duas OSCIP situadas uma na cidade de Campina Grande e outra na cidade de João Pessoa, para verificar a consistência e objetividade do questionário da pesquisa, bem como o nível de compreensibilidade dos respondentes das questões formuladas.

Para Lakatos e Marconi (2002), depois de redigido, o questionário precisa ser testado antes de sua utilização definitiva, aplicando-se alguns exemplares em uma pequena população escolhida. Pois, com a análise dos dados, será possível evidenciar prováveis falhas existentes:

¹³ A listagem das OSCIP foi retirada do endereço eletrônico: www.mj.gov.br/resultadoconsulta.asp site do Ministério da Justiça. Acesso 14/set/2006. Entretanto, a listagem de OSCIP contida no site sofre constantes variações, pois essa relação é sempre atualizada com novas inclusões e/ou exclusões de OSCIP.

inconsistência ou complexidade das questões; ambigüidade ou linguagem inacessível; se as questões obedecem à determinada ordem ou se são muito numerosas, etc.

Dessa forma, foi possível detectar as seguintes falhas: muitas questões abertas, que dificultava e aumentava o tempo de resposta dos respondentes, o questionário estava muito extenso. Então, foi possível suprimir algumas questões, transformar as questões abertas em questões de múltipla escolha, visando melhorar a compreensão do respondente, como também facilitar o tratamento estatístico dos resultados obtidos.

3.3 Procedimento da coleta de dados

Para a coleta de dados desta pesquisa, o instrumento utilizado foi o questionário. “O questionário é um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis que se deseja medir ou descrever” (SILVA, 2003, p. 66). O instrumento de coleta continha questões de múltipla escolha e questões com escala tipo Likert, utilizando o grau de importância que contemplava a seguinte escala:

- 01 - Não é importante;
- 02 - Pouco Importante;
- 03 - Indiferente;
- 04 - Importante; e
- 05 - Muito importante.

Também foi utilizada uma escala para verificar o sentimento dos respondentes a respeito das Informações Contábeis estabelecidas pelo FASB (*Financial Accounting Standard Board*) Nº 4 para Entidades Sem Fins Lucrativos. Para responder a essas afirmativas do FASB foi criada a seguinte escala:

DISCORDO				NEUTRO		CONCORDO			
1	Discordo Totalmente	2	Discordo	3	Nem concordo nem discordo	4	Concordo	5	Concordo Totalmente

Fonte: Elaborado pelo autor.

Segundo Oliveira (2001), uma vantagem da escala de Likert é que ela fornece direções sobre a atitude do respondente em relação a cada afirmação, sendo ela positiva ou negativa. Nas escalas de Likert, ou escala somatória, os respondentes não apenas respondem se

concordam ou não com as afirmações, mas também informam o seu grau de concordância ou discordância. Dessa forma, é atribuído um número a cada resposta, que reflete a direção da atitude do respondente em relação a cada afirmação.

O questionário da pesquisa, apresentado no apêndice, foi elaborado utilizando como base, estudos realizados no Terceiro Setor, abordando sete grupos de questões, são eles:

1) Dados da Organização: nessa seção, são descritas as características das Organizações pesquisadas, como: nome; endereço; telefone; ano de fundação; cargo máximo na OSCIP e ocupante.

2) Dados do Respondente: foi investigada a característica dos respondentes, como: sexo; função na OSCIP; idade; tempo em que atua no Terceiro Setor e nível de escolaridade.

3) Área de Atividade da OSCIP: apresenta-se, nesta seção, a área de atuação das OSCIP, segundo a classificação do ICNPO (*Internacional Classification of Nonprofit Organizations*), número de voluntários fixos e eventuais; funcionários efetivos e temporários e/ou estagiários.

4) Fontes de Financiamento: nesta seção, são apresentados alguns itens relacionados às fontes de financiamentos das organizações, investigando-se, portanto, os seguintes aspectos: média de composição das fontes de recursos financeiros; volume de captação de recursos; a existência do termo de parceria e o valor desse termo.

5) Informações sobre Evidenciação: nesta, apresentam-se as questões relacionadas às informações sobre evidenciação. Os itens pesquisados foram: se a entidade elabora demonstrações contábeis; quais as demonstrações contábeis obrigatórias e não-obrigatórias utilizam e o grau de importância das mesmas para o respondente; se a OSCIP possui demonstrações auditadas; o tipo de prestação de contas baseada em demonstrações contábeis as organizações elaboram; a frequência com que são preparadas as informações contábeis; se as demonstrações estão disponíveis ao público; quais são as mídias utilizadas para divulgar essas informações; se na captação de recursos as informações contábeis compõem a estrutura básica de captação e quais são essas demonstrações contábeis.

6) Avaliação da Gestão: procurou-se, nessa seção, investigar os seguintes itens: formas de avaliação de eficiência e eficácia; utilização de orçamentos; quais indicadores não financeiros a organização utiliza e o grau de importância para o respondente.

7) Informações Contábeis estabelecidas pelo FASB nº 4 para Entidades sem Fins Lucrativos: nessa seção, são descritas as características das informações contábeis para entidades sem fins lucrativos preconizadas pelo FASB, para que o respondente expresse seu sentimento de concordância ou discordância em uma escala de Likert.

A metodologia utilizada para aplicação do questionário pode ser apresentada nas seguintes etapas:

1) Contato com as OSCIP: o primeiro passo foi, a partir do cadastro do Ministério da Justiça, realizar uma pesquisa na Internet, para verificar a existência de sites dessas organizações. Como algumas OSCIP possuem sites, tratou-se de enviar o questionário de pesquisa através do e-mail de contato. Também se procurou contatá-las pelo telefone disponibilizado no cadastro. Visto que só foi encontrado o telefone de 12 OSCIP de um total de 43, a partir do endereço cadastrado, foi pesquisado o telefone junto ao serviço de auxílio a lista telefônica. No caso das organizações que não disponibilizaram nenhum meio de contato, este foi solicitado através do telefone da Prefeitura Municipal da cidade.

Outra estratégia utilizada foi enviar, via correio, para todos os endereços o questionário acompanhado de uma carta de recomendação do Programa de Mestrado, redigida pelo orientador e coordenador do programa na Universidade Federal da Paraíba, com postagem de devolução paga. A necessidade da utilização de várias formas de contato para aplicação do questionário se deu pela dificuldade de localização e acesso a essas entidades, uma vez que o endereço cadastrado no Ministério da Justiça não correspondia à localização de uma parte das OSCIP. Outra questão que dificultou o recebimento do questionário foi o fato de 23 OSCIP encontrarem-se pulverizadas dentro de todo o espaço geográfico do Estado da Paraíba, contudo o pesquisador aplicou a maioria dos questionários “in loco”, recebendo apenas uma pequena parte por e-mail e por carta.

2) Aplicação do questionário: esta etapa foi conduzida em grande parte pela presença efetiva do pesquisador, a outra parte foi obtida através de e-mail e por carta, pois este foi buscar a maioria dos questionários pessoalmente, sanando na ocasião alguma dúvida com relação à formulação das questões propostas. Após a coleta dos dados, a tabulação e a análise descritiva foram feitas através do software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0.

3.4 Apresentação e Interpretação de Dados

Este trabalho usou uma escala de numeração de 1 a 4, para mensurar o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). São eles:

Nível 1 – considerou-se as informações contábeis inferiores ao mínimo requerido pela Lei 9.790/99, no seu art. 4, ou seja, são enquadradas neste nível as OSCIP que evidenciem a Demonstração do *déficit* ou *superávit* do Período e o Balanço Patrimonial;

Nível 2 - compreendeu as OSCIP que evidenciam Demonstração do *déficit* ou *superávit* do Período, Balanço Patrimonial e ao menos outra demonstração contábil obrigatória.

Nível 3- pressupõe-se a existência de um volume mínimo de informação, de modo que foi considerado, como volume mínimo, o cumprimento da legislação vigente, através da Lei 9.790/99 e do Decreto nº 3.100, de 30/7/1999, que regulamenta a Lei 9.790/99, e contempla:

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

Nível 4 – consiste em um volume mínimo de informações, já preconizado no nível 3, e informações adicionais (informações voluntárias) através de:

- Demonstração de Fluxo de Caixa (método direto ou indireto);
- Balanço Social;
- Demonstração do Valor Adicionado.

3.5 Tratamento Estatístico

O tratamento estatístico adotado foi o Teste de Hipótese, aplicou-se dois testes de hipóteses não-paramétricos: o Teste Exato de Fisher para as questões que recaem numa tabela de contingência 2x2, e o Teste Qui-Quadrado para as demais questões. Utilizou-se também o software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0 para a análise descritiva e para os testes de hipóteses.

De acordo com Siegel (1975, p.106), “o Teste Exato de Fisher constitui-se uma técnica não-paramétrica útil para analisar dados discretos (nominais ou ordinais), quando o tamanho da amostra é pequeno”. Ainda, segundo o referido autor, “o Teste Qui-Quadrado pode ser aplicado para determinar a significância de diferenças entre grupos independentes, podendo a mensuração ser até mesmo em escala nominal ou classificadora”.

Siegel (1975) destaca que na escolha do teste não-paramétrico, empregando a tabela 2x2, deve-se observar:

- Quando $N > 40$ (N representa o número de observações), usar o Teste Qui-Quadrado com a 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. Siegel (1975) ainda esclarece que, para rejeitar a hipótese nula, é usual a adoção de um nível de significância de 0,05 ou 0,01, embora possam ser utilizados outros valores. O nível de significância é a probabilidade de se estar cometendo erro do tipo I, ou seja, a probabilidade de rejeição da hipótese nula quando a mesma é verdadeira.

A probabilidade de se cometer um erro tipo I, representado por α , é identificada como nível de significância do teste estatístico. Assim, para as pesquisas sociais aplicadas, quanto menor for o valor do nível de significância utilizado, melhor para o pesquisador, uma vez que diminui a probabilidade de se cometer o erro tipo I.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise dos resultados da pesquisa que se encontra organizada em duas etapas: a primeira contém a análise descritiva dos resultados do questionário; a segunda, a análise das hipóteses construídas no primeiro capítulo. Para a análise descritiva e para os testes das hipóteses, utilizou-se o *software* SPSS (*Statistical Package for Social Science*).

4.1 Análise Descritiva dos Resultados

Nessa seção, serão apresentados os resultados da análise descritiva, obtidos através da aplicação do questionário de pesquisa, de acordo com a divisão dos grupos de questões estabelecidos.

Para Martins (2002), os objetivos da estatística descritiva envolvem a organização, sumarização e descrição de dados quantitativos e qualitativos. Nesse sentido, a análise descritiva da pesquisa é apresentada, seguindo as instruções expostas anteriormente.

4.1.1 Caracterização dos Gestores das OSCIP

A seguir, descrevem-se algumas características dos gestores na pesquisa. Foram investigados cinco aspectos: cargo/função; idade; tempo de atuação no Terceiro Setor; nível de escolaridade e sexo. A pesquisa demonstra que 44,1% dos respondentes exercem o cargo de Presidente nas OSCIP; 11,8% são Administradores; 2,9% são contadores; e 41,2% são outros. Na categoria “Outros” estão os Diretores Administrativos, Coordenadores, Vice-Presidentes, Diretores Executivos (tabela 4.1).

Tabela 4.1 – Cargo/Função dos Respondentes

Cargo/Função	Freqüência	%	% Acumulado
Presidente	15	44,1	44,1
Administrador	4	11,8	55,9
Contador	1	2,9	58,8
Outros	14	41,2	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

A tabela 4.2 demonstra que no geral a idade dos pesquisados concentra-se de 39 a 48 anos com 47,1% .

Tabela 4.2 - Idade dos Respondentes

Faixa Etária	Freqüência	%	% Acumulado
De 18 a 28 anos	2	5,9	5,9
De 29 a 38 anos	6	17,6	23,5
De 39 a 48 anos	16	47,1	70,6
De 49 a 58 anos	7	20,6	91,2
De 60 a 70 anos	3	8,8	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Quanto ao tempo de atuação dos respondentes no Terceiro Setor, pode-se afirmar que 64,7% possuem experiência no setor de 1 a 5 anos e 14,7% estão desenvolvendo atividades nesse setor entre 6 e 10 anos. Entretanto, no maior período de tempo de atuação no Terceiro Setor que varia de 11 a 15 anos e acima de 15 anos de experiência, concentra-se os menores percentuais de respondentes que são respectivamente: 8,8% e 11,8%. É importante, destacar

que a maioria dos gestores (64,7%) atua há no máximo 5 anos, o que se configura como pouco tempo de atuação no setor. Este fato pode ser justificado também pelo pouco tempo de estabelecimento de entidades do Terceiro Setor, visto que este setor ainda é embrionário no Brasil em comparação com os outros dois setores - público e privado (tabela 4.3).

Tabela 4.3 – Tempo de Atuação dos Gestores no Terceiro Setor

Tempo de Atuação	Frequência	%	% Acumulado
De 1 a 5 anos	22	64,7	64,7
De 6 a 10 anos	5	14,7	79,4
De 11 a 15 anos	3	8,8	88,2
Acima de 15 anos	4	11,8	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Os resultados obtidos, ao se investigar o Nível de Escolaridade dos respondentes nas OSCIP, são apresentados na tabela 4.4:

Tabela 4.4 – Nível de Escolaridade

Nível de Escolaridade	Frequência	%	% Acumulado
Nível Médio	11	32,4	32,4
Superior Incompleto	1	2,9	35,3
Superior	12	35,3	70,6
Especialização	4	11,8	82,4
Mestrado	6	17,6	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Verifica-se que o grau de instrução dos respondentes atuantes na OSCIP indica que 35,3% têm nível superior completo, 32,4% possuem ensino médio, 11,8% são especialistas, 17,6% têm mestrado e 2,9% possuem o ensino superior incompleto. É importante destacar que, ao somamos os percentuais de gestores que possuem nível superior e pós-graduação (especialização e mestrado), temos um acumulado de 64,7%. Percebe-se também que 2,9% estão cursando algum tipo de curso superior. Nesse sentido, observa-se que a maioria dos gestores das OSCIP possui um bom nível de escolaridade.

Os profissionais dessas OSCIP são em sua maioria do sexo masculino, representando um total de 67,6%, e apenas 32,4% do sexo feminino, conforme pode ser observado na tabela 4.5.

