



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77

Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101



## SUMÁRIO

### **CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO**

1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10

### **CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO**

2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29

### **CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA**

3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43

### **CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS**

4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99

### **CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS**

5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento

gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de

fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.

4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.



## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro

Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para

participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o

apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.



## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77

Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO</b>	
1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10
<b>CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO</b>	
2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29
<b>CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA</b>	
3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43
<b>CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	
4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99
<b>CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS</b>	
5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento



gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de

fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.

4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.

## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro

Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para



participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o

apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.

## **CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Origem do Terceiro Setor**

De acordo com Salomon (1998), pode-se encontrar registros de atividades filantrópicas, na China Antiga, que foram bastante favorecidos com o Budismo e no Japão, a partir de 1829, com a criação da primeira Fundação Japonesa, a Sociedade da Gratidão.

Segundo Hudson (1999), a filantropia e a caridade são traços da civilização egípcia, na qual se estabeleceu um rígido código moral, sedimentado na justiça social, pois incentivava as pessoas a auxiliarem os menos favorecidos. Na antiga Grécia, existiam movimentos no sentido de alimentar e dar guarida aos viajantes. Na antiga Índia, por volta de 274-232 a.C., o Imperador Asoka se preocupou com a construção de hospitais, o plantio de árvores e a perfuração de poços. A Igreja cristã primitiva instituiu fundos de assistência aos órfãos e às viúvas, cuja contribuição provinha dos mais favorecidos.

De acordo com Arnold (apud Diniz e Matos, 2003, p.4), no século XIX, as Igrejas Católicas e Evangélicas, que já desenvolviam atividades filantrópicas, há pelo menos cem anos, mantinham uma estreita ligação com as Organizações sociais da época que eram constituídas basicamente de orfanatos, asilos, hospitais, escolas, além de outras associações em prol da comunidade carente.

No Brasil, os registros do Terceiro Setor remontam ao período Imperial. Esse conceito se desenvolveu, durante a Primeira República, por meio de ações sociais de caráter unicamente religioso, que sofriam uma forte influência da colonização portuguesa e do domínio da Igreja Católica. A década de 30 até a dos anos 60 foram marcados pela edição, em 1935, no Governo do Presidente Getúlio Vargas, da primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal, além do Conselho Nacional do Serviço Social. Com o início dos anos 70, consolidavam-se novas ações sociais filantrópicas de famílias privilegiadas da sociedade, apesar da ditadura militar limitando a participação popular na esfera pública.

Segundo Oliveira (2003, p.01), Organizações Não-Governamentais estão para o Brasil dos anos 80 como característica de uma Instituição voltada para “...‘assessoria e apoio’ ou ‘a serviço dos grupos de movimentos populares’ - que, de modo quase invisível, havia começado a atuar ‘de costas para o estado’ e ‘nas bases da sociedade’ durante o regime autoritário”. A partir dos anos 90, com o fortalecimento da sociedade civil, as Organizações do Terceiro Setor crescem com firmeza, redefinindo um novo modelo de relação da sociedade com o Estado.

Na Atualidade, o Terceiro Setor assume a posição de um importante parceiro do Governo, pois, otimizando o resultado final, é através dele e de todo o conhecimento sistematizado e coletado ao longo dos anos que o governo pode estabelecer planos de ação e metas de controle. Por outro lado, a iniciativa privada começa a exercer um importante papel para o Terceiro Setor, agregando a ele conhecimentos práticos, ricos em sua base e já implementados de alguma forma na sociedade, com indicadores de resultados e perspectivas de aprimoramento.

## 2.2. O que é “Terceiro Setor”

Fazendo uma sinopse do significado da expressão “Terceiro Setor”, sabe-se que, nos Estados Unidos, este signo lingüístico faz parte do seu vocabulário sociológico corrente que foi traduzido como “Third Sector”. Nesse país, a mesma expressão costuma ser utilizada juntamente com outras palavras ainda hoje utilizadas, como, por exemplo: “non profit organization” (Organizações sem fins lucrativos) e “Organizações voluntárias”. A primeira diz respeito às Organizações cujo objetivo principal não é o lucro, por isso os benefícios financeiros que vierem a existir não poderão ser distribuídos entre seus gestores. A segunda é formada, basicamente, por pessoas que trabalham como voluntários, mantendo-se a característica não lucrativa da primeira expressão.

Já na Inglaterra, devido ao seu caráter tradicionalista, é utilizada a expressão “charities” (caridades), que caracteriza o objeto da Instituição. Na Europa Continental, o termo que predomina é “Organização Não-Governamental” (ONG) e tem sua origem na nomenclatura e na característica Não-Governamental da Organização das Nações Unidas (ONU). Na América Latina, inclusive no Brasil, hoje, o termo mais abrangente é “Organização da Sociedade Civil”.

A criação de programas de cooperação internacional, pela ONU, com a finalidade de promover o desenvolvimento do Terceiro Mundo, fortaleceu e aumentou o número de Organizações Não-Governamentais na Europa Ocidental. As ONGs européias, diante deste desafio, buscaram parceiros em todo o mundo, contribuindo, assim, para o surgimento dessas Instituições no Hemisfério Sul.

No que se refere ao direito brasileiro, configura-se como Organizações do Terceiro Setor ou Organizações Não-Governamentais as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como associações civis e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de algumas necessidades sociais ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais Organizações e agrupamentos sociais dizem respeito a um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação (PAES, 2003).

As associações podem ser definidas, segundo Szazi (2001, p. 27), como “uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa”. A fundação é uma pessoa jurídica, constituída com base em um conjunto de bens com um propósito de um fim social determinado. (MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURÍDICA, CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS, 2003).

Ainda, de acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 20), o novo Código Civil define três espécies de pessoas jurídicas privadas:

as associações civis, as fundações (sem fins lucrativos ou econômicos) e as sociedades (com fins econômicos e partilha dos lucros entre os sócios). As sociedades admitem diversos formatos, como cooperativas, sociedades limitadas e anônimas.

O interessante, observado pelo Manual, é que, no antigo texto do Código Civil, não havia previsão expressa que diferenciasse as associações não-lucrativas das sociedades civis com finalidade lucrativa. segundo o Manual (2003, p. 20), “era

preciso recorrer à interpretação de outros artigos e normas, bem como da jurisprudência e da doutrina”, o que não ocorre no novo texto do código civil.

Assim, de acordo com a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG (2002), o termo “Terceiro Setor” pode ser aplicado a uma associação civil ou fundação que, além de não ter fins lucrativos, sirvam à comunidade, realizem trabalhos de promoção à cidadania e defesa de direitos coletivos (interesses públicos, interesses difusos), lutem contra a exclusão, contribuam para o fortalecimento dos movimentos sociais e para a formação de suas lideranças, visando à constituição e ao pleno exercício de novos direitos sociais, incentivando e subsidiando a participação popular na formulação, monitoramento e implementação das políticas públicas.

### **2.3. Principais Títulos, Declarações e Qualificações do Terceiros Setor**

Segundo o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 51), além dos registros obrigatórios, que são:

- a) constituição formal da Organização (registro em cartório);
- b) regularização fiscal (registro do CNPJ);
- c) regularização trabalhista e regularização do espaço físico, utilizado pela Organização.

Existe também uma gama de procedimentos facultativos que podem acarretar benefícios as Organizações. São eles:

- Reconhecimento de Utilidade Pública Federal (UPF): é regido pela Lei nº 91/35 e pelo Decreto nº 50.517/61. O reconhecimento como UPF é válido por tempo indeterminado e pode ser obtido por associações civis e fundações constituídas no Brasil que sirvam à coletividade.
- Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS): é regido pela Lei nº 8.742/93 e pela Resolução nº 31/99. O CNAS é um conselho paritário de formulação de políticas públicas à assistência social, bem como à instância responsável pela concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas). Alguns órgãos governamentais exigem tais registros, a fim de que uma entidade sem fins lucrativos possa celebrar termos de convênio com o poder público.
- Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP): Título Público, conferido pelo governo federal, que pode ser obtido por associações civis e fundações de direito privado mediante preenchimento de requisitos e adoção de procedimentos estabelecidos pela Lei nº 9.790/99.

Este último título merece destaque, pois, desde a criação da Lei N. 9.790/99, instituiu-se o marco legal do Terceiro Setor. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 65):



“a Lei buscou reconhecer o caráter público de um conjunto de Organizações da sociedade civil até então não reconhecidas pelo Estado, criando um novo sistema classificatório, que também procurou diferenciar Organizações sem fins lucrativos de interesse público daquelas de benefício mútuo (para um número limitado de associados) e de caráter comercial”.

Embora a Lei nº 9.790/99 introduza um novo sistema classificatório, o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003) lembra que a qualificação da Organização como OSCIP não invalida seu registro, enquanto associação civil ou fundação; sendo assim, as respectivas legislações vigoram simultaneamente.

Concorde Paes (2003), a Lei N. 9.790/79 engloba as entidades que formam o Terceiro Setor, aquelas que apresentam em seus estatutos objetivos ou finalidades sociais, direcionadas à execução de atividades de interesse público que abrangem campos, como: assistência social, cultura, saúde, educação, voluntariado, desenvolvimento econômico e social, ética, paz, cidadania, direitos humanos, democracia e outros valores fundamentais, além da defesa, preservação e conservação do meio ambiente.

Além disso, Paes (2003) explicita que essas entidades poderão relacionar-se com a iniciativa pública para realização de projetos por meio de um vínculo de cooperação entre as partes, o que a Lei chama de Termo de Parceria.

Na Lei N. 9790/99, regulamenta-se que é obrigação de cada Oscip, dentre outras, o seguinte:

- Estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma;
- Previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado;
- Previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis, usadas pela Organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;
- Apresentação ao Poder Público, ao término de cada exercício, de um relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo um comparativo específico entre as metas propostas e os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, sob pena de perder a qualificação como Oscip;
- Apresentação anual do relatório de execução de atividade, da demonstração do resultado do exercício, do balanço patrimonial, da demonstração das origens e aplicações de recursos, da demonstração das mutações do patrimônio líquido, das notas explicativas das demonstrações contábeis, para os casos em que os recursos recebidos pelas Oscips forem superiores ou iguais a R\$ 600.000,00;
- Publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado, estabelecido no regulamento da Lei 9.790/99.

- Análise dos resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria por uma comissão de avaliação, composta em comum acordo entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Essa comissão encaminhará à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.

Em consonância com Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), os benefícios que a Lei proporciona aos qualificados como OSCIP são vários, que vão desde incentivos fiscais e doações a recebimento de bens apreendidos ou disponíveis, administrados pela Receita Federal (Portaria nº 256 de 15 de agosto de 2002, do Ministério da Fazenda).

Contudo, o que mais se destaca, no que se remete a esse estudo, é a possibilidade de remuneração de dirigentes. Embora, isso fosse outrora fator determinante para isenção de imposto de renda das Organizações Não-Governamentais; a Lei nº 10.637/2002 já trata de isenção fiscal do imposto de renda para as Oscips que remuneram:

- a) os dirigentes atuantes efetivamente na gestão executiva;
- b) aqueles que a ela prestam serviços específicos e

c) aqueles que tenham vínculo empregatício com a Organização.

#### 2.4. Origem e Evolução da Contabilidade Gerencial

Segundo Ricardino (2005), William J. Vatter teria publicado, em 1950, o primeiro livro que utilizou a expressão Contabilidade Gerencial ( *Managerial Accounting*) em seu título. Consoante Ricardino (2005, p.10), contabilidade gerencial é:

um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns voltadas a gestão da empresa possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

O Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) define Contabilidade Gerencial como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, utilizadas pela gerência das Organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos seus recursos (ATKINSON ET AL, 2000).

De acordo com Johnson e Kaplan (1993), a demanda por informações de contabilidade gerencial é um fenômeno bem mais recente que da contabilidade propriamente dito. Antes do Século XIX, não existiam níveis de gerência ou empregados assalariados por longos períodos. As negociações aconteciam no

mercado e indicadores de sucesso eram facilmente obtidos. Com a Revolução Industrial e a possibilidade das empresas se beneficiarem com economias de escala, tornou-se interessante para os proprietários das empresas direcionarem significantes somas de capital para os processos de produção das mesmas e, conseqüentemente, desenvolverem novas práticas gerenciais que os auxiliassem nessa etapa.

Para Martins (2003), a Contabilidade Financeira, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais no período da Revolução Industrial. Todavia, com o surgimento da indústria, tornou-se evidente a necessidade da criação de critérios de avaliação de estoques no âmbito industrial. Devido ao crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser concebida como uma forma eficiente de auxílio no desempenho gerencial.

Johnson e Kaplan (1993) relatam que, em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas atualmente, já havia sido desenvolvidas. Essas práticas foram criadas para atender aos gerentes das Organizações, quanto às necessidades de informação e controle que se tornavam cada vez mais complexas e diversificadas.

Atkinson e outros (2000) acreditam que muitas das inovações, instituídas na contabilidade gerencial, datam das décadas iniciais do século XX e surgiram para apoiar o crescimento de empresas multidivisionais diversificadas, como a Dupont e da General Motors. A Dupont Company introduziu uma das inovações que perdura até os dias atuais: a fórmula do Retorno sobre Investimento (ROI – *Return on*

*Investment*) e a General Motors - GM desenvolveu o controle centralizado de responsabilidade descentralizada.

Na atualidade, a contabilidade mais moderna origina sistemas, cada vez mais, eficientes que permitam um melhor gerenciamento das Organizações, como o intuito de conseguirem atender completamente as duas mais recentes e, provavelmente, mais importantes tarefas: controle e decisão (MARTINS, 2003).

## **2.5. Contabilidade Gerencial para as Organizações do Terceiro Setor**

Para Camargo e outros (2002, p. 20), o Terceiro Setor não pode negar seus vínculos com o capitalismo, o que pode proporcionar vantagens competitivas capazes de alavancar o setor. Com a nova era da informação, que teve início concomitantemente com globalização das economias, a facilidade de se comunicar tornou-se cada vez maior, permitindo as entidades eliminar as barreiras geográficas existentes, construindo, assim, uma rede de relacionamentos entre entidades capazes de permutar entre si experiências que congreguem agentes de interesses comuns.

A gestão de entidades Não-Governamentais sem fins lucrativos, conforme ressalta Roesch (2003), principiou o interesse dos estudiosos no assunto nos últimos anos, devido às mudanças organizacionais que ocorreram nesse tipo de instituição. De acordo com Lewis (apud Roesch, 2003), propostas gerenciais para Organizações do Terceiro Setor, são oferecidas por diversas obras acadêmicas que sofrem influência de conceitos gerenciais de múltiplas origens, a saber: da literatura do

Terceiro Setor, surgem conceitos como voluntariado, *advocacy*, governança e avaliação participativa; do setor público, os conceitos de prestação de contas, transparência e construção de capacidades; Do setor privado, planejamento estratégico, administração por objetivos, entre outros.

Fundamentando-se nos conceitos emanados do setor privado, Drucker (2001), mostra que a missão de uma Organização é a razão de fazer o que se propõe a fazer, a razão de ser da Organização. A missão informa o motivo pelo qual a entidade quer ser lembrada. Ainda, conforme o autor, as Instituições sem fins lucrativos existem unicamente por causa da definição de sua missão. Ele ainda salienta que a missão caracteriza-se pelo longo prazo e que, embora necessite de esforços a curto prazo e freqüentemente de resultados de curto prazo, a missão, começa sempre com objetivos que demandam um prazo longo.

É fundamental em uma Organização do Terceiro Setor demonstrar estar orientada para o resultado, mesmo não tendo seu foco no lucro. Dessa forma, a Organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços conduzem-na a um bom resultado. Segundo Drucker (2001, p. 23), o resultado final de uma Organização do Terceiro Setor deve ser *“medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas”*. Mediante tal assertiva, o autor afirma que a estratégia da Organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

De acordo com Kaplan e Norton (2001), as Organizações não lucrativas têm tipicamente a dificuldade de definir com clareza a sua estratégia. A maioria de seus planos estratégicos consiste numa lista de programas e iniciativas e não nos

resultados que a Organização pretende atingir, ou seja, a missão e a visão da Organização não estão articuladas.

Em pesquisa realizada por Tenório (2001), no estado do Rio de Janeiro, com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor, verificou-se que as características inerentes a estas entidades e à evolução do seu papel têm profundas implicações no tipo de gestão por elas praticado. Identificou-se, ainda, através dos resultados da pesquisa, que nem sempre as entidades possuem uma visão clara e definida de sua missão, dificultando, assim, o estabelecimento de ações, a fixação de objetivos e metas e a avaliação de seus resultados.

Dessa forma, a definição da missão é tarefa difícil, todavia de grande importância no que tange ao gerenciamento de Organizações do Terceiro Setor. Segundo Voltolini (2004), as Organizações Não-Governamentais devem dar ênfase à prática do planejamento estratégico, pois a competência estratégica se torna essencial no momento que essas Organizações passam a atuar de forma articulada com outros atores sociais, como instrumento de desenvolvimento.

De acordo com Korten (apud. Voltolini, 2004, p.42), existem três gerações das Organizações Não-Governamentais, a saber:

Geração um: as Organizações foram estabelecidas com o objetivo de prestar assistência e bem-estar em resposta às situações de emergência;

Geração dois: eram Organizações de desenvolvimento local de pequena escala, que foram estabelecidas baseadas na teoria de que a melhoria sustentável no nível dos pobres depende do



aumento de sua capacidade em encontrar suas próprias necessidades, com seus próprios recursos;

Geração três: são criadas como parte de sistemas sustentáveis de desenvolvimento, nos quais o desenvolvimento próprio depende de sistemas que unem Organizações públicas e privadas, integrando iniciativas locais num ambiente de apoio ao desenvolvimento.

De acordo com a visão Korten (apud Votolini, 2004), a competência estratégica é útil a todas as gerações das Organizações sem fins lucrativos. Contudo, é essencial à terceira geração, tendo em vista que estas dependem de um sistema que articula Organizações públicas e privadas, integrando suas iniciativas.

Outro ponto de fundamental importância, no que diz respeito à estratégia de Organizações sem fins lucrativos, é o da definição sobre quem são os seus clientes.

Para Drucker (2001, p. 23), os clientes são aqueles que *“devem ser satisfeitos para que a Organização alcance resultados”*. O cliente, dito primário, é aquele cuja vida foi transformada pelas ações da Organização. Os secundários são aqueles que trabalham pela entidade (voluntários e funcionários), os doadores e as fontes de referência. Ainda para o autor, a Organização deve, inevitavelmente, criar valor para seus clientes que venha a satisfazer, portanto, suas necessidades e desejos.

Ainda, para Drucker (2002), uma instituição eficaz precisa, também, estabelecer estratégias para formação de sua base de doadores. Em instituições dessa natureza, os doadores são ditos clientes da instituição, tendo em vista que estes só investem seus recursos naquelas que apresentam suas ações concretizadas.

Kaplan e Norton (2001) relatam que não é usual encontrar-se Organizações sem fins lucrativos com uma estratégia centrada na liderança de seus produtos nem na de seus doadores; devendo possuir duas estratégias básicas, a saber: quem são seus clientes e o valor que a Organização representa para eles, pois nenhuma delas inicia com seu produto, mas com o fim, que é a satisfação do seu cliente.

Diante do exposto, o planejamento estratégico de Organizações sem fins lucrativos deve ser um fluxo iniciado, primeiramente, com uma revisão externa e a seguir interna da Organização.

As práticas organizacionais de uma entidade do Terceiro Setor devem exibir o conhecimento, a responsabilidade, a visão e a missão da entidade. O resultado é um processo estratégico que promove o crescimento da liderança crítica e desenvolve a evidência direta do impacto organizacional.

Este comportamento - gerência fundamentada no relacionamento com doadores - estabelece uma ligação estreita ao alcance das metas estabelecidas. O método de direcionadores da missão ilustra o foco externo, o que dá a Organização maior segurança financeira e uma demonstração de transparência perante a comunidade em que está inserida.

No que se refere à estrutura financeira de uma Organização do Terceiro Setor, pode-se notar que esta é composta, principalmente, por doações. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003), as doações têm períodos programados de entradas, no entanto dependem de uma prestação de contas dos desembolsos anteriores, que devem registrar, com muita transparência e clareza, os gastos e as sobras, se

houver. Dessa forma, a dependência de recursos financeiros obriga essas Organizações a sempre aperfeiçoarem a sua forma de administrar.

O Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003) propõe um processo simplificado de administração das finanças de uma entidade do Terceiro Setor:

- a) abertura de uma conta bancária específica para cada agência de cooperação;
- b) fundo fixo de caixa para pequenos gastos;
- c) fluxo de caixa mensal;
- d) controle dos gastos com viagens;
- e) controle das contas a pagar;
- f) conciliação mensal dos saldos das contas bancárias;
- g) controle dos empréstimos entre projetos desenvolvidos;
- h) escrituração contábil;
- i) relatórios financeiros às agências de cooperação.

Outro item a ser observado são os orçamentos realizados. De acordo com Garrison e Noreen (2001), a elaboração de vários orçamentos permite ao gestor uma melhor visualização da alocação dos recursos e coordenação de suas

atividades. Os orçamentos implicam os procedimentos, geralmente, adotados pelas empresas (privadas) para atingir seus níveis de lucro desejados.

De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), numa Organização do Terceiro Setor, o orçamento possibilita aos gestores uma previsão mais ampla das situações que poderão ocorrer num determinado período e ao final deste será feita uma avaliação da utilização dos recursos estabelecidos no orçamento para que se possa estabelecer a *performance* administrativa. Desta forma, a base de um planejamento de lucro em entidades lucrativas e do manuseio dos recursos em Organizações não lucrativas constitui-se um bom sistema de orçamento.

## **2.6. Avaliação de *Performance* e Medição de *Output's***

Historicamente, os sistemas de avaliação de *Performance* e medição de *output's* desenvolveram-se com o objetivo de monitorar e manter o controle organizacional e de auxiliar no processo de implementação e gerenciamento das melhorias e mudanças.

Neely e Bourne (2000) ressaltam que, nos últimos vinte anos, houve uma grande evolução do processo de mensuração de desempenho nas empresas, principalmente no tocante às medidas de desempenho organizacional. As primeiras medidas financeiras e procedimentos de controle orçamentários se desenvolveram no início do século XX, porém esses sistemas já estavam bem definidos e evoluídos até o início da década de 80.

No final da década de 80, emergiu um interesse por novas medidas de desempenho, mas os gestores ainda discutiam os sistemas de mensuração de desempenho organizacional, de forma isolada. Falava-se, contudo, na incorporação de medidas sobre: lucro econômico, satisfação do cliente, satisfação dos empregados, performance operacional interna, capital de giro e ativo intangível. (KALD e NILSSON, 2000).

A administração distribui-se em quatro funções básicas que, respectivamente, são: planejar, organizar, dirigir e controlar. Nesta etapa, o *planejamento* configura-se como o momento de traçar um programa de ação que vislumbre um ambiente futuro; a *Organização* busca realizar as ações planejadas de forma estruturada, com a finalidade de obter o máximo de resultado com o mínimo de recursos utilizados; a *direção* tem por finalidade realizar as ações planejadas, utilizando-se dos indivíduos que compõem a Organização; e o *controle* tem por meta assegurar a execução de todas as ações da forma como foram planejadas.

Por meio da função de controle, pode-se saber se as estratégias, adotadas pela Organização, estão sendo obtidas de forma eficiente e eficaz. Segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.28), qualquer sistema de controle possui quatro componentes:

- a) detector ou sensor;
- b) avaliador;
- c) executante;

d) comunicação.

O sensor ou detector é um componente de medição. O avaliador determina a importância da situação que está ocorrendo e que é avaliada, quase sempre, em função de um padrão ou de uma expectativa do que deveria ter ocorrido. O executante é o componente que alerta sobre o comportamento do sistema, quando o avaliador mostra a necessidade de se alterar algo. Este dispositivo também pode ser chamado de retroalimentador. A comunicação forma um fluxo de informação entre o detector e o avaliador e o avaliador e o executante.

Os Sistemas de Avaliação de Desempenho estão intimamente ligados à função de controle da administração. Ainda, segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.559): “os Sistemas de Avaliação de Desempenho (Performance Measurement Systems – PMS) tem o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada”.

Concorde Gonçalves (2002, p. 01), de maneira geral, todas as empresas necessitam de um sistema de avaliação de desempenho, pois a realização contínua do processo de avaliação permite que a empresa saiba como vai a eficiência e a eficácia de sua estrutura, bem como se comportam as pessoas, os processos e os programas da Organização.

Para Neely e outros (1996), a medição de desempenho significa o processo de quantificar a eficiência e a eficácia das ações tomadas pela empresa. Já na concepção de Padoveze (2004, p.244):

Avaliar um desempenho é um meio para se tomar decisões adequadas. Constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar

adequadamente um desempenho, requisitos para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

Kaplan e Norton (1997) destacam, como um dos principais objetivos de qualquer sistema de mensuração de desempenho, o de alimentar, de forma adequada, os sistemas de incentivos dos funcionários e executivos da Organização, pois tal sistema deve motivar todos os empregados e gestores a implementar, com sucesso, a estratégia da empresa. Os autores ainda ressaltam que aquilo que não é medido, não pode ser gerenciado.

Miranda & Silva (2002, p.132) apresentam, de forma sucinta, um rol das principais razões para que uma Organização decida investir em Sistemas de Medição de Desempenho. São elas:

(a) controlar as atividades operacionais da empresa; (b) alimentar os sistemas de incentivos de funcionários; (c) controlar o planejamento; (d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; (e) identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; (f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

Miranda & Silva (2002, p. 133) afirmam que “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”.

Ainda de acordo com os autores (op.cit., 2002), para se avaliar o desempenho, é necessário o estabelecimento de métricas que possam orientar o gestor a avaliar o que pretende de fato medir. Tais métricas são as peças principais de um sistema de avaliação e podem apresentar-se na literatura com outras denominações como, por exemplo, indicadores de desempenho e /ou indicador/ medida de performance.

De acordo com Harbour (1997, p.07), “*indicador de performance é a medida de performance comparativa usada para responder a questão ‘como nós estamos indo?’ para um aspecto específico*”. Miranda & Silva (2002) concebem, basicamente, dois tipos de indicadores: os absolutos e os relativos ou índices. Os primeiros compreendem medidas absolutas, financeiras ou não; o segundo o resultado da comparação entre duas medidas, como os usados, por exemplo, na análise e avaliação de demonstrações contábeis.

A avaliação do desempenho em entidades do Terceiro Setor está intimamente relacionada ao conceito de *Accountability* que, segundo Nakagawa (1991), conota a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades decorrentes de uma delegação de poderes.

As Organizações Não-Governamentais, sem fins lucrativos, podem utilizar o modelo que lhes for conveniente na avaliação de seu desempenho. Kaplan e Norton (2001, p.25), por exemplo, utilizaram o Balance Scorecard em Organizações Não-Governamentais, com o intuito de avaliar seu desempenho, e foram bem sucedidos.

O modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (2001) não está voltado unicamente para medidas financeiras, como ocorre nos modelos tradicionais de medição, mas para uma metodologia de medição de desempenho gerencial, que é a representação equilibrada das medidas financeiras e operacionais, organizadas com base nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.



Kaplan & Norton (1997, p.09) afirmam que o *Balanced Scorecard* é uma metodologia “que deve traduzir a missão e a estratégia de uma entidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis (...)”.

Ainda, segundo Kaplan e Norton (1997), a maior dificuldade na aplicação do *Balanced Scorecard* original em Organizações sem fins lucrativos, é o fato de que, no original, a perspectiva financeira se encontra no topo da hierarquia do Modelo. Como o foco dessas instituições não é o lucro, os gestores teriam de reestruturar o Modelo original, definindo assim uma nova perspectiva para o topo que espelhasse o objetivo maior da Instituição.

Desta forma, concorde Kaplan e Norton (1997), a perspectiva que melhor se encaixaria no alto do *Scorecard*, no caso das Organizações do Terceiro Setor, seria a dos clientes ou constituintes, representados pelos doadores e beneficiados. Todavia, as medidas de caráter financeiro, de processos internos e de aprendizado e crescimento devem estar em equilíbrio com a do cliente, para que o objetivo maior da Organização seja cumprido.

De acordo com Drucker (2002), os indivíduos sempre perguntam quais são as diferenças entre empresas e instituições sem fins lucrativos. Para o autor, a maior diferença talvez seja o desempenho. Normalmente, as empresas definem desempenho de forma restrita, ou seja, como lucro. Em uma Organização do Terceiro Setor não existe lucro, por isso a quantificação de seus resultados torna-se uma tarefa difícil, mas uma vez estabelecida, a Organização poderá avaliar não só qualitativa, mas quantitativamente suas ações.

Avaliar o desempenho das Organizações é de fundamental importância, de sorte que, através dessa avaliação, é que os gestores poderão medir a eficiência em todos os níveis da Organização. É também importante ressaltar que a escolha das métricas devem estar ligadas aos objetivos estratégicos da Organização e permitam a todos os níveis hierárquicos da empresa avaliar o progresso das metas pré-estabelecidas.

## CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA

### 3.1. Modelo Conceitual

O modelo conceitual, apresentado na figura 1, tem a função de auxiliar na elaboração das hipóteses analisadas no capítulo 4. O modelo tem como premissa testar se os atributos dos gestores e das empresas influenciam nas características dos sistemas de medição, bem como se as características dos sistemas de medição influenciam no desempenho da empresa.

Para Pidd (1998, p.25), “um modelo é uma representação externa e explícita da realidade vista pela pessoa que deseja usar aquele modelo para atender, mudar, gerenciar e controlar parte daquela realidade”. Assim, a construção desse modelo objetiva, simultaneamente, representar graficamente e simplificar algum aspecto da realidade que seja relevante para o seu usuário.

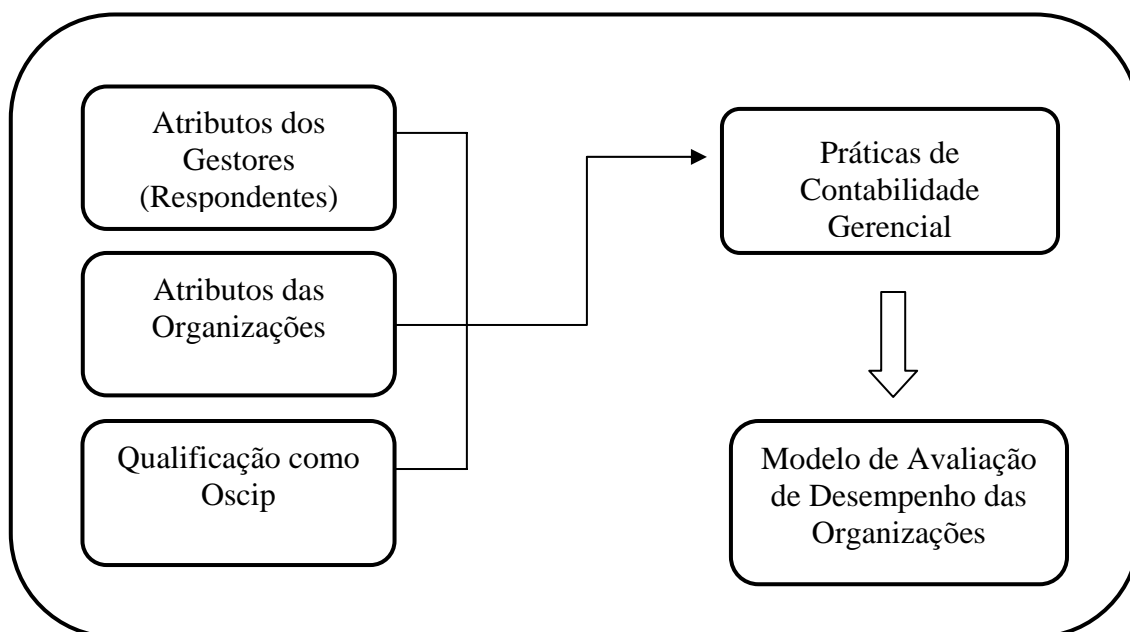
Segundo Checklan (1981) e Rosenhead (1989), os modelos são exemplos de abordagens formais à estruturação de problemas. Tal metodologia caracteriza-se pela existência, entre outras, das etapas seguintes que foram observadas para a elaboração e validação do modelo conceitual proposto:

1. Situação problemática não estruturada (análise cultural);
2. Situação problemática expressa (análise cultural);
3. Definições-chave de sistemas relevantes (análise lógica);

4. Elaboração do modelo conceitual (análise lógica);
5. Comparação de item 4 com item 2 (análise cultural);
6. Ações para responder à situação problemática (análise cultural).

O Modelo Conceitual que dá suporte às hipóteses formuladas neste estudo tem o propósito de embasar teoricamente as possíveis correlações que existam entre os atributos dos gestores e das organizações com as práticas de contabilidade gerencial. De acordo com o modelo (Figura 1), espera-se que os atributos dos gestores e das organizações tenham influência na escolha das práticas de contabilidade das organizações investigadas, bem como na escolha do modelo de avaliação de desempenho das mesmas.

Figura 1. Modelo Conceitual



Fonte: o autor

### 3.2. Procedimentos Metodológicos

Face à escassez de pesquisas, no tocante à utilização de ferramentas da contabilidade gerencial em Organizações do Terceiro Setor, este estudo está centrado numa pesquisa realizada por Ashford (1989), nos Estados Unidos, cujo objetivo foi a investigação das práticas de Contabilidade Gerencial, utilizadas por Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos.

Para atingir os objetivos propostos, nesta dissertação, será utilizado como procedimentos metodológicos: a pesquisa exploratória por meio da aplicação de um questionário não identificado a ser respondido pelos gestores das Organizações selecionadas e a técnica de documentação indireta, utilizando a pesquisa documental e bibliográfica especializada.

Segundo Marconi e Lakatos (2001), na documentação direta, os dados são levantados nos locais onde os fenômenos acontecem, podendo serem extraídos por meio de pesquisa de campo ou da pesquisa de laboratório. Na documentação indireta, os dados são provenientes de terceiros e podem se dividir em pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

A pesquisa documental que traz, em sua formatação, materiais escritos ou não, ou ainda não elaborados, podem constituir uma fonte de informação para a pesquisa científica (MARCONI & LAKATOS, 2001).

Na concepção de Gil (2002), a bibliografia refere-se ao levantamento de toda bibliografia, de cunho científico, já publicada em livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Ainda, segundo o autor (op. cit, 2002), “a principal

vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Silva (2003) considera que este tipo de pesquisa “é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte de pesquisa empírica”.

Dessa forma, inicialmente realizou-se um levantamento bibliográfico. Após essa etapa, procedeu-se a coleta dos dados da pesquisa de campo, por meio de um questionário, cuja construção está centrada na pesquisa bibliográfica e na identificação das práticas de contabilidade gerencial encontradas na literatura especializada. Dessa forma, obtiveram-se os subsídios necessários para a realização desta investigação. Após a coleta dos dados, procedeu-se a análise dos resultados.

### **3.3. Questionário da Pesquisa**

O questionário da pesquisa, apresentado no apêndice, foi elaborado tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em práticas de contabilidade gerencial. A revisão bibliográfica, realizada para desenvolver o questionário, foi concebida em livros, em artigos científicos, na Internet e nos sistemas de buscas disponíveis na Universidade Federal de Pernambuco (PROQUEST, periódicos CAPES e similares). As informações, obtidas nessas fontes, constituíram os subsídios necessários à elaboração do questionário e este deu suporte à realização desta investigação.

O questionário foi dividido em cinco grupos de questões:

- **Caracterização do entrevistado:** nesta seção, são descritas algumas características dos entrevistados e quatro aspectos foram investigados: cargo/função; idade; tempo em que atua na Organização e grau de instrução.
- **Caracterização da Organização:** apresenta-se, nesta seção, as características das Organizações participantes da pesquisa, sendo investigados, portanto, os seguintes aspectos: o porte da Organização, o seu formato institucional, a qualificação enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, o tempo de sua existência, o número de funcionários e voluntários e alguns aspectos sobre a missão da Organização.
- **Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na Organização:** nesta seção, são apresentados alguns itens relacionados aos beneficiados da Organização e aos seus interessados, investigando-se, portanto, os seguintes aspectos: os principais incentivos oferecidos aos funcionários, aos voluntários, aos parceiros e doadores, a realização de pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados, bem como a satisfação do ambiente de trabalho, o incentivo oferecido a funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores a apresentarem sugestões e o monitoramento e *feedback* das sugestões apresentadas.
- **Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela Organização:** nesta, apresentam-se os resultados relacionados com

as questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial e financeira da Organização. Foram pesquisados os seguintes pontos de vista: relatórios financeiros e gerenciais utilizados pela Organização; prestação de contas; escrituração contábil; custos; planejamento e orçamento.

- **Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional:** aqui, apresenta-se a parte da investigação ligada aos aspectos relativos à medição de desempenho das Organizações respondentes. Os itens pesquisados foram: a existência ou não de medição sistemática do desempenho organizacional; quais os resultados avaliados pela Organização; qual a periodicidade da avaliação dos resultados da mesma; quem participa da análise dos resultados; que grupos de medidas de desempenho são utilizados; quais os indicadores de desempenho utilizados; quais os fatores que levaram a Organização à implantação de um sistema de avaliação de desempenho; se a Organização faz um *benchmarking* entre o seu desempenho e o de outras com características similares; quais as principais fontes de informação, destinada a fazer o *benchmarking*; quais as características do sistema de medição de desempenho organizacional em prática na Organização e quais as possíveis dificuldades encontradas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição de desempenho da Organização.

A primeira versão do questionário foi aplicada com o intuito de verificar a clareza das questões, a existência de perguntas desnecessárias e, principalmente, receber sugestões para melhorá-lo. O pré-teste foi realizado em 3 (três) Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife.



### 3.4. População e Características da Amostra

Embora a pesquisa realizada por Ashford (1989) tenha selecionado uma amostra que fosse composta por cinco tipos de Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos (serviços de caridade, escolas, associações profissionais, albergues e fundos de concessão de bolsas), para a realização deste estudo, por questões orçamentárias, optou-se por definir uma amostra selecionada pelo critério de conveniência, ou seja, empresas com localização mais acessível, como também pelo conhecimento de possíveis respondentes ou de pessoas que pudessem facilitar o acesso a essas Organizações. Gil (2002, p.132) destaca que, nas pesquisas com envolvimento de variáveis qualitativas, a aplicação da intencionalidade é mais recomendável. O autor afirma:

Uma amostra intencional, em que os indivíduos são selecionados a partir de certas características tidas como relevantes pelos pesquisadores e participantes, mostra-se mais adequada para a obtenção de dados de natureza qualitativa...A intencionalidade torna uma pesquisa mais rica em termos qualitativos...

A princípio, foram selecionadas 66 Organizações; 42 cadastradas pelo Ministério da Justiça e 24 cadastradas pelo Mapa do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife. Após a primeira seleção, verificou-se que 11 Organizações estavam cadastradas no Ministério da Justiça, como também constavam no cadastro do Mapa do Terceiro Setor. Assim, a seleção inicial das 66 Organizações foi reduzida para 45 Organizações. Dessas, 21 entidades aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram

aplicados com a presença da pesquisadora, que visitava as Organizações e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

### 3.5. Tratamento Estatístico

A princípio, o tratamento estatístico adotado será a análise descritiva dos dados. Serão utilizadas as medidas de posição (média, moda e mediana), dispersão (desvio-padrão) e comparação de frequências (proporção e porcentagem). Em seguida, 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.

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 (op. cit. p.117), 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, que é o caso da maioria das variáveis da pesquisa.

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

- Quando  $N > 40$  (N representa o número de observações), usar o Teste Qui-Quadrado com a correção de continuidade (correção de Yates).

- Quando  $20 \leq N \leq 40$ , o Teste Qui-Quadrado pode ser empregado, desde que nenhuma das frequências esperadas seja inferior a 5. Se a menor frequência esperada for inferior a 5, recomenda-se Teste Exato de Fisher.
- Quando  $N < 20$ , utilizar o Teste Exato de Fisher em qualquer caso.

Assim, Siegel (1975) 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 que a verdadeira hipótese nula esteja sendo rejeitada.

Neste estudo, em alguns casos, o nível de significância de 5% foi relaxado, tendo em vista que os resultados podem revelar indícios que mereçam serem investigados em futuros estudos.

Empregou-se o software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0 para a análise descritiva e para os testes de hipóteses.



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.



Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77

Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO</b>	
1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10
<b>CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO</b>	
2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29
<b>CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA</b>	
3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43
<b>CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	
4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99
<b>CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS</b>	
5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento

gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de

fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.



### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.

4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.

## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro

Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para

participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o

apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.





**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77

Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101



## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO</b>	
1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10
<b>CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO</b>	
2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29
<b>CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA</b>	
3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43
<b>CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	
4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99
<b>CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS</b>	
5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento

gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de

fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.

4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.



## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro

Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para

participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o

apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.

## **CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Origem do Terceiro Setor**

De acordo com Salomon (1998), pode-se encontrar registros de atividades filantrópicas, na China Antiga, que foram bastante favorecidos com o Budismo e no Japão, a partir de 1829, com a criação da primeira Fundação Japonesa, a Sociedade da Gratidão.

Segundo Hudson (1999), a filantropia e a caridade são traços da civilização egípcia, na qual se estabeleceu um rígido código moral, sedimentado na justiça social, pois incentivava as pessoas a auxiliarem os menos favorecidos. Na antiga Grécia, existiam movimentos no sentido de alimentar e dar guarida aos viajantes. Na antiga Índia, por volta de 274-232 a.C., o Imperador Asoka se preocupou com a construção de hospitais, o plantio de árvores e a perfuração de poços. A Igreja cristã primitiva instituiu fundos de assistência aos órfãos e às viúvas, cuja contribuição provinha dos mais favorecidos.

De acordo com Arnold (apud Diniz e Matos, 2003, p.4), no século XIX, as Igrejas Católicas e Evangélicas, que já desenvolviam atividades filantrópicas, há pelo menos cem anos, mantinham uma estreita ligação com as Organizações sociais da época que eram constituídas basicamente de orfanatos, asilos, hospitais, escolas, além de outras associações em prol da comunidade carente.

No Brasil, os registros do Terceiro Setor remontam ao período Imperial. Esse conceito se desenvolveu, durante a Primeira República, por meio de ações sociais de caráter unicamente religioso, que sofriam uma forte influência da colonização portuguesa e do domínio da Igreja Católica. A década de 30 até a dos anos 60 foram marcados pela edição, em 1935, no Governo do Presidente Getúlio Vargas, da primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal, além do Conselho Nacional do Serviço Social. Com o início dos anos 70, consolidavam-se novas ações sociais filantrópicas de famílias privilegiadas da sociedade, apesar da ditadura militar limitando a participação popular na esfera pública.

Segundo Oliveira (2003, p.01), Organizações Não-Governamentais estão para o Brasil dos anos 80 como característica de uma Instituição voltada para “...‘assessoria e apoio’ ou ‘a serviço dos grupos de movimentos populares’ - que, de modo quase invisível, havia começado a atuar ‘de costas para o estado’ e ‘nas bases da sociedade’ durante o regime autoritário”. A partir dos anos 90, com o fortalecimento da sociedade civil, as Organizações do Terceiro Setor crescem com firmeza, redefinindo um novo modelo de relação da sociedade com o Estado.

Na Atualidade, o Terceiro Setor assume a posição de um importante parceiro do Governo, pois, otimizando o resultado final, é através dele e de todo o conhecimento sistematizado e coletado ao longo dos anos que o governo pode estabelecer planos de ação e metas de controle. Por outro lado, a iniciativa privada começa a exercer um importante papel para o Terceiro Setor, agregando a ele conhecimentos práticos, ricos em sua base e já implementados de alguma forma na sociedade, com indicadores de resultados e perspectivas de aprimoramento.

## 2.2. O que é “Terceiro Setor”

Fazendo uma sinopse do significado da expressão “Terceiro Setor”, sabe-se que, nos Estados Unidos, este signo lingüístico faz parte do seu vocabulário sociológico corrente que foi traduzido como “Third Sector”. Nesse país, a mesma expressão costuma ser utilizada juntamente com outras palavras ainda hoje utilizadas, como, por exemplo: “non profit organization” (Organizações sem fins lucrativos) e “Organizações voluntárias”. A primeira diz respeito às Organizações cujo objetivo principal não é o lucro, por isso os benefícios financeiros que vierem a existir não poderão ser distribuídos entre seus gestores. A segunda é formada, basicamente, por pessoas que trabalham como voluntários, mantendo-se a característica não lucrativa da primeira expressão.

Já na Inglaterra, devido ao seu caráter tradicionalista, é utilizada a expressão “charities” (caridades), que caracteriza o objeto da Instituição. Na Europa Continental, o termo que predomina é “Organização Não-Governamental” (ONG) e tem sua origem na nomenclatura e na característica Não-Governamental da Organização das Nações Unidas (ONU). Na América Latina, inclusive no Brasil, hoje, o termo mais abrangente é “Organização da Sociedade Civil”.

A criação de programas de cooperação internacional, pela ONU, com a finalidade de promover o desenvolvimento do Terceiro Mundo, fortaleceu e aumentou o número de Organizações Não-Governamentais na Europa Ocidental. As ONGs européias, diante deste desafio, buscaram parceiros em todo o mundo, contribuindo, assim, para o surgimento dessas Instituições no Hemisfério Sul.



No que se refere ao direito brasileiro, configura-se como Organizações do Terceiro Setor ou Organizações Não-Governamentais as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como associações civis e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de algumas necessidades sociais ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais Organizações e agrupamentos sociais dizem respeito a um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação (PAES, 2003).

As associações podem ser definidas, segundo Szazi (2001, p. 27), como “uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa”. A fundação é uma pessoa jurídica, constituída com base em um conjunto de bens com um propósito de um fim social determinado. (MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURÍDICA, CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS, 2003).

Ainda, de acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 20), o novo Código Civil define três espécies de pessoas jurídicas privadas:

as associações civis, as fundações (sem fins lucrativos ou econômicos) e as sociedades (com fins econômicos e partilha dos lucros entre os sócios). As sociedades admitem diversos formatos, como cooperativas, sociedades limitadas e anônimas.

O interessante, observado pelo Manual, é que, no antigo texto do Código Civil, não havia previsão expressa que diferenciasse as associações não-lucrativas das sociedades civis com finalidade lucrativa. segundo o Manual (2003, p. 20), “era

preciso recorrer à interpretação de outros artigos e normas, bem como da jurisprudência e da doutrina”, o que não ocorre no novo texto do código civil.

Assim, de acordo com a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG (2002), o termo “Terceiro Setor” pode ser aplicado a uma associação civil ou fundação que, além de não ter fins lucrativos, sirvam à comunidade, realizem trabalhos de promoção à cidadania e defesa de direitos coletivos (interesses públicos, interesses difusos), lutem contra a exclusão, contribuam para o fortalecimento dos movimentos sociais e para a formação de suas lideranças, visando à constituição e ao pleno exercício de novos direitos sociais, incentivando e subsidiando a participação popular na formulação, monitoramento e implementação das políticas públicas.

### **2.3. Principais Títulos, Declarações e Qualificações do Terceiros Setor**

Segundo o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 51), além dos registros obrigatórios, que são:

- a) constituição formal da Organização (registro em cartório);
- b) regularização fiscal (registro do CNPJ);
- c) regularização trabalhista e regularização do espaço físico, utilizado pela Organização.

Existe também uma gama de procedimentos facultativos que podem acarretar benefícios as Organizações. São eles:

- Reconhecimento de Utilidade Pública Federal (UPF): é regido pela Lei nº 91/35 e pelo Decreto nº 50.517/61. O reconhecimento como UPF é válido por tempo indeterminado e pode ser obtido por associações civis e fundações constituídas no Brasil que sirvam à coletividade.
- Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS): é regido pela Lei nº 8.742/93 e pela Resolução nº 31/99. O CNAS é um conselho paritário de formulação de políticas públicas à assistência social, bem como à instância responsável pela concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas). Alguns órgãos governamentais exigem tais registros, a fim de que uma entidade sem fins lucrativos possa celebrar termos de convênio com o poder público.
- Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP): Título Público, conferido pelo governo federal, que pode ser obtido por associações civis e fundações de direito privado mediante preenchimento de requisitos e adoção de procedimentos estabelecidos pela Lei nº 9.790/99.

Este último título merece destaque, pois, desde a criação da Lei N. 9.790/99, instituiu-se o marco legal do Terceiro Setor. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 65):

“a Lei buscou reconhecer o caráter público de um conjunto de Organizações da sociedade civil até então não reconhecidas pelo Estado, criando um novo sistema classificatório, que também procurou diferenciar Organizações sem fins lucrativos de interesse público daquelas de benefício mútuo (para um número limitado de associados) e de caráter comercial”.

Embora a Lei nº 9.790/99 introduza um novo sistema classificatório, o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003) lembra que a qualificação da Organização como OSCIP não invalida seu registro, enquanto associação civil ou fundação; sendo assim, as respectivas legislações vigoram simultaneamente.

Concorde Paes (2003), a Lei N. 9.790/79 engloba as entidades que formam o Terceiro Setor, aquelas que apresentam em seus estatutos objetivos ou finalidades sociais, direcionadas à execução de atividades de interesse público que abrangem campos, como: assistência social, cultura, saúde, educação, voluntariado, desenvolvimento econômico e social, ética, paz, cidadania, direitos humanos, democracia e outros valores fundamentais, além da defesa, preservação e conservação do meio ambiente.

Além disso, Paes (2003) explicita que essas entidades poderão relacionar-se com a iniciativa pública para realização de projetos por meio de um vínculo de cooperação entre as partes, o que a Lei chama de Termo de Parceria.

Na Lei N. 9790/99, regulamenta-se que é obrigação de cada Oscip, dentre outras, o seguinte:

- Estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma;
- Previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado;
- Previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis, usadas pela Organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;
- Apresentação ao Poder Público, ao término de cada exercício, de um relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo um comparativo específico entre as metas propostas e os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, sob pena de perder a qualificação como Oscip;
- Apresentação anual do relatório de execução de atividade, da demonstração do resultado do exercício, do balanço patrimonial, da demonstração das origens e aplicações de recursos, da demonstração das mutações do patrimônio líquido, das notas explicativas das demonstrações contábeis, para os casos em que os recursos recebidos pelas Oscips forem superiores ou iguais a R\$ 600.000,00;
- Publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado, estabelecido no regulamento da Lei 9.790/99.

- Análise dos resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria por uma comissão de avaliação, composta em comum acordo entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Essa comissão encaminhará à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.

Em consonância com Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), os benefícios que a Lei proporciona aos qualificados como OSCIP são vários, que vão desde incentivos fiscais e doações a recebimento de bens apreendidos ou disponíveis, administrados pela Receita Federal (Portaria nº 256 de 15 de agosto de 2002, do Ministério da Fazenda).

Contudo, o que mais se destaca, no que se remete a esse estudo, é a possibilidade de remuneração de dirigentes. Embora, isso fosse outrora fator determinante para isenção de imposto de renda das Organizações Não-Governamentais; a Lei nº 10.637/2002 já trata de isenção fiscal do imposto de renda para as Oscips que remuneram:

- a) os dirigentes atuantes efetivamente na gestão executiva;
- b) aqueles que a ela prestam serviços específicos e

c) aqueles que tenham vínculo empregatício com a Organização.

## 2.4. Origem e Evolução da Contabilidade Gerencial

Segundo Ricardino (2005), William J. Vatter teria publicado, em 1950, o primeiro livro que utilizou a expressão Contabilidade Gerencial ( *Managerial Accounting*) em seu título. Consoante Ricardino (2005, p.10), contabilidade gerencial é:

um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns voltadas a gestão da empresa possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

O Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) define Contabilidade Gerencial como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, utilizadas pela gerência das Organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos seus recursos (ATKINSON ET AL, 2000).

De acordo com Johnson e Kaplan (1993), a demanda por informações de contabilidade gerencial é um fenômeno bem mais recente que da contabilidade propriamente dito. Antes do Século XIX, não existiam níveis de gerência ou empregados assalariados por longos períodos. As negociações aconteciam no

mercado e indicadores de sucesso eram facilmente obtidos. Com a Revolução Industrial e a possibilidade das empresas se beneficiarem com economias de escala, tornou-se interessante para os proprietários das empresas direcionarem significantes somas de capital para os processos de produção das mesmas e, conseqüentemente, desenvolverem novas práticas gerenciais que os auxiliassem nessa etapa.

Para Martins (2003), a Contabilidade Financeira, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais no período da Revolução Industrial. Todavia, com o surgimento da indústria, tornou-se evidente a necessidade da criação de critérios de avaliação de estoques no âmbito industrial. Devido ao crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser concebida como uma forma eficiente de auxílio no desempenho gerencial.

Johnson e Kaplan (1993) relatam que, em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas atualmente, já havia sido desenvolvidas. Essas práticas foram criadas para atender aos gerentes das Organizações, quanto às necessidades de informação e controle que se tornavam cada vez mais complexas e diversificadas.

Atkinson e outros (2000) acreditam que muitas das inovações, instituídas na contabilidade gerencial, datam das décadas iniciais do século XX e surgiram para apoiar o crescimento de empresas multidivisionais diversificadas, como a Dupont e da General Motors. A Dupont Company introduziu uma das inovações que perdura até os dias atuais: a fórmula do Retorno sobre Investimento (ROI – *Return on*



*Investment*) e a General Motors - GM desenvolveu o controle centralizado de responsabilidade descentralizada.

Na atualidade, a contabilidade mais moderna origina sistemas, cada vez mais, eficientes que permitam um melhor gerenciamento das Organizações, como o intuito de conseguirem atender completamente as duas mais recentes e, provavelmente, mais importantes tarefas: controle e decisão (MARTINS, 2003).

## **2.5. Contabilidade Gerencial para as Organizações do Terceiro Setor**

Para Camargo e outros (2002, p. 20), o Terceiro Setor não pode negar seus vínculos com o capitalismo, o que pode proporcionar vantagens competitivas capazes de alavancar o setor. Com a nova era da informação, que teve início concomitantemente com globalização das economias, a facilidade de se comunicar tornou-se cada vez maior, permitindo as entidades eliminar as barreiras geográficas existentes, construindo, assim, uma rede de relacionamentos entre entidades capazes de permutar entre si experiências que congreguem agentes de interesses comuns.

A gestão de entidades Não-Governamentais sem fins lucrativos, conforme ressalta Roesch (2003), principiou o interesse dos estudiosos no assunto nos últimos anos, devido às mudanças organizacionais que ocorreram nesse tipo de instituição. De acordo com Lewis (apud Roesch, 2003), propostas gerenciais para Organizações do Terceiro Setor, são oferecidas por diversas obras acadêmicas que sofrem influência de conceitos gerenciais de múltiplas origens, a saber: da literatura do

Terceiro Setor, surgem conceitos como voluntariado, *advocacy*, governança e avaliação participativa; do setor público, os conceitos de prestação de contas, transparência e construção de capacidades; Do setor privado, planejamento estratégico, administração por objetivos, entre outros.

Fundamentando-se nos conceitos emanados do setor privado, Drucker (2001), mostra que a missão de uma Organização é a razão de fazer o que se propõe a fazer, a razão de ser da Organização. A missão informa o motivo pelo qual a entidade quer ser lembrada. Ainda, conforme o autor, as Instituições sem fins lucrativos existem unicamente por causa da definição de sua missão. Ele ainda salienta que a missão caracteriza-se pelo longo prazo e que, embora necessite de esforços a curto prazo e freqüentemente de resultados de curto prazo, a missão, começa sempre com objetivos que demandam um prazo longo.

É fundamental em uma Organização do Terceiro Setor demonstrar estar orientada para o resultado, mesmo não tendo seu foco no lucro. Dessa forma, a Organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços conduzem-na a um bom resultado. Segundo Drucker (2001, p. 23), o resultado final de uma Organização do Terceiro Setor deve ser *“medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas”*. Mediante tal assertiva, o autor afirma que a estratégia da Organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

De acordo com Kaplan e Norton (2001), as Organizações não lucrativas têm tipicamente a dificuldade de definir com clareza a sua estratégia. A maioria de seus planos estratégicos consiste numa lista de programas e iniciativas e não nos

resultados que a Organização pretende atingir, ou seja, a missão e a visão da Organização não estão articuladas.

Em pesquisa realizada por Tenório (2001), no estado do Rio de Janeiro, com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor, verificou-se que as características inerentes a estas entidades e à evolução do seu papel têm profundas implicações no tipo de gestão por elas praticado. Identificou-se, ainda, através dos resultados da pesquisa, que nem sempre as entidades possuem uma visão clara e definida de sua missão, dificultando, assim, o estabelecimento de ações, a fixação de objetivos e metas e a avaliação de seus resultados.

Dessa forma, a definição da missão é tarefa difícil, todavia de grande importância no que tange ao gerenciamento de Organizações do Terceiro Setor. Segundo Voltolini (2004), as Organizações Não-Governamentais devem dar ênfase à prática do planejamento estratégico, pois a competência estratégica se torna essencial no momento que essas Organizações passam a atuar de forma articulada com outros atores sociais, como instrumento de desenvolvimento.

De acordo com Korten (apud. Voltolini, 2004, p.42), existem três gerações das Organizações Não-Governamentais, a saber:

Geração um: as Organizações foram estabelecidas com o objetivo de prestar assistência e bem-estar em resposta às situações de emergência;

Geração dois: eram Organizações de desenvolvimento local de pequena escala, que foram estabelecidas baseadas na teoria de que a melhoria sustentável no nível dos pobres depende do

aumento de sua capacidade em encontrar suas próprias necessidades, com seus próprios recursos;

Geração três: são criadas como parte de sistemas sustentáveis de desenvolvimento, nos quais o desenvolvimento próprio depende de sistemas que unem Organizações públicas e privadas, integrando iniciativas locais num ambiente de apoio ao desenvolvimento.

De acordo com a visão Korten (apud Votolini, 2004), a competência estratégica é útil a todas as gerações das Organizações sem fins lucrativos. Contudo, é essencial à terceira geração, tendo em vista que estas dependem de um sistema que articula Organizações públicas e privadas, integrando suas iniciativas.

Outro ponto de fundamental importância, no que diz respeito à estratégia de Organizações sem fins lucrativos, é o da definição sobre quem são os seus clientes.

Para Drucker (2001, p. 23), os clientes são aqueles que *“devem ser satisfeitos para que a Organização alcance resultados”*. O cliente, dito primário, é aquele cuja vida foi transformada pelas ações da Organização. Os secundários são aqueles que trabalham pela entidade (voluntários e funcionários), os doadores e as fontes de referência. Ainda para o autor, a Organização deve, inevitavelmente, criar valor para seus clientes que venha a satisfazer, portanto, suas necessidades e desejos.

Ainda, para Drucker (2002), uma instituição eficaz precisa, também, estabelecer estratégias para formação de sua base de doadores. Em instituições dessa natureza, os doadores são ditos clientes da instituição, tendo em vista que estes só investem seus recursos naquelas que apresentam suas ações concretizadas.

Kaplan e Norton (2001) relatam que não é usual encontrar-se Organizações sem fins lucrativos com uma estratégia centrada na liderança de seus produtos nem na de seus doadores; devendo possuir duas estratégias básicas, a saber: quem são seus clientes e o valor que a Organização representa para eles, pois nenhuma delas inicia com seu produto, mas com o fim, que é a satisfação do seu cliente.

Diante do exposto, o planejamento estratégico de Organizações sem fins lucrativos deve ser um fluxo iniciado, primeiramente, com uma revisão externa e a seguir interna da Organização.

As práticas organizacionais de uma entidade do Terceiro Setor devem exibir o conhecimento, a responsabilidade, a visão e a missão da entidade. O resultado é um processo estratégico que promove o crescimento da liderança crítica e desenvolve a evidência direta do impacto organizacional.

Este comportamento - gerência fundamentada no relacionamento com doadores - estabelece uma ligação estreita ao alcance das metas estabelecidas. O método de direcionadores da missão ilustra o foco externo, o que dá a Organização maior segurança financeira e uma demonstração de transparência perante a comunidade em que está inserida.

No que se refere à estrutura financeira de uma Organização do Terceiro Setor, pode-se notar que esta é composta, principalmente, por doações. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003), as doações têm períodos programados de entradas, no entanto dependem de uma prestação de contas dos desembolsos anteriores, que devem registrar, com muita transparência e clareza, os gastos e as sobras, se

houver. Dessa forma, a dependência de recursos financeiros obriga essas Organizações a sempre aperfeiçoarem a sua forma de administrar.

O Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003) propõe um processo simplificado de administração das finanças de uma entidade do Terceiro Setor:

- a) abertura de uma conta bancária específica para cada agência de cooperação;
- b) fundo fixo de caixa para pequenos gastos;
- c) fluxo de caixa mensal;
- d) controle dos gastos com viagens;
- e) controle das contas a pagar;
- f) conciliação mensal dos saldos das contas bancárias;
- g) controle dos empréstimos entre projetos desenvolvidos;
- h) escrituração contábil;
- i) relatórios financeiros às agências de cooperação.

Outro item a ser observado são os orçamentos realizados. De acordo com Garrison e Noreen (2001), a elaboração de vários orçamentos permite ao gestor uma melhor visualização da alocação dos recursos e coordenação de suas

atividades. Os orçamentos implicam os procedimentos, geralmente, adotados pelas empresas (privadas) para atingir seus níveis de lucro desejados.

De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), numa Organização do Terceiro Setor, o orçamento possibilita aos gestores uma previsão mais ampla das situações que poderão ocorrer num determinado período e ao final deste será feita uma avaliação da utilização dos recursos estabelecidos no orçamento para que se possa estabelecer a *performance* administrativa. Desta forma, a base de um planejamento de lucro em entidades lucrativas e do manuseio dos recursos em Organizações não lucrativas constitui-se um bom sistema de orçamento.

## **2.6. Avaliação de *Performance* e Medição de *Output's***

Historicamente, os sistemas de avaliação de *Performance* e medição de *output's* desenvolveram-se com o objetivo de monitorar e manter o controle organizacional e de auxiliar no processo de implementação e gerenciamento das melhorias e mudanças.

Neely e Bourne (2000) ressaltam que, nos últimos vinte anos, houve uma grande evolução do processo de mensuração de desempenho nas empresas, principalmente no tocante às medidas de desempenho organizacional. As primeiras medidas financeiras e procedimentos de controle orçamentários se desenvolveram no início do século XX, porém esses sistemas já estavam bem definidos e evoluídos até o início da década de 80.

No final da década de 80, emergiu um interesse por novas medidas de desempenho, mas os gestores ainda discutiam os sistemas de mensuração de desempenho organizacional, de forma isolada. Falava-se, contudo, na incorporação de medidas sobre: lucro econômico, satisfação do cliente, satisfação dos empregados, performance operacional interna, capital de giro e ativo intangível. (KALD e NILSSON, 2000).

A administração distribui-se em quatro funções básicas que, respectivamente, são: planejar, organizar, dirigir e controlar. Nesta etapa, o *planejamento* configura-se como o momento de traçar um programa de ação que vislumbre um ambiente futuro; a *Organização* busca realizar as ações planejadas de forma estruturada, com a finalidade de obter o máximo de resultado com o mínimo de recursos utilizados; a *direção* tem por finalidade realizar as ações planejadas, utilizando-se dos indivíduos que compõem a Organização; e o *controle* tem por meta assegurar a execução de todas as ações da forma como foram planejadas.

Por meio da função de controle, pode-se saber se as estratégias, adotadas pela Organização, estão sendo obtidas de forma eficiente e eficaz. Segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.28), qualquer sistema de controle possui quatro componentes:

- a) detector ou sensor;
- b) avaliador;
- c) executante;



d) comunicação.

O sensor ou detector é um componente de medição. O avaliador determina a importância da situação que está ocorrendo e que é avaliada, quase sempre, em função de um padrão ou de uma expectativa do que deveria ter ocorrido. O executante é o componente que alerta sobre o comportamento do sistema, quando o avaliador mostra a necessidade de se alterar algo. Este dispositivo também pode ser chamado de retroalimentador. A comunicação forma um fluxo de informação entre o detector e o avaliador e o avaliador e o executante.

Os Sistemas de Avaliação de Desempenho estão intimamente ligados à função de controle da administração. Ainda, segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.559): “os Sistemas de Avaliação de Desempenho (Performance Measurement Systems – PMS) tem o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada”.

Concorde Gonçalves (2002, p. 01), de maneira geral, todas as empresas necessitam de um sistema de avaliação de desempenho, pois a realização contínua do processo de avaliação permite que a empresa saiba como vai a eficiência e a eficácia de sua estrutura, bem como se comportam as pessoas, os processos e os programas da Organização.

Para Neely e outros (1996), a medição de desempenho significa o processo de quantificar a eficiência e a eficácia das ações tomadas pela empresa. Já na concepção de Padoveze (2004, p.244):

Avaliar um desempenho é um meio para se tomar decisões adequadas. Constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar

adequadamente um desempenho, requisitos para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

Kaplan e Norton (1997) destacam, como um dos principais objetivos de qualquer sistema de mensuração de desempenho, o de alimentar, de forma adequada, os sistemas de incentivos dos funcionários e executivos da Organização, pois tal sistema deve motivar todos os empregados e gestores a implementar, com sucesso, a estratégia da empresa. Os autores ainda ressaltam que aquilo que não é medido, não pode ser gerenciado.

Miranda & Silva (2002, p.132) apresentam, de forma sucinta, um rol das principais razões para que uma Organização decida investir em Sistemas de Medição de Desempenho. São elas:

(a) controlar as atividades operacionais da empresa; (b) alimentar os sistemas de incentivos de funcionários; (c) controlar o planejamento; (d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; (e) identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; (f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

Miranda & Silva (2002, p. 133) afirmam que “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”.

Ainda de acordo com os autores (op.cit., 2002), para se avaliar o desempenho, é necessário o estabelecimento de métricas que possam orientar o gestor a avaliar o que pretende de fato medir. Tais métricas são as peças principais de um sistema de avaliação e podem apresentar-se na literatura com outras denominações como, por exemplo, indicadores de desempenho e /ou indicador/ medida de performance.

De acordo com Harbour (1997, p.07), “*indicador de performance é a medida de performance comparativa usada para responder a questão ‘como nós estamos indo?’ para um aspecto específico*”. Miranda & Silva (2002) concebem, basicamente, dois tipos de indicadores: os absolutos e os relativos ou índices. Os primeiros compreendem medidas absolutas, financeiras ou não; o segundo o resultado da comparação entre duas medidas, como os usados, por exemplo, na análise e avaliação de demonstrações contábeis.

A avaliação do desempenho em entidades do Terceiro Setor está intimamente relacionada ao conceito de *Accountability* que, segundo Nakagawa (1991), conota a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades decorrentes de uma delegação de poderes.

As Organizações Não-Governamentais, sem fins lucrativos, podem utilizar o modelo que lhes for conveniente na avaliação de seu desempenho. Kaplan e Norton (2001, p.25), por exemplo, utilizaram o Balance Scorecard em Organizações Não-Governamentais, com o intuito de avaliar seu desempenho, e foram bem sucedidos.

O modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (2001) não está voltado unicamente para medidas financeiras, como ocorre nos modelos tradicionais de medição, mas para uma metodologia de medição de desempenho gerencial, que é a representação equilibrada das medidas financeiras e operacionais, organizadas com base nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

Kaplan & Norton (1997, p.09) afirmam que o *Balanced Scorecard* é uma metodologia “que deve traduzir a missão e a estratégia de uma entidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis (...)”.

Ainda, segundo Kaplan e Norton (1997), a maior dificuldade na aplicação do *Balanced Scorecard* original em Organizações sem fins lucrativos, é o fato de que, no original, a perspectiva financeira se encontra no topo da hierarquia do Modelo. Como o foco dessas instituições não é o lucro, os gestores teriam de reestruturar o Modelo original, definindo assim uma nova perspectiva para o topo que espelhasse o objetivo maior da Instituição.

Desta forma, concorde Kaplan e Norton (1997), a perspectiva que melhor se encaixaria no alto do *Scorecard*, no caso das Organizações do Terceiro Setor, seria a dos clientes ou constituintes, representados pelos doadores e beneficiados. Todavia, as medidas de caráter financeiro, de processos internos e de aprendizado e crescimento devem estar em equilíbrio com a do cliente, para que o objetivo maior da Organização seja cumprido.

De acordo com Drucker (2002), os indivíduos sempre perguntam quais são as diferenças entre empresas e instituições sem fins lucrativos. Para o autor, a maior diferença talvez seja o desempenho. Normalmente, as empresas definem desempenho de forma restrita, ou seja, como lucro. Em uma Organização do Terceiro Setor não existe lucro, por isso a quantificação de seus resultados torna-se uma tarefa difícil, mas uma vez estabelecida, a Organização poderá avaliar não só qualitativa, mas quantitativamente suas ações.

Avaliar o desempenho das Organizações é de fundamental importância, de sorte que, através dessa avaliação, é que os gestores poderão medir a eficiência em todos os níveis da Organização. É também importante ressaltar que a escolha das métricas devem estar ligadas aos objetivos estratégicos da Organização e permitam a todos os níveis hierárquicos da empresa avaliar o progresso das metas pré-estabelecidas.

## CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA

### 3.1. Modelo Conceitual

O modelo conceitual, apresentado na figura 1, tem a função de auxiliar na elaboração das hipóteses analisadas no capítulo 4. O modelo tem como premissa testar se os atributos dos gestores e das empresas influenciam nas características dos sistemas de medição, bem como se as características dos sistemas de medição influenciam no desempenho da empresa.

Para Pidd (1998, p.25), “um modelo é uma representação externa e explícita da realidade vista pela pessoa que deseja usar aquele modelo para atender, mudar, gerenciar e controlar parte daquela realidade”. Assim, a construção desse modelo objetiva, simultaneamente, representar graficamente e simplificar algum aspecto da realidade que seja relevante para o seu usuário.

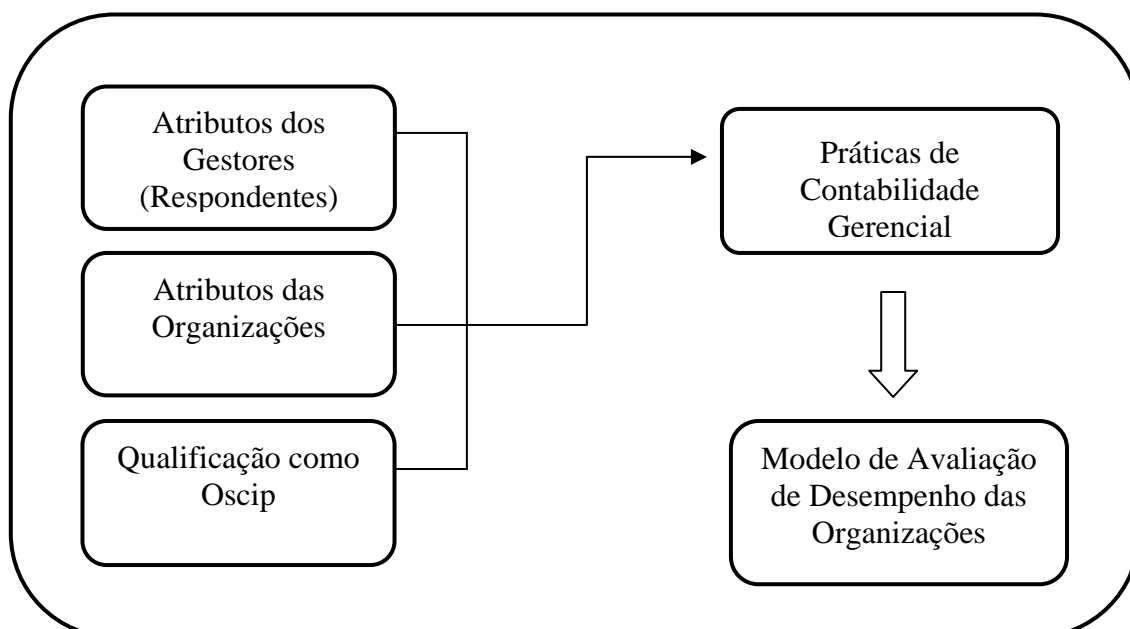
Segundo Checklan (1981) e Rosenhead (1989), os modelos são exemplos de abordagens formais à estruturação de problemas. Tal metodologia caracteriza-se pela existência, entre outras, das etapas seguintes que foram observadas para a elaboração e validação do modelo conceitual proposto:

1. Situação problemática não estruturada (análise cultural);
2. Situação problemática expressa (análise cultural);
3. Definições-chave de sistemas relevantes (análise lógica);

4. Elaboração do modelo conceitual (análise lógica);
5. Comparação de item 4 com item 2 (análise cultural);
6. Ações para responder à situação problemática (análise cultural).