Tabela 4.5 - Sexo do Respondente

Sexo	Frequência	%	% Acumulado
Feminino	11	32,4	32,4
Masculino	23	67,6	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

4.1.2 Caracterização das OSCIP Pesquisadas

Na segunda parte, descrevem-se as características das organizações participantes da pesquisa. Dentre os aspectos, foram investigados: áreas de atividades da OSCIP, ano de fundação da entidade, composição dos recursos humanos (funcionários e voluntários).

Nesta pesquisa, foi investigada a área de atividade das OSCIP e utilizada a classificação do ICNPO¹⁴ (*International Classification of Nonprofit Organizations*), um modelo criado pelo Centro de Estudos sobre a Sociedade Civil do Instituto de Políticas Públicas da Universidade de *Johns Hopkins*, que conduziu uma pesquisa com o título *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* (O Projeto comparativo sobre o Setor Sem Fins Lucrativos). Tal estudo foi conduzido pelo Centro de Estudos de *Johns Hopkins* conduziu, visando documentar empiricamente o alcance, estrutura, financiamento e papel do Terceiro Setor em 22 países, entre eles o Brasil, através do ISER.

Conforme se percebe na tabela 4.6: 38,3% das OSCIP têm por atividade a assistência social; 11,8% compreendem a área de educação e pesquisa, bem como a de desenvolvimento; e 17,6% das OSCIP responderam outras na área de atividade. Portanto, uma questão que deve ser enfatizada é a falta de foco, ou seja, algumas OSCIP não têm missão definida, o que fica evidente quando 17,6% das organizações definiram sua área de atuação por “outras” áreas de atividade, sem as especificar. Essa falta de foco confunde os doadores (empresas e indivíduos) que desejam investir em determinada área e pode vir a confundir também a própria OSCIP, que não tem estabelecida a sua linha estratégica de atuação.

¹⁴ A Classificação Internacional de Organizações Sem Fins Lucrativos distingue as organizações segundo áreas de atividades, tais como: Cultura e recreação, Educação e pesquisa, Saúde, Assistência social, Associação profissional, Ambiental, Desenvolvimento, Filantrópicas, Internacional, Defesa dos direitos humanos, religiosos e outros.

Tabela 4.6 – Área de Atividade da OSCIP

Área de Atividade	Frequência	%	% Acumulado
Cultura e Recreação	3	8,8	8,8
Educação e Pesquisa	4	11,8	20,6
Saúde	1	2,9	23,5
Assistência Social	13	38,3	61,8
Associação Profissional	1	2,9	64,7
Ambiental	2	5,9	70,6
Desenvolvimento	4	11,8	82,4
Outras	6	17,6	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Com relação ao ano de fundação, verifica-se que a maioria das organizações surgiu a partir do ano 2003 (23,5%). Evidenciando, portanto, que a maior parte das OSCIP do Estado da Paraíba estão no setor a menos de 7 anos (tabela 4.7).

Tabela 4.7 – Ano da Fundação da OSCIP

Ano de Fundação	Frequência	%	% Acumulado
1961	1	2,9	2,9
1985	1	2,9	5,8
1992	1	2,9	8,7
1993	1	2,9	11,6
1994	1	2,9	14,5
1996	1	2,9	17,4
1999	1	2,9	20,3
2001	2	5,9	26,2
2002	1	2,9	29,1
2003	8	23,6	52,7
2004	5	14,8	67,5
2005	8	23,6	91,1
2006	3	8,9	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Outro fator que merece destaque, quando cruza-se o ano de fundação dessas organizações com o ano que as mesmas obtiveram a certificação junto ao Ministério da Justiça como OSCIP, pode-se verificar na tabela 4.8, após o ano 2003, 50% das entidades fundadas nesse ano já iniciaram suas atividades como OSCIP. No ano de 2005, esse percentual sobe para 75%, evidenciando que apesar das críticas à Lei 9.790/99, que cria as OSCIP, percebe-se uma busca maior pela certificação, bem como um interesse em iniciar no Terceiro Setor como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

Tabela 4.8 Ano da Certificação da OSCIP

Ano da Fundação	2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006		Total
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	%
1961	-	-	-	-	-	-	-	-	1	100	-	-	-	-	100
1985	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	100	100
1992	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	100	-	-	100
1993	1	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
1994	-	-	1	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100
1996	-	-	-	-	-	-	-	-	1	100	-	-	-	-	100
1999	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	100	-	-	100
2001	-	-	-	-	1	50	1	50	-	-	-	-	-	-	100
2002	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	100	100
2003	-	-	-	-	-	-	4	50	2	25	2	25	-	-	100
2004	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	100	-	-	100
2005	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	75	2	25	100
2006	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	100	100
Total	1	2,9	1	2,9	1	2,9	5	14,7	4	11,8	15	44,2	7	20,6	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Nas tabelas 4.9 e 4.10 são verificados os números de pessoas envolvidas diretamente nas OSCIP pesquisadas. Com relação ao voluntariado, verifica-se que 38,3% das OSCIP possuem até 10 voluntários fixos e 29,4% têm acima de 10 voluntários. No entanto, os voluntários eventuais apresentam os seguintes percentuais: 44,1% até 10 voluntários e 14,7% acima de 10. Entretanto, quando se cruza a resposta dos voluntários fixos e eventuais, constata-se que a maior concentração do voluntariado é de até 10 voluntários, representando 23,6%.

Tabela 4.9– Recursos Humanos/ Voluntários na OSCIP

Opções	Voluntários Fixos		Voluntários Eventuais	
	Frequência	%	Frequência	%
Não respondeu	5	14,7	5	14,7
Até 10 voluntários	13	38,3	15	44,1
Acima de 10 voluntários	10	29,4	5	14,7
Não há voluntários	6	17,6	9	26,5
Total	34	100,0	34	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Quanto ao número de funcionários das OSCIP, percebe-se na tabela 4.10 que 8,8% das organizações pesquisadas possuem até 10 funcionários efetivos; e que 11,8% contém acima de 10 funcionários, mas, no item funcionários temporários e/ou estagiários, 32,4% das OSCIP possuem até 10 funcionários temporários. É importante destacar que 67,6% e 52,9% das OSCIP não possuem funcionários efetivos, funcionários temporários e/ou estagiários. Esses dados são reforçados quando se confronta as duas variáveis (funcionários efetivos e

funcionários temporários e/ou estagiários), o que evidencia que 20,6% das OSCIP detêm até 10 funcionários e 60,3% não possuem funcionários. Entretanto, quando fazemos um paralelo com a pesquisa do John Hopkins University – ISER (1995), verifica-se que no geral no Brasil existe um bom número de pessoas ocupadas e com remuneração no setor sem fins lucrativos, cerca de 1.120.000 pessoas, em 1995. Comparando esse mesmo dado com o ano de 1991, percebe-se que houve um crescimento de pessoas ocupadas nesse setor (44,38%). O mais interessante é que, nesse mesmo período, o crescimento total da população ocupada só totalizou 19,86%. Contudo, observa-se que esse comportamento de um número significativo de pessoas ocupadas e com remuneração no Terceiro Setor não acontece com as OSCIP do estado da Paraíba.

Tabela 4.10– Recursos Humanos/ Funcionários na OSCIP

Opções	Funcionários Efetivos		Funcionários Temporários e/ou Estagiários	
	Frequência	%	Frequência	%
Não respondeu	4	11,8	4	11,8
Até 10 Funcionários	3	8,8	11	32,4
Acima de 10 Funcionários	4	11,8	1	2,9
Não há Funcionários	23	67,6	18	52,9
Total	34	100,0	34	100,00%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Considerando a finalidade a que essas organizações se propõem, esses resultados aportam uma situação preocupante, pois o número de pessoas envolvidas nas OSCIP pesquisadas no geral é muito baixo. Portanto, esses resultados apresentam uma contradição em relação a outras pesquisas, como o estudo do John Hopkins University – ISER, que apontam, principalmente, para um número sempre expressivo de voluntários. Segundo os dados de Landim e Beres (1999, p. 23), “é significativo o número de indivíduos que doam algum tempo de trabalho voluntário no Brasil: 16% da população acima de dezoito anos, isso equivale a 333.000 pessoas”. Entretanto, uma das razões que poderia justificar tal realidade é a falta de estrutura dessas OSCIP, pois observou-se, na pesquisa de campo, que em sua maioria as OSCIP não possuem uma estrutura física que possa comportar recursos humanos.

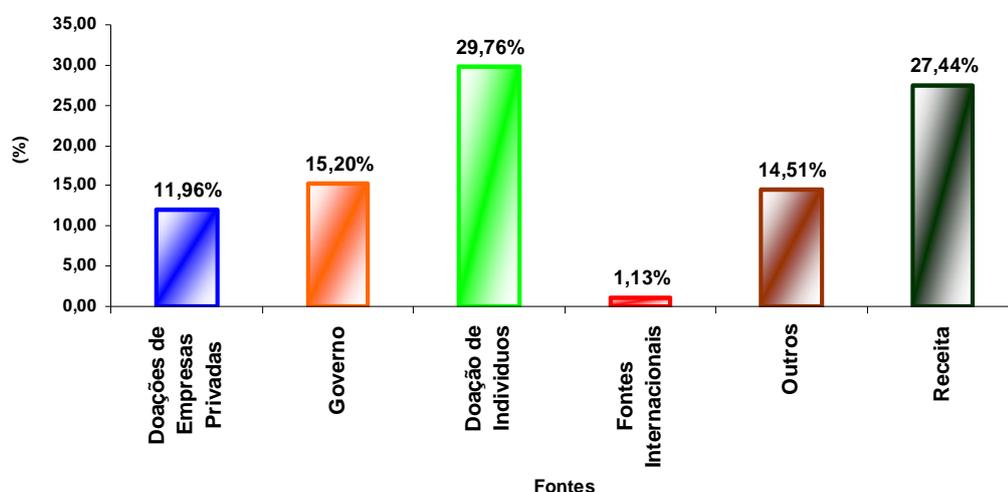
4.1.3 Fontes de Financiamento

Esta seção apresenta alguns itens relacionados às fontes de financiamentos da organização. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: composição média das fontes de recursos financeiros, volume médio de captação de recursos, existência de termo de parceria, valor do termo de parceria.

Questionados quanto à composição de suas fontes de recursos financeiros, 11,96% são doações de empresas privadas, 15,20% do governo. Assim, as maiores fontes de recursos são de doações de indivíduos com 29,76%, seguida de 27,44% de receitas próprias, derivadas de vendas de produtos e prestação de serviços. Contudo, esse percentual de 11,96% de doações de empresas privadas pode representar a falta de um planejamento para captação de recursos por parte dessas organizações na iniciativa privada. Outro aspecto a ser destacado é que esses dados apresentam o mesmo comportamento que os encontrados na pesquisa do Centro de Estudos sobre a Sociedade Civil do Instituto de Políticas Públicas da Universidade de *Johns Hopkins*, no que diz respeito ao comportamento das fontes de financiamentos. Os dados apresentados na referida pesquisa da Universidade de *Johns Hopkins* e do ISER no Brasil com relação às fontes de financiamentos são as seguintes: Empresas 3,20%, Doações de Indivíduos 14,0%, Governo 14,5% e Receitas próprias 68,3% (LANDIM; BERES, 1999).

Existe no Terceiro Setor um senso comum de que entidades sem fins lucrativos sobrevivem de recursos governamentais, apesar de existir pesquisas que comprovem o contrário. Contudo, no caso das OSCIP, essa relação deveria ser diretamente proporcional, visto que, segundo Alves (2002), a Lei Nº 9.790/99 instituiu o Termo de Parceria, como um novo instrumento jurídico criado para promover o fomento e a gestão das relações de parceria entre o governo e as organizações de Terceiro Setor (OSCIP), permitindo a negociação de objetivos e metas, bem como o monitoramento e a avaliação dos resultados alcançados.

Gráfico 4.1 Fontes de Financiamento



Nas OSCIP pesquisadas, detectou-se que a maior concentração de volume médio de recursos é de até 50.000, que corresponde a 38,2%; já 11,8% possuem de 101.000 a 200.000. Portanto, pode-se verificar através do percentual acumulado que 61,8% dessas entidades detêm um volume médio de recursos de até 300.000; e 11,7% possuem volume de recursos de 401.000 até acima de 1.000.000. Todavia, 26,5% das organizações não responderam sobre o volume médio de seus recursos. Observou-se também na pesquisa que as organizações, que possuíam o maior volume de recursos, eram as que detinham maior estrutura organizacional (estrutura física, planejamento, recursos humanos, setor de captação de recursos).

Tabela 4.11 Volume Médio de Recursos

Volume Médio de Recursos	Frequência	%	% Acumulado
Até 50.000	13	38,2	38,2
51.000 a 100.000	1	3,0	41,2
101.000 a 200.000	4	11,8	53
201.000 a 300.000	3	8,8	61,8
401.000 a 500.000	2	5,9	67,7
501.000 a 600.000	1	2,9	70,6
Acima de 1.000.000	1	2,9	73,5
Não respondeu	9	26,5	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

O Termo de Parceria é uma prerrogativa das entidades de Terceiro Setor que são certificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público –OSCIP. Este Termo de Parceria permite uma maior flexibilidade no vínculo de parceria existente entre o governo e as OSCIP, pois é destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público, previstas no art. 3º da Lei nº 9.790/99. Entretanto, na tabela 4.12, observa-se que das OSCIP pesquisadas somente 29,4% firmam termo de parceria com o Estado, portanto essas organizações não estão utilizando esse instrumento como uma vantagem que lhe é peculiar.

Tabela 4.12 Termo de Parceria

Termo de Parceria	Frequência	%	% Acumulado
Sim	10	29,4	29,4
Não	24	70,6	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Ao questionar as organizações investigadas, que possuíam termo de parceria qual o valor desse termo, verificou-se que até 50.000 são 6% das OSCIP, de 51.000 a 100.000 corresponde a 8,8%, na faixa de 101.000 a 200.000 observa-se um percentual de 5,9%, os demais valores apresentam um percentual de 2,9% cada. Constata-se que o termo de parceria não está sendo utilizado pela maioria das OSCIP e que, quando as organizações o firmam, no geral, o seu valor oscila entre 50.000 a 200.000. Isto pode sinalizar que algumas das organizações pesquisadas não conhecem o verdadeiro sentido da certificação como OSCIP e/ou desconhecem o termo de parceria como instrumento que tem o intuito de destinar recursos dos governos parceiros para o desenvolvimento das atividades de fomento realizadas por elas, pois 70,6% não possuem termo de parceria. É possível que algumas tenham optado pela certificação em virtude da remuneração dos dirigentes, visto que essa prerrogativa é apenas para as OSCIP e Organizações Sociais (tabela 4.13).