O Modelo Conceitual que dá suporte às hipóteses formuladas neste estudo tem o propósito de embasar teoricamente as possíveis correlações que existam entre os atributos dos gestores e das organizações com as práticas de contabilidade gerencial. De acordo com o modelo (Figura 1), espera-se que os atributos dos gestores e das organizações tenham influência na escolha das práticas de contabilidade das organizações investigadas, bem como na escolha do modelo de avaliação de desempenho das mesmas.

Figura 1. Modelo Conceitual



Fonte: o autor

### 3.2. Procedimentos Metodológicos

Face à escassez de pesquisas, no tocante à utilização de ferramentas da contabilidade gerencial em Organizações do Terceiro Setor, este estudo está centrado numa pesquisa realizada por Ashford (1989), nos Estados Unidos, cujo objetivo foi a investigação das práticas de Contabilidade Gerencial, utilizadas por Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos.

Para atingir os objetivos propostos, nesta dissertação, será utilizado como procedimentos metodológicos: a pesquisa exploratória por meio da aplicação de um questionário não identificado a ser respondido pelos gestores das Organizações selecionadas e a técnica de documentação indireta, utilizando a pesquisa documental e bibliográfica especializada.

Segundo Marconi e Lakatos (2001), na documentação direta, os dados são levantados nos locais onde os fenômenos acontecem, podendo serem extraídos por meio de pesquisa de campo ou da pesquisa de laboratório. Na documentação indireta, os dados são provenientes de terceiros e podem se dividir em pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

A pesquisa documental que traz, em sua formatação, materiais escritos ou não, ou ainda não elaborados, podem constituir uma fonte de informação para a pesquisa científica (MARCONI & LAKATOS, 2001).

Na concepção de Gil (2002), a bibliografia refere-se ao levantamento de toda bibliografia, de cunho científico, já publicada em livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Ainda, segundo o autor (op. cit, 2002), “a principal



vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Silva (2003) considera que este tipo de pesquisa “é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte de pesquisa empírica”.

Dessa forma, inicialmente realizou-se um levantamento bibliográfico. Após essa etapa, procedeu-se a coleta dos dados da pesquisa de campo, por meio de um questionário, cuja construção está centrada na pesquisa bibliográfica e na identificação das práticas de contabilidade gerencial encontradas na literatura especializada. Dessa forma, obtiveram-se os subsídios necessários para a realização desta investigação. Após a coleta dos dados, procedeu-se a análise dos resultados.

### **3.3. Questionário da Pesquisa**

O questionário da pesquisa, apresentado no apêndice, foi elaborado tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em práticas de contabilidade gerencial. A revisão bibliográfica, realizada para desenvolver o questionário, foi concebida em livros, em artigos científicos, na Internet e nos sistemas de buscas disponíveis na Universidade Federal de Pernambuco (PROQUEST, periódicos CAPES e similares). As informações, obtidas nessas fontes, constituíram os subsídios necessários à elaboração do questionário e este deu suporte à realização desta investigação.

O questionário foi dividido em cinco grupos de questões:

- **Caracterização do entrevistado:** nesta seção, são descritas algumas características dos entrevistados e quatro aspectos foram investigados: cargo/função; idade; tempo em que atua na Organização e grau de instrução.
- **Caracterização da Organização:** apresenta-se, nesta seção, as características das Organizações participantes da pesquisa, sendo investigados, portanto, os seguintes aspectos: o porte da Organização, o seu formato institucional, a qualificação enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, o tempo de sua existência, o número de funcionários e voluntários e alguns aspectos sobre a missão da Organização.
- **Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na Organização:** nesta seção, são apresentados alguns itens relacionados aos beneficiados da Organização e aos seus interessados, investigando-se, portanto, os seguintes aspectos: os principais incentivos oferecidos aos funcionários, aos voluntários, aos parceiros e doadores, a realização de pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados, bem como a satisfação do ambiente de trabalho, o incentivo oferecido a funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores a apresentarem sugestões e o monitoramento e *feedback* das sugestões apresentadas.
- **Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela Organização:** nesta, apresentam-se os resultados relacionados com

as questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial e financeira da Organização. Foram pesquisados os seguintes pontos de vista: relatórios financeiros e gerenciais utilizados pela Organização; prestação de contas; escrituração contábil; custos; planejamento e orçamento.

- **Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional:** aqui, apresenta-se a parte da investigação ligada aos aspectos relativos à medição de desempenho das Organizações respondentes. Os itens pesquisados foram: a existência ou não de medição sistemática do desempenho organizacional; quais os resultados avaliados pela Organização; qual a periodicidade da avaliação dos resultados da mesma; quem participa da análise dos resultados; que grupos de medidas de desempenho são utilizados; quais os indicadores de desempenho utilizados; quais os fatores que levaram a Organização à implantação de um sistema de avaliação de desempenho; se a Organização faz um *benchmarking* entre o seu desempenho e o de outras com características similares; quais as principais fontes de informação, destinada a fazer o *benchmarking*; quais as características do sistema de medição de desempenho organizacional em prática na Organização e quais as possíveis dificuldades encontradas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição de desempenho da Organização.

A primeira versão do questionário foi aplicada com o intuito de verificar a clareza das questões, a existência de perguntas desnecessárias e, principalmente, receber sugestões para melhorá-lo. O pré-teste foi realizado em 3 (três) Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife.

### 3.4. População e Características da Amostra

Embora a pesquisa realizada por Ashford (1989) tenha selecionado uma amostra que fosse composta por cinco tipos de Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos (serviços de caridade, escolas, associações profissionais, albergues e fundos de concessão de bolsas), para a realização deste estudo, por questões orçamentárias, optou-se por definir uma amostra selecionada pelo critério de conveniência, ou seja, empresas com localização mais acessível, como também pelo conhecimento de possíveis respondentes ou de pessoas que pudessem facilitar o acesso a essas Organizações. Gil (2002, p.132) destaca que, nas pesquisas com envolvimento de variáveis qualitativas, a aplicação da intencionalidade é mais recomendável. O autor afirma:

Uma amostra intencional, em que os indivíduos são selecionados a partir de certas características tidas como relevantes pelos pesquisadores e participantes, mostra-se mais adequada para a obtenção de dados de natureza qualitativa...A intencionalidade torna uma pesquisa mais rica em termos qualitativos...

A princípio, foram selecionadas 66 Organizações; 42 cadastradas pelo Ministério da Justiça e 24 cadastradas pelo Mapa do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife. Após a primeira seleção, verificou-se que 11 Organizações estavam cadastradas no Ministério da Justiça, como também constavam no cadastro do Mapa do Terceiro Setor. Assim, a seleção inicial das 66 Organizações foi reduzida para 45 Organizações. Dessas, 21 entidades aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram

aplicados com a presença da pesquisadora, que visitava as Organizações e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

### 3.5. Tratamento Estatístico

A princípio, o tratamento estatístico adotado será a análise descritiva dos dados. Serão utilizadas as medidas de posição (média, moda e mediana), dispersão (desvio-padrão) e comparação de frequências (proporção e porcentagem). Em seguida, 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.

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 (op. cit. p.117), 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, que é o caso da maioria das variáveis da pesquisa.

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

- Quando  $N > 40$  (N representa o número de observações), usar o Teste Qui-Quadrado com a correção de continuidade (correção de Yates).

- Quando  $20 \leq N \leq 40$ , o Teste Qui-Quadrado pode ser empregado, desde que nenhuma das freqüências esperadas seja inferior a 5. Se a menor freqüência esperada for inferior a 5, recomenda-se Teste Exato de Fisher.
- Quando  $N < 20$ , utilizar o Teste Exato de Fisher em qualquer caso.

Assim, Siegel (1975) 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 que a verdadeira hipótese nula esteja sendo rejeitada.

Neste estudo, em alguns casos, o nível de significância de 5% foi relaxado, tendo em vista que os resultados podem revelar indícios que mereçam serem investigados em futuros estudos.

Empregou-se o software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0 para a análise descritiva e para os testes de hipóteses.

## **5. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.**

### **5.1. Conclusões**

O objetivo do trabalho foi a Investigação das práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife. 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 e pelo Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas.

O problema que a pesquisa pretendeu responder era: “Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?”. Na análise descritiva do estudo empírico, os resultados relevantes foram:

- Das Organizações entrevistadas, verificou-se, quanto à elaboração das demonstrações obrigatórias, que: 90,5% elaboram o balanço patrimonial; 95,2% a demonstração do resultado do exercício; 85,7% a demonstração de origem e aplicação de recursos; 81% a demonstração das mutações do patrimônio líquido e 95,2% preparam notas explicativas às suas demonstrações contábeis.

- 90,5% das Organizações utilizam a informação contábil para prestar contas aos seus financiadores e para controle da Organização e 61,9% utilizam-na para fins fiscais.
- Das Organizações pesquisadas, 45% elaboram suas informações contábeis mensalmente; 25% elaboram trimestralmente; 5% semestralmente e 25% anualmente.
- 81% Organizações responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos, todavia, apenas 9,6% afirmaram saber o método de custeio enquanto que as outras quinze Organizações não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes ou por nunca haver pensado no assunto. Das que calculam, uma utiliza o custeio por absorção e a outra utiliza o absorção e o variável.
- Das 21 Organizações pesquisadas, apenas uma não avalia o desempenho dos seus resultados.
- 90% dos entrevistados responderam que a implantação de um sistema de medição deveu-se à necessidade de transparência da Organização; 20% que o motivo foi a imposição do conselho; 15% por imposição legal e, apenas, 10% implantou a pedido da comunidade.

Nos testes de hipótese, verificou-se que:



- Não há relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.
- Faz-se presente a existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização;
- Existe relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação;
- Há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio e do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração;
- Todas as Organizações, classificadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho criados para cada um; enquanto que as de “pequeno porte”, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto;
- Há relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade, demonstrando que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas;
- É evidente a relação entre a qualificação da Organização enquanto Oscip e a prestação de contas à comunidade, permitindo inferir que as Organizações

qualificadas como Oscip prestam mais contas à comunidade do que aquelas, as quais não possuem tal qualificação.

- Existe relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial; da demonstração do resultado do exercício; do balanço social; das notas explicativas e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, na prestação de contas aos doadores;
- Ficou evidente a inexistência de relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.

A pesquisa também revela que existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e a dificuldade sofrida pelas Organizações devido à insuficiência de informações necessárias para formulação de indicadores de desempenho, demonstrando que as entidades com tal qualificação sofrem menos essa dificuldade.

Finalmente, outro ponto importante da investigação é que se permitiu evidenciar que as Oscips adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

## **5.2. Limitações e Sugestões para Futuras Pesquisas**

As principais limitações do estudo que foram constatadas são:

- Pouca disponibilidade de estudos empíricos sobre práticas de contabilidade gerencial no Terceiro Setor, acarretando um prejuízo na realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nesta pesquisa.
- A amostra selecionada pelo critério de conveniência (fácil acesso ou receptividade) pode ter influenciado o resultado da pesquisa;
- Redução da força do Teste Qui-Quadrado, devido ao tamanho da amostra (21 Organizações), repercutindo na análise de algumas questões da pesquisa que não puderam ser feitas de forma conclusiva;

As sugestões para futuros estudos são:

- Realizar esse estudo em outras cidades do País;
- Reaplicar esse estudo, com amostras maiores e mais representativas da população, o que permitirá conhecer melhor as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas em Organizações do Terceiro Setor

## CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa em duas partes: a primeira, contém a análise descritiva dos resultados do questionário; a segunda, a análise das hipóteses construídas a partir das questões de pesquisa apresentadas 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

Como já foi supracitado, expõem-se, neste momento, os resultados da análise descritiva, obtidos na aplicação do questionário de pesquisa, de acordo com a divisão dos grupos de questões estabelecidos.

Em alguns casos nesse estudo, será utilizado o teste de normalidade de Sapiro-Wilk, de forma a identificar se os dados se ajustam à curva normal. Esse teste pode ser interpretado da seguinte forma: A hipótese nula, é a que os dados se ajustam a normal. Dessa forma, se o nível de significância for inferior a 5%, a hipótese nula, de que os dados se ajustam à curva normal, deve ser rejeitada.

Este procedimento foi realizado, pois a média de uma amostra só é uma boa medida se os dados se ajustarem a normal, caso contrário a mediana seria a melhor medida.

#### 4.1.1. Caracterização do Entrevistado

A seguir, descrevem-se algumas características dos entrevistados na pesquisa, quando quatro aspectos foram investigados: cargo / função; idade; tempo em que atua na Organização e grau de instrução.

A pesquisa demonstra que 42,9% dos respondentes exercem o cargo de administrador nas Organizações; tendo 19% como contadores e 4,8% integrantes do conselho. Na categoria “Outros” (33%), estão os coordenadores, os tesoureiros e os assessores administrativos (tabela 4.1).

Tabela 4.1. Cargo / função dos respondentes.

<b>Cargo/ Função</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Presidente	00	0,0	0,00
Administrador	09	42,9	42,9
Integrante do Conselho	01	4,8	47,6
Contador	04	19,0	66,7
<b>Outros</b>	<b>07</b>	<b>33,3</b>	<b>100</b>
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

A idade dos pesquisados varia de um mínimo de 24 anos ao máximo de 61, com mediana de 34 anos. Neste caso, utilizou-se a mediana pelo fato da amostra não se ajustar à curva normal, conforme teste Shapiro-Wilk . A tabela 4.2 apresenta mais detalhes.

Tabela 4.2. Idade dos respondentes.

<b>Função</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Mais de 20 até 30 anos	08	38	38
Mais de 30 até 40 anos	05	24	62
Mais de 40 até 50 anos	05	24	86
Acima de 50 anos	03	14	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	
Teste de Normalidade da Amostra			
<b>Teste</b>		<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk		0,107	
<b>Análise Descritiva</b>			
<b>Média</b>		<b>37,1</b>	
<b>Mediana</b>		<b>34,0</b>	
<b>Desvio Padrão</b>		<b>10,483</b>	
<b>Mínimo</b>		<b>24</b>	
<b>Máximo</b>		<b>61</b>	

Quanto ao tempo em que os respondentes atuam na Organização, a pesquisa verificou que a maioria dos entrevistados (81%) atua há no máximo 5 anos. Esse dado é corroborado pela estatística descritiva que apresenta uma média de atuação de 4,1 anos (Tabela 4.3.).

Tabela 4.3. Tempo de atuação dos respondentes na Organização.

<b>Tempo de Atuação</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
0 a 05 anos	17	81	81
Mais de 05 até 10 anos	01	5	86
Mais de 10 até 15 anos	03	14	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	
Teste de Normalidade da Amostra			
<b>Teste</b>		<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk		0,000	
<b>Análise Descritiva</b>			
<b>Média</b>		<b>4,10</b>	
<b>Mediana</b>		<b>2,00</b>	
Moda		2,0	
<b>Desvio Padrão</b>		<b>4,437</b>	
<b>Mínimo</b>		<b>0</b>	
<b>Máximo</b>		<b>15</b>	

Quanto ao grau de instrução dos respondentes atuantes na Organização, a pesquisa indica que 52,4% têm nível superior completo, 33,3% são especialistas e 14,3% só possuem nível médio (tabela 4.4).

**Tabela 4.4 – Grau de instrução dos respondentes.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Ensino Fundamental	00	00	00
Ensino Médio	03	14,3	14,3
Ensino Superior	11	52,4	66,7
Especialista	07	33,3	100
Mestre	00	00	
Doutor	00	00	
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	

#### **4.1.2. Caracterização da Organização**

Nesta segunda parte, descrevem-se as características das Organizações participantes da pesquisa. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: o porte da Organização, o formato institucional, bem como a qualificação enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, o tempo de existência, o número de funcionários e voluntários e alguns aspectos sobre a missão da Organização.

O foco da descrição, agora, centra-se no porte da Organização, tendo em vista que o número de funcionários e voluntários não caracteriza, no Terceiro Setor, fator que possa determinar o tamanho da entidade mesmo quando, em alguns casos, não foi fornecido por parte dos entrevistados o volume de recursos que a Entidade administra. Decidiu-se, portanto, subdividi-las em pequena, média e grande, remetendo-se à magnitude dos projetos sociais desenvolvidos por estas.

Cumprido ressaltar que essa subdivisão foi fruto das observações e impressões captadas pela entrevistadora no momento da pesquisa.

Dessa forma, a investigação constata que aproximadamente 57% das Organizações pesquisadas foram classificadas como de médio porte, 23,8% de grande porte e, apenas, 19% de pequeno porte. Essa classificação deveu-se, também, ao fato de se conceber a expectativa de que as práticas de contabilidade gerencial serão mais sofisticadas em Organizações de grande porte (Tabela 4.5.).

**Tabela 4.5 – Porte da Organização.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Pequena	04	19,0	19,0
Média	12	57,2	76,2
Grande	05	23,8	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	

No tocante ao formato institucional da Organização, observou-se que todas as que foram pesquisadas são associações civis e das 21 entidades envolvidas no estudo, 12 possuem a qualificação de Oscip.

Em relação ao tempo de existência das mesmas, a pesquisa apresenta que a maioria delas (52,4%) existe num período compreendido entre dois e cinco anos, embora a mais antiga já esteja atuando há exatos 55 anos (tabela 4.6).



Tabela 4.6. Tempo de funcionamento da Organização.

<b>Tempo</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Até 05 anos	11	52,4	52,4
Mais de 05 até 10 anos	03	14,3	66,7
Mais de 10 até 15 anos	03	14,3	81,0
Acima de 15 anos	04	19,0	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	
Teste de Normalidade da Amostra			
<b>Teste</b>		<b>Nível de Significância (<math>p &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk		0,000	
<b>Análise Descritiva</b>			
<b>Média</b>		<b>11,14</b>	
<b>Mediana</b>		<b>5,0</b>	
<b>Moda</b>		<b>2,0</b>	
<b>Desvio Padrão</b>		<b>13,316</b>	
<b>Mínimo</b>		<b>2</b>	
<b>Máximo</b>		<b>55</b>	

Para se ter ciência da quantidade de pessoas que integram o quadro das Organizações, pesquisou-se o número de funcionários e o número de voluntários de cada uma. Como o objetivo era saber o quanto, individualmente, cada Organização possuía de funcionários e voluntários, como também o total desses, utilizou-se como “Proxy” a variável “pessoal”, que corresponde a soma dos funcionários mais a soma dos voluntários de cada uma delas.

Assim procedendo, a pesquisa revelou que 28,5% das Organizações pesquisadas dispõem de mais de 40 pessoas em seu quadro de funcionários e voluntários. Em segundo lugar, vêm aquelas que possuem entre 20 e 30 funcionários e voluntários (23,8%); seguidas das que detêm até 10 funcionários e voluntários e das que somam mais de 10 e até 20 funcionários e voluntários (19,1%, ambas). Em quinto lugar, despontam as que contabilizam mais de 30 e até 40 funcionários e voluntários (9,5%).

Dessa forma, pôde-se perceber, durante a aplicação dos questionários, que o quadro de funcionários e voluntários das entidades depende muito mais dos projetos que elas desenvolvem do que propriamente do seu porte, o que mais uma vez reforça a idéia de que, no Terceiro Setor, o número de pessoas que integram as Organizações não é um fator determinante do porte da entidade (tabela 4.7).

Na amostra existe uma empresa que destoa significativamente das demais quanto ao número de funcionários, de voluntários e de pessoal (funcionários mais voluntários). Enquanto que para 20 empresas da amostra o máximo de funcionários é de 60, essa empresa possui 3.230. com relação aos voluntários, esses números são 50 e 6.521, respectivamente. No total são 60 e 9.725, respectivamente.

Assim, decidiu-se apresentar na tabela 4.7, a estatística descritiva e o teste de Shapiro-Wilk para a amostra e para as 20 empresas, excluindo a que destoa, significativamente, das demais.

Tabela 4.7. Número de pessoal.

	Funcionários		Voluntários		Pessoal	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Até 10	11	52,4	12	57,1	04	19,1
Mais de 10 até 20	05	23,8	04	19,1	04	19,1
Mais de 20 até 30	01	4,8	02	9,5	05	23,8
Mais de 30 até 40	01	4,8	01	4,8	02	9,5
Acima de 40	03	14,2	02	9,5	06	28,5
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>
Teste de Normalidade da Amostra						
<b>Teste</b>	<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>					
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
Shapiro-Wilk	0,000		0,000		0,000	
Análise Descritiva						
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
<b>Média</b>	<b>168,14</b>		<b>321,81</b>		<b>489,95</b>	
<b>Mediana</b>	<b>10</b>		<b>10</b>		<b>27</b>	
<b>Desvio Padrão</b>	<b>701,74</b>		<b>1.420,475</b>		<b>2.122,03</b>	
<b>Mínimo</b>	<b>0</b>		<b>0</b>		<b>4</b>	
<b>Máximo</b>	<b>3230</b>		<b>6521</b>		<b>9751</b>	
Teste de Normalidade das 20 empresas						
<b>Teste</b>	<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>					
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
Shapiro-Wilk	0,001		0,002		0,376	
Análise Descritiva						
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
<b>Média</b>	<b>15,05</b>		<b>11,85</b>		<b>26,90</b>	
<b>Mediana</b>	<b>9,5</b>		<b>8</b>		<b>26</b>	
<b>Desvio Padrão</b>	<b>16,43</b>		<b>13,647</b>		<b>16,518</b>	
<b>Mínimo</b>	<b>0</b>		<b>0</b>		<b>4</b>	
<b>Máximo</b>	<b>60</b>		<b>50</b>		<b>60</b>	

Sabendo-se que a razão da existência das Organizações do Terceiro Setor passa pela declaração explícita de sua missão, a pesquisa identificou que 100% delas acreditam que sua missão é declarada e explícita. Além disso, procurou-se, também, investigar questões que permitissem verificar o quanto esta missão estava relacionada com os projetos desenvolvidos pela entidade. Para tanto, foram feitas perguntas que elucidassem questões relativas à missão da Organização, tais como: tamanho, clareza, se há definição do que a Organização operacionaliza, se é suficiente, se direciona à realização dos projetos, se há adequação às competências

da Organização, se inspira compromisso, se traduz o motivo pelo qual a Organização deseja ser lembrada e, finalmente, se deveria ser revista.

Outrossim, fez-se um quadro no qual criou-se um grau de relacionamento entre as perguntas e a missão. O grau 1 indica que a pergunta não se relaciona com a missão; o 2 é uma opinião intermediária; o 3 se relaciona com a missão; o 4 expõe outro grau de relacionamento intermediário e o 5 se relaciona muito com a missão (Tabela 4.8).

Sobre os aspectos que relacionam a missão com a Organização, a pesquisa demonstrou que 47,7% delas acreditam que sua missão é curta e possui um foco bem direcionado; 52,4% concebem que a missão é clara e facilmente compreendida; 57,1% revelam que a missão da Organização define o porquê que a Organização faz o que faz, o que ela operacionaliza e o porquê da Organização existir; 61% entendem que a missão é suficientemente abrangente; 52,4% compreendem que a missão fornece a direção para fazer as tarefas certas; 47,6% acreditam que está adequada às competências da Organização, e que a missão expressaria, no fim, a razão essencial pela qual a Organização quer ser lembrada; 72,6% crêem que a missão inspira compromisso e somente 28,5% acreditam que ela deveria ser revista (tabela 4.8).

**Tabela 4.8. Missão Organizacional.**

A missão da Organização ....	Grau de Relacionamento										
	Total	01		02		03		04		05	
		Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
É curta e possui um foco bem direcionado	21	4	19,0	2	9,5	3	14,3	2	9,5	10	47,7
É clara e facilmente compreendida	21	3	14,3	5	23,8	2	9,5	0	0,0	11	52,4
Define por que fazemos, o que fazemos e o porquê da Organização existir	21	1	4,8	2	9,5	3	14,3	3	14,3	12	57,1
É suficiente e abrangente	20	1	4,8	2	9,5	2	9,5	2	9,5	13	61,9
Fornece a direção para fazer as tarefas certas	21	1	4,8	1	4,8	6	28,5	2	9,5	11	52,4
Está adequada às competências da instituição	21	1	4,8	4	19,0	5	23,8	1	4,8	10	47,6
Inspira compromisso	21	1	4,8	0	0,0	2	9,5	2	9,5	16	76,2
Diz a razão essencial pela qual, no fim, queremos ser lembrados	20	2	9,5	1	4,8	4	19,0	3	14,3	10	47,6
Deveria ser revista	20	6	28,5	5	23,8	2	9,5	1	4,8	6	28,5

#### 4.1.3. Aspectos Relativos aos Beneficiados e Interessados na Organização

Esta seção apresenta alguns itens relacionados aos beneficiados da Organização e aos seus interessados. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: os principais incentivos oferecidos aos funcionários, voluntários, parceiros e doadores; a realização da pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados; a realização de pesquisa com a satisfação do ambiente de trabalho; o incentivo aos funcionários, aos voluntários, aos beneficiados, aos financiadores e aos doadores em apresentarem sugestões; o monitoramento e *feedback* das sugestões apresentadas.

Dentre os principais incentivos oferecidos aos funcionários e aos voluntários, a pesquisa constatou que a maioria das Organizações entrevistadas (81%) indica que o incentivo mais importante dado a eles são as reuniões periódicas que têm por objetivo apresentar os principais resultados obtidos com a Organização; 61% indicaram que a remuneração é compatível com a de outras Organizações e também se constitui importante incentivo. Em seguida, registram-se as palestras, os simpósios e os congressos (52,4%) e o treinamento periódico (47,6%) como incentivos dados aos funcionários e aos voluntários (tabela 4.9).

**Tabela 4.9. Incentivo a Funcionários e Voluntários.**

	Remuneração compatível		Treinamento Periódico		Palestras, Simpósios e Congressos		Reuniões Periódicas	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Não	08	38,1	11	52,4	10	47,6	04	19,0
Sim	13	61,9	10	47,6	11	52,4	17	81,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

No que se refere aos incentivos dados aos doadores e parceiros da Organização, 66,7% dos entrevistados responderam que as reuniões periódicas, destinadas a apresentarem os principais resultados da Organização, é o incentivo mais oferecido aos doadores e aos financiadores, seguido das palestras, simpósios e congressos (52,4%). A categoria “outros” (19%) apresenta incentivos, como a divulgação e os agradecimentos por meio da mídia e a apresentação de relatórios mensais tanto físicos como financeiros (tabela 4.10.).

**Tabela 4.10. Incentivo a parceiros e doadores.**

	Palestras, Simpósios e Congressos		Reuniões Periódicas		Outros	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Não	10	47,6	07	33,3	17	81,0
Sim	11	52,4	14	66,7	4	19,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Com relação à realização de pesquisas para verificar o nível de satisfação dos beneficiados com as ações, as Organizações pesquisadas concordaram que 47,6% fazem-na freqüentemente; 28,6% só, às vezes; 9,5%, raramente e 14,3% nunca as fazem (tabela 4.11).

**Tabela 4.11. Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Freqüentemente	10	47,6	47,6
Às vezes	06	28,6	76,2
Raramente	02	9,5	85,7
Nunca	02	14,3	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

A abordagem, agora, tematiza a realização de pesquisa sobre a satisfação com o ambiente de trabalho e constatou-se que 61,9% dos entrevistados realizam freqüentemente esse tipo de pesquisa; 14,3% fazem, às vezes; 9,5%, raramente e 14,3% nunca fazem. (tabela 4.12).

**Tabela 4.12. Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Freqüentemente	13	61,9	61,9
Às vezes	03	14,3	76,2
Raramente	02	9,5	85,7
Nunca	03	14,3	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	

Com relação ao incentivo dado aos funcionários, voluntários, beneficiados, doadores e financiadores a apresentarem sugestões, os entrevistados responderam que 95,2% das Organizações incentivam os financiadores, doadores e beneficiados; 90,5% incentivam os voluntários e 81% incentivam os funcionários (tabela 4.13).

Tabela 4.13. Incentivo a apresentação de sugestões.

	Funcionários		Voluntários		Beneficiados		Financiadores		Doadores	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Não	04	19,0	02	9,5	01	4,8	01	4,8	01	4,8
Sim	17	81,0	19	90,5	20	95,2	20	95,2	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Quanto ao monitoramento do número de sugestões implementadas, a pesquisa revelou que mais da metade das Organizações (52,4%) monitora as sugestões apresentadas pelos funcionários, voluntários, beneficiados, doadores e financiadores (tabela 4.14).

Tabela 4.14. Monitoramento de sugestões.

	Frequência	%	% Acumulado
Não	10	47,6	47,6
Sim	11	52,4	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

Em se tratando do *feedback* dado às sugestões apresentadas, a pesquisa constatou que 81% das entidades entrevistadas concedem um *feedback* às informações apresentadas (tabela 4.15).

Tabela 4.15. *Feedback* às sugestões apresentadas.

	Frequência	%	% Acumulado
Não	4	19,0	19,0
Sim	17	81,0	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

É importante observar que existiu alguma incoerência na resposta a essas duas questões, uma vez que o *feedback* às sugestões apresentadas seria uma continuação lógica do monitoramento da mesma. Parece difícil não monitorar e se



conseguir apresentar um retorno às sugestões apresentadas pelos *stakeholders*, conforme exposto na análise conjunta das tabelas 4.14 e 4. 15.

#### 4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização

Nesta seção, serão apresentados os resultados relacionados às questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial da Organização. Pesquisaram-se os seguintes aspectos: relatórios financeiros e gerenciais, utilizados pela Organização; prestação de contas; escrituração contábil; custos; planejamento e orçamento.

Tendo por finalidade conhecer quais relatórios são preparados pela Organização, conforme tabelas 4.16 a 4.24, apresentou-se uma lista de relatórios, tanto gerenciais quanto financeiros, na qual os respondentes deveriam assinalar, apenas, os relatórios que a Organização confecciona. A seguir, são expostas as tabelas que contêm o resultado dessa investigação.

**Tabela 4.16. Balanço Patrimonial.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	02	9,5
Sim	19	90,5
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

A tabela 4.16 mostra que 90,5% das Entidades entrevistadas elaboram o balanço patrimonial (BP). Já com referência à elaboração da demonstração de resultado do exercício (DRE), apenas uma delas (4,8%) não a elabora (tabela 4.17). Concebendo como são elaborados os relatórios contábeis, o resultado dessas duas

observações deveria ser equivalente, uma vez que parte do balanço patrimonial é decorrência da demonstração de resultado. Todavia, observou-se, na pesquisa, a nítida importância dada pelas Organizações à DRE. Isso deve ter sido o fato que corroborou com o resultado dessas duas tabelas.

**Tabela 4.17. Demonstração do Resultado do Exercício.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	01	4,8
Sim	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Em referência à elaboração da demonstração de origem e aplicação de recursos (DOAR), a pesquisa apresentou que 85,5% das Organizações elaboram esse relatório (tabela 4.18).

**Tabela 4.18. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	03	14,3
Sim	18	85,7
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

A pesquisa apresenta (tabela 4.19) que, apenas, uma Organização (4,8%) não apresenta notas explicativas nas suas demonstrações contábeis.

**Tabela 4.19. Notas Explicativas.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	01	4,8
Sim	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Outros dois relatórios, divulgados com grande freqüência pelas Organizações do Terceiro Setor, são o fluxo de caixa e os relatórios de evolução dos projetos.

A pesquisa revela (tabela 4.20) que apenas 14,3% das Organizações não elaboram o fluxo de caixa. A investigação mostra (tabela 4.21) que o resultado para os relatórios de evolução dos projetos é o mesmo do resultado do fluxo de caixa. A tabela 4.22 evidencia o resultado para a demonstração das mutações do patrimônio líquido, em que 81% das Organizações pesquisadas apresentam esse relatório .

**Tabela 4.20. Fluxo de Caixa.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	03	14,3
Sim	18	85,7
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

**Tabela 4.21. Relatório de Evolução dos Projetos.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	03	14,3
Sim	18	85,7
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

**Tabela 4.22. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	04	19,0
Sim	17	81,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Os relatórios com menor índice de divulgação são: a demonstração do valor adicionado (DVA) e o balanço social. Conforme o resultado, apenas 28,6% das Organizações elaboram e apresentam a DVA (tabela 4.23). Com relação ao balanço

social, o resultado é melhor: 57,1 % delas tornam público esse relatório (tabela 4.24).

**Tabela 4.23. Demonstração do Valor Adicionado.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	15	71,4
Sim	06	28,6
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

**Tabela 4.24. Balanço Social.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	12	57,1
Sim	09	42,9
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Tendo por finalidade conhecer para quem essas Organizações prestam contas, constatou-se que 81% delas prestam contas para o governo; 61,9% para as agências de cooperação; 81% para os doadores; 47,6% para a comunidade e 14,3% para outros interessados. Na categoria “outros”, as Organizações não identificaram quem seriam esses interessados. A tabela 4.25 resume essas informações.

**Tabela 4.25. Prestação de Contas.**

	<b>Governo</b>		<b>Agências de Cooperação</b>		<b>Doadores</b>		<b>Comunidade</b>		<b>Outros</b>	
	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	04	19,0	08	38,1	04	19,0	11	52,4	19	85,7
Sim	17	81,0	13	61,9	17	81,0	10	47,6	03	14,3
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Quanto ao tipo de relatório preparado, na prestação de contas daquelas entidades, a investigação identificou o tipo de relatório que a Organização fornece para cada ente que ela presta conta, conforme tabela 4.26 a 4.30 abaixo.

**Tabela 4.26. Prestação de contas para o governo.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Balço Patrimonial	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	16	76,2	05	23,8	21	100
Balço Social	15	71,4	06	28,6	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	13	61,9	08	38,1	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	10	47,6	11	52,4	21	100
Notas Explicativas	10	47,6	11	52,4	21	100

Já na prestação de contas para o governo, a pesquisa identificou que 61,9% elaboram o balanço patrimonial, a demonstração de resultado e a demonstração de origem e aplicação de recursos; 52,4% elaboram a demonstração das mutações do patrimônio líquido; 38,1% preparam os relatórios de evolução dos projetos; 28,6% elaboram o balanço social e 23,8% preparam a demonstração do valor adicionado (tabela 4.26) .

Com relação à prestação de contas para as agências de cooperação, a pesquisa concluiu que a demonstração das origens e aplicações de recursos é a mais utilizada (52,4%); seguida do balanço patrimonial, da demonstração de resultado e das notas explicativas, todas com 47,6%. Os demonstrativos menos utilizados, ainda, são relatório de evolução dos projetos (38,1%); demonstração das mutações do patrimônio líquido (38%); demonstração do valor adicionado (23,8%) e balanço social (23,8%) (tabela 4.27).

**Tabela 4.27. Prestação de contas para as agencias de cooperação.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Balanco Patrimonial	11	52,4	10	47,6	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	11	52,4	10	47,6	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	10	47,6	11	52,4	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	16	76,2	05	23,8	21	100
Balanco Social	16	76,2	05	23,8	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	13	61,9	08	38,1	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	13	61,9	08	38,1	21	100
Notas Explicativas	11	52,4	10	47,6	21	100

No que tange à prestação de contas aos doadores, a investigação revelou que os relatórios utilizados são balanço patrimonial (61,9%); seguidos da demonstração de resultado do exercício (57,1%); demonstração das origens e aplicações de recursos (57,1%); demonstração das mutações do patrimônio líquido (47,6); relatório de evolução dos projetos (33,3%); demonstração do valor adicionado (23,8%) e balanço social (23,8%). A tabela 4.28 resume essas informações.

**Tabela 4.28. Prestação de contas para os doadores.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Balanco Patrimonial	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	09	42,9	12	57,1	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	09	42,9	12	57,1	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	16	76,2	05	23,8	21	100
Balanco Social	16	76,2	05	23,8	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	14	66,7	07	33,3	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	11	52,4	10	47,6	21	100
Notas Explicativas	10	47,6	11	52,4	21	100

Com relação à prestação de contas à comunidade, a pesquisa constatou que as demonstrações mais utilizadas são: balanço patrimonial (47,6%) e notas

explicativas (47,6%); seguidas de demonstração de resultado (42,9%); demonstração das origens e aplicações de recursos (42,9%); demonstração das mutações do patrimônio líquido (38,1%); relatório de evolução de projetos (33,1%); balanço social (19,0%) e 14,3% para demonstração do valor adicionado (tabela 4.29).

**Tabela 4.29. Prestação de contas para a comunidade.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Balanço Patrimonial	11	52,4	10	47,6	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	12	57,1	09	42,9	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	12	57,1	09	42,9	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	18	85,3	03	14,3	21	100
Balanço Social	17	81,0	04	19,0	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	14	66,7	07	33,3	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	13	61,9	08	38,1	21	100
Notas Explicativas	11	52,4	10	47,6	21	100

Observou-se também, que todas as Organizações entrevistadas, mesmo as que não preparavam todos os demonstrativos contábeis obrigatórios, possuíam escrituração contábil das suas transações. Isso é decorrente da obrigatoriedade da escrituração contábil para todas elas, sejam as de sem fins lucrativo ou não, conforme determinam as Normas Brasileiras de Contabilidade.