Tabela 4.13 – Valor do Termo de Parceria

Valor do Termo de Parceria	Frequência	%	% Acumulado
Não possui Termo de Parceria	24	70,6	70,6
Até 50.000	2	6,0	76,6
51.000 a 100.000	3	8,8	85,4
101.000 a 200.000	2	5,9	91,3
201.000 a 300.000	1	2,9	94,2
401.000 a 500.000	1	2,9	97,2
Não respondeu	1	2,9	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

4.1.4 Informações Sobre Evidenciação

Nessa seção, serão apresentados os resultados relacionados às questões ligadas à evidenciação das informações contábeis. Pesquisa contemplou os seguintes aspectos: elaboração das demonstrações contábeis, demonstrações contábeis obrigatórias e não-obrigatórias, demonstrações auditadas, prestação de contas, publicação das demonstrações contábeis e o uso das informações contábeis na captação de recursos. Como a pesquisa trata do Nível de Evidenciação das informações contábeis geradas pela OSCIP, essa seção tem como objetivo identificar os níveis de evidenciação das OSCIP pesquisadas.

A tabela 4.14 apresenta os percentuais de OSCIP que elaboram as demonstrações contábeis. Observa-se que 61,8% das organizações pesquisadas elaboram as demonstrações contábeis e 38,2%, não. Apesar dessas organizações serem obrigadas pela Lei 9.790//99, art 4º, parágrafo VII, que determina que as OSCIP devem dar publicidade no encerramento do exercício fiscal as demonstrações contábeis, bem como devem observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, constatou-se que não cumprem o especificado na Lei.

Tabela 4.14- Elaboração das Demonstrações Contábeis

Elabora Demonstrações Contábeis	Frequência	%	% Acumulado
Sim	21	61,8	61,8
Não	13	38,2	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

A tabela 4.15 destaca as demonstrações contábeis obrigatórias para as organizações de Terceiro Setor, segundo a NBC T 10.19 (item 10.19.3.1), as demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e a sua divulgação, pela NBC T 6- Da divulgação das Demonstrações Contábeis. Araújo (2005) enfatiza que, conforme as normas do CFC, as demonstrações contábeis para o Terceiro Setor são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas explicativas das demonstrações contábeis. Nesse contexto, verificou-se que 67,7% das OSCIP utilizam o Balanço Patrimonial. Já, com referência a utilização da Demonstração do Superávit ou Déficit do Período, 64,7% utiliza. É importante ressaltar que os percentuais dessas demonstrações contábeis deveriam ser equivalentes, visto que parte do Balanço Patrimonial é decorrência da Demonstração do Superávit ou Déficit do Período. Ao se analisar a frequência da tabela 4.16, observa-se que, ao comparar as duas demonstrações, apenas uma organização não utiliza a Demonstração do Superávit ou Déficit. Entretanto, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social é utilizada por apenas 29,4% das entidades pesquisadas; a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos por 44,1%; e 41,2%, as Notas explicativas das demonstrações contábeis.

Tabela 4.15- Demonstrações Contábeis Obrigatórias

Demonstrações Contábeis	Utilização das Demonstrações Contábeis					Número de Observações
	Sim		Não		N/R	
	Frequência	%	Frequência	%		
Balanço Patrimonial	23	67,7	6	17,6	5	34
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	22	64,7	7	20,6	5	34
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	10	29,4	19	55,9	5	34
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	15	44,1	14	41,2	5	34
Notas explicativas das demonstrações contábeis	14	41,2	15	44,1	5	34

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

A pesquisa também observou o grau de importância das demonstrações contábeis para os respondentes, para isso foi utilizada uma escala do tipo Likert, conforme especificado na metodologia. Essa escala foi mensurada da seguinte forma: 01 – Não é importante, 02 - Pouco Importante, 03 – Indiferente, 04 - Importante e 05 – Muito importante. A finalidade da

utilização dessa escala é verificar quais das demonstrações contábeis eram mais importantes na visão dos gestores, independente da utilização ou não das demonstrações.

A tabela 4.16 mostra o grau de importância de cada uma das demonstrações contábeis obrigatórias no entendimento de cada respondente. As demonstrações mais importantes, de acordo com a escala de Likert de 1 a 5 (grau de importância), são: Balanço Patrimonial com 41,38% para importante e 48,28% para muito importante, perfazendo 89,66% no acumulado. Já a Demonstração do Superávit ou do Déficit do Período apresenta 48,28% para importante e 34,48% em muito importante, somando 82,76%. É interessante observar que o grau de importância está intrinsecamente associado à utilização das demonstrações contábeis, conforme pode ser verificado na tabela 4.15. As demonstrações que têm o maior percentual de utilização são as que possuem o maior grau de importância.

Tabela 4.16 - Grau de importância das Demonstrações Contábeis Obrigatórias

Demonstrações Contábeis	Grau de Importância											
	1		2		3		4		5		Total	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Balanço Patrimonial	0	0,00	1	3,45	2	6,90	12	41,38	14	48,28	29	100,00
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	1	3,45	2	6,90	2	6,90	14	48,28	10	34,48	29	100,00
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	0	0,00	6	20,69	12	41,38	5	17,24	6	20,69	29	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	0	0,00	5	17,24	7	24,14	5	17,24	12	41,38	29	100,00
Notas explicativas das demonstrações contábeis	1	3,45	5	17,24	7	24,14	8	27,59	8	27,59	29	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

No que diz respeito à utilização das demonstrações contábeis não-obrigatórias pelas OSCIP pesquisadas, constata-se que o número de organizações que utiliza essas demonstrações ainda é muito reduzido. Na tabela 4.17 a demonstração de fluxo de caixa é a mais utilizada com 23,5%, o balanço social representa 17,7% e a demonstração do valor adicionado apresenta apenas 8,8%. Apesar da demonstração de fluxo de caixa não ser obrigatória no Brasil, sua elaboração é de grande utilidade para as entidades do Terceiro Setor, pois possibilita uma melhor visualização do fluxo financeiro.

Tabela 4.17 Demonstrações Contábeis Não Obrigatórias

Demonstrações Contábeis Não Obrigatórias	Utilização das Demonstrações Contábeis Não Obrigatórias					
	Sim		Não		N/R	Número de Observações
	Frequência	%	Frequência	%		
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	8	23,5	21	61,8	5	34
Balanço Social	6	17,7	23	67,6	5	34
Demonstração do Valor Adicionado	3	8,8	26	76,5	5	34

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

De acordo com a tabela 4.18, sobre o grau de importância das Demonstrações Contábeis Não Obrigatórias, o Balanço Social e a DVA não são importantes na opinião dos gestores. Contudo, a Demonstração de Fluxo de Caixa é considerada importante por 31,03% dos gestores e 24,14% consideram muito importante, compreendendo 55,17% no acumulado.

Tabela 4.18 - Grau de importância das Demonstrações Contábeis Não Obrigatórias

Demonstrações Contábeis Não Obrigatórias	Grau de Importância											
	1		2		3		4		5		Total	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	1	3,45	3	10,34	9	31,03	9	31,03	7	24,14	29	100,00
Balanço Social	1	3,45	7	24,14	8	27,59	9	31,03	4	13,79	29	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	4	13,79	5	17,24	13	44,83	7	24,14	0	0,00	29	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

A pesquisa revela (tabela 4.19) que apenas 14,7% das OSCIP têm demonstrações contábeis auditadas. O Decreto nº 3.100, de 30/7/1999, que regulamenta a Lei 9.790/99, estabelece no seu art. 11, parágrafo 2, que as OSCIP que recebem recursos provenientes de termos de parceria, no qual o termo de parceria for maior ou igual a R\$ 600.000,00, são obrigatórios o parecer e relatório de auditoria. Todavia, verifica-se na tabela 4.14 (valor do termo de parceria) que não existe nenhum termo de parceria maior ou igual a 600.000. Portanto, apesar do percentual de 14,7% ser considerado pequeno, pressupõe que estas auditorias nessas OSCIP são voluntárias e não obrigatórias.

Tabela 4.19- Demonstrações Contábeis Auditadas

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Sim	5	14,7	14,7
Não	24	70,6	85,3
Não Respondeu	5	14,7	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006

Foi identificado na pesquisa que os principais usuários para quem as OSCIP prestam contas são: governo, Agências de Financiamentos, doadores, comunidade e outros. Tendo por finalidade conhecer como é realizada essa prestação de contas, foram questionados quais são os relatórios utilizados por essas organizações no momento de sua prestação de contas. Na tabela 4.20, que trata da prestação de contas para o governo, detecta-se que as demonstrações mais utilizadas são o balanço patrimonial (35,3%) e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Período (26,5%).

Tabela 4.20 - Prestação de Contas para o Governo

Relatórios	Sim		Não		N/R	Número de Observações
	Frequência	%	Frequência	%		
Balanço Patrimonial	12	35,3	14	41,2	8	34
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	9	26,5	17	50	8	34
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	4	11,8	22	64,7	8	34
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	5	14,7	21	61,8	8	34
Notas explicativas das demonstrações contábeis	4	11,8	22	64,7	8	34
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	1	2,9	25	73,5	8	34
Balanço Social	1	2,9	25	73,5	8	34
Demonstração do Valor Adicionado	1	2,9	25	73,5	8	34
Relatório de Atividades	5	14,7	21	61,8	8	34
Orçamento	2	5,9	24	70,6	8	34

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

No tocante à prestação de contas para as agências de financiamento, a pesquisa concluiu que o balanço patrimonial com 14,7% é o mais utilizado, seguido da Demonstração do Superávit ou Déficit do Período com 11,8%. Entretanto, percebe-se na tabela 4.21 que o percentual de OSCIP que utilizam esses relatórios para prestar contas às agências de financiamento ainda é restrito.

Tabela 4.21- Prestação de Contas para Agência de financiamento

Relatórios	Sim		Não		N/R	Número de Observações
	Frequência	%	Frequência	%		
Balanco Patrimonial	5	14,7	21	61,8	8	34
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	4	11,8	22	64,7	8	34
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	1	2,9	25	73,5	8	34
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	2	5,9	24	70,6	8	34
Notas explicativas das demonstrações contábeis	-	-	26	76,5	8	34
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	1	2,9	25	73,5	8	34
Balanco Social	-	-	26	76,5	8	34
Demonstração do Valor Adicionado	-	-	26	76,5	8	34
Relatório de Atividades	2	5,9	24	70,6	8	34
Orçamento	2	5,9	24	70,6	8	34

Fonte: Pesquisa de campo, 2006.

No que tange à prestação de contas para os doadores, a investigação (tabela 4.22) revelou que existe uma sincronia com os outros usuários da prestação de contas, como o governo e a agência de financiamento, pois os relatórios mais utilizados para a prestação de contas aos doadores também são o Balanço Patrimonial (26,5%) e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Período (23,5%). Outros relatórios com mais frequência são Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (17,6%), Relatório de Atividades (17,6%) e Orçamento (14,7%).

Tabela 4.22 – Prestação de Contas para Doadores

Relatórios	Sim		Não		Número de Observações	N/R
	Frequência	%	Frequência	%		
Balanco Patrimonial	9	26,5	17	50	34	8
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	8	23,5	18	52,9	34	8
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	3	8,8	23	67,6	34	8
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	6	17,6	20	58,8	34	8
Notas explicativas das demonstrações contábeis	4	11,8	22	64,7	34	8
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	4	11,8	22	64,7	34	8
Balanco Social	2	5,9	24	70,6	34	8
Demonstração do Valor Adicionado	3	8,8	23	67,6	34	8
Relatório de Atividades	6	17,6	20	58,8	34	8
Orçamento	5	14,7	21	61,8	34	8

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Com relação à prestação de contas a comunidade, a pesquisa constatou que o balanço patrimonial (23,5%) continua sendo o mais utilizado, mas também outro relatório que se destaca é o de atividades (20,6%), seguido da Demonstração do Superávit ou Déficit do Período (17,6%). Portanto, constata-se nessa pesquisa que os relatórios mais utilizados pelas OSCIP pesquisadas são o balanço patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit do Período (tabela 4.23).

Tabela 4.23 – Prestação de contas para comunidade

Relatórios	Sim		Não		Número de Observações	N/R
	Frequência	%	Frequência	%		
Balanço Patrimonial	8	23,5	18	52,9	34	8
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	6	17,6	20	58,8	34	8
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	1	2,9	25	73,5	34	8
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	4	11,8	22	64,7	34	8
Notas explicativas das demonstrações contábeis	5	14,7	21	61,8	34	8
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	3	8,8	23	67,6	34	8
Balanço Social	3	8,8	23	67,6	34	8
Demonstração do Valor Adicionado	1	2,9	25	73,5	34	8
Relatório de Atividades	7	20,6	19	55,9	34	8
Orçamento	3	8,8	23	67,6	34	8

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Portanto, os dados demonstram que as organizações pesquisadas não estão cumprindo um dos princípios básicos que é a transparência. Na visão de Marcovitch (1997), por desempenhar função de interesse público, espera-se que a entidade do Terceiro Setor busque a transparência, quanto a suas atividades e projetos, e também quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. Portanto, o planejamento e avaliação dos resultados obtidos constituem instrumento determinante para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação e apresentação dos relatórios de atividade, orçamentos, bem como das demonstrações contábeis através de uma prestação de contas aos usuários, como: governo, doadores, comunidade, agencia de financiamento e outros, constituem importante instrumento de comunicação com a sociedade.

Com relação à frequência das informações contábeis (tabela 4.24), a investigação constatou que 38,2% das organizações elaboram suas informações contábeis anualmente,

26,5% mensalmente, 2,9% semestralmente e 17,6% não há regularidade na elaboração das informações contábeis.

Tabela 4.24 Freqüência da Elaboração das Informações Contábeis

Opções	Freqüência	%	% Acumulado
Mensalmente	9	26,5	26,5
Semestralmente	1	2,9	29,4
Anualmente	13	38,2	67,6
Não há regularidade	6	17,6	85,2
Não respondeu	5	14,8	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

No que diz respeito à divulgação das demonstrações contábeis (tabela 4.25), observa-se que somente 50% das OSCIP as divulgam ao público. Tendo em vista a importância da transparência das ações das organizações do Terceiro Setor, é surpreendente que ainda 35,3% das organizações pesquisadas não publiquem as demonstrações.

Tabela 4.25- Divulgação das Demonstrações Contábeis

Opções	Freqüência	%	% Acumulado
Sim	17	50,0	50,0
Não	12	35,3	85,3
Não Respondeu	5	14,7	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Ao analisar os que responderam que disponibilizavam as demonstrações contábeis ao público, foi perguntado que tipo de mídia era utilizada. Constatou-se que 14,7% utilizam a Internet como meio para publicação das suas demonstrações; e 32,4% utilizam outras formas de disponibilizar essas demonstrações, são elas: mural da OSCIP, rádio comunitária, folder, boletim impresso para a assembléia geral e para doadores (tabela 4.26).

Tabela 4.26 Mídia utilizada para divulgação

Mídia	Freqüência	%
Rádio	1	2,9
Jornal	1	2,9
Internet	5	14,7
Outras	11	32,4
Não respondeu	5	14,7
Total	34	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Com o intuito de investigar a composição da estrutura de captação de recursos das OSCIP, foi questionado se as informações contábeis compõem a estrutura básica de captação de recursos no momento da apresentação ao potencial doador. Observou-se na tabela 4.27 que

58,8% dessas organizações utilizam informações contábeis nos seus projetos para a captação de recursos.

Tabela 4.27 - Informações Contábeis compõem a estrutura básica

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Sim	20	58,8	58,8
Não	14	41,2	100,0
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

A partir desses 58,8% que utilizam informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos, foram investigadas as demonstrações contábeis que são utilizadas nessa estrutura e o grau de importância dada a cada demonstração no momento da captação de recursos. Na tabela 4.28 verifica-se que as demonstrações mais utilizadas são o balanço patrimonial (50%) e demonstração do superávit ou déficit do período (47,1%). Observa-se que o balanço patrimonial e a demonstração do superávit ou déficit do período são as demonstrações mais utilizadas pelas OSCIP até no momento de compor a estrutura de captação de recursos.

Tabela 4.28 Demonstrações Contábeis na Captação de Recursos

Demonstrações Contábeis	Utilização das Demonstrações Contábeis					
	Sim		Não		Número de Observações	N/R
	Frequência	%	Frequência	%		
Balanço Patrimonial	17	50,0	12	35,3	34	5
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	16	47,1	13	38,2	34	5
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	6	17,6	23	67,6	34	5
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	10	29,4	19	55,9	34	5
Notas explicativas das demonstrações contábeis	8	23,5	21	61,8	34	5
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	6	17,6	23	67,6	34	5
Balanço Social	7	20,6	22	64,7	34	5
Demonstração do Valor Adicionado	3	8,8	26	76,5	34	5

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Na tabela 4.29, pode-se constatar essa evidencia da importância do balanço patrimonial e demonstração do superávit ou déficit do período, pois 31,1% consideram o balanço patrimonial importante e 51,7%, muito importante. Já no caso da demonstração do superávit ou déficit do período 44,9% dos gestores atribuem o grau de importante e 37,9% a muito importante.

Tabela 4.29- Grau de Importância na Captação de Recursos

Demonstrações Contábeis	Grau de Importância na Captação de Recursos											
	1		2		3		4		5		Total	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Balanço Patrimonial	0	0,0	0	0,0	5	17,2	9	31,1	15	51,7	29	100,00
Demonstração do Superávit ou Deficit do Período	0	0,0	1	3,4	4	13,8	13	44,9	11	37,9	29	100,00
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	0	0,0	7	24,1	10	34,5	6	20,7	6	20,7	29	100,00
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	0	0,0	4	13,8	10	34,5	5	17,2	10	34,5	29	100,00
Notas explicativas das demonstrações contábeis	1	3,5	3	10,3	11	37,9	9	31,0	5	17,3	29	100,00
Demonstração do Fluxo de Caixa	1	3,5	3	10,3	6	20,7	8	27,6	11	37,9	29	100,00
Balanço Social	2	6,9	3	10,3	10	34,5	5	17,3	9	31,0	29	100,00
Demonstração do Valor Adicionado	5	17,3	3	10,3	12	41,4	4	13,8	5,00	17,2	29	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

4.1.5 Avaliação de Gestão

Esta seção apresenta a parte da investigação ligada aos aspectos relativos à avaliação de gestão e medição de desempenho das organizações respondentes. Os itens analisados foram: a forma que a entidade avalia a eficiência e a eficácia de sua gestão, a utilização de orçamento, se a organização mede sistematicamente o desempenho organizacional através de indicadores de desempenho, os indicadores não-financeiros usados e seu grau de importância.

Na tabela 4.30, foi investigado de que forma a entidade avalia eficiência e eficácia, 58,8% discutem e avaliam o seu desempenho internamente, e 11,8% avaliam através da qualidade dos seus recursos humanos.

Tabela 4.30- Eficiência e eficácia da gestão

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Qualidade dos recursos humanos	4	11,8	11,8
Resultados contábeis da entidade	1	3,0	14,7
A entidade faz pesquisa com os clientes	2	5,9	20,6
A entidade discute e avalia o seu desempenho internamente	20	58,8	79,4
Resultados contábeis e pesquisa clientes	1	2,9	82,3
Nao respondeu	6	17,6	100
Total	34	100%	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Referindo-se a utilização de orçamento, a investigação revelou que a maioria das organizações pesquisadas (61,8%) utiliza o orçamento em todos os seus projetos.

Tabela 4.31-Utilização de Orçamento

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Sim	21	61,8	61,8
Não	9	26,5	88,3
Não Respondeu	4	11,7	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Quando questionados sobre a comparação entre as metas orçadas e planejadas pelas organizações, 58,8% das organizações comparam as metas estabelecidas nos orçamentos com aquelas planejadas anteriormente (tabela 4.32).

Tabela 4.32 -Comparação das metas orçadas com as planejadas

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Sim	20	58,8	58,8
Não	7	20,6	79,4
Não Respondeu	7	20,6	100,0
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Com relação à divulgação das metas (tabela 4.33), constatou-se que 26,5% das organizações divulgam suas metas para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade e apenas 8,8% divulgam somente para os membros do conselho. Observou-se ainda que nove entidades divulgam para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para os doadores (26,5%). Contudo, 11,8% divulgam para os membros do conselho, funcionários e voluntários, outros 11,8%, além de divulgarem para esses, divulgam para membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral.

Tabela 4.33 - Divulgação das metas

Opções	Frequência	%
Somente para os membros do conselho	3	8,8
Para membros, funcionários e voluntários	4	11,8
Para membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral	4	11,8
Para membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade	9	26,5
Para membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para os doadores	9	26,5
Não há divulgação	5	14,6
Total	34	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Referindo-se à medição sistemática de desempenho, foi investigado se as OSCIP realizavam medição sistemática de seu desempenho organizacional através de indicadores de desempenho. Verificou-se que 44,1% medem sistematicamente seu desempenho e que o mesmo percentual se repete para os que não medem seu desempenho (44,1%). Portanto, se retirarmos o percentual dos que não responderam, 50% das organizações medem seu desempenho organizacional e 50% não medem sistematicamente seu desempenho (tabela 4.34).

Tabela 4.34- Medição sistemática de desempenho

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Sim	15	44,1	44,1
Não	15	44,1	88,2
Não Respondeu	4	11,8	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Na tabela 4.35, são investigados os indicadores de desempenho não financeiros utilizados nas OSCIP pesquisadas, destacaram-se os seguintes indicadores: recursos humanos com 29,4%, número de parcerias com 26,5% e qualidade dos produtos e serviços com participação de 23,5%. Esse resultado demonstra que essas organizações pesquisadas ainda não têm clara a definição de medição de desempenho, bem como a utilização de indicadores para medir seu desempenho.

Tabela 4.35 – Indicadores não financeiros

Indicadores Não Financeiros	Utilização dos Indicadores Não financeiros					
	Sim		Não		Número de	N/R
	Frequência	%	Frequência	%	Observações	
Avaliação de fornecedores	3	8,8	26	76,5	34	5
Número de parcerias	9	26,5	20	58,8	34	5
Satisfação do cliente	7	20,6	22	64,7	34	5
Recursos humanos	10	29,4	19	55,9	34	5
Qualidade dos produtos/ Serviços	8	23,5	21	61,8	34	5
<i>Benchmarking</i>	3	8,8	26	76,5	34	5

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

A tabela 4.36 demonstra que dos indicadores relacionados os mais importantes na visão dos gestores são: Recursos humanos, Qualidade dos produtos/ serviços e Número de parcerias. Entretanto, percebe-se que existe um percentual alto de gestores que são indiferentes a esses indicadores, o que pode sinalizar uma falta de conhecimento a respeito dos indicadores não-financeiros. Isto se tornou mais evidente quando foram solicitadas as organizações que caso existissem outros indicadores não-financeiros utilizados pela OSCIP, não contemplados no questionário, fossem acrescentados ao questionário e indicado também o grau de importância dos mesmos. Entretanto, quase a totalidade dessas OSCIP não especifica nenhum indicador não contemplado.

Tabela 4.36 – Grau de Importância dos Indicadores Não Financeiros

Indicadores Não Financeiros	Grau de Importância											
	1		2		3		4		5		Total	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Avaliação de fornecedores	4	14,3	7	25,0	9	32,1	6	21,5	2	7,1	28	100,0
Número de parcerias	1	3,6	2	7,2	9	32,1	9	32,1	7	25,0	28	100,0
Satisfação do cliente	1	3,6	4	14,2	8	28,6	7	25,0	8	28,6	28	100,0
Recursos humanos	1	3,6	1	3,6	8	28,6	9	32,1	9	32,1	28	100,0
Qualidade dos produtos/ Serviços	2	7,2	5	17,9	6	21,4	9	32,1	6	21,4	28	100,0
<i>Benchmarking</i>	7	25,0	4	14,3	9	32,1	4	14,3	4	14,3	28	100,0

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Para reforçar a existência ou não da avaliação de desempenho, foi questionado se a OSCIP avalia seus resultados. Comprovou-se nas entidades pesquisadas que 61,8% avaliam

seus resultados, outra constatação importante é que os percentuais apresentados na tabela 4.39 são os mesmos percentuais da utilização de orçamentos (tabela 4.34). Portanto, a semelhança destes dados pode ser um indício de que a visão de avaliação de resultados dos gestores pesquisados é restrita somente à utilização do orçamento.

Tabela 4.37 - Avaliação de Resultados

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Sim	21	61,8	61,8
Não	9	26,5	88,3
Não Respondeu	4	11,7	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Em relação aos resultados avaliados, procurou-se descobrir não só como as OSCIP avaliam internamente seus resultados, mas como essas organizações trabalham, em geral, com projetos de ações específicas, por isso buscou-se também os projetos por elas desenvolvidos. Dessa forma, constatou-se que 29,4% dessas organizações estabelecem metas para todas as áreas de cada projeto (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos na execução do mesmo. Já 23,6% avaliam os resultados da organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um (tabela 4.38).

Tabela 4.38 - Resultados avaliados

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Avalia os resultados da organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um.	8	23,6	23,5
Para cada projeto, a organização estabelece metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos;	10	29,4	52,9
A organização não avalia seus resultados;	8	23,6	76,5
Outros	3	8,8	85,3
Não Respondeu	5	14,6	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

4.1.6 Informações Contábeis Estabelecidas Pelo FASB (*Financial Accounting Standard Board*) N° 4 Para Entidades Sem Fins Lucrativos

Essa seção tem por objetivo verificar o sentimento dos gestores a respeito das afirmações do FASB sobre as informações contábeis voltadas para entidades sem fins lucrativos, para isso foi utilizada uma escala de likert de 1 a 5.

Na tabela 4.39, identifica-se que no geral a maioria dos gestores concordam com as afirmações do FASB sobre as informações contábeis, por acreditarem na sua importância para as OSCIP pesquisadas.

Tabela 4.39 - Informações Contábeis Estabelecidas Pelo FASB N° 4 para Entidades Sem Fins Lucrativos

Opções	Discordo		Neutro	Concordo		*N/R
	1	2	3	4	5	
As OSCIP devem prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que elas se propõem	0%	0%	0%	8,8%	85,3%	5,9%
Deve fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem.	0%	0%	5,9%	17,6%	73,9%	2,9%
Informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à sua disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade nessas entidades.	0%	0%	5,9%	5,9%	85,3%	2,9%
Evidenciar o fluxo de recursos postos à sua disposição, visando a sua continuidade e capacidade de cumprir com suas obrigações;	0%	2,9%	0%	11,8%	82,4%	2,9%
Informar sobre as realizações da entidade como meio de medir a eficiência de seus gestores, posto que os investidores não sendo beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados não os conhecem a fundo, exceto por relatórios financeiros;	5,9%	0%	2,9%	23,5%	64,7%	2,9%
Incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição;	2,9%	0%	8,8%	20,6%	64,7%	2,9%
Informar como as entidades utilizam os recursos e de onde os mesmos provêm, e como isso afeta sua liquidez;	0%	2,9%	2,9%	17,6%	73,5%	2,9%
Incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a organização.	0%	0%	5,9%	14,7%	76,5%	2,9%

*N/R- Não respondeu

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Ao cruzar essas afirmações do FASB, através da análise de múltiplas respostas (tabela 4.40), reafirma-se o resultado acima, pois 15,1% dos gestores concordam e 75,7% concordam totalmente com as afirmações do pronunciamento FASB n° 4, que ressalta que os relatórios

financeiros de entidades sem fins lucrativos, para serem considerados úteis, devem conter os itens acima discriminados.

Tabela 4.40 Grau de concordância e discordância das afirmações do FASB nº 4

Opções	%
Discordo totalmente	0,8
Discordo	1,1
Nem concordo nem discordo	4,0
Concordo	15,1
Concordo totalmente	75,7
Não Respondeu	3,3
Total	100

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006

Para medir o Nível de Evidenciação das OSCIP do Estado da Paraíba foi elaborada uma escala de medição, conforme discriminação já realizada na metodologia, considera-se o nível 1 (ruim) de evidenciação para as OSCIP que evidenciem a Demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício e o Balanço Patrimonial. Portanto, pode-se afirmar que 14,7% das OSCIP pesquisadas possuem o nível 1 de evidenciação das informações contábeis.