É essencial, também, que as Organizações do Terceiro Setor preocupem-se com a elaboração da contabilidade formal, feita por contadores habilitados, pois em março de 2000, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 877/00, determinando as regras contábeis para entidades sem fins lucrativos.

Com o intuito de saber a utilidade das informações contábeis às Organizações, a pesquisa identificou que 90,5% delas utilizam a informação contábil

para prestar contas aos seus financiadores e para controle da Organização e 61,9% utilizam-nas para fins fiscais (tabela 4.30).

Faz-se necessário a percepção de que mesmo as Organizações detentoras de isenção ou imunidade fiscal, têm a obrigação de, anualmente, até o último dia útil de junho, preencher a declaração de imposto de renda, com os dados de sua escrituração contábil e entregar, mediante protocolo, à repartição da Receita Federal. Caso não haja o cumprimento dessa exigência, a Organização poderá perder o direito da imunidade ou isenção ao referido imposto. Dessa forma, esse deve ter sido o motivo pelo qual, aproximadamente, 62% das Organizações utilizam suas informações contábeis para fins fiscais.

**Tabela 4.30. Utilização das informações contábeis.**

	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Para fins fiscais	08	38,1	13	61,9	21	100
Para prestar contas aos financiadores	02	9,5	19	90,5	21	100
Para controle das operações	02	0,9	19	90,5	21	100

Com relação à frequência e à tempestividade da preparação das informações contábeis, a investigação constatou que 45% das Organizações que responderam a essa pergunta elaboram suas informações contábeis mensalmente; 25%, trimestralmente; 5%, semestralmente e 25%, anualmente (tabela 4.31).

**Tabela 4.31. Frequência da elaboração das informações contábeis.**

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Mensalmente	09	42,9	45,0	45,0
Trimestralmente	05	23,8	25,0	70,0
Semestralmente	01	4,8	5,0	75,0
Anualmente	05	23,8	25,0	100
Não responderam	01	4,8		
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	



Com o objetivo de verificar se as Organizações calculam os custos dos seus serviços ou produtos e de que forma é calculado, formularam-se duas questões que geraram os seguintes resultados: das Organizações que responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos (81%), apenas duas afirmaram saber o método de custeio utilizado (9,6%), enquanto que as outras quinze Organizações não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes ou por nunca haver pensado no assunto (tabela 4.32).

**Tabela 4.32. Cálculo dos custos e método de custeio.**

Calculam o custo	Métodos de Custeio									
	Variável		Absorção		Variável e Absorção		Não sabe Identificar		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Não	-	-	-	-	-	-	-	-	04	19,0
Sim	00	00	01	4,8	01	4,8	15	71,4	17	81,0
<b>Total</b>									<b>21</b>	<b>100</b>

Quanto à realização do planejamento, a pesquisa revela que, aproximadamente, 57% das Instituições pesquisadas elaboram planejamento operacional anual, com base no plano estratégico, que inclui o planejamento financeiro e institucional de longo prazo e, ainda, 42,9% das Organizações fazem apenas um planejamento operacional anual (tabela 4.33).

**Tabela 4.33. Realização de Planejamento.**

	Frequência	%
Faz um planejamento operacional anual com base no plano estratégico que inclui o plano financeiro e institucional de longo prazo	12	57,1
Faz apenas um planejamento operacional anual	09	42,9
Não faz planejamento	00	00
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Referindo-se à utilização de orçamento, a investigação revelou que a grande maioria das Organizações pesquisadas (90,5%) utiliza o orçamento em todos os seus projetos (tabela 4.34).

**Tabela 4.34. Utilização de orçamento.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Utiliza o orçamento para todos os projetos	19	90,5
Utiliza o orçamento apenas para os projetos mais importantes	02	9,5
Não utiliza orçamento	00	00
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Na comparação entre as metas orçadas e planejadas pelas Organizações, verificou-se que apenas uma Organização (4,8%) não compara as metas estabelecidas nos orçamentos com aquelas planejadas anteriormente (tabela 4.35).

**Tabela 4.35. Comparação das metas orçadas com as planejadas.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	01	4,8
Sim	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Em se tratando da divulgação das metas, constatou-se que 57,2% das Organizações divulgam suas metas para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada, nos trabalhos da entidade, e para doadores e financiadores e apenas 14,3% divulgam somente para os membros que formam o conselho da entidade. Verificou-se, ainda, que duas Organizações divulgam para os membros do conselho, funcionários e voluntários (9,5%); outros 9,5%, além de divulgarem para esses, divulgam ainda para a comunidade em geral e 9,5% não divulgam suas metas, ou seja, essas ficam restritas a quem as elaborou.

Tabela 4.36. Divulgação das metas.

	Frequência	%
Somente para os membros do conselho	03	14,3
Para os membros do conselho, funcionários e voluntários	02	9,5
Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral	02	9,5
Para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para doadores e financiadores.	12	57,2
Não divulga as metas	02	9,5
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

#### 4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional

Esta seção apresenta a parte da investigação ligada aos aspectos relativos à medição de desempenho das Organizações respondentes. Os itens analisados foram: a existência ou não de uma medição sistemática do desempenho organizacional; quais os resultados que a Organização avalia; qual a periodicidade da avaliação dos resultados da mesma; os participantes da análise dos resultados da avaliação; que grupos de medidas de desempenho são utilizados; quais os indicadores de desempenho usados; qual a quantidade de indicadores utilizados; quais os fatores que levaram a Instituição à implantação de um sistema de avaliação de desempenho organizacional; se essa faz um *benchmarking* entre o seu desempenho e o de outras com características similares; quais as principais fontes de informação utilizadas para se fazer o *benchmarking*; quais as características do sistema de medição de desempenho organizacional, em prática, e quais as possíveis dificuldades detectadas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição de desempenho da Organização.

Dentre as que foram pesquisadas, 71,4% fazem a avaliação de desempenho organizacional de forma sistemática e 28,6% não fazem sistematicamente a avaliação. (tabela 4.37).

**Tabela 4.37. Avaliação de desempenho.**

	Freqüência	%
Sim	15	71,4
Não mede sistematicamente	05	28,6
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Como as Organizações do Terceiro Setor trabalham, em geral, com projetos de ações específicas, pensou-se, portanto, que a pergunta sobre o método empregado na avaliação dos resultados não estivesse ligada apenas à estrutura interna da Organização, como também aos projetos por elas desenvolvidos. Dessa forma, constatou-se que 52,4% dessas entidades estabelecem metas para todas as áreas de seus projetos (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos na realização do mesmo. 33,3% das entrevistadas analisam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, empregando de indicadores que são criados para cada um deles. A categoria “outros”, com 9,5%, diz respeito àquelas que analisam o que foi orçado e comparam com o realizado e 4,8% não avaliam os resultados da Organização nem dos projetos. (tabela 4.38).

**Tabela 4.38. Resultados avaliados.**

	Freqüência	%	% Acumulado
Analisa os resultados da Organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um	07	33,3	33,3
Para cada projeto, a Organização estabelece metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos	11	52,4	85,7
Não avalia os resultados	01	4,8	90,5
Outros	02	9,5	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

Em relação à periodicidade da avaliação dos resultados, constatou-se, inicialmente, que 33,3% das Organizações pesquisadas avaliam os resultados

internos, independente dos resultados dos projetos desenvolvidos pela mesma; 33,3%, os resultados internos juntamente com o resultado dos seus projetos; 28,6%, apenas, o resultado dos projetos e 4,8% das entrevistadas não responderam a pergunta.

Ainda, pode-se constatar que das sete Organizações (33,3%) cuja avaliação dos resultados internos e os resultados de seus projetos se processa em separado, duas avaliam mensalmente; duas, por trimestre; uma por ano e duas não possuem nenhuma regularidade. Das que avaliam os resultados internos e dos projetos conjuntamente (33,3%), duas não possuem regularidade; duas avaliam por mês; duas, por trimestre e uma, anualmente. (tabela 4.39)

**Tabela 4.39. Periodicidade da avaliação dos resultados.**

	Periodicidade				Frequência	%
	Por mês	Por trimestre	Por ano	Sem regularidade		
Avalia os resultados internos independente dos seus projetos	02	02	01	02	07	33,3
Avalia os resultados internos e os seus projetos	02	02	01	02	07	33,3
Avalia apenas os resultados dos projetos ao final de cada um deles	-	-	-	-	06	28,6
Não Responderam	-	-	-	-	01	4,8
<b>Total</b>	<b>04</b>	<b>02</b>	<b>01</b>	<b>02</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>

Quanto aos participantes da análise dos resultados, a investigação revelou que, em 80% das Organizações respondentes, os membros do conselho participam da análise dos resultados da avaliação. Em segundo lugar, a opção funcionários mais qualificados (40%); em terceiro lugar, as consultorias com 15%, como também, os funcionários, voluntários e representantes da comunidade, com 15%. A categoria “outros” (10%) engloba a opção de somente participarem os membros do conselho,

funcionários e voluntários e outra seria a participação do comitê financeiro (tabela 4.40).

**Tabela 4.40. Participantes da análise dos resultados da avaliação.**

	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Membros do conselho	04	20,0	16	80,0	20	100
Consultoria	17	85,0	03	15,0		
Funcionários, voluntários e representantes da comunidade	17	85,0	03	15,0	20	100
Funcionários qualificados	12	60,0	08	40,0	20	100
Outros	10	90,0	02	10,0	20	100

Observando os grupos de medidas de desempenho requeridos, 75% das Organizações fazem uso do grupo das financeiras. O grupo de medidas “Mercado” é o menos utilizado pelas Organizações em questão (15%). A explicação para isso é, talvez, o fato de que as Entidades do Terceiro Setor não estejam tão ligadas às variações do mercado, nem tão pouco a concorrência existente no mesmo. Já o grupo “Qualidade” é tão requisitado quanto o grupo das financeiras (75%), o que revela a preocupação não só com a arrecadação de recursos, mas também com a qualidade do que é oferecido pela Organização.

A utilização do grupo de clientes primários e secundários revela que mesmo a Organização trabalhando para eles e por eles, as medidas relacionadas a esse grupo, ainda, são utilizadas em um percentual pouco significativo (45%). Outro grupo importante para Instituições com essas é o de clima organizacional, que aparece com um percentual de 55%. A tabela 4.41 mostra outros grupos de medidas.

Tabela 4.41. Grupos de medidas de desempenho utilizadas.

Grupos de Medidas	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Financeira	05	15	20	25,0	75,0	100
Mercado	17	03	20	85,0	15,0	100
Fornecedores	16	04	20	80,0	20,0	100
Clientes primários e secundários	11	09	20	55,0	45,0	100
Qualidade	5	15	20	25,0	75,0	100
Clima organizacional	09	11	20	45,0	55,0	100
Treinamento de funcionários	11	09	20	55,0	45,0	100

Para se ter conhecimento do número de grupos de medidas, usados pelas Organizações pesquisadas, empregou-se como “Proxy” uma variável que corresponde à soma de todos os grupos de indicadores da Organização. Essa variável revelou que, em média, elas fazem uso de 3,3 grupos de indicadores, e apenas uma utiliza todos os grupos de indicadores (tabela 4.42).

Tabela 4.42. Número de grupos de medidas.

	Frequência	%
Até 03	13	65,0
Mais de 03 até 06	06	30,0
Todos	01	5,0
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100</b>
Teste do Ajuste dos Dados a Curva Normal		
<b>Teste</b>	<b>Nível de Significância (<math>p &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk	0,059	
<b>Análise Descritiva</b>		
Média	3,3	
Mediana	3,0	
Moda	2,0	
Desvio Padrão	1,72	
<b>Mínimo</b>	<b>1,0</b>	
<b>Máximo</b>	<b>7,0</b>	

Fazendo-se *ranking* dos indicadores de desempenho operacionalizados pelas Organizações, pode-se verificar, de acordo com a tabela 4.43, que o indicador mais freqüente é o percentual das metas dos programas concluídos (90%) e o de menor emprego foi o indicador de re-trabalho (15%).

Aos respondentes, foi-lhes solicitado indicar, numa lista, os indicadores mais utilizados, além de poderem, também, indicar outros, mas que não constam da lista. A lista de indicadores, apresentada no questionário de pesquisa, foi elaborada com base na literatura estudada e entrevistas com algumas Organizações do Terceiro Setor, com as quais a pesquisadora manteve contato durante a realização de pesquisas anteriores.

Estabelecendo um paralelo entre a tabela 4.41 com outras, verificou-se a incongruência em algumas respostas. A tabela 4.41, que indica os grupos de medidas empregadas, esclarece que apenas nove Organizações (45%) utilizam o grupo de “clientes primários e secundários” (beneficiados, financiadores e doadores), enquanto que a tabela 4.43, indicadora das medidas de desempenho utilizadas, conclui que quinze das Organizações (75%) empregam as medidas de “satisfação dos beneficiados” e “número de beneficiados com o programa” e treze (65%) entidades utilizam a medida satisfação dos doadores / financiadores. Outra incongruência encontrada diz respeito à utilização do fluxo de caixa. A tabela 4.20 revela que 18 Organizações empregam o fluxo de caixa, enquanto que a tabela 4.43 indica que apenas 15 deles fazem uso. A tabela 4.43 apresenta outros indicadores usados pelas Organizações.



Tabela 4.43. Indicadores utilizados.

Indicadores	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Percentual das metas dos programas concluídos	02	18	20	10,0	90,0	100
Percentual de conclusão dos projetos na data programada	03	17	20	15,0	85,0	100
Número de beneficiados com os programas	05	15	20	25,0	75,0	100
Satisfação do beneficiados	05	15	20	25,0	75,0	100
Fluxo de Caixa	05	15	20	25,0	75,0	100
Custo Total do Projeto	06	14	20	30,0	70,0	100
Satisfação dos doadores / financiadores	07	13	20	35,0	65,0	100
Índice de treinamento	09	11	20	45,0	55,0	100
Eficiência dos procedimentos	10	10	20	50,0	50,0	100
Percentual das despesas com os funcionários / voluntários	11	09	20	55,0	45,0	100
Avaliação de fornecedores	16	04	20	80,0	40,0	100
Produtividade global do projeto	12	08	20	60,0	40,0	100
Composição de Endividamento	12	08	20	60,0	40,0	100
Índice de modificação de projeto	14	06	20	70,0	30,0	100
Percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos	16	04	20	80,0	20,0	100
Re-trabalho	17	03	20	85,0	15,0	100

Tendo por objetivo verificar quais os fatores que levaram as Organizações a implantarem sistemas de medição de desempenho, a investigação constatou que 90% dos entrevistados responderam que o motivo da implantação de um sistema de medição ocorreu em função da necessidade de transparência. Em seguida, como motivo, desponta a imposição do conselho (20%); seguido da imposição legal (15%) e, finalmente, o pedido da comunidade com 10% (tabela 4.44).

É importante destacar que, no que tange às Oscips, a Lei N° 9.790/99 que as regulamenta, afirma, em seu artigo 3º, que se faz necessário a essas a elaboração de critérios de avaliação de desempenho. Dessa forma, pode-se perceber que a

imposição legal deveria ser o fator mais assinalado, visto que 57% delas obtiveram essa qualificação.

**Tabela 4.44. Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho.**

Indicadores	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Imposição legal	17	03	20	85,0	15,0	100
Imposição do conselho	16	04	20	80,0	20,0	100
A pedido da comunidade	18	02	20	90,0	10,0	100
Transparência	02	18	20	10,0	90,0	100

Com referência à prática de *benchmarking*, verificou-se que 50% das Organizações entrevistadas responderam que utilizam o *benchmarking* como ferramenta para comparar o seu desempenho como o de Organizações que possuam características similares às suas (tabela 4.45)

**Tabela 4.45. Prática de *Benchmarking*.**

	Frequência	%
Não	10	50,0
Sim	10	50,0
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100</b>

Dentre as Organizações pesquisadas que responderam sim à questão da utilização do *benchmarking*, 50% utilizam como fonte de informação, para estabelecer a comparação, os periódicos e os *sites* especializados no Terceiro Setor; 40% utilizam a visita a outras Organizações similares e às informações da comunidade; 20%, as pesquisas realizadas por outras Organizações similares e a categoria “outros” (10%) refere-se aos congressos do setor como uma fonte de informação (tabela 4.46).

**Tabela 4.46. Principais fontes de informação para realização do *benchmarking*.**

Indicadores	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Periódicos ou <i>sites</i> especializados no Terceiro Setor	05	05	10	50,0	50,0	100
Pesquisas realizadas em Organizações com características similares	08	02	10	80,0	20,0	100
Informações dos consultores	07	03	10	70,0	30,0	100
Visita a outras Organizações com características similares	06	04	10	60,0	40,0	100
Informações da comunidade	06	04	10	60,0	40,0	100
Outros	09	01	10	90,0	10,0	100

Com relação às características do sistema de medição de desempenho em prática, a investigação revelou que a característica sempre presente nos sistemas de medição de desempenho é a que considera a Organização como um todo - 77,8% das respondentes-; em segundo, vem a característica de permitir verificar se a Organização está obtendo progresso em longo prazo – 65% das respondentes. A seguir, destaca-se outras características que compõem os sistemas de medição: transmitir aos interessados os resultados globais obtidos pela Organização (aproximadamente 58% das respondentes); utilizar-se tanto de medidas não financeiras quanto de financeiras (55,6% das respondentes). A tabela 4.47 apresenta outras características sempre presentes nos sistemas de medição.

Levando-se em consideração as características que nunca estão presentes nos sistemas de medição, a pesquisa constatou que, apenas, uma Organização acredita que seu sistema não permite a medição do desempenho das principais áreas da Organização. A tabela 4.47 apresenta outras características e seus graus de relacionamento com o sistema de medição de desempenho.

**Tabela 4.47. Características do sistema de medição de desempenho.**

Características	Grau de Relacionamento									
	Sempre		Freqüentemente		Às vezes		Nunca		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Transmite aos interessados os resultados globais obtidos pela Organização	11	57,8	05	26,4	03	15,8	00	00	19	100
Permite a medição do desempenho das principais áreas da Organização	09	47,4	06	31,6	03	15,8	01	5,2	19	100
Permite verificar se a Organização está obtendo progresso ao longo do tempo	13	65,0	06	30,0	01	5,0	00	00	20	100
Utiliza-se tanto de medidas não financeiras quanto de financeiras	10	55,6	06	33,4	02	11,2	00	00	18	100
É desenvolvido com a participação de todos que dele farão uso	09	50,0	04	22,3	05	27,7	00	00	18	100
As medições são de fácil compreensão p/ a correta interpretação dos interessados	09	50,0	05	27,7	04	22,3	00	00	18	100
Considera a Organização como um todo	14	77,8	03	16,6	01	5,6	00	00	18	100
Mede a satisfação dos beneficiados	09	52,9	05	29,4	02	11,8	01	5,9	17	100

Enfim, verificou-se quais as dificuldades encontradas na implantação e utilização dos sistemas de medição de desempenho organizacional. Das entidades que responderam aos questionamentos, pôde-se constatar que o item que se apresentou como a maior barreira a essa operacionalização foi a falta de investimento devido ao tamanho da Organização (31,6%) e a menor barreira constatada foi a falta de incentivo da administração” (70%) (tabela 4.48).

**Tabela 4.48. Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização.**

Características	Grau de Relacionamento									
	Muita		Média		Pouca		Nenhuma		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Resistência a mudanças no uso de medidas de desempenho	02	9,5	03	14,3	07	33,3	09	42,9	21	100
Falta de metodologia para montar um sistema de medição de desempenho	04	19,0	03	14,3	06	28,6	08	38,1	21	100
Falta de incentivo da administração	01	5,0	02	10,0	03	15,0	14	70,0	20	100
Excesso de informação dificulta a seleção para a administração	03	14,3	03	14,3	04	19,0	11	52,4	21	100
Falta de investimento, no sistema de medição, devido ao tamanho da Organização	06	31,6	03	15,8	05	26,3	05	26,3	19	100
Insuficiência de informação para geração de indicadores	01	5,3	00	00	08	42,1	10	52,6	19	100
Dificuldade na elaboração de objetivos e estratégias	01	5,3	06	31,5	02	10,6	10	52,6	19	100

## 4.2. Análise das Hipóteses

Dando prosseguimento à pesquisa, apresentam-se os resultados dos testes de hipóteses, realizados para responder às questões de pesquisas que procuram verificar se os atributos dos gestores e das organizações, bem como a qualificação como Oscip, influenciam nas práticas de contabilidade gerencial dessas organizações. Para testar as hipóteses, utilizaram-se como variáveis representativas das práticas de gestão e de contabilidade gerencial, os seguintes itens:

- a) Incentivos oferecidos aos funcionários e aos voluntários;
- b) Incentivos oferecidos aos doadores e aos financiadores;
- c) Medição da satisfação com o ambiente de trabalho;
- d) Incentivo dado a funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores, a fim de apresentarem sugestões;
- e) Monitoramento das sugestões apresentadas;
- f) Quantidade de relatórios apresentados pelas Organizações pesquisadas;
- g) Prestação de contas aos interessados na Organização;
- h) Tipo de prestação de contas feita para cada interessado da Organização;
- i) Cálculo do custo dos serviços e produtos oferecidos pelas Organizações pesquisadas;
- j) Realização de planejamento;
- k) Medição sistemática do desempenho;
- l) Como e com que frequência a Organização avalia o seu desempenho;
- m) Grupos de medidas de desempenho, utilizados pela Organização.

#### **4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas**

Para testar a 2ª questão de pesquisa cujo objetivo é a verificação da existência de relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações pesquisadas, levantaram-se as seguintes hipóteses:

##### **1ª Hipótese**

$H_0$  . Não existe relação entre “o grau de instrução dos gestores” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas.

$H_1$  . Existe relação entre “o grau de instrução dos gestores” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Espera-se que os gestores com grau de instrução superior adote práticas de contabilidade gerencial superiores.

Para analisar esta hipótese, testou-se a relação entre o grau de instrução dos gestores com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Para operacionalizar o teste dessa hipótese, construiu-se uma variável para representar o “grau de instrução dos gestores”. Perguntou-se aos respondentes qual o grau de instrução que possuíam e as respostas foram dispostas em dois grupos:

- a) Ensino superior;

## b) Especialista.

Tomando por princípio o agrupamento dessa resposta, testou-se cada uma das variáveis descritas acima com as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Do cruzamento dessas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ), da inexistência da relação entre o “grau de instrução dos gestores” e a prática de benchmarking e aceitar a hipótese alternativa de que existe correlação entre essas duas variáveis (Tabela 4.49).

**Tabela 4.49. Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de benchmarking.**

		<i>Benchmarking</i>		Total
		Não	Sim	
Grau de Instrução	Superior	02	09	11
	Especialista	05	01	06
Total		07	10	17

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,035$

A segunda hipótese buscou testar a existência de relação entre a variável “Tempo de atuação dos Respondentes nas Organizações” e a utilização das práticas de contabilidade gerencial. Espera-se que os gestores (representados pelos respondentes) com mais experiência (tempo de atuação) adotam melhores práticas de gestão.



## 2ª Hipótese

$H_0$  - Não existe relação entre “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

$H_1$  - Existe relação entre “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Para analisar esta hipótese, testou-se a relação entre o tempo de atuação dos respondentes, nas Organizações, com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Para realização do teste dessa hipótese, construiu-se uma variável que determinava o “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações”. Perguntou-se aos respondentes há quanto tempo atuam na Organização e as respostas foram segmentadas em dois grupos:

- c) Período de até dois anos de atuação;
- d) Período de cinco anos ou mais.

A variável foi construída, nessa formatação, para que se tivessem dois extremos: dos mais antigos e dos mais novos atuantes. Dessa forma, cinco Organizações foram retiradas da análise, aquelas que possuíam gestores com três anos de atuação.

A análise revelou que a hipótese nula pode ser rejeitada apenas para a relação entre o tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de desempenho de qualidade.

Para representar “Qualidade”, construiu-se uma variável obtida, através das respostas à questão 34, letra “e” do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação quais grupos de medidas de desempenho eram utilizadas na Organização. A variável segmentou as empresas em dois grupos:

- a) As que responderam sim, ou seja, utilizam o grupo de medidas de qualidade;
- b) As que responderam não, ou seja, não utilizam o grupo de medidas de qualidade;

Rejeitou-se a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,3%, no Teste Qui-Quadrado e de 8,4% no Teste Exato de Fisher, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) da existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização (tabela 4.50).

**Tabela 4.50. Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade.**

		Grupo de medidas de Qualidade		Total
		Não	Sim	
Tempo de atuação	Período de até 2 anos	05	00	05
	Período de 5 anos ou mais	05	05	10
Total		10	05	15

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,084$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância :  $p < 0.053$

#### **4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas**

Para testar a 3ª questão de pesquisa, que trata da existência ou não de relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas, utilizaram-se como variáveis o porte e a idade da Organização.

#### **3ª Hipótese**

H<sub>0</sub> Não existe relação entre o “Porte das Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas.

H<sub>1</sub> Existe relação entre o “Porte das Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas.

Tendo em vista que o número de funcionários e voluntários não caracteriza, no Terceiro Setor, fator determinante do tamanho da entidade e que, em alguns casos, não foi fornecido pelos entrevistados o volume de recursos que a Organização administra, decidiu-se criar a variável “Porte da Organização”, tomando-se por base a magnitude dos projetos sociais desenvolvidos por estas. É importante ressaltar que essa subdivisão foi fruto das observações e impressões percebidas pela entrevistadora no momento da pesquisa. As Organizações pesquisadas foram agrupadas em pequena, média e grande. Na análise, considerou-se apenas as empresas que estavam nos grupos extremos:

- a) Pequena;

b) Grande.

A nova variável de análise foi construída dessa forma para que se tivesse maior variabilidade entre as observações. A análise considerou apenas nove empresas. Assim, doze Organizações foram retiradas da análise, aquelas que foram classificadas como de médio porte.

Depois de realizado o cruzamento da variável “Porte das Organizações” com as que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas anteriormente, verificou-se que existia a relação entre o porte da Organização e as seguintes práticas: a prestação de contas para as agências de cooperação e a forma como as Organizações avaliam seu resultado.

Em alusão à prestação de contas às agências de cooperação, avaliaram-se quais os demonstrativos apresentados e a correlação ocorreu com os seguintes demonstrativos: balanço social, demonstração das mutações do patrimônio líquido e relatório de evolução dos projetos.

Para representar a variável “Prestação de contas- Agências de Cooperação”, construiu-se uma variável, obtida pelas respostas à questão 20, letra “b”, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação qual o tipo de relatório emitido na prestação de contas às agências de cooperação. Para essa opção, selecionaram-se nove alternativas, que correspondiam aos nomes dos demonstrativos, emitidos pela Organização, neste tipo de prestação de contas. Para cada tipo de demonstrativo, havia as seguintes opções :

a) Os que responderam sim, ou seja, utilizam o demonstrativo;

b) Os que responderam não, isto é, não utilizam o demonstrativo;

A primeira variável inter-relacionada com o porte da Organização e que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: Balanço Social”.

Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,8%, no Teste Qui-Quadrado, e de 11,9% no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação (tabela 4.51). Embora o Teste Exato de Fisher não apresentasse um nível de significância desejável (11,19%), optou-se por mostrá-lo, tendo em vista que nos casos em que  $n < 20$ , recomenda-se, também, a realização desse teste. Embora a evidência estatística não seja tão forte, decidiu-se mostrar essa relação por ser um indício para investigações futuras, com amostras maiores.

**Tabela 4.51. Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação.**

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	03	03
Não	04	02	06
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,119$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.058$

A segunda variável, inter-relacionada com o porte da Organização que obteve uma relação significativa, foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: demonstração das mutações do patrimônio líquido”.

Do inter-relacionamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 1,6%, no Teste Qui-Quadrado, e de 4%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração (tabela 4.52).

**Tabela 4.52. Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas às agências de cooperação.**

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	04	04
Não	04	01	05
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância :  $p < 0,04$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância :  $p < 0,016$

A Terceira variável cruzada com o porte da Organização que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: Relatório de Evolução dos Projetos”.

Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,8%, no Teste Qui-Quadrado, e de 11,9%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, isto é as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração (tabela 4.53). Embora o Teste Exato de Fisher não apresentasse um nível de significância desejável (11,19%), optou-se por mostrá-lo, tendo em vista que, nos casos em que  $n < 20$ , é recomendada, também, a realização desse teste.

**Tabela 4.53. Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação.**

Utilização do relatório de evolução dos projetos na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	03	03
Não	04	02	06
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,119$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância :  $p < 0.058$

No que tange ao modo como as Organizações pesquisadas avaliam seu resultado, construiu-se a variável “Forma de Avaliar o resultado”, obtida a partir das respostas à questão 31, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes como a Organização avalia seu resultado. Para essa opção, os respondentes deveriam selecionar uma das quatro alternativas, abaixo:

- a) A Organização avalia os resultados dela mesma e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho, criados para cada um;
- b) A Organização estabelece para cada projeto metas destinadas a todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos;
- c) A Organização não avalia seus resultados;
- d) Outros.

Do cruzamento da variável “Porte da Organização” com a variável “Forma de Avaliar o Resultado” foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,1%, no Teste Qui-Quadrado, que evidencia a inexistência de relação entre essas variáveis, permitindo aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma (tabela 4.54).

Concorde com a investigação realizada, todas as Organizações, denominadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, fazendo uso de indicadores de desempenho criados para cada um, enquanto que as de pequeno porte, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o orçado em cada projeto.



**Tabela 4.54. Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma.**

Como a Organização avalia os resultados	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
A Organização avalia os seus resultados e dos seus projetos separadamente, fazendo uso de indicadores de desempenho criados para cada um	00	04	04
Para cada projeto, estabelece metas a todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos	03	01	04
Outros	01	00	01
Total	04	05	09

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0,051$

Na representação da variável “Idade da Organização”, construiu-se uma variável a partir das respostas à questão 06 do questionário da pesquisa. Para a classificação da idade da Organização, selecionaram-se as seguintes opções:

- a) Período de até cinco anos;
- c) Período de dez anos ou mais.

A variável foi construída dessa forma para que se alcançassem dois extremos: as Organizações mais antigas e as mais novas, pois se tinha o intuito de verificar a presença de algum padrão entre esse dois tipos de Organização. Duas Organizações foram retiradas da análise.

Depois de realizado o cruzamento da variável “Idade da Organização” com as variáveis que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas

anteriormente, confirmou-se a presença da relação entre a idade da organização com os entes a quem ela presta contas.

A representação da variável “entes para quem a Organização presta contas”, foi construída a partir das respostas à questão 19, do questionário de pesquisa, que indaga aos respondentes para quem a Organização presta contas. Para essa opção, os respondentes poderiam selecionar uma ou mais opções dentre as quatro alternativas a seguir:

- a) Governo;
- b) Agências de Cooperação;
- c) Doadores;
- d) Comunidade;
- e) Outros

Cada alternativa selecionada era composta da opção sim ou não. Das opções acima, apenas a prestação de contas à comunidade apresentou relação estatisticamente relevante.

Do inter-relacionamento da variável “Idade da Organização” com a variável “entes para quem a Organização presta contas: comunidade” foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 0,9%, no Teste Qui-Quadrado, e de 1,5%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a idade da

Organização e a prestação de contas à comunidade. Esse teste mostra que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas (tabela 4.55). Uma possível explicação para isso é que as Organizações mais novas são as Oscips, cuja legislação exige mais prestação de contas à comunidade.

**Tabela 4.55. Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade.**

A Organização presta contas à comunidade	Variável Idade da Organização		Total
	Período de até 5 anos	Período de 10 anos ou mais	
Sim	08	01	09
Não	03	07	10
Total	11	08	19

Teste Exato de Fisher: Nível de significância :  $p < 0,015$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0,009$

#### **4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas**

Para testar a 4ª questão, que trata da relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas, levantou-se a seguinte hipótese:

#### **4ª Hipótese**

$H_0$  Não existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “práticas de contabilidade gerencial adotadas” pelas Organizações pesquisadas.

H<sub>1</sub> Existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “práticas de contabilidade gerencial adotadas” pelas Organizações pesquisadas.

Para analisar esta hipótese, testou-se a relação entre a qualificação da Organização como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente.

Na operacionalização do teste dessa hipótese, elaborou-se uma variável que determinava se a Organização detinha ou não a qualificação de Oscip. As respostas foram distribuídas em dois grupos:

- a) Os que responderam sim, ou seja, possuem a qualificação;
- b) Os que responderam não, isto é, não possuem a qualificação.

Do cruzamento realizado entre a variável “qualificação como Oscip” com as variáveis que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas anteriormente, verificou-se a existência de relação entre essa qualificação da entidade e apenas duas variáveis:

- a) Prestação de contas à comunidade;
- b) Demonstrativos requeridos na prestação de contas aos doadores da Organização.

Na representação da variável “entes para quem a Organização presta contas”, elaborou-se de uma variável, obtida das respostas à questão 19, do questionário de pesquisa, que questiona os respondentes para quem a Organização

prestava contas. Os respondentes deveriam selecionar para essa questão uma ou mais opções dentre: governo; agências de cooperação; doadores; comunidade; outros

Do cruzamento da variável “Qualificação como Oscip” com a variável “entes para quem a Organização presta contas: comunidade” rejeitou-se a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 4,4%, no Teste Qui-Quadrado, e de 5,6%, no Teste Exato de Fisher, da inexistência de relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação da Organização como Oscip e a prestação de contas à comunidade. Esse teste revela que as Organizações, qualificadas como Oscip, prestam mais contas à comunidade do que aquelas que não possuem essa qualificação (tabela 4.56).

**Tabela 4.56. Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade.**

A Organização Presta contas à comunidade	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	07	04	11
Sim	02	08	10
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,056$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0,044$

No que se refere à prestação de contas aos doadores, avaliaram-se quais os demonstrativos apresentados. A correlação ocorreu entre os seguintes demonstrativos: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, balanço social, demonstração das mutações do patrimônio líquido, relatório de evolução dos projetos notas explicativas.

Para representar a variável “Prestação de contas: Doadores”, construiu-se uma variável obtida das respostas à questão 20, letra “c”, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da pesquisa qual o tipo de relatório emitido na prestação de contas aos seus doadores. Para essa opção, selecionaram-se nove alternativas, correspondentes aos nomes dos demonstrativos emitidos pela Organização, neste tipo de prestação de contas. Para cada tipo de demonstrativos, oferecia-se as seguintes opções :

- c) Os que responderam sim, ou seja, utilizam o demonstrativo;
- d) Os que responderam não, ou seja, não utilizam o demonstrativo;

A primeira variável inter-relacionada com a “classificação como Oscip” que, obteve uma relação significativa, foi a variável “Prestação de Contas - Doadores: balanço patrimonial”. Do inter-relacionamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 2,0%, no Teste Qui-Quadrado, e de 2,9%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores (tabela 4.57).

**Tabela 4.57. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores.**

Utilização do Balanço Patrimonial na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	06	02	08
Sim	03	10	13
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,029$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.020$

A segunda variável que foi cruzada com a variável “classificação como Oscip” e que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Doadores: demonstração do resultado do exercício”. Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,6%, no Teste Qui-Quadrado, e de 7,1%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores (tabela 4.58).

**Tabela 4.58. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores.**

Utilização da Demonstração do Resultado do Exercício na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	06	03	09
Sim	03	09	12
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,071$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.056$

A terceira variável inter-relacionada com a “classificação como Oscip” e que obteve uma relação significativa foi a de “Prestação de Contas - Doadores: balanço social”. Do inter-relacionamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 2,7%, no Teste Qui-Quadrado, e de 3,9%, no Teste Exato de Fisher, da inexistência de relação entre essas variáveis, permitindo aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) da presença da relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores (tabela 4.59).

**Tabela 4.59. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores.**

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	09	07	16
Sim	00	05	05
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,039$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.027$

A quarta variável que foi cruzada com a de “classificação como Oscip”, obtendo uma relação significativa foi a de “Prestação de Contas - Doadores: Notas Explicativas”. Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 1,7%, no Teste Qui-Quadrado, e de 2,4%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, permitindo aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização das notas explicativas aos demonstrativos na prestação de contas aos doadores (tabela 4.60).



**Tabela 4.60. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores.**

Utilização de Notas Explicativas na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	07	03	10
Sim	02	09	11
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $\rho < 0,024$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $\rho < 0.017$

Finalmente, cruzou-se a variável “classificação como Oscip” com a variável “Prestação de Contas - Doadores: demonstração das mutações do patrimônio líquido”. Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 0,4%, no Teste Qui-Quadrado, e de 0,6%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores (tabela 4.61).