Com relação à mensuração do nível 2 (regular) de evidenciação das informações contábeis, considera-se que as organizações que elaboram, além da Demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício e Balanço Patrimonial, ao menos outro demonstrativo obrigatório. Observa-se que 20,6% das OSCIP estão enquadradas nesse nível.

No nível 3 (bom) de evidenciação, foi considerado o cumprimento da legislação vigente, através da Lei 9.790/99, que preconiza que as OSCIP utilizem balanço patrimonial, demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício, demonstração das origens e aplicações de recursos, demonstração das mutações do patrimônio social e notas explicativas das demonstrações contábeis. Pode-se perceber, de acordo com a tabela 4.43, que 20,6% das entidades pesquisadas estão no nível 3, ou seja, elaboram todas as demonstrações contábeis que são obrigatórias pela Lei das OSCIP.

Conforme já delineado na metodologia, o nível 4 (ótimo) de evidenciação consiste nas informações já preconizada no nível 3, que são a utilização das demonstrações contábeis obrigatórias e a utilização dos demonstrativos contábeis não obrigatórios, como: Demonstração de Fluxo de Caixa (método direto ou indireto), Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado. Então, ao cruzar as OSCIP que utilizam todos os demonstrativos contábeis obrigatórios com os não obrigatórios, constatamos que 8,8% das organizações pesquisadas podem ser inseridas no nível 4 de evidenciação. Portanto, 8,8% das OSCIP utilizam balanço patrimonial, demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício,

demonstração das origens e aplicações de recursos, demonstração das mutações do patrimônio social, notas explicativas das demonstrações contábeis, demonstração de fluxo de caixa, balanço social e demonstração do valor adicionado (tabela 4.41).

Tabela 4.41- Nível de Evidenciação das OSCIP

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Não utiliza Demonstrações	7	20,6	20,6
Nível 1	5	14,7	35,3
Nível 2	7	20,6	55,9
Nível 3	7	20,6	76,5
Nível 4	3	8,8	85,3
Não Respondeu	5	14,7	100
Total	34	100	

Fonte: Pesquisa de Campo, 2006.

Um dado relevante e ao mesmo tempo preocupante nessa pesquisa é que 20,6% das OSCIP pesquisadas não utilizam nenhum tipo de demonstração contábil para evidenciar suas informações contábeis. Quando somamos os níveis 1 e 2, verificamos que 35,3% dessas organizações estão abaixo do que é preconizado pela legislação, ou seja, essas entidades pesquisadas não cumprem nem o que deveria ser o mínimo de evidenciação.

Outro aspecto a ser analisado é que, enquanto temos 35,3% das OSCIP nos níveis inferiores de evidenciação (1 e 2), os níveis 3 e 4 correspondem conjuntamente a 29,4%. De modo que pode se constatar através dessa pesquisa que as OSCIP não estão utilizando a evidenciação como instrumento de *accountability*. De acordo com Assis, Mello e Slomski (2006), a Contabilidade é instrumento essencial na transparência das informações no Terceiro Setor, por isso deve auxiliar as entidades de Terceiro Setor no processo de *accountability*, ou seja, devem ser fornecidas as informações necessárias, para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como a destinação destes recursos e, conseqüentemente, os resultados alcançados. Na medida em que essas organizações não evidenciam de forma clara e transparente suas informações contábeis estão retirando dos seus usuários o direito ao acesso de informações suficientes, para que este possa se situar a seu respeito.

4.2 Teste das Hipóteses

Nessa etapa da pesquisa, apresenta-se o teste das hipóteses, que foram elaboradas quando da consecução da fase inicial do estudo, enunciadas no primeiro capítulo. A partir da tabulação dos dados foi feito o Teste de Hipótese. Para a realização dos testes, foi considerada uma significância estatística de 5%. Considerou-se também a hipótese alternativa H_1 , que é a hipótese a ser testada, e H_0 a hipótese nula. De acordo com Siegel (1975), a hipótese de nulidade é formulada usualmente com o exposto propósito de ser rejeitada. Se for rejeitada, pode-se aceitar a hipótese alternativa (H_1). A hipótese alternativa é a definição operacional da hipótese de pesquisa do pesquisador.

1ª HIPÓTESE: Existe relação entre a divulgação das Demonstrações Contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP.

H_0 - Não há relação entre a divulgação das Demonstrações Contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP.

H_1 - Há relação entre a divulgação das Demonstrações Contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP.

De acordo com os resultados obtidos (tabela 4.42), observa-se que existem concentrações de OSCIP que divulgam suas informações contábeis e que utilizam essas informações na estrutura básica de captação de recursos. O Teste utilizado nessa hipótese foi o Exato de Fisher $p = 0,037$, pois se a menor frequência esperada for inferior a 5, recomenda-se, portanto, o Teste Exato de Fisher. Diante disso, existe relação entre a divulgação das Demonstrações Contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP. Logo, a hipótese nula é rejeitada e a hipótese alternativa é aceita. A Divulgação das Demonstrações contábeis influencia na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP.

Tabela 4.42– Divulgação das Demonstrações Contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP

Divulgação das Demonstrações Contábeis	Informações Contábeis compõem a estrutura básica de Captação de Recursos		
	Sim	Não	Total
Sim	17 81,0%	4 19,0%	21 100%
Não	3 37,5%	5 62,5%	8 100,0%
Total	20 69,0%	9 31,0%	29 100,0%

Teste Exato de Fisher: Nível de significância : $\rho = 0,037$

2ª HIPÓTESE: Há relação entre o Termo de Parceria e a Avaliação de Resultados

H_0 - Não há relação entre o Termo de Parceria e a Avaliação de Resultados

H_1 - Há relação entre o Termo de Parceria e a Avaliação de Resultados

Esta hipótese busca identificar se o termo de parceria tem influência na avaliação de resultados, visto que a Lei das OSCIP preconiza, no seu art. 11, § 1, que os resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria devem ser analisados por comissão de avaliação, composta de comum acordo entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Então, espera-se que as OSCIP que possuem termo de parceria realizem avaliação dos seus resultados.

Foi utilizado, nessa hipótese, o Teste Qui-Quadrado porque esse Teste, conforme enfatiza Siegel (1975), pode ser empregado para pesquisa com um número de observações menor ou igual a 40, desde que nenhuma das frequências esperadas seja inferior a 5. Do cruzamento da variável “Termo de Parceria” com a variável “Avaliação dos Resultados” aceitou a hipótese nula (H_0), com nível de significância $\rho = 0,439$, no Teste Qui-quadrado (tabela 4.45). Portanto, não existe relação entre o Termo de Parceria e a Avaliação de Resultados, dessa forma, a hipótese nula é aceita e a hipótese alternativa é rejeitada.

Tabela 4.43 – Termo de Parceria e a avaliação de Resultados

Termo de Parceria	Avaliação dos Resultados		
	Sim	Não	Total
Sim	6 60,0%	4 40%	10 100%
Não	9 45,0%	11 55%	20 100%
Total	15 50%	15 50%	30 100%

Teste Qui-Quadrado de Pearson: Nível de significância : $\rho < 0,439$

3ª HIPÓTESE: Existe relação entre tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o Nível de Evidenciação das informações contábeis das OSCIP pesquisadas.

A partir das características dos gestores, buscou-se testar a existência de relação entre a variável tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o Nível de Evidenciação. Com isso, espera-se que os gestores (representados pelos respondentes) com mais experiência (tempo de atuação) adotem melhores práticas de evidenciação das informações contábeis das OSCIP.

H0 - Não existe relação entre o tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o Nível de Evidenciação das informações contábeis das OSCIP pesquisadas.

H1 – Existe relação entre o tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o Nível de Evidenciação das informações contábeis das OSCIP pesquisadas.

O Teste Qui-Quadrado apresenta $\rho = 0,360$, demonstrando que não existe relação entre o tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o Nível de Evidenciação das informações contábeis das OSCIP pesquisadas. Assim, a hipótese nula foi aceita.

Tabela 4.44– Tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o Nível de Evidenciação das informações contábeis das OSCIP pesquisadas.

Tempo de Atuação dos Gestores	Nível de Evidenciação					Total
	Não utilizam Demonstrações	Nível 1	Nível 2	Nível 3	Nível 4	
De 1 a 5 anos	5 29,4%	2 11,8%	6 35,3%	2 11,8%	2 11,8%	17 100%
De 6 a 10 anos	1 20%	--	1 20%	2 40%	1 20%	5 100%
De 11 a 15 anos	--	2 66,7%	--	1 33,3%	--	3 %
Acima de 15 anos	1 25%	1 25%	--	2 50%	--	4 100%
Total	7 24,1%	5 17,2%	7 24,1%	7 24,1%	3 10,3%	29 100%

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância : $p < 0,360$

4ª HIPÓTESE: Existe relação entre o Termo de Parceria e o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP

O Termo de Parceria foi criado visando a potencialização de parcerias entre as OSCIP e o Estado (Município, Estado ou Federação), possibilitando o fomento e a execução de serviços de interesse público. Com o Termo de Parceria, teriam sido criados novos mecanismos de avaliação, evidenciação e *accountability*. Portanto, para as OSCIP que dispõem de termo de parceria, existem cláusulas obrigatórias que determinam as condições da parceria, exigindo um nível de prestação de contas diferenciado daquelas OSCIP que não os têm. Diante disso, espera-se que exista relação entre as OSCIP que utilizam o Termo de Parceria e o nível de evidenciação daquelas que não dispõem.

H0 Não existe relação entre o Termo de Parceria e o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP.

H1 Existe relação entre o Termo de Parceria e o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP.

O Teste Qui-Quadrado $p = 0,005$ comprova que existe uma correlação entre o Termo de Parceria e o Nível de Evidenciação das Informações Contábeis. Portanto, aceita a hipótese alternativa.

Tabela 4.45– Termo de Parceria e o nível de Evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP

Termo de Parceria	Nível de Evidenciação						Total
	Não utilizam Demonstrações	Nível 1	Nível 2	Nível 3	Nível 4	Não Respondeu	
Sim	2 20%	1 10%	4 40%	1 10%	2 20%	--	10 100%
Não	5 23,8%	4 19%	3 14,3%	6 28,6%	1 4,8%	2 9,5%	21 100%
Não Respondeu	--	--	--	--	--	3 100%	3 100%
Total	7 20,6%	5 14,7%	7 20,6%	7 20,6%	3 8,8%	5 14,7%	34 100,0%

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância : $p < 0,005$

5ª HIPÓTESE: Há relação entre o Volume Médio de captação de recursos e o Nível de Evidenciação das Informações Contábeis

H_0 - Não há relação entre o Volume Médio de captação de recursos e o Nível de Evidenciação das Informações Contábeis.

H_1 - Há relação entre o Volume Médio de captação de recursos e o Nível de Evidenciação das Informações Contábeis.

A captação de recursos nas organizações sem fins lucrativos é ponto primordial para a busca da sustentabilidade e da continuidade das atividades dessas organizações. Essa hipótese busca verificar se existe uma relação direta entre o volume de captação de recursos e o nível de evidenciação das informações contábeis.

Na representação da variável, “volume médio de captação de recursos”, construí-se uma variável a partir das respostas à questão 4.2 do questionário de pesquisa. Para a classificação do volume médio de captação de recursos, selecionaram-se as seguintes opções:

- a) Até 100.000
- b) Acima de 100.000

A variável foi construída dessa forma para que se alcançassem dois extremos: as organizações com maiores volumes de captação de recursos e as com menores. Depois de realizado o cruzamento da variável volume médio de captação de recursos com a variável nível de evidenciação das informações contábeis, constatou-se a existência de relação entre o volume médio de captação de recursos e o Nível de Evidenciação das Informações Contábeis.

No resultado demonstrado na tabela 4.46, o Teste Qui-Quadrado apresentou $\rho = 0,009$. Diante desse resultado, pode-se afirmar que existe correlação entre as variáveis. Então, a hipótese nula pode ser rejeitada.

Tabela 4.46 – Volume Médio de captação de recursos e o Nível de Evidenciação das Informações Contábeis

Volume Médio de captação de recursos	Nível de Evidenciação				
	Nível 1	Nível 2	Nível 3	Nível 4	Total
Até 100.000	7 50%	5 35,7%	1 7,1%	1 7,1%	14 100%
Acima de 100.000	1 7,7%	2 15,4%	8 61,5%	2 15,4%	13 100%
Total	8 29,6%	7 25,9%	9 33,3%	3 11,1%	27 100%

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância : $\rho = 0,009$

5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

5.1 Conclusões

Esta pesquisa procurou identificar o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP situadas no Estado da Paraíba. Para alcançar tal propósito, primeiramente, realizou-se uma revisão bibliográfica sobre o assunto em questão. Em seguida, um estudo empírico, utilizando a base de dados disponibilizada pelo Ministério da Justiça. Por fim, a análise dos resultados foi realizada a partir da análise descritiva e de testes não-paramétricos: o Teste de hipóteses de Fisher e Qui-Quadrado.

Os resultados obtidos através da análise dos resultados, apontaram para a descrição das seguintes variáveis: relacionadas às características dos gestores (sexo, cargo/função, tempo de atuação no terceiro e nível de escolaridade); às características das OSCIP pesquisadas (áreas de atividades da OSCIP, ano de fundação da entidade, composição dos recursos humanos); às fontes de financiamento (composição média das fontes de recursos financeiros, volume médio de captação de recursos, existência de termo de parceria, valor do termo de parceria); às

informações contábeis (elaboração das demonstrações contábeis, demonstrações contábeis obrigatórias e não obrigatórias, demonstrações auditadas, prestação de contas, publicação das demonstrações contábeis e captação de recursos); bem como à avaliação de gestão (avaliação de eficiência e eficácia da gestão, utilização de orçamento, de medição de desempenho e indicadores não financeiros).