**Tabela 4.61. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores.**

Utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	08	03	11
Sim	01	09	10
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $\rho < 0,006$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $\rho < 0.004$

#### **4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.**

Para testar a 5ª questão de pesquisa, referente à relação entre a qualificação da Organização como Oscip e as características, no modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas, questionou-se a seguinte hipótese:

##### **5ª Hipótese**

H<sub>0</sub> Não existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.

H<sub>1</sub> Existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.

Para representar a variável “características do modelo de avaliação de desempenho”, construiu-se uma variável desenvolvida por meio das respostas à questão 39, do questionário de pesquisa, que perguntava aos participantes da pesquisa quais, dentre uma lista, eram as principais características do sistema de medição de desempenho em prática na Organização. Para cada alternativa existia uma escala:

- a) nunca, em outras palavras, não possui a característica;
- b) às vezes;
- c) freqüentemente;

d) sempre.

Outrossim, para que se extraíssem, apenas, as características que realmente estariam presentes nos sistemas de medição de desempenho, decidiu-se agrupar as respostas na seguinte disposição: possui e não possui a característica.

Tomando como ponto de partida o agrupamento dessa resposta, testou-se cada uma das características listadas no questionário. Do cruzamento dessas variáveis foi não foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) de que não existe relação entre essas variáveis, pois nenhum nível de significância foi menor ou igual a 5%.

Submeteram-se, também, à aplicação de teste, os sistemas de medição de desempenho e a qualificação como Oscip, quais foram as principais dificuldades detectadas pelas Organizações, quando decidiram implantar o sistema de medição de desempenho em uso.

A variável “dificuldade” foi construída de acordo com as respostas à questão 40, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação quais, dentre uma lista, eram as principais dificuldades encontradas ao se implantar o sistema de medição de desempenho em prática na Organização. Os respondentes tinham como alternativa a seguinte escala: nenhuma, pouca, média ou muita. Assim, para que se extraíssem, apenas, as dificuldades que realmente foram encontradas, decidiu-se dispor as respostas da seguinte forma: alguma dificuldade (pouca, média ou muita) e nenhuma dificuldade.

Do agrupamento dessa resposta, testou-se cada uma das dificuldades listadas no questionário. Do cruzamento dessas variáveis, foi possível verificar que a

característica “insuficiência de informações para geração de indicadores” foi a única que registrou relação, estatisticamente, significativa com a variável “qualificação como Oscip”:

Conforme demonstrado na tabela 4.62, verifica-se que do cruzamento dessas duas variáveis, foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 2,7%, no Teste Qui-Quadrado, e de 4%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e as Organizações terem sofrido a dificuldade de insuficiência de informações necessárias para formulação de indicadores. As Oscips têm menos problemas com a insuficiência de informações, para geração de indicadores, do que as demais Organizações do Terceiro Setor.

**Tabela 4.62. Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores .**

Insuficiência de informações para geração de indicadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	01	08	09
Sim	06	04	10
Total	07	12	19

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,040$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.027$



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.



Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77

Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101

## SUMÁRIO

### **CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO**

1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10

### **CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO**

2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29

### **CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA**

3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43

### **CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS**

4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99

### **CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS**

5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento

gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de



fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.

4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.

## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro

Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para

participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

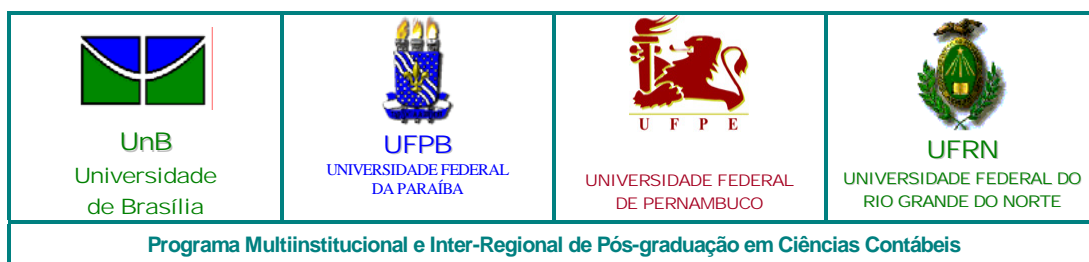
O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o



apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidenciação de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77



Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO</b>	
1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10
<b>CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO</b>	
2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29
<b>CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA</b>	
3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43
<b>CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	
4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99
<b>CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS</b>	
5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento

gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de

fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.



4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.

## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro

Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para

participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o

apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.

## **CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Origem do Terceiro Setor**

De acordo com Salomon (1998), pode-se encontrar registros de atividades filantrópicas, na China Antiga, que foram bastante favorecidos com o Budismo e no Japão, a partir de 1829, com a criação da primeira Fundação Japonesa, a Sociedade da Gratidão.

Segundo Hudson (1999), a filantropia e a caridade são traços da civilização egípcia, na qual se estabeleceu um rígido código moral, sedimentado na justiça social, pois incentivava as pessoas a auxiliarem os menos favorecidos. Na antiga Grécia, existiam movimentos no sentido de alimentar e dar guarida aos viajantes. Na antiga Índia, por volta de 274-232 a.C., o Imperador Asoka se preocupou com a construção de hospitais, o plantio de árvores e a perfuração de poços. A Igreja cristã primitiva instituiu fundos de assistência aos órfãos e às viúvas, cuja contribuição provinha dos mais favorecidos.

De acordo com Arnold (apud Diniz e Matos, 2003, p.4), no século XIX, as Igrejas Católicas e Evangélicas, que já desenvolviam atividades filantrópicas, há pelo menos cem anos, mantinham uma estreita ligação com as Organizações sociais da época que eram constituídas basicamente de orfanatos, asilos, hospitais, escolas, além de outras associações em prol da comunidade carente.

No Brasil, os registros do Terceiro Setor remontam ao período Imperial. Esse conceito se desenvolveu, durante a Primeira República, por meio de ações sociais de caráter unicamente religioso, que sofriam uma forte influência da colonização portuguesa e do domínio da Igreja Católica. A década de 30 até a dos anos 60 foram marcados pela edição, em 1935, no Governo do Presidente Getúlio Vargas, da primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal, além do Conselho Nacional do Serviço Social. Com o início dos anos 70, consolidavam-se novas ações sociais filantrópicas de famílias privilegiadas da sociedade, apesar da ditadura militar limitando a participação popular na esfera pública.

Segundo Oliveira (2003, p.01), Organizações Não-Governamentais estão para o Brasil dos anos 80 como característica de uma Instituição voltada para “...‘assessoria e apoio’ ou ‘a serviço dos grupos de movimentos populares’ - que, de modo quase invisível, havia começado a atuar ‘de costas para o estado’ e ‘nas bases da sociedade’ durante o regime autoritário”. A partir dos anos 90, com o fortalecimento da sociedade civil, as Organizações do Terceiro Setor crescem com firmeza, redefinindo um novo modelo de relação da sociedade com o Estado.

Na Atualidade, o Terceiro Setor assume a posição de um importante parceiro do Governo, pois, otimizando o resultado final, é através dele e de todo o conhecimento sistematizado e coletado ao longo dos anos que o governo pode estabelecer planos de ação e metas de controle. Por outro lado, a iniciativa privada começa a exercer um importante papel para o Terceiro Setor, agregando a ele conhecimentos práticos, ricos em sua base e já implementados de alguma forma na sociedade, com indicadores de resultados e perspectivas de aprimoramento.



## 2.2. O que é “Terceiro Setor”

Fazendo uma sinopse do significado da expressão “Terceiro Setor”, sabe-se que, nos Estados Unidos, este signo lingüístico faz parte do seu vocabulário sociológico corrente que foi traduzido como “Third Sector”. Nesse país, a mesma expressão costuma ser utilizada juntamente com outras palavras ainda hoje utilizadas, como, por exemplo: “non profit organization” (Organizações sem fins lucrativos) e “Organizações voluntárias”. A primeira diz respeito às Organizações cujo objetivo principal não é o lucro, por isso os benefícios financeiros que vierem a existir não poderão ser distribuídos entre seus gestores. A segunda é formada, basicamente, por pessoas que trabalham como voluntários, mantendo-se a característica não lucrativa da primeira expressão.

Já na Inglaterra, devido ao seu caráter tradicionalista, é utilizada a expressão “charities” (caridades), que caracteriza o objeto da Instituição. Na Europa Continental, o termo que predomina é “Organização Não-Governamental” (ONG) e tem sua origem na nomenclatura e na característica Não-Governamental da Organização das Nações Unidas (ONU). Na América Latina, inclusive no Brasil, hoje, o termo mais abrangente é “Organização da Sociedade Civil”.

A criação de programas de cooperação internacional, pela ONU, com a finalidade de promover o desenvolvimento do Terceiro Mundo, fortaleceu e aumentou o número de Organizações Não-Governamentais na Europa Ocidental. As ONGs européias, diante deste desafio, buscaram parceiros em todo o mundo, contribuindo, assim, para o surgimento dessas Instituições no Hemisfério Sul.

No que se refere ao direito brasileiro, configura-se como Organizações do Terceiro Setor ou Organizações Não-Governamentais as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como associações civis e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de algumas necessidades sociais ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais Organizações e agrupamentos sociais dizem respeito a um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação (PAES, 2003).

As associações podem ser definidas, segundo Szazi (2001, p. 27), como “uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa”. A fundação é uma pessoa jurídica, constituída com base em um conjunto de bens com um propósito de um fim social determinado. (MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURÍDICA, CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS, 2003).

Ainda, de acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 20), o novo Código Civil define três espécies de pessoas jurídicas privadas:

as associações civis, as fundações (sem fins lucrativos ou econômicos) e as sociedades (com fins econômicos e partilha dos lucros entre os sócios). As sociedades admitem diversos formatos, como cooperativas, sociedades limitadas e anônimas.

O interessante, observado pelo Manual, é que, no antigo texto do Código Civil, não havia previsão expressa que diferenciasse as associações não-lucrativas das sociedades civis com finalidade lucrativa. segundo o Manual (2003, p. 20), “era

preciso recorrer à interpretação de outros artigos e normas, bem como da jurisprudência e da doutrina”, o que não ocorre no novo texto do código civil.

Assim, de acordo com a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG (2002), o termo “Terceiro Setor” pode ser aplicado a uma associação civil ou fundação que, além de não ter fins lucrativos, sirvam à comunidade, realizem trabalhos de promoção à cidadania e defesa de direitos coletivos (interesses públicos, interesses difusos), lutem contra a exclusão, contribuam para o fortalecimento dos movimentos sociais e para a formação de suas lideranças, visando à constituição e ao pleno exercício de novos direitos sociais, incentivando e subsidiando a participação popular na formulação, monitoramento e implementação das políticas públicas.

### **2.3. Principais Títulos, Declarações e Qualificações do Terceiros Setor**

Segundo o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 51), além dos registros obrigatórios, que são:

- a) constituição formal da Organização (registro em cartório);
- b) regularização fiscal (registro do CNPJ);
- c) regularização trabalhista e regularização do espaço físico, utilizado pela Organização.

Existe também uma gama de procedimentos facultativos que podem acarretar benefícios as Organizações. São eles:

- Reconhecimento de Utilidade Pública Federal (UPF): é regido pela Lei nº 91/35 e pelo Decreto nº 50.517/61. O reconhecimento como UPF é válido por tempo indeterminado e pode ser obtido por associações civis e fundações constituídas no Brasil que sirvam à coletividade.
- Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS): é regido pela Lei nº 8.742/93 e pela Resolução nº 31/99. O CNAS é um conselho paritário de formulação de políticas públicas à assistência social, bem como à instância responsável pela concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas). Alguns órgãos governamentais exigem tais registros, a fim de que uma entidade sem fins lucrativos possa celebrar termos de convênio com o poder público.
- Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP): Título Público, conferido pelo governo federal, que pode ser obtido por associações civis e fundações de direito privado mediante preenchimento de requisitos e adoção de procedimentos estabelecidos pela Lei nº 9.790/99.

Este último título merece destaque, pois, desde a criação da Lei N. 9.790/99, instituiu-se o marco legal do Terceiro Setor. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 65):

“a Lei buscou reconhecer o caráter público de um conjunto de Organizações da sociedade civil até então não reconhecidas pelo Estado, criando um novo sistema classificatório, que também procurou diferenciar Organizações sem fins lucrativos de interesse público daquelas de benefício mútuo (para um número limitado de associados) e de caráter comercial”.

Embora a Lei nº 9.790/99 introduza um novo sistema classificatório, o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003) lembra que a qualificação da Organização como OSCIP não invalida seu registro, enquanto associação civil ou fundação; sendo assim, as respectivas legislações vigoram simultaneamente.

Concorde Paes (2003), a Lei N. 9.790/79 engloba as entidades que formam o Terceiro Setor, aquelas que apresentam em seus estatutos objetivos ou finalidades sociais, direcionadas à execução de atividades de interesse público que abrangem campos, como: assistência social, cultura, saúde, educação, voluntariado, desenvolvimento econômico e social, ética, paz, cidadania, direitos humanos, democracia e outros valores fundamentais, além da defesa, preservação e conservação do meio ambiente.

Além disso, Paes (2003) explicita que essas entidades poderão relacionar-se com a iniciativa pública para realização de projetos por meio de um vínculo de cooperação entre as partes, o que a Lei chama de Termo de Parceria.

Na Lei N. 9790/99, regulamenta-se que é obrigação de cada Oscip, dentre outras, o seguinte:

- Estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma;
- Previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado;
- Previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis, usadas pela Organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;
- Apresentação ao Poder Público, ao término de cada exercício, de um relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo um comparativo específico entre as metas propostas e os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, sob pena de perder a qualificação como Oscip;
- Apresentação anual do relatório de execução de atividade, da demonstração do resultado do exercício, do balanço patrimonial, da demonstração das origens e aplicações de recursos, da demonstração das mutações do patrimônio líquido, das notas explicativas das demonstrações contábeis, para os casos em que os recursos recebidos pelas Oscips forem superiores ou iguais a R\$ 600.000,00;
- Publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado, estabelecido no regulamento da Lei 9.790/99.

- Análise dos resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria por uma comissão de avaliação, composta em comum acordo entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Essa comissão encaminhará à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.

Em consonância com Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), os benefícios que a Lei proporciona aos qualificados como OSCIP são vários, que vão desde incentivos fiscais e doações a recebimento de bens apreendidos ou disponíveis, administrados pela Receita Federal (Portaria nº 256 de 15 de agosto de 2002, do Ministério da Fazenda).

Contudo, o que mais se destaca, no que se remete a esse estudo, é a possibilidade de remuneração de dirigentes. Embora, isso fosse outrora fator determinante para isenção de imposto de renda das Organizações Não-Governamentais; a Lei nº 10.637/2002 já trata de isenção fiscal do imposto de renda para as Oscips que remuneram:

- a) os dirigentes atuantes efetivamente na gestão executiva;
- b) aqueles que a ela prestam serviços específicos e

c) aqueles que tenham vínculo empregatício com a Organização.

#### **2.4. Origem e Evolução da Contabilidade Gerencial**

Segundo Ricardino (2005), William J. Vatter teria publicado, em 1950, o primeiro livro que utilizou a expressão Contabilidade Gerencial ( *Managerial Accounting*) em seu título. Consoante Ricardino (2005, p.10), contabilidade gerencial é:

um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns voltadas a gestão da empresa possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

O Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) define Contabilidade Gerencial como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, utilizadas pela gerência das Organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos seus recursos (ATKINSON ET AL, 2000).

De acordo com Johnson e Kaplan (1993), a demanda por informações de contabilidade gerencial é um fenômeno bem mais recente que da contabilidade propriamente dito. Antes do Século XIX, não existiam níveis de gerência ou empregados assalariados por longos períodos. As negociações aconteciam no



mercado e indicadores de sucesso eram facilmente obtidos. Com a Revolução Industrial e a possibilidade das empresas se beneficiarem com economias de escala, tornou-se interessante para os proprietários das empresas direcionarem significantes somas de capital para os processos de produção das mesmas e, conseqüentemente, desenvolverem novas práticas gerenciais que os auxiliassem nessa etapa.

Para Martins (2003), a Contabilidade Financeira, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais no período da Revolução Industrial. Todavia, com o surgimento da indústria, tornou-se evidente a necessidade da criação de critérios de avaliação de estoques no âmbito industrial. Devido ao crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser concebida como uma forma eficiente de auxílio no desempenho gerencial.

Johnson e Kaplan (1993) relatam que, em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas atualmente, já havia sido desenvolvidas. Essas práticas foram criadas para atender aos gerentes das Organizações, quanto às necessidades de informação e controle que se tornavam cada vez mais complexas e diversificadas.

Atkinson e outros (2000) acreditam que muitas das inovações, instituídas na contabilidade gerencial, datam das décadas iniciais do século XX e surgiram para apoiar o crescimento de empresas multidivisionais diversificadas, como a Dupont e da General Motors. A Dupont Company introduziu uma das inovações que perdura até os dias atuais: a fórmula do Retorno sobre Investimento (ROI – *Return on*

*Investment*) e a General Motors - GM desenvolveu o controle centralizado de responsabilidade descentralizada.

Na atualidade, a contabilidade mais moderna origina sistemas, cada vez mais, eficientes que permitam um melhor gerenciamento das Organizações, como o intuito de conseguirem atender completamente as duas mais recentes e, provavelmente, mais importantes tarefas: controle e decisão (MARTINS, 2003).

## **2.5. Contabilidade Gerencial para as Organizações do Terceiro Setor**

Para Camargo e outros (2002, p. 20), o Terceiro Setor não pode negar seus vínculos com o capitalismo, o que pode proporcionar vantagens competitivas capazes de alavancar o setor. Com a nova era da informação, que teve início concomitantemente com globalização das economias, a facilidade de se comunicar tornou-se cada vez maior, permitindo as entidades eliminar as barreiras geográficas existentes, construindo, assim, uma rede de relacionamentos entre entidades capazes de permutar entre si experiências que congreguem agentes de interesses comuns.

A gestão de entidades Não-Governamentais sem fins lucrativos, conforme ressalta Roesch (2003), principiou o interesse dos estudiosos no assunto nos últimos anos, devido às mudanças organizacionais que ocorreram nesse tipo de instituição. De acordo com Lewis (apud Roesch, 2003), propostas gerenciais para Organizações do Terceiro Setor, são oferecidas por diversas obras acadêmicas que sofrem influência de conceitos gerenciais de múltiplas origens, a saber: da literatura do

Terceiro Setor, surgem conceitos como voluntariado, *advocacy*, governança e avaliação participativa; do setor público, os conceitos de prestação de contas, transparência e construção de capacidades; Do setor privado, planejamento estratégico, administração por objetivos, entre outros.

Fundamentando-se nos conceitos emanados do setor privado, Drucker (2001), mostra que a missão de uma Organização é a razão de fazer o que se propõe a fazer, a razão de ser da Organização. A missão informa o motivo pelo qual a entidade quer ser lembrada. Ainda, conforme o autor, as Instituições sem fins lucrativos existem unicamente por causa da definição de sua missão. Ele ainda salienta que a missão caracteriza-se pelo longo prazo e que, embora necessite de esforços a curto prazo e freqüentemente de resultados de curto prazo, a missão, começa sempre com objetivos que demandam um prazo longo.

É fundamental em uma Organização do Terceiro Setor demonstrar estar orientada para o resultado, mesmo não tendo seu foco no lucro. Dessa forma, a Organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços conduzem-na a um bom resultado. Segundo Drucker (2001, p. 23), o resultado final de uma Organização do Terceiro Setor deve ser *“medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas”*. Mediante tal assertiva, o autor afirma que a estratégia da Organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

De acordo com Kaplan e Norton (2001), as Organizações não lucrativas têm tipicamente a dificuldade de definir com clareza a sua estratégia. A maioria de seus planos estratégicos consiste numa lista de programas e iniciativas e não nos

resultados que a Organização pretende atingir, ou seja, a missão e a visão da Organização não estão articuladas.

Em pesquisa realizada por Tenório (2001), no estado do Rio de Janeiro, com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor, verificou-se que as características inerentes a estas entidades e à evolução do seu papel têm profundas implicações no tipo de gestão por elas praticado. Identificou-se, ainda, através dos resultados da pesquisa, que nem sempre as entidades possuem uma visão clara e definida de sua missão, dificultando, assim, o estabelecimento de ações, a fixação de objetivos e metas e a avaliação de seus resultados.

Dessa forma, a definição da missão é tarefa difícil, todavia de grande importância no que tange ao gerenciamento de Organizações do Terceiro Setor. Segundo Voltolini (2004), as Organizações Não-Governamentais devem dar ênfase à prática do planejamento estratégico, pois a competência estratégica se torna essencial no momento que essas Organizações passam a atuar de forma articulada com outros atores sociais, como instrumento de desenvolvimento.

De acordo com Korten (apud. Voltolini, 2004, p.42), existem três gerações das Organizações Não-Governamentais, a saber:

Geração um: as Organizações foram estabelecidas com o objetivo de prestar assistência e bem-estar em resposta às situações de emergência;

Geração dois: eram Organizações de desenvolvimento local de pequena escala, que foram estabelecidas baseadas na teoria de que a melhoria sustentável no nível dos pobres depende do

aumento de sua capacidade em encontrar suas próprias necessidades, com seus próprios recursos;

Geração três: são criadas como parte de sistemas sustentáveis de desenvolvimento, nos quais o desenvolvimento próprio depende de sistemas que unem Organizações públicas e privadas, integrando iniciativas locais num ambiente de apoio ao desenvolvimento.

De acordo com a visão Korten (apud Votolini, 2004), a competência estratégica é útil a todas as gerações das Organizações sem fins lucrativos. Contudo, é essencial à terceira geração, tendo em vista que estas dependem de um sistema que articula Organizações públicas e privadas, integrando suas iniciativas.

Outro ponto de fundamental importância, no que diz respeito à estratégia de Organizações sem fins lucrativos, é o da definição sobre quem são os seus clientes.

Para Drucker (2001, p. 23), os clientes são aqueles que *“devem ser satisfeitos para que a Organização alcance resultados”*. O cliente, dito primário, é aquele cuja vida foi transformada pelas ações da Organização. Os secundários são aqueles que trabalham pela entidade (voluntários e funcionários), os doadores e as fontes de referência. Ainda para o autor, a Organização deve, inevitavelmente, criar valor para seus clientes que venha a satisfazer, portanto, suas necessidades e desejos.

Ainda, para Drucker (2002), uma instituição eficaz precisa, também, estabelecer estratégias para formação de sua base de doadores. Em instituições dessa natureza, os doadores são ditos clientes da instituição, tendo em vista que estes só investem seus recursos naquelas que apresentam suas ações concretizadas.

Kaplan e Norton (2001) relatam que não é usual encontrar-se Organizações sem fins lucrativos com uma estratégia centrada na liderança de seus produtos nem na de seus doadores; devendo possuir duas estratégias básicas, a saber: quem são seus clientes e o valor que a Organização representa para eles, pois nenhuma delas inicia com seu produto, mas com o fim, que é a satisfação do seu cliente.

Diante do exposto, o planejamento estratégico de Organizações sem fins lucrativos deve ser um fluxo iniciado, primeiramente, com uma revisão externa e a seguir interna da Organização.

As práticas organizacionais de uma entidade do Terceiro Setor devem exibir o conhecimento, a responsabilidade, a visão e a missão da entidade. O resultado é um processo estratégico que promove o crescimento da liderança crítica e desenvolve a evidência direta do impacto organizacional.

Este comportamento - gerência fundamentada no relacionamento com doadores - estabelece uma ligação estreita ao alcance das metas estabelecidas. O método de direcionadores da missão ilustra o foco externo, o que dá a Organização maior segurança financeira e uma demonstração de transparência perante a comunidade em que está inserida.

No que se refere à estrutura financeira de uma Organização do Terceiro Setor, pode-se notar que esta é composta, principalmente, por doações. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003), as doações têm períodos programados de entradas, no entanto dependem de uma prestação de contas dos desembolsos anteriores, que devem registrar, com muita transparência e clareza, os gastos e as sobras, se

houver. Dessa forma, a dependência de recursos financeiros obriga essas Organizações a sempre aperfeiçoarem a sua forma de administrar.

O Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003) propõe um processo simplificado de administração das finanças de uma entidade do Terceiro Setor:

- a) abertura de uma conta bancária específica para cada agência de cooperação;
- b) fundo fixo de caixa para pequenos gastos;
- c) fluxo de caixa mensal;
- d) controle dos gastos com viagens;
- e) controle das contas a pagar;
- f) conciliação mensal dos saldos das contas bancárias;
- g) controle dos empréstimos entre projetos desenvolvidos;
- h) escrituração contábil;
- i) relatórios financeiros às agências de cooperação.

Outro item a ser observado são os orçamentos realizados. De acordo com Garrison e Noreen (2001), a elaboração de vários orçamentos permite ao gestor uma melhor visualização da alocação dos recursos e coordenação de suas

atividades. Os orçamentos implicam os procedimentos, geralmente, adotados pelas empresas (privadas) para atingir seus níveis de lucro desejados.

De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), numa Organização do Terceiro Setor, o orçamento possibilita aos gestores uma previsão mais ampla das situações que poderão ocorrer num determinado período e ao final deste será feita uma avaliação da utilização dos recursos estabelecidos no orçamento para que se possa estabelecer a *performance* administrativa. Desta forma, a base de um planejamento de lucro em entidades lucrativas e do manuseio dos recursos em Organizações não lucrativas constitui-se um bom sistema de orçamento.

## **2.6. Avaliação de *Performance* e Medição de *Output's***

Historicamente, os sistemas de avaliação de *Performance* e medição de *output's* desenvolveram-se com o objetivo de monitorar e manter o controle organizacional e de auxiliar no processo de implementação e gerenciamento das melhorias e mudanças.

Neely e Bourne (2000) ressaltam que, nos últimos vinte anos, houve uma grande evolução do processo de mensuração de desempenho nas empresas, principalmente no tocante às medidas de desempenho organizacional. As primeiras medidas financeiras e procedimentos de controle orçamentários se desenvolveram no início do século XX, porém esses sistemas já estavam bem definidos e evoluídos até o início da década de 80.



No final da década de 80, emergiu um interesse por novas medidas de desempenho, mas os gestores ainda discutiam os sistemas de mensuração de desempenho organizacional, de forma isolada. Falava-se, contudo, na incorporação de medidas sobre: lucro econômico, satisfação do cliente, satisfação dos empregados, performance operacional interna, capital de giro e ativo intangível. (KALD e NILSSON, 2000).

A administração distribui-se em quatro funções básicas que, respectivamente, são: planejar, organizar, dirigir e controlar. Nesta etapa, o *planejamento* configura-se como o momento de traçar um programa de ação que vislumbre um ambiente futuro; a *Organização* busca realizar as ações planejadas de forma estruturada, com a finalidade de obter o máximo de resultado com o mínimo de recursos utilizados; a *direção* tem por finalidade realizar as ações planejadas, utilizando-se dos indivíduos que compõem a Organização; e o *controle* tem por meta assegurar a execução de todas as ações da forma como foram planejadas.

Por meio da função de controle, pode-se saber se as estratégias, adotadas pela Organização, estão sendo obtidas de forma eficiente e eficaz. Segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.28), qualquer sistema de controle possui quatro componentes:

- a) detector ou sensor;
- b) avaliador;
- c) executante;

d) comunicação.

O sensor ou detector é um componente de medição. O avaliador determina a importância da situação que está ocorrendo e que é avaliada, quase sempre, em função de um padrão ou de uma expectativa do que deveria ter ocorrido. O executante é o componente que alerta sobre o comportamento do sistema, quando o avaliador mostra a necessidade de se alterar algo. Este dispositivo também pode ser chamado de retroalimentador. A comunicação forma um fluxo de informação entre o detector e o avaliador e o avaliador e o executante.

Os Sistemas de Avaliação de Desempenho estão intimamente ligados à função de controle da administração. Ainda, segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.559): “os Sistemas de Avaliação de Desempenho (Performance Measurement Systems – PMS) tem o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada”.

Concorde Gonçalves (2002, p. 01), de maneira geral, todas as empresas necessitam de um sistema de avaliação de desempenho, pois a realização contínua do processo de avaliação permite que a empresa saiba como vai a eficiência e a eficácia de sua estrutura, bem como se comportam as pessoas, os processos e os programas da Organização.

Para Neely e outros (1996), a medição de desempenho significa o processo de quantificar a eficiência e a eficácia das ações tomadas pela empresa. Já na concepção de Padoveze (2004, p.244):

Avaliar um desempenho é um meio para se tomar decisões adequadas. Constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar

adequadamente um desempenho, requisitos para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

Kaplan e Norton (1997) destacam, como um dos principais objetivos de qualquer sistema de mensuração de desempenho, o de alimentar, de forma adequada, os sistemas de incentivos dos funcionários e executivos da Organização, pois tal sistema deve motivar todos os empregados e gestores a implementar, com sucesso, a estratégia da empresa. Os autores ainda ressaltam que aquilo que não é medido, não pode ser gerenciado.

Miranda & Silva (2002, p.132) apresentam, de forma sucinta, um rol das principais razões para que uma Organização decida investir em Sistemas de Medição de Desempenho. São elas:

(a) controlar as atividades operacionais da empresa; (b) alimentar os sistemas de incentivos de funcionários; (c) controlar o planejamento; (d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; (e) identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; (f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

Miranda & Silva (2002, p. 133) afirmam que “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”.

Ainda de acordo com os autores (op.cit., 2002), para se avaliar o desempenho, é necessário o estabelecimento de métricas que possam orientar o gestor a avaliar o que pretende de fato medir. Tais métricas são as peças principais de um sistema de avaliação e podem apresentar-se na literatura com outras denominações como, por exemplo, indicadores de desempenho e /ou indicador/ medida de performance.

De acordo com Harbour (1997, p.07), “*indicador de performance é a medida de performance comparativa usada para responder a questão ‘como nós estamos indo?’ para um aspecto específico*”. Miranda & Silva (2002) concebem, basicamente, dois tipos de indicadores: os absolutos e os relativos ou índices. Os primeiros compreendem medidas absolutas, financeiras ou não; o segundo o resultado da comparação entre duas medidas, como os usados, por exemplo, na análise e avaliação de demonstrações contábeis.

A avaliação do desempenho em entidades do Terceiro Setor está intimamente relacionada ao conceito de *Accountability* que, segundo Nakagawa (1991), conota a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades decorrentes de uma delegação de poderes.

As Organizações Não-Governamentais, sem fins lucrativos, podem utilizar o modelo que lhes for conveniente na avaliação de seu desempenho. Kaplan e Norton (2001, p.25), por exemplo, utilizaram o Balance Scorecard em Organizações Não-Governamentais, com o intuito de avaliar seu desempenho, e foram bem sucedidos.

O modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (2001) não está voltado unicamente para medidas financeiras, como ocorre nos modelos tradicionais de medição, mas para uma metodologia de medição de desempenho gerencial, que é a representação equilibrada das medidas financeiras e operacionais, organizadas com base nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

Kaplan & Norton (1997, p.09) afirmam que o *Balanced Scorecard* é uma metodologia “que deve traduzir a missão e a estratégia de uma entidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis (...)”.

Ainda, segundo Kaplan e Norton (1997), a maior dificuldade na aplicação do *Balanced Scorecard* original em Organizações sem fins lucrativos, é o fato de que, no original, a perspectiva financeira se encontra no topo da hierarquia do Modelo. Como o foco dessas instituições não é o lucro, os gestores teriam de reestruturar o Modelo original, definindo assim uma nova perspectiva para o topo que espelhasse o objetivo maior da Instituição.

Desta forma, concorde Kaplan e Norton (1997), a perspectiva que melhor se encaixaria no alto do *Scorecard*, no caso das Organizações do Terceiro Setor, seria a dos clientes ou constituintes, representados pelos doadores e beneficiados. Todavia, as medidas de caráter financeiro, de processos internos e de aprendizado e crescimento devem estar em equilíbrio com a do cliente, para que o objetivo maior da Organização seja cumprido.

De acordo com Drucker (2002), os indivíduos sempre perguntam quais são as diferenças entre empresas e instituições sem fins lucrativos. Para o autor, a maior diferença talvez seja o desempenho. Normalmente, as empresas definem desempenho de forma restrita, ou seja, como lucro. Em uma Organização do Terceiro Setor não existe lucro, por isso a quantificação de seus resultados torna-se uma tarefa difícil, mas uma vez estabelecida, a Organização poderá avaliar não só qualitativa, mas quantitativamente suas ações.

Avaliar o desempenho das Organizações é de fundamental importância, de sorte que, através dessa avaliação, é que os gestores poderão medir a eficiência em todos os níveis da Organização. É também importante ressaltar que a escolha das métricas devem estar ligadas aos objetivos estratégicos da Organização e permitam a todos os níveis hierárquicos da empresa avaliar o progresso das metas pré-estabelecidas.

## CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA

### 3.1. Modelo Conceitual

O modelo conceitual, apresentado na figura 1, tem a função de auxiliar na elaboração das hipóteses analisadas no capítulo 4. O modelo tem como premissa testar se os atributos dos gestores e das empresas influenciam nas características dos sistemas de medição, bem como se as características dos sistemas de medição influenciam no desempenho da empresa.

Para Pidd (1998, p.25), “um modelo é uma representação externa e explícita da realidade vista pela pessoa que deseja usar aquele modelo para atender, mudar, gerenciar e controlar parte daquela realidade”. Assim, a construção desse modelo objetiva, simultaneamente, representar graficamente e simplificar algum aspecto da realidade que seja relevante para o seu usuário.

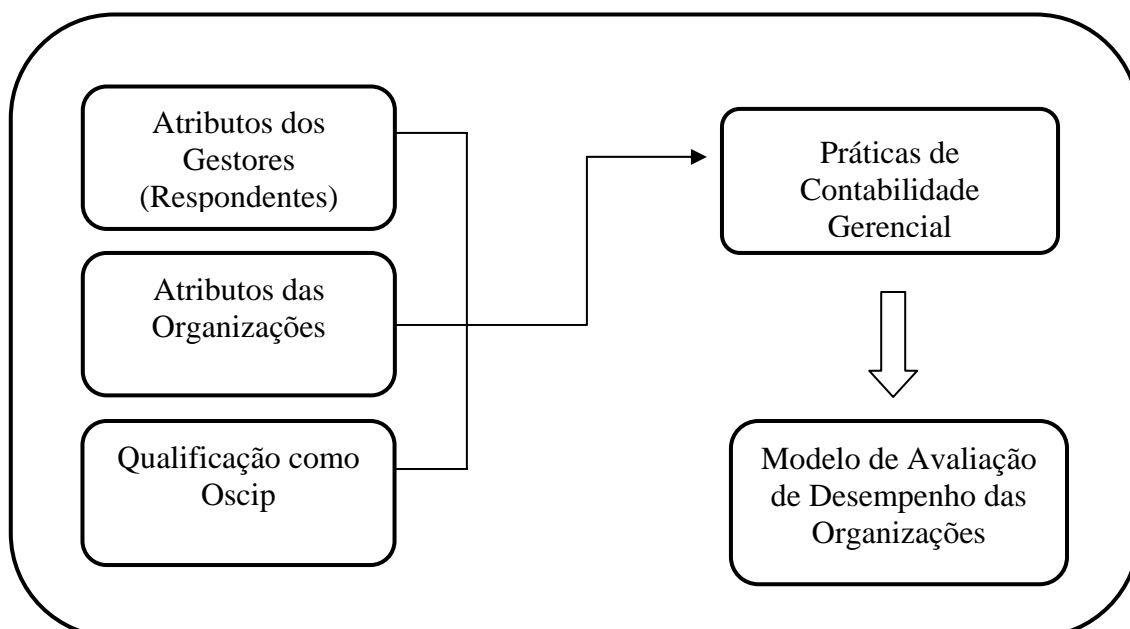
Segundo Checklan (1981) e Rosenhead (1989), os modelos são exemplos de abordagens formais à estruturação de problemas. Tal metodologia caracteriza-se pela existência, entre outras, das etapas seguintes que foram observadas para a elaboração e validação do modelo conceitual proposto:

1. Situação problemática não estruturada (análise cultural);
2. Situação problemática expressa (análise cultural);
3. Definições-chave de sistemas relevantes (análise lógica);

4. Elaboração do modelo conceitual (análise lógica);
5. Comparação de item 4 com item 2 (análise cultural);
6. Ações para responder à situação problemática (análise cultural).