Na análise descritiva do estudo empírico, os resultados relevantes foram:

- Das organizações pesquisadas, observou-se, quanto aos recursos humanos, que 42,6% das OSCIP não possuem nenhum tipo de voluntário (fixo ou eventual) e 60,3% não possuem funcionários (efetivos ou temporários);
- Nas fontes de financiamentos, prevaleceram as doações de indivíduos com 29,76%, seguidas das receitas próprias (27,44%);
- O termo de parceria só é utilizado por 29,4% das OSCIP pesquisadas, portanto, 70,6% não possuem termo de parceria;
- Com relação à elaboração das demonstrações contábeis, 61,8% das OSCIP as elaboram, indicando que, apesar das exigências da legislação, ainda existe um número grande de organizações (38,2%) que não cumprem o preconizado na Lei;
- As demonstrações contábeis mais utilizadas pelas OSCIP são Balanço Patrimonial (67,7%) e Demonstração do Superávit ou Déficit do Período (64,7%). São os dois relatórios contábeis mais utilizados nos projetos de captação de recursos. Além disso, no grau de importância dos gestores eles também são os mais importantes;
- A medição sistemática de desempenho é realizada por 44,1% das OSCIP.

O problema que a pesquisa pretendeu responder foi: qual o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP do Estado da Paraíba? Verificou-se que as OSCIP pesquisadas possuem os seguintes níveis de evidenciação:

- 14,7% das OSCIP apresentam Nível 1 de Evidenciação das Informações Contábeis, ou seja, evidenciam somente a Demonstração do *déficit* ou *superávit* do Período e Balanço Patrimonial. No nível 2, encontram-se 20,6% das OSCIP pesquisadas, ou seja, as mesmas evidenciam apenas a Demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício, Balanço Patrimonial e pelo menos outra demonstração contábil obrigatória. Esses níveis de

evidenciação são considerados baixo, pois são inferiores ao mínimo requerido pela Lei 9.790/99 que rege as OSCIP, bem como destoa das boas práticas contábeis, que pressupõem que os usuários da informação contábil tenham acesso às informações com quantidade e qualidade suficiente, para que as mesmas possam ser utilizadas na tomada de decisão.

- 20,6% das OSCIP apresentam o Nível 3 de Evidenciação das Informações Contábeis. Neste nível, foram consideradas as OSCIP que divulgavam as demonstrações contábeis exigidas pela legislação vigente, são elas: balanço patrimonial; demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício; demonstração das origens e aplicações de recursos; demonstração das mutações do patrimônio social; notas explicativas das demonstrações contábeis. Entretanto, as OSCIP que se encontram nesse nível apresentam um volume regular de evidenciação, visto que não existe evidenciação de informações voluntárias. Assim, evidenciam apenas o que determina a legislação vigente, reforçando com isso a teoria que a Contabilidade no Brasil ainda é legalista. Na medida em que as organizações elaboram e divulgam somente aquilo que está prescrito na Lei, deixam, dessa forma, de executar as boas práticas de Contabilidade à luz da Teoria da Contabilidade.
- O Nível 4 de Evidenciação das Informações Contábeis é representado por 8,8% das OSCIP pesquisadas. Este nível considera as demonstrações contábeis, já contidas no nível 3, e as demonstrações contábeis não obrigatórias que são: Demonstração de Fluxo de Caixa (método direto ou indireto); Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado. Portanto, este nível é considerado satisfatório, porque compreende informações contábeis obrigatórias e voluntárias, proporcionando aos usuários mais subsídios, para que possam verificar, por exemplo: destinação de recursos, recursos recebidos, resultados alcançados. Diante disso, a evidenciação torna-se realmente instrumento de transparência das informações contábeis no terceiro setor, auxiliando as OSCIP no processo de *accountability*.

Contudo, os resultados demonstraram que ainda não existe uma preocupação latente em dar publicidade às informações contábeis geradas nessas OSCIP com um nível de *disclosure* satisfatório. Pois, apenas 20,6% das OSCIP evidenciam os relatórios contábeis obrigatórios (nível 3 de evidenciação) e 8,8% possuem um nível considerado adequado para o

processo de evidenciação. Outro ponto a ser ressaltado é que 20,6% das OSCIP pesquisadas não utilizam nenhum demonstrativo contábil para evidenciar suas informações contábeis.

Nos testes de hipóteses, três hipóteses foram aceitas: divulgação das demonstrações contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP, termo de parceria e o nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP e volume médio de captação de recursos e o nível de evidenciação. A primeira procurou relacionar a divulgação das demonstrações contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP. Isto é, a medida em que as demonstrações contábeis são divulgadas também são utilizadas na estrutura básica dos projetos de captação de recursos dessas organizações. A hipótese foi aceita, provando que existe uma relação entre divulgação das demonstrações contábeis e a utilização das informações contábeis na estrutura básica de captação de recursos das OSCIP. A segunda procurou verificar se o termo de parceria poderia estar relacionado ao nível de evidenciação das informações contábeis, o teste de hipótese provou a existência de uma relação entre as variáveis. A terceira hipótese a ser aceita comprova a existência de uma correlação entre a captação de recursos e o nível de evidenciação.

Entretanto, duas hipóteses foram rejeitadas. A hipótese que procurou relacionar o termo de parceria com a avaliação de resultados foi rejeitada no teste Qui-Quadrado 0,439. A outra, rejeitada pelo teste de hipótese, foi a que procurou verificar se existia relação entre tempo de atuação dos gestores no Terceiro Setor e o nível de evidenciação.

Finalmente, é possível concluir, através deste estudo, que falta uma utilização efetiva da Contabilidade enquanto instrumento essencial de evidenciação e prestação de contas para os usuários das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, embora essas organizações sejam obrigadas a dar publicidade de suas informações contábeis. Além disso, as mesmas apresentam uma fragilidade financeira que ficou acentuada na resposta que a maioria dessas organizações tem um volume médio de recursos de até R\$ 50.000. Esta conclusão foi ratificada pelos comentários feitos pelos gestores dessas OSCIP, quando da visita da pesquisadora às organizações para buscar os questionários, os mesmos relataram a dificuldade de encontrar profissionais contábeis que conheçam as peculiaridades da Contabilidade do Terceiro Setor e a forma como evidenciar o seu patrimônio social.

5.2 Limitações e Recomendações para Estudos Futuros

As principais limitações do estudo que foram constatadas são:

- Pouca disponibilidade de estudos empíricos sobre evidenciação de informações contábeis no Terceiro Setor, acarretando um prejuízo, pois não foi possível a realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nesta pesquisa.
- Aplicação da pesquisa em 34 OSCIP de um total de 43, os questionários foram enviados a toda a população. Entretanto, por questão de tempo no retorno dos questionários não foi possível utilizar o universo da pesquisa.

As sugestões para futuros estudos são:

- Realizar esse estudo em todo o País;
- Reaplicar esse estudo, com amostras maiores e mais representativas da população, o que permitirá conhecer melhor o nível de evidenciação das OSCIP;

REFERÊNCIAS

AQUINO, Wagner; SANTANA, Antônio Carlos de. **Evidenciação**. Caderno de Estudos da FIPECAFI n° 05. São Paulo, FEA/USP, 1992.

ALVES, Cássia Vanessa Olak; SLOMSKI, Valmor. Organizações da sociedade civil de interesse público e termos de parceria: um estudo sobre o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos com recursos governamentais no Brasil. 6° CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA. São Paulo, 2006.

ALVES, Mario Aquino. **Terceiro Setor: o dialogismo polêmico**. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Fundação Getúlio Vargas Escola de Administração de Empresas de São Paulo. São Paulo, 2002.

ALVES, Mario Aquino; FONSECA, Gislaine Moraes da; MOORI, Roberto Giro. **Processo de Gestão de Relacionamento nas Organizações do Terceiro Setor**. VII SIMPOI. *Anais...* 2005.

_____. Resistência à nova qualificação legal do Terceiro Setor Brasileiro. **Revista Integração**. n° 22 jan/2003. Disponível em:
<http://integracao.fgvsp.br/ano6/01/administrando.htm>. Acesso em 14/set/2006.

ANDRADE, Miriam Gomes Vieira de. **Organizações do Terceiro Setor: Estratégias para Captação de Recursos junto às Empresas Privadas**. Dissertação (Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **A utilização de Informações Contábeis para o processo de Gestão e Organizações o Terceiro Setor situadas no Estado do Ceará**. Dissertação (Mestrado) – FEA/ USP. São Paulo, 2002.

_____. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **Transparência nas Entidades do Terceiro Setor: A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Mensuração de Desempenho**. 6° CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA. São Paulo, 2006.

BASSO, Leonardo F. Cruz; SILVA, Roseli da; PACE Eduardo Sergio. **A Utilização de Indicadores de Desempenho Pelas Organizações Não Governamentais**. VII Simpósio de Administração da Produção Logística e Operações Internacionais - SIMPOI. *Anais...* FGV-EAESP. São Paulo, 2004.

BETTIOL, Alcides Júnior. **Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso**. São Paulo. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

_____.; BARBIERI Geraldo; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Formação e Evidenciação do Resultado de Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso**. 29º ENCONTRO ANPAD. **Anais...** 2005.

BEUREN, Ilse M. **As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais**. V CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS. **Anais...** Fortaleza: SEBRAE/CE, 1998, vol.2, p. 663-671.

BEUREN, Ilse M.; JEREMIAS, Cristiane. **Contabilização dos Recursos Econômico - Financeiro em Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais**. XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. **Anais...** Goiana, 2000.

BRASIL. Lei Nº 9.790, de 23 de março de 1990. **Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 22. jan. 2006.

_____. Lei Nº 96.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 22. jan. 2006.

_____. Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 22. jan. 2006.

CARNEIRO, Célia et al. **Evidenciação Contábil em Entidades Sem Fins Lucrativos**. In: do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. **Anais...** Goiana, 2000.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos**. 2. ed. São Paulo: Editora SENAC, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Aspectos contábeis específicos em entidades diversas**. Resolução CFC nº 877/00, de 20 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.cfcpw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_877.DOC> Acesso em: 02.nov. 2005.

_____. **Entidades sem Finalidade de Lucros**. Resolução CFC nº 926/01, de 19 de Dezembro de 2001. Que altera Itens da NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros Disponível em: <http://www.cfcpw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_926.DOC> Acesso em: 02. nov. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Altera a redação da NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.**

Resolução CFC nº 1.049/05, de 7 de outubro de 2005. Disponível em:

<http://www.cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_926.DOC> Acesso em: 02. nov. 2005.

_____. **Das Características da Informação Contábil.** Resolução CFC N.º 785/95, de 28 de julho de 1995. Disponível em: http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_785.DOC. Acesso em: 02. nov. 2005.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes; BRITO, Paulo Pessoa de. **A Utilização dos Demonstrativos Contábeis como Instrumento de Apoio a Gestão nas Organizações não Governamentais: um Estudo de caso no Estado do Ceará.** 30º EnANAPAD. Salvador, 2006.

DIAS FILHO, José Maria. **A Linguagem utilizada na Evidenciação Contábil:** Uma Análise de sua compreensibilidade à luz da Teoria da Comunicação. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.13, n. 24, p. 38 - 49, julho/dezembro 2000.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos.** São Paulo: Pioneira, 1997.

DRUCKER, Peter F. Foundation. **Terceiro Setor:** Ferramenta de auto-avaliação para empresas. São Paulo: Editora Futura, 2001.

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. São Paulo. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.

FERRAREZI, Elizabeth; REZENDE, Valéria. **OSCIP – Organização da sociedade Civil de Interesse Público: a Lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor.** 2. ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2002.

_____. **O Novo Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil.** 2001. Disponível em: http://www.rits.org.br/legislacao_teste/lg_testes/lg_mat01_atual_cartilha.cfm. Acesso em 14 set 2006.

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

_____. **Manual das Sociedades por Ações:** aplicável às demais sociedades. 5. ed. Ver. E atual. São Paulo: Atlas, 2000.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. **Statement of financial accounting concepts no. 4 - Objectives or Financial Reporting by Nonbusiness**

Organizations. Financial Accounting Standards Board. December 1980. Disponível em: <http://www.fasb.org/pdf/con4.pdf>. Acesso em 15/abr/ 2006.

_____. **Statement of financial accounting standards no. 116- Accounting for contributions Received and Contributions Made.** Financial Accounting Standards Board. June 1993. Disponível em: <http://www.fasb.org/pdf/fas116.pdf>. Acesso em 15/abr/ 2006.

FISCHER, Rosa Maria; FISCHER, André Luiz. **O dilema das ONG's.** ENCONTRO ANUAL ANPAD, 18. Curitiba, 1994. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 1994, v. 10, p. 17-25.

FONSECA, Luzia Viana da. **O estado, o terceiro setor e o mercado: Uma tríade complexa.** Goiás: CFC, XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000.

FREIRE, Patrícia. **Relatórios Gerencias.** Disponível em: www.rits.org.br. São Paulo. p. 1-2, 2001.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Método e Técnicas de Pesquisa Social .** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONZALEZ RÍO, Maria José. **Metodología de la Investigación Social: Técnicas de recolección de datos.** Alicante: Editorial Aguaclara, 1997.

HENDERSON, Dale A; CHASE, *Bruce W* ; WOODSON, *Benjamin M* . **Performance measures for NPOs.** Journal of Accountancy. New York, v. 193, iss. 1, p. 63-68, jan. 2002. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em 10/08/2006.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. van. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor.** São Paulo: Makron Books, 1999.

IASB - International Accounting Standards Board. **Normas Internacionais de Contabilidade.** Tradução: IBRACON. São Paulo: IBRACON, 1998.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IOSCHIPE, E. (org.) **3º Setor – desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz & Terra, 1997.

KOGA, Natália Massaco. **Organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs) e os termos de parceria: uma reflexão sobre a relação entre Estado e sociedade civil**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2004.

LANDIM, Leilah e BERES, Neide. **As Organizações sem Fins Lucrativos no Brasil: Ocupação, Despesas e Recursos**. Rio de Janeiro: Nau Editora, 1999.

MAPA DO 3º SETOR. **Estatísticas**. Disponível no endereço: <http://www.mapa.org.br/>. Acesso em 15. jan. 2006.

MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURÍDICA, CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS. São Paulo: Peirópolis, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCOVITCH, Jacques. **Da Exclusão à Coesão Social: Profissionalização do Terceiro Setor**. In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos; REIS, Arnaldo Carlos de Rezende (Coord). **Mudanças nas Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. Bol.12/97, São Paulo, 1997.