O Modelo Conceitual que dá suporte às hipóteses formuladas neste estudo tem o propósito de embasar teoricamente as possíveis correlações que existam entre os atributos dos gestores e das organizações com as práticas de contabilidade gerencial. De acordo com o modelo (Figura 1), espera-se que os atributos dos gestores e das organizações tenham influência na escolha das práticas de contabilidade das organizações investigadas, bem como na escolha do modelo de avaliação de desempenho das mesmas.

Figura 1. Modelo Conceitual



Fonte: o autor



### 3.2. Procedimentos Metodológicos

Face à escassez de pesquisas, no tocante à utilização de ferramentas da contabilidade gerencial em Organizações do Terceiro Setor, este estudo está centrado numa pesquisa realizada por Ashford (1989), nos Estados Unidos, cujo objetivo foi a investigação das práticas de Contabilidade Gerencial, utilizadas por Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos.

Para atingir os objetivos propostos, nesta dissertação, será utilizado como procedimentos metodológicos: a pesquisa exploratória por meio da aplicação de um questionário não identificado a ser respondido pelos gestores das Organizações selecionadas e a técnica de documentação indireta, utilizando a pesquisa documental e bibliográfica especializada.

Segundo Marconi e Lakatos (2001), na documentação direta, os dados são levantados nos locais onde os fenômenos acontecem, podendo serem extraídos por meio de pesquisa de campo ou da pesquisa de laboratório. Na documentação indireta, os dados são provenientes de terceiros e podem se dividir em pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

A pesquisa documental que traz, em sua formatação, materiais escritos ou não, ou ainda não elaborados, podem constituir uma fonte de informação para a pesquisa científica (MARCONI & LAKATOS, 2001).

Na concepção de Gil (2002), a bibliografia refere-se ao levantamento de toda bibliografia, de cunho científico, já publicada em livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Ainda, segundo o autor (op. cit, 2002), “a principal

vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Silva (2003) considera que este tipo de pesquisa “é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte de pesquisa empírica”.

Dessa forma, inicialmente realizou-se um levantamento bibliográfico. Após essa etapa, procedeu-se a coleta dos dados da pesquisa de campo, por meio de um questionário, cuja construção está centrada na pesquisa bibliográfica e na identificação das práticas de contabilidade gerencial encontradas na literatura especializada. Dessa forma, obtiveram-se os subsídios necessários para a realização desta investigação. Após a coleta dos dados, procedeu-se a análise dos resultados.

### **3.3. Questionário da Pesquisa**

O questionário da pesquisa, apresentado no apêndice, foi elaborado tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em práticas de contabilidade gerencial. A revisão bibliográfica, realizada para desenvolver o questionário, foi concebida em livros, em artigos científicos, na Internet e nos sistemas de buscas disponíveis na Universidade Federal de Pernambuco (PROQUEST, periódicos CAPES e similares). As informações, obtidas nessas fontes, constituíram os subsídios necessários à elaboração do questionário e este deu suporte à realização desta investigação.

O questionário foi dividido em cinco grupos de questões:

- **Caracterização do entrevistado:** nesta seção, são descritas algumas características dos entrevistados e quatro aspectos foram investigados: cargo/função; idade; tempo em que atua na Organização e grau de instrução.
- **Caracterização da Organização:** apresenta-se, nesta seção, as características das Organizações participantes da pesquisa, sendo investigados, portanto, os seguintes aspectos: o porte da Organização, o seu formato institucional, a qualificação enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, o tempo de sua existência, o número de funcionários e voluntários e alguns aspectos sobre a missão da Organização.
- **Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na Organização:** nesta seção, são apresentados alguns itens relacionados aos beneficiados da Organização e aos seus interessados, investigando-se, portanto, os seguintes aspectos: os principais incentivos oferecidos aos funcionários, aos voluntários, aos parceiros e doadores, a realização de pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados, bem como a satisfação do ambiente de trabalho, o incentivo oferecido a funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores a apresentarem sugestões e o monitoramento e *feedback* das sugestões apresentadas.
- **Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela Organização:** nesta, apresentam-se os resultados relacionados com

as questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial e financeira da Organização. Foram pesquisados os seguintes pontos de vista: relatórios financeiros e gerenciais utilizados pela Organização; prestação de contas; escrituração contábil; custos; planejamento e orçamento.

- **Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional:** aqui, apresenta-se a parte da investigação ligada aos aspectos relativos à medição de desempenho das Organizações respondentes. Os itens pesquisados foram: a existência ou não de medição sistemática do desempenho organizacional; quais os resultados avaliados pela Organização; qual a periodicidade da avaliação dos resultados da mesma; quem participa da análise dos resultados; que grupos de medidas de desempenho são utilizados; quais os indicadores de desempenho utilizados; quais os fatores que levaram a Organização à implantação de um sistema de avaliação de desempenho; se a Organização faz um *benchmarking* entre o seu desempenho e o de outras com características similares; quais as principais fontes de informação, destinada a fazer o *benchmarking*; quais as características do sistema de medição de desempenho organizacional em prática na Organização e quais as possíveis dificuldades encontradas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição de desempenho da Organização.

A primeira versão do questionário foi aplicada com o intuito de verificar a clareza das questões, a existência de perguntas desnecessárias e, principalmente, receber sugestões para melhorá-lo. O pré-teste foi realizado em 3 (três) Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife.

### 3.4. População e Características da Amostra

Embora a pesquisa realizada por Ashford (1989) tenha selecionado uma amostra que fosse composta por cinco tipos de Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos (serviços de caridade, escolas, associações profissionais, albergues e fundos de concessão de bolsas), para a realização deste estudo, por questões orçamentárias, optou-se por definir uma amostra selecionada pelo critério de conveniência, ou seja, empresas com localização mais acessível, como também pelo conhecimento de possíveis respondentes ou de pessoas que pudessem facilitar o acesso a essas Organizações. Gil (2002, p.132) destaca que, nas pesquisas com envolvimento de variáveis qualitativas, a aplicação da intencionalidade é mais recomendável. O autor afirma:

Uma amostra intencional, em que os indivíduos são selecionados a partir de certas características tidas como relevantes pelos pesquisadores e participantes, mostra-se mais adequada para a obtenção de dados de natureza qualitativa...A intencionalidade torna uma pesquisa mais rica em termos qualitativos...

A princípio, foram selecionadas 66 Organizações; 42 cadastradas pelo Ministério da Justiça e 24 cadastradas pelo Mapa do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife. Após a primeira seleção, verificou-se que 11 Organizações estavam cadastradas no Ministério da Justiça, como também constavam no cadastro do Mapa do Terceiro Setor. Assim, a seleção inicial das 66 Organizações foi reduzida para 45 Organizações. Dessas, 21 entidades aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram

aplicados com a presença da pesquisadora, que visitava as Organizações e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

### 3.5. Tratamento Estatístico

A princípio, o tratamento estatístico adotado será a análise descritiva dos dados. Serão utilizadas as medidas de posição (média, moda e mediana), dispersão (desvio-padrão) e comparação de frequências (proporção e porcentagem). Em seguida, 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.

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 (op. cit. p.117), 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, que é o caso da maioria das variáveis da pesquisa.

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

- Quando  $N > 40$  (N representa o número de observações), usar o Teste Qui-Quadrado com a correção de continuidade (correção de Yates).

- Quando  $20 \leq N \leq 40$ , o Teste Qui-Quadrado pode ser empregado, desde que nenhuma das frequências esperadas seja inferior a 5. Se a menor frequência esperada for inferior a 5, recomenda-se Teste Exato de Fisher.
- Quando  $N < 20$ , utilizar o Teste Exato de Fisher em qualquer caso.

Assim, Siegel (1975) 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 que a verdadeira hipótese nula esteja sendo rejeitada.

Neste estudo, em alguns casos, o nível de significância de 5% foi relaxado, tendo em vista que os resultados podem revelar indícios que mereçam serem investigados em futuros estudos.

Empregou-se o software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0 para a análise descritiva e para os testes de hipóteses.



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005





**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77

Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO</b>	
1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10
<b>CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO</b>	
2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29
<b>CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA</b>	
3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43
<b>CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	
4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99
<b>CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS</b>	
5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105



<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento

gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de

fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.

4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.

## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro



Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para

participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o

apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

RECIFE - PE

2005



**ANA CAROLINA MIRANDA DA SILVA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES  
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA REGIÃO METROPOLITANA  
DO RECIFE – PE**

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. Luiz Carlos Miranda, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

RECIFE - PE

2005

## DEDICATÓRIA

A Deus;

A meu pai Marcos Antônio Pereira da Silva (*in memoriam*) e à minha mãe Ana Elizabeth Miranda da Silva, por todo o incentivo, amor e dedicação.

À Meu marido, Luiz Otávio, como reconhecimento pelo amor, carinho, ajuda e compreensão durante todo o tempo.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D., meu orientador, que com sabedoria, dedicação, inteligência, disciplina, entusiasmo e, acima de tudo, companheirismo, soube tão bem me conduzir nesta importante fase da minha vida. Quero agradecer-lhe de forma muito especial, pelo seu empenho.

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

Aos meus amigos (as) do mestrado: Rosa Fidélia, Eduardo Pyrrho e Ivone Souza pela amizade construída para a eternidade.

Aos gestores das organizações participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário.

Ao amigo Dinamérico (UFPE) e Márcia (UnB), pelo apoio e presteza durante o mestrado.



Silva, Ana Carolina Miranda da. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE. Dissertação de mestrado, programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2005, 123 f.

## RESUMO

A Dissertação de Mestrado tem como objetivo analisar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. A pesquisa procura responder quais as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por essas Organizações, bem como testar um modelo conceitual que questiona: a) se existe relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas; b) se existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas por elas; c) se existe relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas; e d) se existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas. As informações, tomadas como base para o estudo, foram obtidas por meio de uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 (vinte e uma) Organizações da cidade do Recife, capital do Estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as Organizações que possuem a qualificação de Oscip – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público –, adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

**PALAVRAS-CHAVE:** Terceiro Setor, Práticas de Contabilidade Gerencial, Modelos de Avaliação de Desempenho, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - Oscip.

Silva, Ana Carolina Miranda da. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations : a study of the metropolitan region of Recife – PE. Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2005, 123 f.

## **ABSTRACT**

This study investigates management accounting practices in the Third Sector Organizations (TSO), located at Recife Metropolitan Area. The research's aim is to determine management accounting practices used by these Organizations, as well as to test a conceptual model which enquires: a) whether there is a relationship between management characteristics and management accounting practices adopted by the researched organizations; b) whether there is a relationships between Organizations characteristics and the management accounting practices they adopt; c) whether there's is a relationship between OSCIP and the management accounting practices adopted; and d) whether there is a relationship between OSCIP and the features of the performance evaluation model adopted. The research's data were obtained by an empirical research using questionnaires, applied in the city of Recife, capital of the State of Pernambuco. Twenty one organizations participated. One of the outstanding points of the research was the evidence that Organizations classified as OSCIP - Public Interest Civil Societies – adopted practices of management accounting superior than other TSO.

*KEYWORDS:* Third Sector, Management Accounting Practices, Performance Assessment Models, Public Interest Civil Society Organizations – OSCIP

## LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo / função dos respondentes	46
Tabela 4.2	Idade dos respondentes	47
Tabela 4.3	Tempo de atuação dos respondentes na Organização	47
Tabela 4.4	Grau de instrução dos respondentes	48
Tabela 4.5	Porte da Organização	49
Tabela 4.6	Tempo de funcionamento da Organização	50
Tabela 4.7	Número de pessoal	52
Tabela 4.8	Missão Organizacional	54
Tabela 4.9	Incentivo a Funcionários e Voluntários	55
Tabela 4.10	Incentivo a parceiros e doadores	55
Tabela 4.11	Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados	56
Tabela 4.12	Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho	56
Tabela 4.13	Incentivo à apresentação de sugestões	57
Tabela 4.14	Monitoramento de sugestões	57
Tabela 4.15	<i>Feedback</i> às sugestões apresentadas	57
Tabela 4.16	Balanco Patrimonial	58
Tabela 4.17	Demonstração do Resultado do Exercício	59
Tabela 4.18	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	59
Tabela 4.19	Notas Explicativas	59
Tabela 4.20	Fluxo de Caixa	60
Tabela 4.21	Relatório de Evolução dos Projetos	60
Tabela 4.22	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	60
Tabela 4.23	Demonstração do Valor Adicionado	61
Tabela 4.24	Balanco Social	61
Tabela 4.25	Prestação de Contas	61
Tabela 4.26	Prestação de contas para o governo	62
Tabela 4.27	Prestação de contas para as agencias de cooperação	63
Tabela 4.28	Prestação de contas para os doadores	63
Tabela 4.29	Prestação de contas para a comunidade	64
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis	65
Tabela 4.31	Freqüência da elaboração das informações contábeis	65
Tabela 4.32	Cálculo dos custos e método de custeio	66
Tabela 4.33	Realização de Planejamento	66
Tabela 4.34	Utilização de orçamento	67
Tabela 4.35	Comparação das metas orçadas com as planejadas	67
Tabela 4.36	Divulgação das metas	68
Tabela 4.37	Avaliação de desempenho	69
Tabela 4.38	Resultados avaliados	69
Tabela 4.39	Periodicidade da avaliação dos resultados	70
Tabela 4.40	Participantes da análise dos resultados da avaliação	71
Tabela 4.41	Grupos de medidas de desempenho utilizadas	72
Tabela 4.42	Número de grupos de medidas	72
Tabela 4.43	Indicadores utilizados	74
Tabela 4.44	Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho	75
Tabela 4.45	Prática de <i>Benchmarking</i>	75
Tabela 4.46	Principais fontes de informação para realização do <i>benchmarking</i>	76
Tabela 4.47	Características do sistema de medição de desempenho	77

Tabela 4.48	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização	78
Tabela 4.49	Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de <i>benchmarking</i>	81
Tabela 4.50	Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade	83
Tabela 4.51	Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação	86
Tabela 4.52	Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas as agências de cooperação	87
Tabela 4.53	Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação	88
Tabela 4.54	Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma	90
Tabela 4.55	Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade	92
Tabela 4.56	Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade	94
Tabela 4.57	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.58	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores	96
Tabela 4.59	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores	97
Tabela 4.60	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.61	Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores	98
Tabela 4.62	Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores	101

## SUMÁRIO

### **CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO**

1.1. Considerações iniciais	01
1.2. Caracterização do problema	02
1.3. Objetivos da pesquisa	03
1.3.1. Objetivo geral	03
1.3.2. Objetivos específicos	04
1.4. Questões da pesquisa	05
1.5. Relevância da pesquisa	07
1.6. Delimitação da pesquisa	09
1.7. Estrutura do estudo	10

### **CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO**

2.1. Origem do Terceiro Setor	12
2.2. O que é “Terceiro Setor”	14
2.3. Principais títulos, declarações e qualificações do Terceiros Setor	16
2.4. Origem e evolução da contabilidade gerencial	21
2.5. Contabilidade gerencial para as Organizações do Terceiro Setor	23
2.6. Avaliação de <i>performance</i> e medição de <i>outout's</i>	29

### **CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA**

3.1. Modelo conceitual	36
3.2. Procedimentos metodologicos	38
3.3. Questionário da pesquisa	39
3.4. População e características da amostra	42
3.5. Tratamento estatístico	43

### **CAPÍTULO 4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS**

4.1. Análise descritiva dos resultados	45
4.1.1. Caracterização do entrevistado	46
4.1.2. Caracterização da organização	48
4.1.3. Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na organização	54
4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização	58
4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional	68
4.2. Análise das hipóteses	78
4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas	80
4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	84
4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas	92
4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.	99

### **CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS**

5.1. Conclusões	102
5.2. Limitações e sugestões para futuras pesquisas	105

<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	107
<b>APÊNDICE – Questionário de pesquisa</b>	114

## **CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO**

### **1.1. Considerações Iniciais**

A presente Dissertação de Mestrado tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife.

A Dissertação baseou-se no estudo realizado por Ashford (1989) nos Estados Unidos. Apesar de não ser uma pesquisa recente, ainda não existe no Brasil um expressivo número de trabalhos semelhantes ao realizado por Ashford.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

De acordo com Loschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento

gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

As informações necessárias, para se atingir todos os objetivos pretendidos, serão colhidas através da aplicação de um questionário, realizado com os gestores das Organizações selecionadas, como também a técnica de documentação indireta por meio da pesquisa documental e bibliográfica.

## **1. 2. Caracterização do Problema**

A era da informação trouxe para o mundo empresarial a necessidade de uma mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das premissas da concorrência industrial. Segundo Kaplan (1997, p. 09):

As Organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Esse novo cenário organizacional exige, não só dos Setores Público e Privado como do Terceiro Setor, metodologias cada vez mais modernas e eficientes de gerenciamento, sugerindo novas técnicas que permitam uma melhor orientação organizacional.

Consoante com Diniz e Mattos (2003), em décadas anteriores a dos anos 80, o macro-ambiente das Organizações Não-Governamentais, que compõem o Terceiro Setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de



fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere à eficácia e aos impactos nos seus resultados. Tal contexto ocasionou uma falta de preocupação dessas Organizações com o seu gerenciamento estratégico.

Ainda, segundo Diniz e Mattos (2003), embora o Terceiro Setor seja freqüentemente explorado como um novo campo de estudo às inovações administrativas, pouco se conhece sobre o desenvolvimento de teorias voltadas especificamente para este setor .

Mediante este contexto, surge o problema a ser pesquisado: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?**

### **1. 3. Objetivo da Pesquisa**

A dissertação, especificamente, aborda a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, por Organizações do Terceiro Setor, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor.

### 1.3.2. Objetivos Específicos

- Buscar, na literatura especializada, arcabouços teóricos que possibilitem avaliar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor;
- Identificar quais as práticas de contabilidade gerencial são demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar a relação entre as características das Organizações e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- Avaliar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip (Organização da sociedade civil de interesse público), influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho utilizado.

#### 1.4. Questões da Pesquisa

Buscando contemplar os objetivos deste estudo foram investigadas as seguintes questões:

1ª Questão: Quais as práticas de contabilidade gerencial que são utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas?

Essa questão tem o propósito de identificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gestores das Organizações pesquisadas. Essa questão está em consonância com objetivo geral deste estudo.

2ª Questão: Existe alguma relação entre as características dos gestores, e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas ?

Essa pergunta tem por intento verificar se a qualificação (medida pela formação acadêmica do gestor) e/ou a sua experiência (medida pelo tempo em que ele atua na Organização) influenciam na definição das práticas de contabilidade gerencial adotadas. Espera-se que empresas do Terceiro Setor com gestores mais qualificados e/ou com mais experiência, adotem práticas de contabilidade gerencial superiores.

3ª Questão: Existe relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão objetiva investigar se as Organizações mais complexas (cuja complexidade é medida pelo tamanho da Organização) adotam as melhores práticas de contabilidade gerencial.

4ª Questão: Existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas?

Essa questão investiga se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Como as Oscips diferem das demais Organizações do Terceiro Setor, devido a uma legislação mais rigorosa quanto à utilização de algumas práticas contábeis, espera-se que as suas práticas de contabilidade gerencial sejam superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

5ª Questão: Existe relação entre a qualificação, enquanto Oscip, e as características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas?

Conforme a pergunta, o objetivo dessa questão é investigar se a qualificação da Organização, enquanto Oscip, influencia nas características do modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas.

No caso das OSCIPs, como a legislação que as regulamenta, Lei N. 9790/99, em seu artigo nº 10, parágrafo 2º, inciso 3º, que trata do termo de parceria, define que se faz mister a previsão expressa dos critérios, objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, espera-se que o modelo de avaliação de desempenho, adotado por elas, seja superior aos das demais Organizações do Terceiro Setor.

## 1. 5. Relevância da Pesquisa

Há décadas, a ordem sociopolítica brasileira estava dividida em dois setores: o primeiro, denominado público, era representado pelo governo e responsável pelas questões sociais, e o segundo, denominado privado, tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais e, por isso, acarretando suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e antiautoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro

Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm 'lucro' convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Em uma pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou-se que os membros de entidades como estas possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante, obtido pela pesquisa, foi a

comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

A dissertação se justifica por duas razões básicas:

- a) pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e
- b) pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

## **1. 6. Delimitação do Estudo**

O estudo realizou-se com Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife.

Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

Contabilizaram-se ao todo 66 Organizações cadastradas, sendo 42 pelo Ministério da Justiça e 24 pelo Mapa do Terceiro Setor. Foram selecionadas para

participar da pesquisa 21 entidades que unanimemente aceitaram o convite. A amostra pode ser classificada como uma amostragem de conveniência, pois foram selecionadas as empresas que ofereciam maior facilidade (geográfica ou receptividade) de acesso por parte do pesquisador.

### **1.7. Estrutura do Estudo**

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos:

O segundo apresenta o referencial teórico, em cujo momento se mostra: a origem; o que constitui-se o Terceiro Setor; títulos, declarações e qualificações do mesmo; a evolução da contabilidade gerencial e a importância desta para Organizações do Terceiro Setor.

O terceiro tem por temática a metodologia da pesquisa, apresentando assim a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos desta exposição escrita fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos por meio das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto exhibe uma mostra das considerações finais do estudo, das limitações e das sugestões para futuros estudos ligados ao tema.

Além desses cinco capítulos, constam ainda as referências bibliográficas e o



apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.

## **CAPÍTULO 2 - REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Origem do Terceiro Setor**

De acordo com Salomon (1998), pode-se encontrar registros de atividades filantrópicas, na China Antiga, que foram bastante favorecidos com o Budismo e no Japão, a partir de 1829, com a criação da primeira Fundação Japonesa, a Sociedade da Gratidão.

Segundo Hudson (1999), a filantropia e a caridade são traços da civilização egípcia, na qual se estabeleceu um rígido código moral, sedimentado na justiça social, pois incentivava as pessoas a auxiliarem os menos favorecidos. Na antiga Grécia, existiam movimentos no sentido de alimentar e dar guarida aos viajantes. Na antiga Índia, por volta de 274-232 a.C., o Imperador Asoka se preocupou com a construção de hospitais, o plantio de árvores e a perfuração de poços. A Igreja cristã primitiva instituiu fundos de assistência aos órfãos e às viúvas, cuja contribuição provinha dos mais favorecidos.

De acordo com Arnold (apud Diniz e Matos, 2003, p.4), no século XIX, as Igrejas Católicas e Evangélicas, que já desenvolviam atividades filantrópicas, há pelo menos cem anos, mantinham uma estreita ligação com as Organizações sociais da época que eram constituídas basicamente de orfanatos, asilos, hospitais, escolas, além de outras associações em prol da comunidade carente.

No Brasil, os registros do Terceiro Setor remontam ao período Imperial. Esse conceito se desenvolveu, durante a Primeira República, por meio de ações sociais de caráter unicamente religioso, que sofriam uma forte influência da colonização portuguesa e do domínio da Igreja Católica. A década de 30 até a dos anos 60 foram marcados pela edição, em 1935, no Governo do Presidente Getúlio Vargas, da primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal, além do Conselho Nacional do Serviço Social. Com o início dos anos 70, consolidavam-se novas ações sociais filantrópicas de famílias privilegiadas da sociedade, apesar da ditadura militar limitando a participação popular na esfera pública.

Segundo Oliveira (2003, p.01), Organizações Não-Governamentais estão para o Brasil dos anos 80 como característica de uma Instituição voltada para “...‘assessoria e apoio’ ou ‘a serviço dos grupos de movimentos populares’ - que, de modo quase invisível, havia começado a atuar ‘de costas para o estado’ e ‘nas bases da sociedade’ durante o regime autoritário”. A partir dos anos 90, com o fortalecimento da sociedade civil, as Organizações do Terceiro Setor crescem com firmeza, redefinindo um novo modelo de relação da sociedade com o Estado.

Na Atualidade, o Terceiro Setor assume a posição de um importante parceiro do Governo, pois, otimizando o resultado final, é através dele e de todo o conhecimento sistematizado e coletado ao longo dos anos que o governo pode estabelecer planos de ação e metas de controle. Por outro lado, a iniciativa privada começa a exercer um importante papel para o Terceiro Setor, agregando a ele conhecimentos práticos, ricos em sua base e já implementados de alguma forma na sociedade, com indicadores de resultados e perspectivas de aprimoramento.

## 2.2. O que é “Terceiro Setor”

Fazendo uma sinopse do significado da expressão “Terceiro Setor”, sabe-se que, nos Estados Unidos, este signo lingüístico faz parte do seu vocabulário sociológico corrente que foi traduzido como “Third Sector”. Nesse país, a mesma expressão costuma ser utilizada juntamente com outras palavras ainda hoje utilizadas, como, por exemplo: “non profit organization” (Organizações sem fins lucrativos) e “Organizações voluntárias”. A primeira diz respeito às Organizações cujo objetivo principal não é o lucro, por isso os benefícios financeiros que vierem a existir não poderão ser distribuídos entre seus gestores. A segunda é formada, basicamente, por pessoas que trabalham como voluntários, mantendo-se a característica não lucrativa da primeira expressão.

Já na Inglaterra, devido ao seu caráter tradicionalista, é utilizada a expressão “charities” (caridades), que caracteriza o objeto da Instituição. Na Europa Continental, o termo que predomina é “Organização Não-Governamental” (ONG) e tem sua origem na nomenclatura e na característica Não-Governamental da Organização das Nações Unidas (ONU). Na América Latina, inclusive no Brasil, hoje, o termo mais abrangente é “Organização da Sociedade Civil”.

A criação de programas de cooperação internacional, pela ONU, com a finalidade de promover o desenvolvimento do Terceiro Mundo, fortaleceu e aumentou o número de Organizações Não-Governamentais na Europa Ocidental. As ONGs européias, diante deste desafio, buscaram parceiros em todo o mundo, contribuindo, assim, para o surgimento dessas Instituições no Hemisfério Sul.

No que se refere ao direito brasileiro, configura-se como Organizações do Terceiro Setor ou Organizações Não-Governamentais as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como associações civis e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de algumas necessidades sociais ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais Organizações e agrupamentos sociais dizem respeito a um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação (PAES, 2003).

As associações podem ser definidas, segundo Szazi (2001, p. 27), como “uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa”. A fundação é uma pessoa jurídica, constituída com base em um conjunto de bens com um propósito de um fim social determinado. (MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURÍDICA, CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS, 2003).

Ainda, de acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 20), o novo Código Civil define três espécies de pessoas jurídicas privadas:

as associações civis, as fundações (sem fins lucrativos ou econômicos) e as sociedades (com fins econômicos e partilha dos lucros entre os sócios). As sociedades admitem diversos formatos, como cooperativas, sociedades limitadas e anônimas.

O interessante, observado pelo Manual, é que, no antigo texto do Código Civil, não havia previsão expressa que diferenciasse as associações não-lucrativas das sociedades civis com finalidade lucrativa. segundo o Manual (2003, p. 20), “era

preciso recorrer à interpretação de outros artigos e normas, bem como da jurisprudência e da doutrina”, o que não ocorre no novo texto do código civil.

Assim, de acordo com a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG (2002), o termo “Terceiro Setor” pode ser aplicado a uma associação civil ou fundação que, além de não ter fins lucrativos, sirvam à comunidade, realizem trabalhos de promoção à cidadania e defesa de direitos coletivos (interesses públicos, interesses difusos), lutem contra a exclusão, contribuam para o fortalecimento dos movimentos sociais e para a formação de suas lideranças, visando à constituição e ao pleno exercício de novos direitos sociais, incentivando e subsidiando a participação popular na formulação, monitoramento e implementação das políticas públicas.

### **2.3. Principais Títulos, Declarações e Qualificações do Terceiros Setor**

Segundo o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 51), além dos registros obrigatórios, que são:

- a) constituição formal da Organização (registro em cartório);
- b) regularização fiscal (registro do CNPJ);
- c) regularização trabalhista e regularização do espaço físico, utilizado pela Organização.

Existe também uma gama de procedimentos facultativos que podem acarretar benefícios as Organizações. São eles:

- Reconhecimento de Utilidade Pública Federal (UPF): é regido pela Lei nº 91/35 e pelo Decreto nº 50.517/61. O reconhecimento como UPF é válido por tempo indeterminado e pode ser obtido por associações civis e fundações constituídas no Brasil que sirvam à coletividade.
- Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS): é regido pela Lei nº 8.742/93 e pela Resolução nº 31/99. O CNAS é um conselho paritário de formulação de políticas públicas à assistência social, bem como à instância responsável pela concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas). Alguns órgãos governamentais exigem tais registros, a fim de que uma entidade sem fins lucrativos possa celebrar termos de convênio com o poder público.
- Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP): Título Público, conferido pelo governo federal, que pode ser obtido por associações civis e fundações de direito privado mediante preenchimento de requisitos e adoção de procedimentos estabelecidos pela Lei nº 9.790/99.

Este último título merece destaque, pois, desde a criação da Lei N. 9.790/99, instituiu-se o marco legal do Terceiro Setor. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 65):

“a Lei buscou reconhecer o caráter público de um conjunto de Organizações da sociedade civil até então não reconhecidas pelo Estado, criando um novo sistema classificatório, que também procurou diferenciar Organizações sem fins lucrativos de interesse público daquelas de benefício mútuo (para um número limitado de associados) e de caráter comercial”.

Embora a Lei nº 9.790/99 introduza um novo sistema classificatório, o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003) lembra que a qualificação da Organização como OSCIP não invalida seu registro, enquanto associação civil ou fundação; sendo assim, as respectivas legislações vigoram simultaneamente.

Concorde Paes (2003), a Lei N. 9.790/79 engloba as entidades que formam o Terceiro Setor, aquelas que apresentam em seus estatutos objetivos ou finalidades sociais, direcionadas à execução de atividades de interesse público que abrangem campos, como: assistência social, cultura, saúde, educação, voluntariado, desenvolvimento econômico e social, ética, paz, cidadania, direitos humanos, democracia e outros valores fundamentais, além da defesa, preservação e conservação do meio ambiente.

Além disso, Paes (2003) explicita que essas entidades poderão relacionar-se com a iniciativa pública para realização de projetos por meio de um vínculo de cooperação entre as partes, o que a Lei chama de Termo de Parceria.

Na Lei N. 9790/99, regulamenta-se que é obrigação de cada Oscip, dentre outras, o seguinte:



- Estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma;
- Previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado;
- Previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis, usadas pela Organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;
- Apresentação ao Poder Público, ao término de cada exercício, de um relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo um comparativo específico entre as metas propostas e os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, sob pena de perder a qualificação como Oscip;
- Apresentação anual do relatório de execução de atividade, da demonstração do resultado do exercício, do balanço patrimonial, da demonstração das origens e aplicações de recursos, da demonstração das mutações do patrimônio líquido, das notas explicativas das demonstrações contábeis, para os casos em que os recursos recebidos pelas Oscips forem superiores ou iguais a R\$ 600.000,00;
- Publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado, estabelecido no regulamento da Lei 9.790/99.

- Análise dos resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria por uma comissão de avaliação, composta em comum acordo entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Essa comissão encaminhará à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.

Em consonância com Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), os benefícios que a Lei proporciona aos qualificados como OSCIP são vários, que vão desde incentivos fiscais e doações a recebimento de bens apreendidos ou disponíveis, administrados pela Receita Federal (Portaria nº 256 de 15 de agosto de 2002, do Ministério da Fazenda).

Contudo, o que mais se destaca, no que se remete a esse estudo, é a possibilidade de remuneração de dirigentes. Embora, isso fosse outrora fator determinante para isenção de imposto de renda das Organizações Não-Governamentais; a Lei nº 10.637/2002 já trata de isenção fiscal do imposto de renda para as Oscips que remuneram:

- a) os dirigentes atuantes efetivamente na gestão executiva;
- b) aqueles que a ela prestam serviços específicos e

c) aqueles que tenham vínculo empregatício com a Organização.

## 2.4. Origem e Evolução da Contabilidade Gerencial

Segundo Ricardino (2005), William J. Vatter teria publicado, em 1950, o primeiro livro que utilizou a expressão Contabilidade Gerencial ( *Managerial Accounting*) em seu título. Consoante Ricardino (2005, p.10), contabilidade gerencial é:

um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns voltadas a gestão da empresa possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

O Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) define Contabilidade Gerencial como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, utilizadas pela gerência das Organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos seus recursos (ATKINSON ET AL, 2000).

De acordo com Johnson e Kaplan (1993), a demanda por informações de contabilidade gerencial é um fenômeno bem mais recente que da contabilidade propriamente dito. Antes do Século XIX, não existiam níveis de gerência ou empregados assalariados por longos períodos. As negociações aconteciam no

mercado e indicadores de sucesso eram facilmente obtidos. Com a Revolução Industrial e a possibilidade das empresas se beneficiarem com economias de escala, tornou-se interessante para os proprietários das empresas direcionarem significantes somas de capital para os processos de produção das mesmas e, conseqüentemente, desenvolverem novas práticas gerenciais que os auxiliassem nessa etapa.

Para Martins (2003), a Contabilidade Financeira, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais no período da Revolução Industrial. Todavia, com o surgimento da indústria, tornou-se evidente a necessidade da criação de critérios de avaliação de estoques no âmbito industrial. Devido ao crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser concebida como uma forma eficiente de auxílio no desempenho gerencial.

Johnson e Kaplan (1993) relatam que, em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas atualmente, já havia sido desenvolvidas. Essas práticas foram criadas para atender aos gerentes das Organizações, quanto às necessidades de informação e controle que se tornavam cada vez mais complexas e diversificadas.

Atkinson e outros (2000) acreditam que muitas das inovações, instituídas na contabilidade gerencial, datam das décadas iniciais do século XX e surgiram para apoiar o crescimento de empresas multidivisionais diversificadas, como a Dupont e da General Motors. A Dupont Company introduziu uma das inovações que perdura até os dias atuais: a fórmula do Retorno sobre Investimento (ROI – *Return on*

*Investment*) e a General Motors - GM desenvolveu o controle centralizado de responsabilidade descentralizada.

Na atualidade, a contabilidade mais moderna origina sistemas, cada vez mais, eficientes que permitam um melhor gerenciamento das Organizações, como o intuito de conseguirem atender completamente as duas mais recentes e, provavelmente, mais importantes tarefas: controle e decisão (MARTINS, 2003).

## **2.5. Contabilidade Gerencial para as Organizações do Terceiro Setor**

Para Camargo e outros (2002, p. 20), o Terceiro Setor não pode negar seus vínculos com o capitalismo, o que pode proporcionar vantagens competitivas capazes de alavancar o setor. Com a nova era da informação, que teve início concomitantemente com globalização das economias, a facilidade de se comunicar tornou-se cada vez maior, permitindo as entidades eliminar as barreiras geográficas existentes, construindo, assim, uma rede de relacionamentos entre entidades capazes de permutar entre si experiências que congreguem agentes de interesses comuns.

A gestão de entidades Não-Governamentais sem fins lucrativos, conforme ressalta Roesch (2003), principiou o interesse dos estudiosos no assunto nos últimos anos, devido às mudanças organizacionais que ocorreram nesse tipo de instituição. De acordo com Lewis (apud Roesch, 2003), propostas gerenciais para Organizações do Terceiro Setor, são oferecidas por diversas obras acadêmicas que sofrem influência de conceitos gerenciais de múltiplas origens, a saber: da literatura do

Terceiro Setor, surgem conceitos como voluntariado, *advocacy*, governança e avaliação participativa; do setor público, os conceitos de prestação de contas, transparência e construção de capacidades; Do setor privado, planejamento estratégico, administração por objetivos, entre outros.

Fundamentando-se nos conceitos emanados do setor privado, Drucker (2001), mostra que a missão de uma Organização é a razão de fazer o que se propõe a fazer, a razão de ser da Organização. A missão informa o motivo pelo qual a entidade quer ser lembrada. Ainda, conforme o autor, as Instituições sem fins lucrativos existem unicamente por causa da definição de sua missão. Ele ainda salienta que a missão caracteriza-se pelo longo prazo e que, embora necessite de esforços a curto prazo e freqüentemente de resultados de curto prazo, a missão, começa sempre com objetivos que demandam um prazo longo.

É fundamental em uma Organização do Terceiro Setor demonstrar estar orientada para o resultado, mesmo não tendo seu foco no lucro. Dessa forma, a Organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços conduzem-na a um bom resultado. Segundo Drucker (2001, p. 23), o resultado final de uma Organização do Terceiro Setor deve ser *“medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas”*. Mediante tal assertiva, o autor afirma que a estratégia da Organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

De acordo com Kaplan e Norton (2001), as Organizações não lucrativas têm tipicamente a dificuldade de definir com clareza a sua estratégia. A maioria de seus planos estratégicos consiste numa lista de programas e iniciativas e não nos

resultados que a Organização pretende atingir, ou seja, a missão e a visão da Organização não estão articuladas.

Em pesquisa realizada por Tenório (2001), no estado do Rio de Janeiro, com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor, verificou-se que as características inerentes a estas entidades e à evolução do seu papel têm profundas implicações no tipo de gestão por elas praticado. Identificou-se, ainda, através dos resultados da pesquisa, que nem sempre as entidades possuem uma visão clara e definida de sua missão, dificultando, assim, o estabelecimento de ações, a fixação de objetivos e metas e a avaliação de seus resultados.

Dessa forma, a definição da missão é tarefa difícil, todavia de grande importância no que tange ao gerenciamento de Organizações do Terceiro Setor. Segundo Voltolini (2004), as Organizações Não-Governamentais devem dar ênfase à prática do planejamento estratégico, pois a competência estratégica se torna essencial no momento que essas Organizações passam a atuar de forma articulada com outros atores sociais, como instrumento de desenvolvimento.

De acordo com Korten (apud. Voltolini, 2004, p.42), existem três gerações das Organizações Não-Governamentais, a saber:

Geração um: as Organizações foram estabelecidas com o objetivo de prestar assistência e bem-estar em resposta às situações de emergência;

Geração dois: eram Organizações de desenvolvimento local de pequena escala, que foram estabelecidas baseadas na teoria de que a melhoria sustentável no nível dos pobres depende do

aumento de sua capacidade em encontrar suas próprias necessidades, com seus próprios recursos;

Geração três: são criadas como parte de sistemas sustentáveis de desenvolvimento, nos quais o desenvolvimento próprio depende de sistemas que unem Organizações públicas e privadas, integrando iniciativas locais num ambiente de apoio ao desenvolvimento.

De acordo com a visão Korten (apud Votolini, 2004), a competência estratégica é útil a todas as gerações das Organizações sem fins lucrativos. Contudo, é essencial à terceira geração, tendo em vista que estas dependem de um sistema que articula Organizações públicas e privadas, integrando suas iniciativas.

Outro ponto de fundamental importância, no que diz respeito à estratégia de Organizações sem fins lucrativos, é o da definição sobre quem são os seus clientes.

Para Drucker (2001, p. 23), os clientes são aqueles que *“devem ser satisfeitos para que a Organização alcance resultados”*. O cliente, dito primário, é aquele cuja vida foi transformada pelas ações da Organização. Os secundários são aqueles que trabalham pela entidade (voluntários e funcionários), os doadores e as fontes de referência. Ainda para o autor, a Organização deve, inevitavelmente, criar valor para seus clientes que venha a satisfazer, portanto, suas necessidades e desejos.

Ainda, para Drucker (2002), uma instituição eficaz precisa, também, estabelecer estratégias para formação de sua base de doadores. Em instituições dessa natureza, os doadores são ditos clientes da instituição, tendo em vista que estes só investem seus recursos naquelas que apresentam suas ações concretizadas.



Kaplan e Norton (2001) relatam que não é usual encontrar-se Organizações sem fins lucrativos com uma estratégia centrada na liderança de seus produtos nem na de seus doadores; devendo possuir duas estratégias básicas, a saber: quem são seus clientes e o valor que a Organização representa para eles, pois nenhuma delas inicia com seu produto, mas com o fim, que é a satisfação do seu cliente.

Diante do exposto, o planejamento estratégico de Organizações sem fins lucrativos deve ser um fluxo iniciado, primeiramente, com uma revisão externa e a seguir interna da Organização.

As práticas organizacionais de uma entidade do Terceiro Setor devem exibir o conhecimento, a responsabilidade, a visão e a missão da entidade. O resultado é um processo estratégico que promove o crescimento da liderança crítica e desenvolve a evidência direta do impacto organizacional.

Este comportamento - gerência fundamentada no relacionamento com doadores - estabelece uma ligação estreita ao alcance das metas estabelecidas. O método de direcionadores da missão ilustra o foco externo, o que dá a Organização maior segurança financeira e uma demonstração de transparência perante a comunidade em que está inserida.

No que se refere à estrutura financeira de uma Organização do Terceiro Setor, pode-se notar que esta é composta, principalmente, por doações. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003), as doações têm períodos programados de entradas, no entanto dependem de uma prestação de contas dos desembolsos anteriores, que devem registrar, com muita transparência e clareza, os gastos e as sobras, se

houver. Dessa forma, a dependência de recursos financeiros obriga essas Organizações a sempre aperfeiçoarem a sua forma de administrar.

O Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003) propõe um processo simplificado de administração das finanças de uma entidade do Terceiro Setor:

- a) abertura de uma conta bancária específica para cada agência de cooperação;
- b) fundo fixo de caixa para pequenos gastos;
- c) fluxo de caixa mensal;
- d) controle dos gastos com viagens;
- e) controle das contas a pagar;
- f) conciliação mensal dos saldos das contas bancárias;
- g) controle dos empréstimos entre projetos desenvolvidos;
- h) escrituração contábil;
- i) relatórios financeiros às agências de cooperação.

Outro item a ser observado são os orçamentos realizados. De acordo com Garrison e Noreen (2001), a elaboração de vários orçamentos permite ao gestor uma melhor visualização da alocação dos recursos e coordenação de suas

atividades. Os orçamentos implicam os procedimentos, geralmente, adotados pelas empresas (privadas) para atingir seus níveis de lucro desejados.

De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), numa Organização do Terceiro Setor, o orçamento possibilita aos gestores uma previsão mais ampla das situações que poderão ocorrer num determinado período e ao final deste será feita uma avaliação da utilização dos recursos estabelecidos no orçamento para que se possa estabelecer a *performance* administrativa. Desta forma, a base de um planejamento de lucro em entidades lucrativas e do manuseio dos recursos em Organizações não lucrativas constitui-se um bom sistema de orçamento.

## **2.6. Avaliação de *Performance* e Medição de *Output's***

Historicamente, os sistemas de avaliação de *Performance* e medição de *output's* desenvolveram-se com o objetivo de monitorar e manter o controle organizacional e de auxiliar no processo de implementação e gerenciamento das melhorias e mudanças.

Neely e Bourne (2000) ressaltam que, nos últimos vinte anos, houve uma grande evolução do processo de mensuração de desempenho nas empresas, principalmente no tocante às medidas de desempenho organizacional. As primeiras medidas financeiras e procedimentos de controle orçamentários se desenvolveram no início do século XX, porém esses sistemas já estavam bem definidos e evoluídos até o início da década de 80.

No final da década de 80, emergiu um interesse por novas medidas de desempenho, mas os gestores ainda discutiam os sistemas de mensuração de desempenho organizacional, de forma isolada. Falava-se, contudo, na incorporação de medidas sobre: lucro econômico, satisfação do cliente, satisfação dos empregados, performance operacional interna, capital de giro e ativo intangível. (KALD e NILSSON, 2000).

A administração distribui-se em quatro funções básicas que, respectivamente, são: planejar, organizar, dirigir e controlar. Nesta etapa, o *planejamento* configura-se como o momento de traçar um programa de ação que vislumbre um ambiente futuro; a *Organização* busca realizar as ações planejadas de forma estruturada, com a finalidade de obter o máximo de resultado com o mínimo de recursos utilizados; a *direção* tem por finalidade realizar as ações planejadas, utilizando-se dos indivíduos que compõem a Organização; e o *controle* tem por meta assegurar a execução de todas as ações da forma como foram planejadas.

Por meio da função de controle, pode-se saber se as estratégias, adotadas pela Organização, estão sendo obtidas de forma eficiente e eficaz. Segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.28), qualquer sistema de controle possui quatro componentes:

- a) detector ou sensor;
- b) avaliador;
- c) executante;

d) comunicação.

O sensor ou detector é um componente de medição. O avaliador determina a importância da situação que está ocorrendo e que é avaliada, quase sempre, em função de um padrão ou de uma expectativa do que deveria ter ocorrido. O executante é o componente que alerta sobre o comportamento do sistema, quando o avaliador mostra a necessidade de se alterar algo. Este dispositivo também pode ser chamado de retroalimentador. A comunicação forma um fluxo de informação entre o detector e o avaliador e o avaliador e o executante.

Os Sistemas de Avaliação de Desempenho estão intimamente ligados à função de controle da administração. Ainda, segundo Anthony & Govindarajan (2002, p.559): “os Sistemas de Avaliação de Desempenho (Performance Measurement Systems – PMS) tem o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada”.

Concorde Gonçalves (2002, p. 01), de maneira geral, todas as empresas necessitam de um sistema de avaliação de desempenho, pois a realização contínua do processo de avaliação permite que a empresa saiba como vai a eficiência e a eficácia de sua estrutura, bem como se comportam as pessoas, os processos e os programas da Organização.

Para Neely e outros (1996), a medição de desempenho significa o processo de quantificar a eficiência e a eficácia das ações tomadas pela empresa. Já na concepção de Padoveze (2004, p.244):

Avaliar um desempenho é um meio para se tomar decisões adequadas. Constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar

adequadamente um desempenho, requisitos para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

Kaplan e Norton (1997) destacam, como um dos principais objetivos de qualquer sistema de mensuração de desempenho, o de alimentar, de forma adequada, os sistemas de incentivos dos funcionários e executivos da Organização, pois tal sistema deve motivar todos os empregados e gestores a implementar, com sucesso, a estratégia da empresa. Os autores ainda ressaltam que aquilo que não é medido, não pode ser gerenciado.

Miranda & Silva (2002, p.132) apresentam, de forma sucinta, um rol das principais razões para que uma Organização decida investir em Sistemas de Medição de Desempenho. São elas:

(a) controlar as atividades operacionais da empresa; (b) alimentar os sistemas de incentivos de funcionários; (c) controlar o planejamento; (d) criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; (e) identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; (f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

Miranda & Silva (2002, p. 133) afirmam que “um dos principais problemas da medição de desempenho é a definição precisa do que se quer medir”.

Ainda de acordo com os autores (op.cit., 2002), para se avaliar o desempenho, é necessário o estabelecimento de métricas que possam orientar o gestor a avaliar o que pretende de fato medir. Tais métricas são as peças principais de um sistema de avaliação e podem apresentar-se na literatura com outras denominações como, por exemplo, indicadores de desempenho e /ou indicador/ medida de performance.

De acordo com Harbour (1997, p.07), “*indicador de performance é a medida de performance comparativa usada para responder a questão ‘como nós estamos indo?’ para um aspecto específico*”. Miranda & Silva (2002) concebem, basicamente, dois tipos de indicadores: os absolutos e os relativos ou índices. Os primeiros compreendem medidas absolutas, financeiras ou não; o segundo o resultado da comparação entre duas medidas, como os usados, por exemplo, na análise e avaliação de demonstrações contábeis.

A avaliação do desempenho em entidades do Terceiro Setor está intimamente relacionada ao conceito de *Accountability* que, segundo Nakagawa (1991), conota a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades decorrentes de uma delegação de poderes.

As Organizações Não-Governamentais, sem fins lucrativos, podem utilizar o modelo que lhes for conveniente na avaliação de seu desempenho. Kaplan e Norton (2001, p.25), por exemplo, utilizaram o Balance Scorecard em Organizações Não-Governamentais, com o intuito de avaliar seu desempenho, e foram bem sucedidos.

O modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (2001) não está voltado unicamente para medidas financeiras, como ocorre nos modelos tradicionais de medição, mas para uma metodologia de medição de desempenho gerencial, que é a representação equilibrada das medidas financeiras e operacionais, organizadas com base nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

Kaplan & Norton (1997, p.09) afirmam que o *Balanced Scorecard* é uma metodologia “que deve traduzir a missão e a estratégia de uma entidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis (...)”.

Ainda, segundo Kaplan e Norton (1997), a maior dificuldade na aplicação do *Balanced Scorecard* original em Organizações sem fins lucrativos, é o fato de que, no original, a perspectiva financeira se encontra no topo da hierarquia do Modelo. Como o foco dessas instituições não é o lucro, os gestores teriam de reestruturar o Modelo original, definindo assim uma nova perspectiva para o topo que espelhasse o objetivo maior da Instituição.

Desta forma, concorde Kaplan e Norton (1997), a perspectiva que melhor se encaixaria no alto do *Scorecard*, no caso das Organizações do Terceiro Setor, seria a dos clientes ou constituintes, representados pelos doadores e beneficiados. Todavia, as medidas de caráter financeiro, de processos internos e de aprendizado e crescimento devem estar em equilíbrio com a do cliente, para que o objetivo maior da Organização seja cumprido.

De acordo com Drucker (2002), os indivíduos sempre perguntam quais são as diferenças entre empresas e instituições sem fins lucrativos. Para o autor, a maior diferença talvez seja o desempenho. Normalmente, as empresas definem desempenho de forma restrita, ou seja, como lucro. Em uma Organização do Terceiro Setor não existe lucro, por isso a quantificação de seus resultados torna-se uma tarefa difícil, mas uma vez estabelecida, a Organização poderá avaliar não só qualitativa, mas quantitativamente suas ações.



Avaliar o desempenho das Organizações é de fundamental importância, de sorte que, através dessa avaliação, é que os gestores poderão medir a eficiência em todos os níveis da Organização. É também importante ressaltar que a escolha das métricas devem estar ligadas aos objetivos estratégicos da Organização e permitam a todos os níveis hierárquicos da empresa avaliar o progresso das metas pré-estabelecidas.

## CAPÍTULO 3 - MODELO CONCEITUAL E METODOLOGIA

### 3.1. Modelo Conceitual

O modelo conceitual, apresentado na figura 1, tem a função de auxiliar na elaboração das hipóteses analisadas no capítulo 4. O modelo tem como premissa testar se os atributos dos gestores e das empresas influenciam nas características dos sistemas de medição, bem como se as características dos sistemas de medição influenciam no desempenho da empresa.

Para Pidd (1998, p.25), “um modelo é uma representação externa e explícita da realidade vista pela pessoa que deseja usar aquele modelo para atender, mudar, gerenciar e controlar parte daquela realidade”. Assim, a construção desse modelo objetiva, simultaneamente, representar graficamente e simplificar algum aspecto da realidade que seja relevante para o seu usuário.

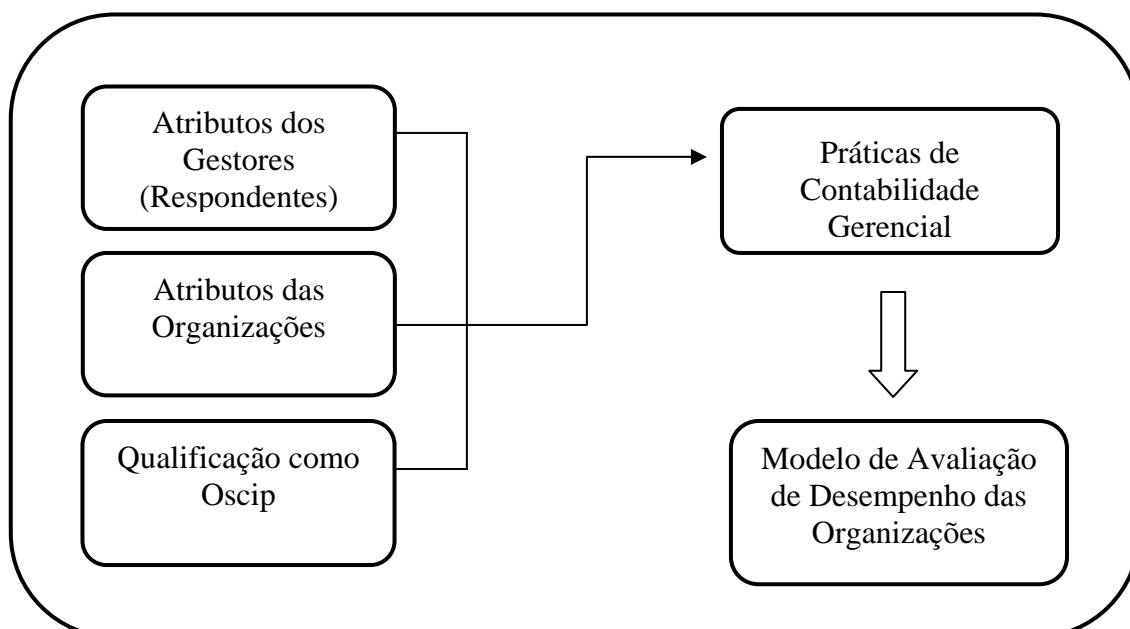
Segundo Checklan (1981) e Rosenhead (1989), os modelos são exemplos de abordagens formais à estruturação de problemas. Tal metodologia caracteriza-se pela existência, entre outras, das etapas seguintes que foram observadas para a elaboração e validação do modelo conceitual proposto:

1. Situação problemática não estruturada (análise cultural);
2. Situação problemática expressa (análise cultural);
3. Definições-chave de sistemas relevantes (análise lógica);

4. Elaboração do modelo conceitual (análise lógica);
5. Comparação de item 4 com item 2 (análise cultural);
6. Ações para responder à situação problemática (análise cultural).

O Modelo Conceitual que dá suporte às hipóteses formuladas neste estudo tem o propósito de embasar teoricamente as possíveis correlações que existam entre os atributos dos gestores e das organizações com as práticas de contabilidade gerencial. De acordo com o modelo (Figura 1), espera-se que os atributos dos gestores e das organizações tenham influência na escolha das práticas de contabilidade das organizações investigadas, bem como na escolha do modelo de avaliação de desempenho das mesmas.

Figura 1. Modelo Conceitual



Fonte: o autor

### 3.2. Procedimentos Metodológicos

Face à escassez de pesquisas, no tocante à utilização de ferramentas da contabilidade gerencial em Organizações do Terceiro Setor, este estudo está centrado numa pesquisa realizada por Ashford (1989), nos Estados Unidos, cujo objetivo foi a investigação das práticas de Contabilidade Gerencial, utilizadas por Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos.

Para atingir os objetivos propostos, nesta dissertação, será utilizado como procedimentos metodológicos: a pesquisa exploratória por meio da aplicação de um questionário não identificado a ser respondido pelos gestores das Organizações selecionadas e a técnica de documentação indireta, utilizando a pesquisa documental e bibliográfica especializada.

Segundo Marconi e Lakatos (2001), na documentação direta, os dados são levantados nos locais onde os fenômenos acontecem, podendo serem extraídos por meio de pesquisa de campo ou da pesquisa de laboratório. Na documentação indireta, os dados são provenientes de terceiros e podem se dividir em pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

A pesquisa documental que traz, em sua formatação, materiais escritos ou não, ou ainda não elaborados, podem constituir uma fonte de informação para a pesquisa científica (MARCONI & LAKATOS, 2001).

Na concepção de Gil (2002), a bibliografia refere-se ao levantamento de toda bibliografia, de cunho científico, já publicada em livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Ainda, segundo o autor (op. cit, 2002), “a principal

vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Silva (2003) considera que este tipo de pesquisa “é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte de pesquisa empírica”.

Dessa forma, inicialmente realizou-se um levantamento bibliográfico. Após essa etapa, procedeu-se a coleta dos dados da pesquisa de campo, por meio de um questionário, cuja construção está centrada na pesquisa bibliográfica e na identificação das práticas de contabilidade gerencial encontradas na literatura especializada. Dessa forma, obtiveram-se os subsídios necessários para a realização desta investigação. Após a coleta dos dados, procedeu-se a análise dos resultados.

### **3.3. Questionário da Pesquisa**

O questionário da pesquisa, apresentado no apêndice, foi elaborado tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em práticas de contabilidade gerencial. A revisão bibliográfica, realizada para desenvolver o questionário, foi concebida em livros, em artigos científicos, na Internet e nos sistemas de buscas disponíveis na Universidade Federal de Pernambuco (PROQUEST, periódicos CAPES e similares). As informações, obtidas nessas fontes, constituíram os subsídios necessários à elaboração do questionário e este deu suporte à realização desta investigação.

O questionário foi dividido em cinco grupos de questões:

- **Caracterização do entrevistado:** nesta seção, são descritas algumas características dos entrevistados e quatro aspectos foram investigados: cargo/função; idade; tempo em que atua na Organização e grau de instrução.
- **Caracterização da Organização:** apresenta-se, nesta seção, as características das Organizações participantes da pesquisa, sendo investigados, portanto, os seguintes aspectos: o porte da Organização, o seu formato institucional, a qualificação enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, o tempo de sua existência, o número de funcionários e voluntários e alguns aspectos sobre a missão da Organização.
- **Aspectos relativos aos beneficiados e interessados na Organização:** nesta seção, são apresentados alguns itens relacionados aos beneficiados da Organização e aos seus interessados, investigando-se, portanto, os seguintes aspectos: os principais incentivos oferecidos aos funcionários, aos voluntários, aos parceiros e doadores, a realização de pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados, bem como a satisfação do ambiente de trabalho, o incentivo oferecido a funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores a apresentarem sugestões e o monitoramento e *feedback* das sugestões apresentadas.
- **Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela Organização:** nesta, apresentam-se os resultados relacionados com

as questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial e financeira da Organização. Foram pesquisados os seguintes pontos de vista: relatórios financeiros e gerenciais utilizados pela Organização; prestação de contas; escrituração contábil; custos; planejamento e orçamento.

- **Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional:** aqui, apresenta-se a parte da investigação ligada aos aspectos relativos à medição de desempenho das Organizações respondentes. Os itens pesquisados foram: a existência ou não de medição sistemática do desempenho organizacional; quais os resultados avaliados pela Organização; qual a periodicidade da avaliação dos resultados da mesma; quem participa da análise dos resultados; que grupos de medidas de desempenho são utilizados; quais os indicadores de desempenho utilizados; quais os fatores que levaram a Organização à implantação de um sistema de avaliação de desempenho; se a Organização faz um *benchmarking* entre o seu desempenho e o de outras com características similares; quais as principais fontes de informação, destinada a fazer o *benchmarking*; quais as características do sistema de medição de desempenho organizacional em prática na Organização e quais as possíveis dificuldades encontradas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição de desempenho da Organização.

A primeira versão do questionário foi aplicada com o intuito de verificar a clareza das questões, a existência de perguntas desnecessárias e, principalmente, receber sugestões para melhorá-lo. O pré-teste foi realizado em 3 (três) Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife.

### 3.4. População e Características da Amostra

Embora a pesquisa realizada por Ashford (1989) tenha selecionado uma amostra que fosse composta por cinco tipos de Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos (serviços de caridade, escolas, associações profissionais, albergues e fundos de concessão de bolsas), para a realização deste estudo, por questões orçamentárias, optou-se por definir uma amostra selecionada pelo critério de conveniência, ou seja, empresas com localização mais acessível, como também pelo conhecimento de possíveis respondentes ou de pessoas que pudessem facilitar o acesso a essas Organizações. Gil (2002, p.132) destaca que, nas pesquisas com envolvimento de variáveis qualitativas, a aplicação da intencionalidade é mais recomendável. O autor afirma:

Uma amostra intencional, em que os indivíduos são selecionados a partir de certas características tidas como relevantes pelos pesquisadores e participantes, mostra-se mais adequada para a obtenção de dados de natureza qualitativa...A intencionalidade torna uma pesquisa mais rica em termos qualitativos...

A princípio, foram selecionadas 66 Organizações; 42 cadastradas pelo Ministério da Justiça e 24 cadastradas pelo Mapa do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife. Após a primeira seleção, verificou-se que 11 Organizações estavam cadastradas no Ministério da Justiça, como também constavam no cadastro do Mapa do Terceiro Setor. Assim, a seleção inicial das 66 Organizações foi reduzida para 45 Organizações. Dessas, 21 entidades aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram



aplicados com a presença da pesquisadora, que visitava as Organizações e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

### 3.5. Tratamento Estatístico

A princípio, o tratamento estatístico adotado será a análise descritiva dos dados. Serão utilizadas as medidas de posição (média, moda e mediana), dispersão (desvio-padrão) e comparação de frequências (proporção e porcentagem). Em seguida, 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.

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 (op. cit. p.117), 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, que é o caso da maioria das variáveis da pesquisa.

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

- Quando  $N > 40$  (N representa o número de observações), usar o Teste Qui-Quadrado com a correção de continuidade (correção de Yates).

- Quando  $20 \leq N \leq 40$ , o Teste Qui-Quadrado pode ser empregado, desde que nenhuma das frequências esperadas seja inferior a 5. Se a menor frequência esperada for inferior a 5, recomenda-se Teste Exato de Fisher.
- Quando  $N < 20$ , utilizar o Teste Exato de Fisher em qualquer caso.

Assim, Siegel (1975) 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 que a verdadeira hipótese nula esteja sendo rejeitada.

Neste estudo, em alguns casos, o nível de significância de 5% foi relaxado, tendo em vista que os resultados podem revelar indícios que mereçam serem investigados em futuros estudos.

Empregou-se o software *Statistical Package for Social Science* – SPSS versão 10.0 para a análise descritiva e para os testes de hipóteses.

## **5. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.**

### **5.1. Conclusões**

O objetivo do trabalho foi a Investigação das práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife. 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 e pelo Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas.

O problema que a pesquisa pretendeu responder era: “Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?”. Na análise descritiva do estudo empírico, os resultados relevantes foram:

- Das Organizações entrevistadas, verificou-se, quanto à elaboração das demonstrações obrigatórias, que: 90,5% elaboram o balanço patrimonial; 95,2% a demonstração do resultado do exercício; 85,7% a demonstração de origem e aplicação de recursos; 81% a demonstração das mutações do patrimônio líquido e 95,2% preparam notas explicativas às suas demonstrações contábeis.

- 90,5% das Organizações utilizam a informação contábil para prestar contas aos seus financiadores e para controle da Organização e 61,9% utilizam-na para fins fiscais.
- Das Organizações pesquisadas, 45% elaboram suas informações contábeis mensalmente; 25% elaboram trimestralmente; 5% semestralmente e 25% anualmente.
- 81% Organizações responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos, todavia, apenas 9,6% afirmaram saber o método de custeio enquanto que as outras quinze Organizações não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes ou por nunca haver pensado no assunto. Das que calculam, uma utiliza o custeio por absorção e a outra utiliza o absorção e o variável.
- Das 21 Organizações pesquisadas, apenas uma não avalia o desempenho dos seus resultados.
- 90% dos entrevistados responderam que a implantação de um sistema de medição deveu-se à necessidade de transparência da Organização; 20% que o motivo foi a imposição do conselho; 15% por imposição legal e, apenas, 10% implantou a pedido da comunidade.

Nos testes de hipótese, verificou-se que:

- Não há relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.
- Faz-se presente a existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização;
- Existe relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação;
- Há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio e do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração;
- Todas as Organizações, classificadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho criados para cada um; enquanto que as de “pequeno porte”, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto;
- Há relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade, demonstrando que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas;
- É evidente a relação entre a qualificação da Organização enquanto Oscip e a prestação de contas à comunidade, permitindo inferir que as Organizações

qualificadas como Oscip prestam mais contas à comunidade do que aquelas, as quais não possuem tal qualificação.

- Existe relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial; da demonstração do resultado do exercício; do balanço social; das notas explicativas e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, na prestação de contas aos doadores;
- Ficou evidente a inexistência de relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.

A pesquisa também revela que existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e a dificuldade sofrida pelas Organizações devido à insuficiência de informações necessárias para formulação de indicadores de desempenho, demonstrando que as entidades com tal qualificação sofrem menos essa dificuldade.

Finalmente, outro ponto importante da investigação é que se permitiu evidenciar que as Oscips adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

## **5.2. Limitações e Sugestões para Futuras Pesquisas**

As principais limitações do estudo que foram constatadas são:

- Pouca disponibilidade de estudos empíricos sobre práticas de contabilidade gerencial no Terceiro Setor, acarretando um prejuízo na realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nesta pesquisa.
- A amostra selecionada pelo critério de conveniência (fácil acesso ou receptividade) pode ter influenciado o resultado da pesquisa;
- Redução da força do Teste Qui-Quadrado, devido ao tamanho da amostra (21 Organizações), repercutindo na análise de algumas questões da pesquisa que não puderam ser feitas de forma conclusiva;

As sugestões para futuros estudos são:

- Realizar esse estudo em outras cidades do País;
- Reaplicar esse estudo, com amostras maiores e mais representativas da população, o que permitirá conhecer melhor as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas em Organizações do Terceiro Setor

## CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa em duas partes: a primeira, contém a análise descritiva dos resultados do questionário; a segunda, a análise das hipóteses construídas a partir das questões de pesquisa apresentadas 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

Como já foi supracitado, expõem-se, neste momento, os resultados da análise descritiva, obtidos na aplicação do questionário de pesquisa, de acordo com a divisão dos grupos de questões estabelecidos.

Em alguns casos nesse estudo, será utilizado o teste de normalidade de Sapiro-Wilk, de forma a identificar se os dados se ajustam à curva normal. Esse teste pode ser interpretado da seguinte forma: A hipótese nula, é a que os dados se ajustam a normal. Dessa forma, se o nível de significância for inferior a 5%, a hipótese nula, de que os dados se ajustam à curva normal, deve ser rejeitada.

Este procedimento foi realizado, pois a média de uma amostra só é uma boa medida se os dados se ajustarem a normal, caso contrário a mediana seria a melhor medida.



#### 4.1.1. Caracterização do Entrevistado

A seguir, descrevem-se algumas características dos entrevistados na pesquisa, quando quatro aspectos foram investigados: cargo / função; idade; tempo em que atua na Organização e grau de instrução.

A pesquisa demonstra que 42,9% dos respondentes exercem o cargo de administrador nas Organizações; tendo 19% como contadores e 4,8% integrantes do conselho. Na categoria “Outros” (33%), estão os coordenadores, os tesoureiros e os assessores administrativos (tabela 4.1).

Tabela 4.1. Cargo / função dos respondentes.

<b>Cargo/ Função</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Presidente	00	0,0	0,00
Administrador	09	42,9	42,9
Integrante do Conselho	01	4,8	47,6
Contador	04	19,0	66,7
<b>Outros</b>	<b>07</b>	<b>33,3</b>	<b>100</b>
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

A idade dos pesquisados varia de um mínimo de 24 anos ao máximo de 61, com mediana de 34 anos. Neste caso, utilizou-se a mediana pelo fato da amostra não se ajustar à curva normal, conforme teste Shapiro-Wilk . A tabela 4.2 apresenta mais detalhes.

Tabela 4.2. Idade dos respondentes.

Função	Frequência	%	% Acumulado
Mais de 20 até 30 anos	08	38	38
Mais de 30 até 40 anos	05	24	62
Mais de 40 até 50 anos	05	24	86
Acima de 50 anos	03	14	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	
Teste de Normalidade da Amostra			
<b>Teste</b>		<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk		0,107	
<b>Análise Descritiva</b>			
<b>Média</b>		<b>37,1</b>	
<b>Mediana</b>		<b>34,0</b>	
<b>Desvio Padrão</b>		<b>10,483</b>	
<b>Mínimo</b>		<b>24</b>	
<b>Máximo</b>		<b>61</b>	

Quanto ao tempo em que os respondentes atuam na Organização, a pesquisa verificou que a maioria dos entrevistados (81%) atua há no máximo 5 anos. Esse dado é corroborado pela estatística descritiva que apresenta uma média de atuação de 4,1 anos (Tabela 4.3.).

Tabela 4.3. Tempo de atuação dos respondentes na Organização.

Tempo de Atuação	Frequência	%	% Acumulado
0 a 05 anos	17	81	81
Mais de 05 até 10 anos	01	5	86
Mais de 10 até 15 anos	03	14	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	
Teste de Normalidade da Amostra			
<b>Teste</b>		<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk		0,000	
<b>Análise Descritiva</b>			
<b>Média</b>		<b>4,10</b>	
<b>Mediana</b>		<b>2,00</b>	
Moda		2,0	
<b>Desvio Padrão</b>		<b>4,437</b>	
<b>Mínimo</b>		<b>0</b>	
<b>Máximo</b>		<b>15</b>	

Quanto ao grau de instrução dos respondentes atuantes na Organização, a pesquisa indica que 52,4% têm nível superior completo, 33,3% são especialistas e 14,3% só possuem nível médio (tabela 4.4).

**Tabela 4.4 – Grau de instrução dos respondentes.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Ensino Fundamental	00	00	00
Ensino Médio	03	14,3	14,3
Ensino Superior	11	52,4	66,7
Especialista	07	33,3	100
Mestre	00	00	
Doutor	00	00	
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	

#### **4.1.2. Caracterização da Organização**

Nesta segunda parte, descrevem-se as características das Organizações participantes da pesquisa. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: o porte da Organização, o formato institucional, bem como a qualificação enquanto Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, o tempo de existência, o número de funcionários e voluntários e alguns aspectos sobre a missão da Organização.

O foco da descrição, agora, centra-se no porte da Organização, tendo em vista que o número de funcionários e voluntários não caracteriza, no Terceiro Setor, fator que possa determinar o tamanho da entidade mesmo quando, em alguns casos, não foi fornecido por parte dos entrevistados o volume de recursos que a Entidade administra. Decidiu-se, portanto, subdividi-las em pequena, média e grande, remetendo-se à magnitude dos projetos sociais desenvolvidos por estas.

Cumprido ressaltar que essa subdivisão foi fruto das observações e impressões captadas pela entrevistadora no momento da pesquisa.

Dessa forma, a investigação constata que aproximadamente 57% das Organizações pesquisadas foram classificadas como de médio porte, 23,8% de grande porte e, apenas, 19% de pequeno porte. Essa classificação deveu-se, também, ao fato de se conceber a expectativa de que as práticas de contabilidade gerencial serão mais sofisticadas em Organizações de grande porte (Tabela 4.5.).

**Tabela 4.5 – Porte da Organização.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Pequena	04	19,0	19,0
Média	12	57,2	76,2
Grande	05	23,8	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	

No tocante ao formato institucional da Organização, observou-se que todas as que foram pesquisadas são associações civis e das 21 entidades envolvidas no estudo, 12 possuem a qualificação de Oscip.

Em relação ao tempo de existência das mesmas, a pesquisa apresenta que a maioria delas (52,4%) existe num período compreendido entre dois e cinco anos, embora a mais antiga já esteja atuando há exatos 55 anos (tabela 4.6).

Tabela 4.6. Tempo de funcionamento da Organização.

<b>Tempo</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Até 05 anos	11	52,4	52,4
Mais de 05 até 10 anos	03	14,3	66,7
Mais de 10 até 15 anos	03	14,3	81,0
Acima de 15 anos	04	19,0	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	
Teste de Normalidade da Amostra			
<b>Teste</b>		<b>Nível de Significância (<math>p &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk		0,000	
<b>Análise Descritiva</b>			
<b>Média</b>		<b>11,14</b>	
<b>Mediana</b>		<b>5,0</b>	
<b>Moda</b>		<b>2,0</b>	
<b>Desvio Padrão</b>		<b>13,316</b>	
<b>Mínimo</b>		<b>2</b>	
<b>Máximo</b>		<b>55</b>	

Para se ter ciência da quantidade de pessoas que integram o quadro das Organizações, pesquisou-se o número de funcionários e o número de voluntários de cada uma. Como o objetivo era saber o quanto, individualmente, cada Organização possuía de funcionários e voluntários, como também o total desses, utilizou-se como “Proxy” a variável “pessoal”, que corresponde a soma dos funcionários mais a soma dos voluntários de cada uma delas.

Assim procedendo, a pesquisa revelou que 28,5% das Organizações pesquisadas dispõem de mais de 40 pessoas em seu quadro de funcionários e voluntários. Em segundo lugar, vêm aquelas que possuem entre 20 e 30 funcionários e voluntários (23,8%); seguidas das que detêm até 10 funcionários e voluntários e das que somam mais de 10 e até 20 funcionários e voluntários (19,1%, ambas). Em quinto lugar, despontam as que contabilizam mais de 30 e até 40 funcionários e voluntários (9,5%).

Dessa forma, pôde-se perceber, durante a aplicação dos questionários, que o quadro de funcionários e voluntários das entidades depende muito mais dos projetos que elas desenvolvem do que propriamente do seu porte, o que mais uma vez reforça a idéia de que, no Terceiro Setor, o número de pessoas que integram as Organizações não é um fator determinante do porte da entidade (tabela 4.7).

Na amostra existe uma empresa que destoa significativamente das demais quanto ao número de funcionários, de voluntários e de pessoal (funcionários mais voluntários). Enquanto que para 20 empresas da amostra o máximo de funcionários é de 60, essa empresa possui 3.230. com relação aos voluntários, esses números são 50 e 6.521, respectivamente. No total são 60 e 9.725, respectivamente.