_____. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. Bol.17/90, São Paulo, 1990.

_____. **Contabilidade por fundos - uma técnica para entidades sem e com fins lucrativos**. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. Bol. 32/90. São Paulo, 1998.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP**. Disponível em <<http://www.mj.gov.br/snj/oscip.htm>>. Acesso em 05. fev. 2006.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, Dionísio G. **Medição de desempenho**. In: Schmidt, Paulo (org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MUELLER J, WILLIAMS D, HIGGINS A, TOU M. **The measurement of responsible governance and management of NPOs in New Zealand: an evaluation tool for NPOs, donors and government. "If you have no money - you have no mission.** [Corporate Governance](#). Bradford: 2005. Vol.5, Num. 2; pg. 159, 15 pgs. Disponível em: www.proquest.umi.com. Acesso em 02/set/2006.

MOST, Kenneth. **Accounting Theory**. Ohio: Grind, Inc., 1977.

NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**. 14ª ed. São Paulo, Frase. 2005

NIYAMA, Jorge Katsumi; DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos. **A dualidade entre os benefícios do Disclosure e a relutância das Organizações em aumentar o grau de Evidenciação**. XXXIX ASAMBLEIA ANUAL CLADEA. XXXIX Assembleia Anual CLADEA. Puerto Plata, 2004.

NIYAMA, Jorge Katsumi *et al.* **Uma Contribuição a Contabilidade das Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais**. In II Congresso USP. São Paulo: 2002. Disponível em <http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/>. Acesso em 10. jan. 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. XV Congresso Brasileiro de Contabilidade. **Anais...** Brasília: CFC, 1996.

_____. **Contribuição à Avaliação do nível de Qualidade da Evidenciação Contábil das Empresas pertencentes ao Sistema Financeiro da Habitação – SFH**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). FEA/USP. São Paulo, 1989.

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

_____. **Contabilidade por fundos aplicada às entidades sem fins lucrativos**. In: VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife: ABC, 2000.

OLIVEIRA, Tânia Modesto Veludo. **Escalas de Mensuração de Atitudes**: Thurstone, Osgood, Stapel, Likert, Guttman, Alpert. Administração On Line. V. 2. N.2 (abril/maio/junho - 2001). Disponível em: http://www.fecap.br/adm_online/art22/tania.htm. Acesso em 28/out/2006.

_____. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos**. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. São Paulo, 1996.

PETRI, Nelson. **A Lei 4.32/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitam.** 1981. Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA/USP.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. **Terceiro Setor.** São Paulo: Malheiros, 2003. V. 7. (Coleção Temas de direito Administrativo).

REGULES, Luiz Eduardo Patrone. **Terceiro Setor – Regime Jurídico das OSCIPs.** São Paulo: Editora Método, 2006.

SALAMON, Lester. **A emergência do terceiro setor: uma revolução associativa global.** Revista de Administração da Universidade de São Paulo. São Paulo, v. 33, n. 1, p. 5-11, jan./mar. 1998.

SANTOS, Ariovaldo dos; MACHADO, Itamar Miranda. **Demonstração do Valor Adicionado.** Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. Bol.03/01, São Paulo, 2001.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Contabilidade Societária: atualizado pela Lei nº 10.303/01.** São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antonio. **Avaliação de Empresas: Foco na análise de Desempenho para o Usuário Interno –Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2006.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica para as ciências do comportamento.** Tradução: Alfredo Alves de Farias. Rio de Janeiro: Makron Books. 1975.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade: Orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. **Contabilidade Básica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz. **Entidades Benéficas de Assistência Social Educacionais: Uma Investigação sobre a Medição de Desempenho Organizacional.** Recife, 2006. Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB, UFRN),2006.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e Terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WINCKLER, Pablo R. **Evidenciação Contábil de Entidades Sem Finalidade de Lucro (ESFL) – Um Estudo de Caso Sobre a APAE – Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Blumenau.** Dissertação de Mestrado: Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, FURB. Blumenau: 2004.

APÊNDICE



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante

Mestranda: Lúcia Silva Albuquerque

luciasilvaalbuquerque@yahoo.com.br Fone: (83) 9312 – 8155

Pesquisa:

Nível de Evidenciação das Informações Contábeis geradas pelas OSCIP da Paraíba

1- DADOS DA ORGANIZAÇÃO

1.1 Nome da OSCIP	_____	
1.2 Endereço	_____	
1.3 Cidade	_____	
1.4 Telefone	_____	
1.5 E-mail	UF	CEP
1.6 Web site	Fax	_____
1.7 Ano da Fundação	_____	
1.8 Cargo Máximo na OSCIP	_____	
1.9 Ocupante	_____	

2- DADOS DO RESPONDENTE

2.1 Qual a sua função na OSCIP

- Presidente
 Administrador
 Integrante do conselho
 Contador
 _Outro especificar _____

2.2 Qual sua idade?
 _____ anos

2.3 Há quanto tempo atua no Terceiro Setor?
 _____ anos

2.4 Nível de escolaridade:

- Nível médio
 Superior
 Especialização
 Mestrado
 Doutorado

2.5 Sexo: Feminino () Masculino ()

3 – ÁREAS DE ATIVIDADE DA OSCIP(classificação ICNPO – *International Classification of Nonprofit Organizations*)

3.1 Áreas de Atividade

- Cultura e recreação
 Educação e pesquisa
 Saúde
 Assistência social
 Associação profissional
 Ambiental
 Desenvolvimento
 Filantrópicas
 Internacional
 Defesa dos direitos humanos
 Religiosas
 Outras Especificar _____

3.2 Qual o número de funcionários e / ou voluntários da entidade?

Voluntários fixos: _____ Voluntários eventuais: _____

Funcionários efetivos: _____ Funcionários temporários e/ou estagiários: _____

4 - FONTES DE FINANCIAMENTO

4.1 Qual a porcentagem média da composição das fontes de recursos financeiros da sua organização, em 2005 ? (preencha todos que se aplicarem)

- _____ % Governo
 _____ % Receitas próprias (vendas de produtos, prestação de serviços, aluguel de imóvel)
 _____ % Doação de indivíduos
 _____ % Doação de empresas privadas
 _____ % Fontes Internacionais
 _____ % Outras. Especifique:
 100 % Total dos Recursos Financeiros

4.2 Qual o volume médio (anual) de captação de recursos da OSCIP?

- Até 50.000
 R\$ 100.000 a 200.000
 R\$ 201.000 a 300.000
 R\$ 301.000 a 400.000
 R\$ 401.000 a 500.000
 R\$ 501.000 a 600.000
 R\$ 601.000 a 1.000.000
 Acima de 1.000.000

4.3 A OSCIP possui Termo de Parceria

- Sim Não

4.4 Em caso afirmativo, qual o valor do Termo de Parceria?

- Até 50.000
 R\$ 50.000 a 100.000
 R\$ 101.000 a 200.000
 R\$ 201.000 a 300.000
 R\$ 301.000 a 400.000
 R\$ 401.000 a 500.000
 R\$ 501.000 a 600.000
 Acima de 600.000

5. INFORMAÇÕES SOBRE EVIDENCIAÇÃO

5.1 A Entidade Elabora Demonstrações Contábeis?

Sim () Não ()

5.2 Indique quais **DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS** apresentadas abaixo a OSCIP utiliza para evidenciar as informações contábeis, indique também qual a importância destes Demonstrativos para sua OSCIP (numa escala de 1 à 5).

Use a seguinte escala: **01 – Não é importante; 02 – Pouco Importante; 03 – Indiferente; 04– Importante; 05 – Muito importante.**

Quadro 1 – Demonstrações Contábeis Obrigatórias

Demonstrações Contábeis	UTILIZ A	GRAU DE IMPORTÂNCIA				
		01	02	03	04	05
Balanço Patrimonial	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Notas explicativas das demonstrações contábeis	Sim () Não ()	01	02	03	04	05

Quadros 2 – Demonstrações Contábeis Não Obrigatórias

Demonstrações Contábeis	UTILIZA	GRAU DE IMPORTÂNCIA				
		01	02	03	04	05
Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Direto ou Indireto)	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Balanço Social	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração do Valor Adicionado	Sim () Não ()	01	02	03	04	05

5.3 A OSCIP possui Demonstrações Contábeis auditadas?

Sim () Não ()

5.4 Para quem a OSCIP presta contas e que tipo de prestação de conta, baseada em Demonstrações Contábeis, elabora para cada um deles?

	BP	DRE	DOAR	DMPL	NE	BS	DVA	RAT	DFC	ORC
Governo										
Agências de Financiamento										
Doadores										
Comunidade										
Outros										

Balanço Patrimonial (BP) – Demonstração do Superávit ou Déficit do Período (DRE) – Demonstração das Origens e Aplicações de recursos (DOAR) – Relatório de Atividades (RAT) - Demonstração do Valor

Adicionado (DVA) – Balanço Social (BS) – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPL)
– Notas Explicativas (NE) – Demonstração de Fluxo de Caixa – DFC – Orçamento (ORC)

5.5 Com que frequência são preparadas as informações contábeis ?

- Mensalmente
 Trimestralmente
 Semestralmente
 Anualmente
 Não existe regularidade na apresentação das informações contábeis.

5.6 As Demonstrações Contábeis estão disponíveis ao público?

Sim () Não ()

5.7 Se sim, qual a mídia mais utilizada? (assinale todos que se aplicarem)

Rádio () Jornal () TV () Internet () Outra ().Qual? _____

5.8 Ao captar recursos, as informações contábeis compõem a estrutura básica de apresentação ao potencial doador?

Sim Não

5.9 Caso a alternativa anterior seja sim, quais são os relatórios contábeis utilizados? Indique também qual a importância destes Demonstrativos para sua OSCIP na Captação de Recursos (numa escala de 1 à 5).

Use a seguinte escala: 01 – Não é importante; 02 – Pouco Importante ; 03 - Indiferente; 04 - Importante; 05 – Muito importante.

Demonstrações Contábeis	UTILIZA	GRAU DE IMPORTÂNCIA				
		01	02	03	04	05
Balanço Patrimonial	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração do Superávit ou Déficit do Período	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Notas explicativas das demonstrações contábeis	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração do Fluxo de Caixa	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Balanço Social	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Demonstração do Valor Adicionado	Sim () Não ()	01	02	03	04	05

6. AVALIAÇÃO DA GESTÃO

6.1 De que forma a Entidade avalia a Eficiência e Eficácia de sua Gestão?

- () Qualidade de seus Recursos Humanos
 () Resultados Contábeis da Entidade
 () A Entidade faz pesquisa com os clientes
 () A Entidade discute e reavalia o seu desempenho internamente
 () Outras Formas: Especificar _____

6.2 A OSCIP utiliza orçamento?

- () Sim () Não

6.3 Em caso afirmativo, as metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas, periodicamente, para verificar se estão de acordo com o planejado?

- () Sim () Não

6.4 Caso a resposta anterior seja afirmativa, essas metas estabelecidas pela organização são divulgadas:

- () Somente para os membros do conselho;
 () Para os membros do conselho, funcionários e voluntários;
 () Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral;
 () Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade;
 () Para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para os doadores / financiadores;
 () Não há divulgação.

6.5 A OSCIP mede sistematicamente o desempenho organizacional através de indicadores de desempenho?

- () Sim () Não

6.6 Indique quais **INDICADORES NÃO FINANCEIROS** apresentados abaixo a OSCIP utiliza para medir o desempenho organizacional, indique também qual a importância destes indicadores para a OSCIP (numa escala de 1 à 5). Caso existam outros indicadores utilizados na empresa que não foram apresentados, por favor adicione e indique qual é sua importância para a empresa.

Use a seguinte escala: **01 – Não é importante; 02- Pouco Importante; 03 – Indiferente; 04 - Importante; 05 – Muito importante.**

Quadro 03 – Indicadores Não Financeiros

INDICADOR	FÓRMULA	UTILIZA	GRAU DE IMPORTÂNCIA				
			01	02	03	04	05
Avaliação de fornecedores	Número de produtos defeituosos por fornecedor	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Número de parcerias	Número de empresas com as quais desenvolve parcerias	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Satisfação do cliente	Pesquisa de mercado, conversas informais.	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Recursos humanos	Número de treinamentos	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Qualidade dos produtos/ Serviços	Número de reclamações	Sim () Não ()	01	02	03	04	05
Benchmarking	Buscar na concorrência as melhores práticas (preços, qualidade, entrega, serviço etc)	Sim () Não ()	01	02	03	04	05

Incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição;	<input type="checkbox"/>					
Informar como as entidades utilizam os recursos e de onde os mesmos provêm, e como isso afeta sua liquidez;	<input type="checkbox"/>					
Incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a organização.	<input type="checkbox"/>					

Agradeço sua participação e colaboração que será extremamente útil para a consecução de nosso trabalho acadêmico.

Atenciosamente,

Lúcia Silva Albuquerque – e-mail: luciasilvaalbuquerque@yahoo.com.br Fone: (83) 9312 – 8155



João Pessoa – PB, 04 de Setembro de 2006.

Prezado (a) Senhor (a),

Apresentamos a mestranda **LÚCIA SILVA ALBUQUERQUE**, aluna do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação das Universidades Federais de Brasília, de Pernambuco, da Paraíba e do Rio Grande do Norte, a qual se encontra atualmente em processo de coleta de dados para elaboração da Dissertação de Mestrado.

A dissertação tem como tema “**O nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas organizações da sociedade civil de interesse público – OSCIP do Estado da Paraíba**” e como objetivo principal a identificação do nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas OSCIP estabelecidas no Estado da Paraíba.

Por se tratar de um trabalho acadêmico, fica completamente garantido o sigilo das suas respostas e nenhuma entidade será identificada na pesquisa. Os resultados serão analisados de forma consolidada.

O **responsável pela administração da OSCIP** é o mais indicado para responder o questionário. Caso queira receber o resultado desta pesquisa, favor colocar o e-mail para envio ou informar endereço que deseja receber no final do questionário.

Na qualidade de orientador da mestranda e, também, de Coordenador do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação das Universidades Federais de Brasília, de Pernambuco, da Paraíba e do Rio Grande do Norte, peço a especial gentileza de atende-la.

Agradeço antecipadamente a valiosa colaboração da sua OSCIP.

Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante

E-mail: prncavalcante@ccsa.ufpb.br

Consulta Entidades Qualificadas como OSCIP

Resultado da consulta por parâmetros									
CNPJ	Nome Entidade	Endereço	CEP	Cidade	UF	telefone	fax	Publicação	Finalidade
06985780000152	"FUNDAÇÃO ALZIRA ALVES DE BRITO" - FUNDAÇÃO	AVENIDA SÉRGIO SILVEIRA Nº196, TÉRREO - CENTRO	58865-000	SÃO BENTO	PB	(83) 444-2466		10/7/2006	ASSISTENCIAL
07406882000139	"INSTITUTO ESTRELA DE FOMENTO AO MICROCRÉDITO" - "INSTITUTO"	AVENIDA SOLON DE LUCENA Nº117, SALAS 5, 6 E 7 - CENTRO	58700-004	PATOS	PB			14/7/2005	CREDITÍCIA
05394734000116	(AMR-JP) ASSOCIAÇÃO DOS MENINOS DE RUA DE JOÃO PESSOA	RUA ODILOM MESQUITA Nº54-A - CENTRO	58010-010	JOÃO PESSOA	PB			20/4/2006	
05768533000131	AGÊNCIA DE DESENVOLVIMENTO HUMANO DE BREJO DO CRUZ PB - ADHBC	RUA TEODORA MARIA DA CONCEIÇÃO S/N - CENTRO	58890-000	BREJO DO CRUZ	PB			29/10/2003	ASSISTENCIAL
05515569000103	AGÊNCIA MANDALLA DE DESENVOLVIMENTO HOLÍSTICO SISTÊMICO AMBIENTAL - MANDALLA DHSA	AVENIDA JUAREZ TÁVORA Nº1848 - TORRE	58040-021	JOAO PESSOA	PB			11/6/2003	AMBIENTAL
08609026000143	ANIMADORES REUNIDOS PELAS COMUNIDADES - ÁRVORE	ST SÃO JOSÉ S/N - ALTO DA BOA VISTA	58305-070	BAYEUX	PB			2/9/2005	ASSISTENCIAL
08354649000112	ASSOCIAÇÃO COMUNITÁRIA DE APOIO AO CARENTE (A.C.A.C.)	RUA ANISIO P. BORGES, S/N - CENTRO	58338-000	PILAR	PB			21/2/2006	ASSISTENCIAL
12942140000168	ASSOCIAÇÃO DAS ESPOSAS DOS MAGISTRADOS E MAGISTRADAS DA PARAÍBA - AEMP	PRAÇA JOÃO PESSOA S/N - CENTRO	58013-140	JOÃO PESSOA	PB	(83) 216-1590	(83) 216-1482	30/11/2004	ASSISTENCIAL
05423034000102	ASSOCIAÇÃO DE MICROCRÉDITO - BANCO DO POVO DE CAJAZEIRAS	RUA PEDRO AMÉRICO S/N 2ºANDAR SALA:01 - CENTRO	58900-000	CAJAZEIRAS	PB			27/6/2003	CREDITÍCIA
06833401000109	ASSOCIAÇÃO DE PROMOÇÃO SÓCIO-CULTURAL DA COMUNIDADE DO BAIRRO DOS NOVAIS	RUA JOSEMAR LEITE DE ARAÚJO Nº820 - BAIRRO DOS NOVAIS	58088-160	JOÃO PESSOA	PB	(83) 88195905		28/7/2005	CULTURAL
08007628000120	ASSOCIAÇÃO OFICINA DO SABER - OFICINA DO SABER	RUA MANOEL CAMÉLO DE LACERDA Nº163 - CASTELO BRANCO	58050-570	JOÃO PESSOA	PB			1/8/2006	EDUCACIONAL
04873619000161	ASSOCIAÇÃO PARAIBANA DE TURISMO RURAL - APETUR	RUA ADERALDO DE ALMEIDA Nº995 1º ANDAR - CIDADE UNIVERSITÁRIA	58397-000	AREIA	PB	(0**83) 9971-6288		11/4/2002	CULTURAL
06193610000135	ASSOCIAÇÃO PROMOCIONAL DOS SEM TETO DE ALAGOINHA - ASTA	AV. MOURA FILHO S/N - CENTRO	58390-000	ALAGOINHA	PB			23/8/2005	ASSISTENCIAL
07357719000123	CASA DA CULTURA DE PIANCÓ - "PADRE MANOEL OTAVIANO"	RUA JOSÉ AMÉRICO Nº415, SALA - CENTRO	58765-000	PIANCÓ	PB			22/6/2005	CULTURAL
70097795000183	CENTRO DE APOIO AOS PEQUENOS EMPREENDIMENTOS DO ESTADO DA PARAÍBA - CEAPE/PB	RUA VIDAL DE NEGREIROS Nº18 - CENTRO	58101-000	CAMPINA GRANDE	PB	(83) 3341-2198		22/8/2000	CREDITÍCIA
00871305000179	CENTRO DIFUSOR DE PRÁTICAS ALTERNATIVAS DE VIDA - "BOM SAMARITANO"	RUA ANTÔNIO BATISTA Nº300 - CENTRO	58213-000	PIRPIRITUBA	PB			2/9/2005	ASSISTENCIAL

05848978000121	CENTRO REGIONAL DE DESENVOLVIMENTO HUMANO POTIGUARA - CRDHP	RUA MATIAS FREIRE Nº 1604 - CENTRO	58295-000	BAIA DA TRAIÇÃO	PB			29/10/2003	AMBIENTAL
02517619000101	CONGREGAÇÃO HOLÍSTICA DA PARAÍBA - CHP	RUA TELEGR. GERALDO FAGUNDES DE ARAÚJO Nº10, CX.POSTAL 042-GRAMAME	58081-990	JOÃO PESSOA	PB	(83) 220-1138		2/9/2004	
03378220000141	CREDAÇÃO	RUA PAULINO RAPOSO, 71 - CENTRO	58107-610	CAMPINA GRANDE	PB	(0**83) 341-2553	(0**83) 341-3933	3/4/2001	CREDITÍCIA
09120676000193	FUNDAÇÃO CORIOLANO DE MEDEIROS - FCM	RUA PADRE LINDOLFO Nº41 - VARADOURO	58010-350	JOÃO PESSOA	PB			2/9/2004	ASSISTENCIAL
09317181000159	FUNDAÇÃO MANOEL VITORIANO DE FREITAS	RUA CIFRONIO GONÇALVES, S/N - CENTRO	58884-000	CATOLÉ DO ROCHA	PB			2/9/2005	ASSISTENCIAL
05328503000104	FUNDAÇÃO SENTIR, PENSAR E AGIR - FUNSPAR	RUA ANTONIO VENTURA CARACIOLO S/N - CENTRO	58520-000	SÃO JOÃO DO TIGRE	PB			7/7/2004	AMBIENTAL
04055928000124	FUNDAÇÃO SISTÊMICA	RUA JOÃO PEQUENO Nº181 - CATOLÉ	58104-655	CAMPINA GRANDE	PB			14/7/2005	CIDADANIA
05937119000109	FUTURA - ORGANIZAÇÃO NÃO-GOVERNAMENTAL DE DESENVOLVIMENTO HUMANO	RUA JOÃO PESSOA CASA:09 - CENTRO	58354-000	MULUNGU	PB			31/3/2004	ASSISTENCIAL
05555408000143	GAJUC-PB, GABINETE DE ACESSORIA JURÍDICA CIDADÃ EM POLÍTICAS PÚBLICAS ASSOCIATIVAS DA PARAÍBA	RUA RUBENS PALMEIRA Nº10 - JARDIM GUANABARA	58701-390	PATOS	PB	(83) 99995-3611		18/7/2003	JURÍDICA
06061001000122	GRUPO DE ESTUDOS E PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL - GEDES	AV. DEP. PETRONIO DE FIGUEIREDO Nº 98 - CENTRO	58175-000	CUITE	PB			24/8/2004	CREDITÍCIA
04446937000146	INSTITUTO "DR. AVELINO ELIAS DE QUEIROGA" "IDAQ"	RUA CEL. CÂNDIDO DE ASSIS Nº 135 SALA 3 CENTRO	58840-000	POMBAL	PB			23/8/2001	ASSISTENCIAL
04382551000118	INSTITUTO CIDADANIA ATIVA - INICIATIVA	RUA ODILON MESQUITA Nº44 ED.CAROLINA SL:02 - CENTRO	58011-080	JOÃO PESSOA	PB			17/6/2003	ASSISTENCIAL
07976106000174	INSTITUTO CULTURAL DONA CARMINHA - DONA CARMINHA	RODOVIA BR-230 Nº3770 - LAGOA DE DENTRO	58115-000	PUXINANÃ	PB			8/6/2006	CULTURAL
07186442000113	INSTITUTO DE AÇÃO SOCIAL PLANEJADA - INSTITUTO ASPLA	AV. EPITÁCIO PESSOA Nº4045, TÉRREO - MIRAMAR	58032-000	JOÃO PESSOA	PB	(83) 2106-5500		22/6/2005	ASSISTENCIAL
07337463000192	INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO COMUNITÁRIO DE SANTA RITA - IDECOM	RUA AFRISIO BARROS Nº152, LOTEAM. SOL NASCENTE - SANTA RITA	58300-970	SANTA RITA	PB			5/8/2005	ASSISTENCIAL
05658318000188	INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO COMUNITÁRIO E RURAL ORGANIZADO - I.D.C.R.O	RUA ABDIAS JOSÉ DA COSTA S/N - CENTRO	58732-000	AREIA DE BARAUNAS	PB			7/11/2003	ASSISTENCIAL
07343063000190	INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO DO CONJUNTO FRANCISCO CUNHA - IDCFC	RUA DO CODOMA Nº23 - CJ. FRANCISCO CUNHA	58337-000	CRUZ DO ESPÍRITO SANTO	PB			14/7/2005	ASSISTENCIAL
07360193000130	INSTITUTO DE PESQUISA AGROPECUÁRIA DO NORDESTE - IPAN	RUA ANTÔNIO JOSÉ RODRIGUES Nº81 - MIRANTE	58104-320	CAMPINA GRANDE	PB			27/6/2005	AMBIENTAL
05043696000157	INSTITUTO DE PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DE ESTADOS E MUNICÍPIOS - INSTITUTO PRODEM	AVENIDA BEZERRA REIS Nº142 - MANAIRA	58038-010	JOÃO PESSOA	PB			21/2/2006	CREDITÍCIA
05666898000155	INSTITUTO HUMBERTO LUCENA - IHL	RUA WANDICK FILGUEIRAS CASA Nº601	58042-110	JOÃO PESSOA	PB			23/9/2003	ASSISTENCIAL

		- TAMBAUZINHO							
07185617000178	INSTITUTO KUMAMOTO DE PESQUISAS MÉDICAS E ASSISTÊNCIA A SAÚDE - AMIGOS DO CORAÇÃO	AVENIDA RUI BARBOSA Nº202 SALA:212 - TORRE	58040-490	JOÃO PESSOA	PB			24/1/2006	SAÚDE
07690186000105	INSTITUTO SOMA BRASIL - INSTITUTO SOMA BRASIL	RUA LEONIDIO FRANCISCO DE OLIVEIRA Nº164 - IPES	58028-170	JOÃO PESSOA	PB			10/1/2006	INTEGRAÇÃO
04556400000139	MOVIMENTO DE ARTE E APOIO A SOBREVIVÊNCIA CULTURAL - MAR	RUA FRANCISCO CORNÉLIO DA SILVA Nº28 TÉRREO - CENTRO	58315-000	LUCENA	PB			7/7/2003	CULTURAL
06149717000186	ORGANIZAÇÃO NOVA CONSCIÊNCIA - ONC	RUA MACIEL PINHEIRO Nº134, SALA 7 - CENTRO	58100-000	CAMPINA GRANDE	PB			10/3/2005	
06001743000162	ORGANIZAÇÃO PAPEL MARCHÊ - OAPNES - PAPEL MARCHÊ	RUA GIOVANNI GIOIA Nº 32, CRUZEIRO	58106-203	CAMPINA GRANDE	PB			16/1/2004	ASSISTENCIAL
07170548000129	ORGANIZAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DO SEMI-ÁRIDO DO NORDESTE - ONDESA	AV. SANTA CATARINA Nº621 - BAIRRO DOS ESTADOS	58090-070	JOÃO PESSOA	PB			28/3/2005	
07585655000118	OSCIPI - ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO COSTA DO SOL	RUA DR. ARNALDO ESCOREL Nº292 - TAMBAUZINHO	58042-080	JOÃO PESSOA	PB	(83) 3225-3784		25/11/2005	CIDADANIA
70134077000130	PARAÍVA COLETIVO DE ACESSORIA E DOCUMENTAÇÃO	Av. Rui Carneiro. 201 sala 206 Tambauzinho	58032-101	João Pessoa	PB	(0**83) 224-0665/9982-5369	(0**83) 224-0665	14/12/2001	EDUCACIONAL
05199566000108	PROJETOS ROSAS DOS VENTOS - PRDV	AVENIDA HILTON SOUTO MAIOR Nº6701- C.SOL, COND.RESID.PRIVE CABO BRANCO	58046-900	JOÃO PESSOA	PB			10/3/2006	AMBIENTAL
07678950000119	SISTEMA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE SAÚDE - SAS	RUA NILO PEÇANHA Nº83 - PRATA	58108-620	CAMPINA GRANDE	PB	(83) 2102-2353		24/1/2006	SAÚDE
07754610000120	SISTEMA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E SAÚDE DO SERTÃO - SERTÃO - SAÚDE	AVENIDA JOSÉ GADELHA DE OLIVEIRA S/N, TÉRREO - JADRIM SORRILÂNDIA	58805-280	SOUSA	PB			25/7/2006	ASSISTENCIAL
07823928000115	SOCIEDADE AMBIENTAL, EDUCACIONAL E CULTURAL DO ALTO SERTÃO PARAIBANO - "SAMEC"	RUA PRINCESA ISABEL Nº71 - ESTREITO	58802-660	SOUSA	PB			3/3/2006	
08990780000176	SOCIEDADE PARAIBANA DE COMBATE AO CÂNCER - SPCC	AV. CAPITÃO JOSÉ PESSOA Nº1140 - JAGUARIBE	58015-170	JOÃO PESSOA	PB	(xxx83) 2415180		4/10/2004	ASSISTENCIAL

Encontradas 49 entidades.

Fonte: Secretaria Nacional de Justiça – Ministério da Justiça. Disponível em: <http://www.mj.gov.br/snj/oscip/consulta.htm>. Acesso 14/set/2006