Assim, decidiu-se apresentar na tabela 4.7, a estatística descritiva e o teste de Shapiro-Wilk para a amostra e para as 20 empresas, excluindo a que destoa, significativamente, das demais.

Tabela 4.7. Número de pessoal.

	Funcionários		Voluntários		Pessoal	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Até 10	11	52,4	12	57,1	04	19,1
Mais de 10 até 20	05	23,8	04	19,1	04	19,1
Mais de 20 até 30	01	4,8	02	9,5	05	23,8
Mais de 30 até 40	01	4,8	01	4,8	02	9,5
Acima de 40	03	14,2	02	9,5	06	28,5
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>
Teste de Normalidade da Amostra						
<b>Teste</b>	<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>					
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
Shapiro-Wilk	0,000		0,000		0,000	
Análise Descritiva						
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
<b>Média</b>	<b>168,14</b>		<b>321,81</b>		<b>489,95</b>	
<b>Mediana</b>	<b>10</b>		<b>10</b>		<b>27</b>	
<b>Desvio Padrão</b>	<b>701,74</b>		<b>1.420,475</b>		<b>2.122,03</b>	
<b>Mínimo</b>	<b>0</b>		<b>0</b>		<b>4</b>	
<b>Máximo</b>	<b>3230</b>		<b>6521</b>		<b>9751</b>	
Teste de Normalidade das 20 empresas						
<b>Teste</b>	<b>Nível de Significância (<math>\rho &lt; 0,05</math>)</b>					
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
Shapiro-Wilk	0,001		0,002		0,376	
Análise Descritiva						
	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>		<b>Pessoal</b>	
<b>Média</b>	<b>15,05</b>		<b>11,85</b>		<b>26,90</b>	
<b>Mediana</b>	<b>9,5</b>		<b>8</b>		<b>26</b>	
<b>Desvio Padrão</b>	<b>16,43</b>		<b>13,647</b>		<b>16,518</b>	
<b>Mínimo</b>	<b>0</b>		<b>0</b>		<b>4</b>	
<b>Máximo</b>	<b>60</b>		<b>50</b>		<b>60</b>	

Sabendo-se que a razão da existência das Organizações do Terceiro Setor passa pela declaração explícita de sua missão, a pesquisa identificou que 100% delas acreditam que sua missão é declarada e explícita. Além disso, procurou-se, também, investigar questões que permitissem verificar o quanto esta missão estava relacionada com os projetos desenvolvidos pela entidade. Para tanto, foram feitas perguntas que elucidassem questões relativas à missão da Organização, tais como: tamanho, clareza, se há definição do que a Organização operacionaliza, se é suficiente, se direciona à realização dos projetos, se há adequação às competências

da Organização, se inspira compromisso, se traduz o motivo pelo qual a Organização deseja ser lembrada e, finalmente, se deveria ser revista.

Outrossim, fez-se um quadro no qual criou-se um grau de relacionamento entre as perguntas e a missão. O grau 1 indica que a pergunta não se relaciona com a missão; o 2 é uma opinião intermediária; o 3 se relaciona com a missão; o 4 expõe outro grau de relacionamento intermediário e o 5 se relaciona muito com a missão (Tabela 4.8).

Sobre os aspectos que relacionam a missão com a Organização, a pesquisa demonstrou que 47,7% delas acreditam que sua missão é curta e possui um foco bem direcionado; 52,4% concebem que a missão é clara e facilmente compreendida; 57,1% revelam que a missão da Organização define o porquê que a Organização faz o que faz, o que ela operacionaliza e o porquê da Organização existir; 61% entendem que a missão é suficientemente abrangente; 52,4% compreendem que a missão fornece a direção para fazer as tarefas certas; 47,6% acreditam que está adequada às competências da Organização, e que a missão expressaria, no fim, a razão essencial pela qual a Organização quer ser lembrada; 72,6% crêem que a missão inspira compromisso e somente 28,5% acreditam que ela deveria ser revista (tabela 4.8).



Tabela 4.8. Missão Organizacional.

A missão da Organização ....	Grau de Relacionamento										
	Total	01		02		03		04		05	
		Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
É curta e possui um foco bem direcionado	21	4	19,0	2	9,5	3	14,3	2	9,5	10	47,7
É clara e facilmente compreendida	21	3	14,3	5	23,8	2	9,5	0	0,0	11	52,4
Define por que fazemos, o que fazemos e o porquê da Organização existir	21	1	4,8	2	9,5	3	14,3	3	14,3	12	57,1
É suficiente e abrangente	20	1	4,8	2	9,5	2	9,5	2	9,5	13	61,9
Fornece a direção para fazer as tarefas certas	21	1	4,8	1	4,8	6	28,5	2	9,5	11	52,4
Está adequada às competências da instituição	21	1	4,8	4	19,0	5	23,8	1	4,8	10	47,6
Inspira compromisso	21	1	4,8	0	0,0	2	9,5	2	9,5	16	76,2
Diz a razão essencial pela qual, no fim, queremos ser lembrados	20	2	9,5	1	4,8	4	19,0	3	14,3	10	47,6
Deveria ser revista	20	6	28,5	5	23,8	2	9,5	1	4,8	6	28,5

#### 4.1.3. Aspectos Relativos aos Beneficiados e Interessados na Organização

Esta seção apresenta alguns itens relacionados aos beneficiados da Organização e aos seus interessados. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: os principais incentivos oferecidos aos funcionários, voluntários, parceiros e doadores; a realização da pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados; a realização de pesquisa com a satisfação do ambiente de trabalho; o incentivo aos funcionários, aos voluntários, aos beneficiados, aos financiadores e aos doadores em apresentarem sugestões; o monitoramento e *feedback* das sugestões apresentadas.

Dentre os principais incentivos oferecidos aos funcionários e aos voluntários, a pesquisa constatou que a maioria das Organizações entrevistadas (81%) indica que o incentivo mais importante dado a eles são as reuniões periódicas que têm por objetivo apresentar os principais resultados obtidos com a Organização; 61% indicaram que a remuneração é compatível com a de outras Organizações e também se constitui importante incentivo. Em seguida, registram-se as palestras, os simpósios e os congressos (52,4%) e o treinamento periódico (47,6%) como incentivos dados aos funcionários e aos voluntários (tabela 4.9).

**Tabela 4.9. Incentivo a Funcionários e Voluntários.**

	Remuneração compatível		Treinamento Periódico		Palestras, Simpósios e Congressos		Reuniões Periódicas	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Não	08	38,1	11	52,4	10	47,6	04	19,0
Sim	13	61,9	10	47,6	11	52,4	17	81,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

No que se refere aos incentivos dados aos doadores e parceiros da Organização, 66,7% dos entrevistados responderam que as reuniões periódicas, destinadas a apresentarem os principais resultados da Organização, é o incentivo mais oferecido aos doadores e aos financiadores, seguido das palestras, simpósios e congressos (52,4%). A categoria “outros” (19%) apresenta incentivos, como a divulgação e os agradecimentos por meio da mídia e a apresentação de relatórios mensais tanto físicos como financeiros (tabela 4.10.).

**Tabela 4.10. Incentivo a parceiros e doadores.**

	Palestras, Simpósios e Congressos		Reuniões Periódicas		Outros	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Não	10	47,6	07	33,3	17	81,0
Sim	11	52,4	14	66,7	4	19,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Com relação à realização de pesquisas para verificar o nível de satisfação dos beneficiados com as ações, as Organizações pesquisadas concordaram que 47,6% fazem-na freqüentemente; 28,6% só, às vezes; 9,5%, raramente e 14,3% nunca as fazem (tabela 4.11).

**Tabela 4.11. Realização de pesquisa do nível de satisfação dos beneficiados.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Freqüentemente	10	47,6	47,6
Às vezes	06	28,6	76,2
Raramente	02	9,5	85,7
Nunca	02	14,3	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

A abordagem, agora, tematiza a realização de pesquisa sobre a satisfação com o ambiente de trabalho e constatou-se que 61,9% dos entrevistados realizam freqüentemente esse tipo de pesquisa; 14,3% fazem, às vezes; 9,5%, raramente e 14,3% nunca fazem. (tabela 4.12).

**Tabela 4.12. Realização de pesquisa da satisfação do ambiente de trabalho.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Freqüentemente	13	61,9	61,9
Às vezes	03	14,3	76,2
Raramente	02	9,5	85,7
Nunca	03	14,3	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	

Com relação ao incentivo dado aos funcionários, voluntários, beneficiados, doadores e financiadores a apresentarem sugestões, os entrevistados responderam que 95,2% das Organizações incentivam os financiadores, doadores e beneficiados; 90,5% incentivam os voluntários e 81% incentivam os funcionários (tabela 4.13).

Tabela 4.13. Incentivo a apresentação de sugestões.

	Funcionários		Voluntários		Beneficiados		Financiadores		Doadores	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Não	04	19,0	02	9,5	01	4,8	01	4,8	01	4,8
Sim	17	81,0	19	90,5	20	95,2	20	95,2	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Quanto ao monitoramento do número de sugestões implementadas, a pesquisa revelou que mais da metade das Organizações (52,4%) monitora as sugestões apresentadas pelos funcionários, voluntários, beneficiados, doadores e financiadores (tabela 4.14).

Tabela 4.14. Monitoramento de sugestões.

	Frequência	%	% Acumulado
Não	10	47,6	47,6
Sim	11	52,4	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

Em se tratando do *feedback* dado às sugestões apresentadas, a pesquisa constatou que 81% das entidades entrevistadas concedem um *feedback* às informações apresentadas (tabela 4.15).

Tabela 4.15. *Feedback* às sugestões apresentadas.

	Frequência	%	% Acumulado
Não	4	19,0	19,0
Sim	17	81,0	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

É importante observar que existiu alguma incoerência na resposta a essas duas questões, uma vez que o *feedback* às sugestões apresentadas seria uma continuação lógica do monitoramento da mesma. Parece difícil não monitorar e se

conseguir apresentar um retorno às sugestões apresentadas pelos *stakeholders*, conforme exposto na análise conjunta das tabelas 4.14 e 4. 15.

#### 4.1.4. Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pela Organização

Nesta seção, serão apresentados os resultados relacionados às questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial da Organização. Pesquisaram-se os seguintes aspectos: relatórios financeiros e gerenciais, utilizados pela Organização; prestação de contas; escrituração contábil; custos; planejamento e orçamento.

Tendo por finalidade conhecer quais relatórios são preparados pela Organização, conforme tabelas 4.16 a 4.24, apresentou-se uma lista de relatórios, tanto gerenciais quanto financeiros, na qual os respondentes deveriam assinalar, apenas, os relatórios que a Organização confecciona. A seguir, são expostas as tabelas que contêm o resultado dessa investigação.

**Tabela 4.16. Balanço Patrimonial.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	02	9,5
Sim	19	90,5
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

A tabela 4.16 mostra que 90,5% das Entidades entrevistadas elaboram o balanço patrimonial (BP). Já com referência à elaboração da demonstração de resultado do exercício (DRE), apenas uma delas (4,8%) não a elabora (tabela 4.17). Concebendo como são elaborados os relatórios contábeis, o resultado dessas duas

observações deveria ser equivalente, uma vez que parte do balanço patrimonial é decorrência da demonstração de resultado. Todavia, observou-se, na pesquisa, a nítida importância dada pelas Organizações à DRE. Isso deve ter sido o fato que corroborou com o resultado dessas duas tabelas.

**Tabela 4.17. Demonstração do Resultado do Exercício.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	01	4,8
Sim	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Em referência à elaboração da demonstração de origem e aplicação de recursos (DOAR), a pesquisa apresentou que 85,5% das Organizações elaboram esse relatório (tabela 4.18).

**Tabela 4.18. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	03	14,3
Sim	18	85,7
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

A pesquisa apresenta (tabela 4.19) que, apenas, uma Organização (4,8%) não apresenta notas explicativas nas suas demonstrações contábeis.

**Tabela 4.19. Notas Explicativas.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	01	4,8
Sim	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Outros dois relatórios, divulgados com grande freqüência pelas Organizações do Terceiro Setor, são o fluxo de caixa e os relatórios de evolução dos projetos.

A pesquisa revela (tabela 4.20) que apenas 14,3% das Organizações não elaboram o fluxo de caixa. A investigação mostra (tabela 4.21) que o resultado para os relatórios de evolução dos projetos é o mesmo do resultado do fluxo de caixa. A tabela 4.22 evidencia o resultado para a demonstração das mutações do patrimônio líquido, em que 81% das Organizações pesquisadas apresentam esse relatório .

**Tabela 4.20. Fluxo de Caixa.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	03	14,3
Sim	18	85,7
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

**Tabela 4.21. Relatório de Evolução dos Projetos.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	03	14,3
Sim	18	85,7
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

**Tabela 4.22. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	04	19,0
Sim	17	81,0
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Os relatórios com menor índice de divulgação são: a demonstração do valor adicionado (DVA) e o balanço social. Conforme o resultado, apenas 28,6% das Organizações elaboram e apresentam a DVA (tabela 4.23). Com relação ao balanço

social, o resultado é melhor: 57,1 % delas tornam público esse relatório (tabela 4.24).

**Tabela 4.23. Demonstração do Valor Adicionado.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	15	71,4
Sim	06	28,6
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

**Tabela 4.24. Balanço Social.**

	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	12	57,1
Sim	09	42,9
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Tendo por finalidade conhecer para quem essas Organizações prestam contas, constatou-se que 81% delas prestam contas para o governo; 61,9% para as agências de cooperação; 81% para os doadores; 47,6% para a comunidade e 14,3% para outros interessados. Na categoria “outros”, as Organizações não identificaram quem seriam esses interessados. A tabela 4.25 resume essas informações.

**Tabela 4.25. Prestação de Contas.**

	<b>Governo</b>		<b>Agências de Cooperação</b>		<b>Doadores</b>		<b>Comunidade</b>		<b>Outros</b>	
	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>	<b>Freqüência</b>	<b>%</b>
Não	04	19,0	08	38,1	04	19,0	11	52,4	19	85,7
Sim	17	81,0	13	61,9	17	81,0	10	47,6	03	14,3
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Quanto ao tipo de relatório preparado, na prestação de contas daquelas entidades, a investigação identificou o tipo de relatório que a Organização fornece para cada ente que ela presta conta, conforme tabela 4.26 a 4.30 abaixo.



**Tabela 4.26. Prestação de contas para o governo.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Balço Patrimonial	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	16	76,2	05	23,8	21	100
Balço Social	15	71,4	06	28,6	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	13	61,9	08	38,1	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	10	47,6	11	52,4	21	100
Notas Explicativas	10	47,6	11	52,4	21	100

Já na prestação de contas para o governo, a pesquisa identificou que 61,9% elaboram o balanço patrimonial, a demonstração de resultado e a demonstração de origem e aplicação de recursos; 52,4% elaboram a demonstração das mutações do patrimônio líquido; 38,1% preparam os relatórios de evolução dos projetos; 28,6% elaboram o balanço social e 23,8% preparam a demonstração do valor adicionado (tabela 4.26) .

Com relação à prestação de contas para as agências de cooperação, a pesquisa concluiu que a demonstração das origens e aplicações de recursos é a mais utilizada (52,4%); seguida do balanço patrimonial, da demonstração de resultado e das notas explicativas, todas com 47,6%. Os demonstrativos menos utilizados, ainda, são relatório de evolução dos projetos (38,1%); demonstração das mutações do patrimônio líquido (38%); demonstração do valor adicionado (23,8%) e balanço social (23,8%) (tabela 4.27).

**Tabela 4.27. Prestação de contas para as agencias de cooperação.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Balanco Patrimonial	11	52,4	10	47,6	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	11	52,4	10	47,6	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	10	47,6	11	52,4	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	16	76,2	05	23,8	21	100
Balanco Social	16	76,2	05	23,8	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	13	61,9	08	38,1	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	13	61,9	08	38,1	21	100
Notas Explicativas	11	52,4	10	47,6	21	100

No que tange à prestação de contas aos doadores, a investigação revelou que os relatórios utilizados são balanço patrimonial (61,9%); seguidos da demonstração de resultado do exercício (57,1%); demonstração das origens e aplicações de recursos (57,1%); demonstração das mutações do patrimônio líquido (47,6); relatório de evolução dos projetos (33,3%); demonstração do valor adicionado (23,8%) e balanço social (23,8%). A tabela 4.28 resume essas informações.

**Tabela 4.28. Prestação de contas para os doadores.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Balanco Patrimonial	08	38,1	13	61,9	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	09	42,9	12	57,1	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	09	42,9	12	57,1	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	16	76,2	05	23,8	21	100
Balanco Social	16	76,2	05	23,8	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	14	66,7	07	33,3	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	11	52,4	10	47,6	21	100
Notas Explicativas	10	47,6	11	52,4	21	100

Com relação à prestação de contas à comunidade, a pesquisa constatou que as demonstrações mais utilizadas são: balanço patrimonial (47,6%) e notas

explicativas (47,6%); seguidas de demonstração de resultado (42,9%); demonstração das origens e aplicações de recursos (42,9%); demonstração das mutações do patrimônio líquido (38,1%); relatório de evolução de projetos (33,1%); balanço social (19,0%) e 14,3% para demonstração do valor adicionado (tabela 4.29).

**Tabela 4.29. Prestação de contas para a comunidade.**

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Balanço Patrimonial	11	52,4	10	47,6	21	100
Demonstração do Resultado do Exercício	12	57,1	09	42,9	21	100
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	12	57,1	09	42,9	21	100
Demonstração do Valor Adicionado	18	85,3	03	14,3	21	100
Balanço Social	17	81,0	04	19,0	21	100
Relatório de Evolução dos Projetos	14	66,7	07	33,3	21	100
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	13	61,9	08	38,1	21	100
Notas Explicativas	11	52,4	10	47,6	21	100

Observou-se também, que todas as Organizações entrevistadas, mesmo as que não preparavam todos os demonstrativos contábeis obrigatórios, possuíam escrituração contábil das suas transações. Isso é decorrente da obrigatoriedade da escrituração contábil para todas elas, sejam as de sem fins lucrativo ou não, conforme determinam as Normas Brasileiras de Contabilidade.

É essencial, também, que as Organizações do Terceiro Setor preocupem-se com a elaboração da contabilidade formal, feita por contadores habilitados, pois em março de 2000, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 877/00, determinando as regras contábeis para entidades sem fins lucrativos.

Com o intuito de saber a utilidade das informações contábeis às Organizações, a pesquisa identificou que 90,5% delas utilizam a informação contábil

para prestar contas aos seus financiadores e para controle da Organização e 61,9% utilizam-nas para fins fiscais (tabela 4.30).

Faz-se necessário a percepção de que mesmo as Organizações detentoras de isenção ou imunidade fiscal, têm a obrigação de, anualmente, até o último dia útil de junho, preencher a declaração de imposto de renda, com os dados de sua escrituração contábil e entregar, mediante protocolo, à repartição da Receita Federal. Caso não haja o cumprimento dessa exigência, a Organização poderá perder o direito da imunidade ou isenção ao referido imposto. Dessa forma, esse deve ter sido o motivo pelo qual, aproximadamente, 62% das Organizações utilizam suas informações contábeis para fins fiscais.

**Tabela 4.30. Utilização das informações contábeis.**

	Não		Sim		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Para fins fiscais	08	38,1	13	61,9	21	100
Para prestar contas aos financiadores	02	9,5	19	90,5	21	100
Para controle das operações	02	0,9	19	90,5	21	100

Com relação à frequência e à tempestividade da preparação das informações contábeis, a investigação constatou que 45% das Organizações que responderam a essa pergunta elaboram suas informações contábeis mensalmente; 25%, trimestralmente; 5%, semestralmente e 25%, anualmente (tabela 4.31).

**Tabela 4.31. Frequência da elaboração das informações contábeis.**

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Mensalmente	09	42,9	45,0	45,0
Trimestralmente	05	23,8	25,0	70,0
Semestralmente	01	4,8	5,0	75,0
Anualmente	05	23,8	25,0	100
Não responderam	01	4,8		
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	

Com o objetivo de verificar se as Organizações calculam os custos dos seus serviços ou produtos e de que forma é calculado, formularam-se duas questões que geraram os seguintes resultados: das Organizações que responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos (81%), apenas duas afirmaram saber o método de custeio utilizado (9,6%), enquanto que as outras quinze Organizações não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes ou por nunca haver pensado no assunto (tabela 4.32).

**Tabela 4.32. Cálculo dos custos e método de custeio.**

Calculam o custo	Métodos de Custeio									
	Variável		Absorção		Variável e Absorção		Não sabe Identificar		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Não	-	-	-	-	-	-	-	-	04	19,0
Sim	00	00	01	4,8	01	4,8	15	71,4	17	81,0
<b>Total</b>									<b>21</b>	<b>100</b>

Quanto à realização do planejamento, a pesquisa revela que, aproximadamente, 57% das Instituições pesquisadas elaboram planejamento operacional anual, com base no plano estratégico, que inclui o planejamento financeiro e institucional de longo prazo e, ainda, 42,9% das Organizações fazem apenas um planejamento operacional anual (tabela 4.33).

**Tabela 4.33. Realização de Planejamento.**

	Frequência	%
Faz um planejamento operacional anual com base no plano estratégico que inclui o plano financeiro e institucional de longo prazo	12	57,1
Faz apenas um planejamento operacional anual	09	42,9
Não faz planejamento	00	00
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Referindo-se à utilização de orçamento, a investigação revelou que a grande maioria das Organizações pesquisadas (90,5%) utiliza o orçamento em todos os seus projetos (tabela 4.34).

**Tabela 4.34. Utilização de orçamento.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Utiliza o orçamento para todos os projetos	19	90,5
Utiliza o orçamento apenas para os projetos mais importantes	02	9,5
Não utiliza orçamento	00	00
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Na comparação entre as metas orçadas e planejadas pelas Organizações, verificou-se que apenas uma Organização (4,8%) não compara as metas estabelecidas nos orçamentos com aquelas planejadas anteriormente (tabela 4.35).

**Tabela 4.35. Comparação das metas orçadas com as planejadas.**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não	01	4,8
Sim	20	95,2
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Em se tratando da divulgação das metas, constatou-se que 57,2% das Organizações divulgam suas metas para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada, nos trabalhos da entidade, e para doadores e financiadores e apenas 14,3% divulgam somente para os membros que formam o conselho da entidade. Verificou-se, ainda, que duas Organizações divulgam para os membros do conselho, funcionários e voluntários (9,5%); outros 9,5%, além de divulgarem para esses, divulgam ainda para a comunidade em geral e 9,5% não divulgam suas metas, ou seja, essas ficam restritas a quem as elaborou.

Tabela 4.36. Divulgação das metas.

	Frequência	%
Somente para os membros do conselho	03	14,3
Para os membros do conselho, funcionários e voluntários	02	9,5
Para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade em geral	02	9,5
Para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para doadores e financiadores.	12	57,2
Não divulga as metas	02	9,5
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

#### 4.1.5. Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional

Esta seção apresenta a parte da investigação ligada aos aspectos relativos à medição de desempenho das Organizações respondentes. Os itens analisados foram: a existência ou não de uma medição sistemática do desempenho organizacional; quais os resultados que a Organização avalia; qual a periodicidade da avaliação dos resultados da mesma; os participantes da análise dos resultados da avaliação; que grupos de medidas de desempenho são utilizados; quais os indicadores de desempenho usados; qual a quantidade de indicadores utilizados; quais os fatores que levaram a Instituição à implantação de um sistema de avaliação de desempenho organizacional; se essa faz um *benchmarking* entre o seu desempenho e o de outras com características similares; quais as principais fontes de informação utilizadas para se fazer o *benchmarking*; quais as características do sistema de medição de desempenho organizacional, em prática, e quais as possíveis dificuldades detectadas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição de desempenho da Organização.

Dentre as que foram pesquisadas, 71,4% fazem a avaliação de desempenho organizacional de forma sistemática e 28,6% não fazem sistematicamente a avaliação. (tabela 4.37).

**Tabela 4.37. Avaliação de desempenho.**

	Frequência	%
Sim	15	71,4
Não mede sistematicamente	05	28,6
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100</b>

Como as Organizações do Terceiro Setor trabalham, em geral, com projetos de ações específicas, pensou-se, portanto, que a pergunta sobre o método empregado na avaliação dos resultados não estivesse ligada apenas à estrutura interna da Organização, como também aos projetos por elas desenvolvidos. Dessa forma, constatou-se que 52,4% dessas entidades estabelecem metas para todas as áreas de seus projetos (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos na realização do mesmo. 33,3% das entrevistadas analisam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, empregando de indicadores que são criados para cada um deles. A categoria “outros”, com 9,5%, diz respeito àquelas que analisam o que foi orçado e comparam com o realizado e 4,8% não avaliam os resultados da Organização nem dos projetos. (tabela 4.38).

**Tabela 4.38. Resultados avaliados.**

	Frequência	%	% Acumulado
Analisa os resultados da Organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um	07	33,3	33,3
Para cada projeto, a Organização estabelece metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos	11	52,4	85,7
Não avalia os resultados	01	4,8	90,5
Outros	02	9,5	100
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>	

Em relação à periodicidade da avaliação dos resultados, constatou-se, inicialmente, que 33,3% das Organizações pesquisadas avaliam os resultados



internos, independente dos resultados dos projetos desenvolvidos pela mesma; 33,3%, os resultados internos juntamente com o resultado dos seus projetos; 28,6%, apenas, o resultado dos projetos e 4,8% das entrevistadas não responderam a pergunta.

Ainda, pode-se constatar que das sete Organizações (33,3%) cuja avaliação dos resultados internos e os resultados de seus projetos se processa em separado, duas avaliam mensalmente; duas, por trimestre; uma por ano e duas não possuem nenhuma regularidade. Das que avaliam os resultados internos e dos projetos conjuntamente (33,3%), duas não possuem regularidade; duas avaliam por mês; duas, por trimestre e uma, anualmente. (tabela 4.39)

**Tabela 4.39. Periodicidade da avaliação dos resultados.**

	Periodicidade				Frequência	%
	Por mês	Por trimestre	Por ano	Sem regularidade		
Avalia os resultados internos independente dos seus projetos	02	02	01	02	07	33,3
Avalia os resultados internos e os seus projetos	02	02	01	02	07	33,3
Avalia apenas os resultados dos projetos ao final de cada um deles	-	-	-	-	06	28,6
Não Responderam	-	-	-	-	01	4,8
<b>Total</b>	<b>04</b>	<b>02</b>	<b>01</b>	<b>02</b>	<b>21</b>	<b>100,0</b>

Quanto aos participantes da análise dos resultados, a investigação revelou que, em 80% das Organizações respondentes, os membros do conselho participam da análise dos resultados da avaliação. Em segundo lugar, a opção funcionários mais qualificados (40%); em terceiro lugar, as consultorias com 15%, como também, os funcionários, voluntários e representantes da comunidade, com 15%. A categoria “outros” (10%) engloba a opção de somente participarem os membros do conselho,

funcionários e voluntários e outra seria a participação do comitê financeiro (tabela 4.40).

**Tabela 4.40. Participantes da análise dos resultados da avaliação.**

	Não		Sim		Total	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Membros do conselho	04	20,0	16	80,0	20	100
Consultoria	17	85,0	03	15,0		
Funcionários, voluntários e representantes da comunidade	17	85,0	03	15,0	20	100
Funcionários qualificados	12	60,0	08	40,0	20	100
Outros	10	90,0	02	10,0	20	100

Observando os grupos de medidas de desempenho requeridos, 75% das Organizações fazem uso do grupo das financeiras. O grupo de medidas “Mercado” é o menos utilizado pelas Organizações em questão (15%). A explicação para isso é, talvez, o fato de que as Entidades do Terceiro Setor não estejam tão ligadas às variações do mercado, nem tão pouco a concorrência existente no mesmo. Já o grupo “Qualidade” é tão requisitado quanto o grupo das financeiras (75%), o que revela a preocupação não só com a arrecadação de recursos, mas também com a qualidade do que é oferecido pela Organização.

A utilização do grupo de clientes primários e secundários revela que mesmo a Organização trabalhando para eles e por eles, as medidas relacionadas a esse grupo, ainda, são utilizadas em um percentual pouco significativo (45%). Outro grupo importante para Instituições com essas é o de clima organizacional, que aparece com um percentual de 55%. A tabela 4.41 mostra outros grupos de medidas.

Tabela 4.41. Grupos de medidas de desempenho utilizadas.

Grupos de Medidas	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Financeira	05	15	20	25,0	75,0	100
Mercado	17	03	20	85,0	15,0	100
Fornecedores	16	04	20	80,0	20,0	100
Clientes primários e secundários	11	09	20	55,0	45,0	100
Qualidade	5	15	20	25,0	75,0	100
Clima organizacional	09	11	20	45,0	55,0	100
Treinamento de funcionários	11	09	20	55,0	45,0	100

Para se ter conhecimento do número de grupos de medidas, usados pelas Organizações pesquisadas, empregou-se como “Proxy” uma variável que corresponde à soma de todos os grupos de indicadores da Organização. Essa variável revelou que, em média, elas fazem uso de 3,3 grupos de indicadores, e apenas uma utiliza todos os grupos de indicadores (tabela 4.42).

Tabela 4.42. Número de grupos de medidas.

	Frequência	%
Até 03	13	65,0
Mais de 03 até 06	06	30,0
Todos	01	5,0
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100</b>
Teste do Ajuste dos Dados a Curva Normal		
<b>Teste</b>	<b>Nível de Significância (<math>p &lt; 0,05</math>)</b>	
Shapiro-Wilk	0,059	
<b>Análise Descritiva</b>		
Média	3,3	
Mediana	3,0	
Moda	2,0	
Desvio Padrão	1,72	
<b>Mínimo</b>	<b>1,0</b>	
<b>Máximo</b>	<b>7,0</b>	

Fazendo-se *ranking* dos indicadores de desempenho operacionalizados pelas Organizações, pode-se verificar, de acordo com a tabela 4.43, que o indicador mais freqüente é o percentual das metas dos programas concluídos (90%) e o de menor emprego foi o indicador de re-trabalho (15%).

Aos respondentes, foi-lhes solicitado indicar, numa lista, os indicadores mais utilizados, além de poderem, também, indicar outros, mas que não constam da lista. A lista de indicadores, apresentada no questionário de pesquisa, foi elaborada com base na literatura estudada e entrevistas com algumas Organizações do Terceiro Setor, com as quais a pesquisadora manteve contato durante a realização de pesquisas anteriores.

Estabelecendo um paralelo entre a tabela 4.41 com outras, verificou-se a incongruência em algumas respostas. A tabela 4.41, que indica os grupos de medidas empregadas, esclarece que apenas nove Organizações (45%) utilizam o grupo de “clientes primários e secundários” (beneficiados, financiadores e doadores), enquanto que a tabela 4.43, indicadora das medidas de desempenho utilizadas, conclui que quinze das Organizações (75%) empregam as medidas de “satisfação dos beneficiados” e “número de beneficiados com o programa” e treze (65%) entidades utilizam a medida satisfação dos doadores / financiadores. Outra incongruência encontrada diz respeito à utilização do fluxo de caixa. A tabela 4.20 revela que 18 Organizações empregam o fluxo de caixa, enquanto que a tabela 4.43 indica que apenas 15 deles fazem uso. A tabela 4.43 apresenta outros indicadores usados pelas Organizações.

Tabela 4.43. Indicadores utilizados.

Indicadores	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Percentual das metas dos programas concluídos	02	18	20	10,0	90,0	100
Percentual de conclusão dos projetos na data programada	03	17	20	15,0	85,0	100
Número de beneficiados com os programas	05	15	20	25,0	75,0	100
Satisfação do beneficiados	05	15	20	25,0	75,0	100
Fluxo de Caixa	05	15	20	25,0	75,0	100
Custo Total do Projeto	06	14	20	30,0	70,0	100
Satisfação dos doadores / financiadores	07	13	20	35,0	65,0	100
Índice de treinamento	09	11	20	45,0	55,0	100
Eficiência dos procedimentos	10	10	20	50,0	50,0	100
Percentual das despesas com os funcionários / voluntários	11	09	20	55,0	45,0	100
Avaliação de fornecedores	16	04	20	80,0	40,0	100
Produtividade global do projeto	12	08	20	60,0	40,0	100
Composição de Endividamento	12	08	20	60,0	40,0	100
Índice de modificação de projeto	14	06	20	70,0	30,0	100
Percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos	16	04	20	80,0	20,0	100
Re-trabalho	17	03	20	85,0	15,0	100

Tendo por objetivo verificar quais os fatores que levaram as Organizações a implantarem sistemas de medição de desempenho, a investigação constatou que 90% dos entrevistados responderam que o motivo da implantação de um sistema de medição ocorreu em função da necessidade de transparência. Em seguida, como motivo, desponta a imposição do conselho (20%); seguido da imposição legal (15%) e, finalmente, o pedido da comunidade com 10% (tabela 4.44).

É importante destacar que, no que tange às Oscips, a Lei N° 9.790/99 que as regulamenta, afirma, em seu artigo 3º, que se faz necessário a essas a elaboração de critérios de avaliação de desempenho. Dessa forma, pode-se perceber que a

imposição legal deveria ser o fator mais assinalado, visto que 57% delas obtiveram essa qualificação.

**Tabela 4.44. Motivos que levaram à implantação de um sistema de medição de desempenho.**

Indicadores	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Imposição legal	17	03	20	85,0	15,0	100
Imposição do conselho	16	04	20	80,0	20,0	100
A pedido da comunidade	18	02	20	90,0	10,0	100
Transparência	02	18	20	10,0	90,0	100

Com referência à prática de *benchmarking*, verificou-se que 50% das Organizações entrevistadas responderam que utilizam o *benchmarking* como ferramenta para comparar o seu desempenho como o de Organizações que possuam características similares às suas (tabela 4.45)

**Tabela 4.45. Prática de *Benchmarking*.**

	Frequência	%
Não	10	50,0
Sim	10	50,0
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100</b>

Dentre as Organizações pesquisadas que responderam sim à questão da utilização do *benchmarking*, 50% utilizam como fonte de informação, para estabelecer a comparação, os periódicos e os *sites* especializados no Terceiro Setor; 40% utilizam a visita a outras Organizações similares e às informações da comunidade; 20%, as pesquisas realizadas por outras Organizações similares e a categoria “outros” (10%) refere-se aos congressos do setor como uma fonte de informação (tabela 4.46).

**Tabela 4.46. Principais fontes de informação para realização do *benchmarking*.**

Indicadores	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Periódicos ou <i>sites</i> especializados no Terceiro Setor	05	05	10	50,0	50,0	100
Pesquisas realizadas em Organizações com características similares	08	02	10	80,0	20,0	100
Informações dos consultores	07	03	10	70,0	30,0	100
Visita a outras Organizações com características similares	06	04	10	60,0	40,0	100
Informações da comunidade	06	04	10	60,0	40,0	100
Outros	09	01	10	90,0	10,0	100

Com relação às características do sistema de medição de desempenho em prática, a investigação revelou que a característica sempre presente nos sistemas de medição de desempenho é a que considera a Organização como um todo - 77,8% das respondentes-; em segundo, vem a característica de permitir verificar se a Organização está obtendo progresso em longo prazo – 65% das respondentes. A seguir, destaca-se outras características que compõem os sistemas de medição: transmitir aos interessados os resultados globais obtidos pela Organização (aproximadamente 58% das respondentes); utilizar-se tanto de medidas não financeiras quanto de financeiras (55,6% das respondentes). A tabela 4.47 apresenta outras características sempre presentes nos sistemas de medição.

Levando-se em consideração as características que nunca estão presentes nos sistemas de medição, a pesquisa constatou que, apenas, uma Organização acredita que seu sistema não permite a medição do desempenho das principais áreas da Organização. A tabela 4.47 apresenta outras características e seus graus de relacionamento com o sistema de medição de desempenho.

**Tabela 4.47. Características do sistema de medição de desempenho.**

Características	Grau de Relacionamento									
	Sempre		Freqüentemente		Às vezes		Nunca		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Transmite aos interessados os resultados globais obtidos pela Organização	11	57,8	05	26,4	03	15,8	00	00	19	100
Permite a medição do desempenho das principais áreas da Organização	09	47,4	06	31,6	03	15,8	01	5,2	19	100
Permite verificar se a Organização está obtendo progresso ao longo do tempo	13	65,0	06	30,0	01	5,0	00	00	20	100
Utiliza-se tanto de medidas não financeiras quanto de financeiras	10	55,6	06	33,4	02	11,2	00	00	18	100
É desenvolvido com a participação de todos que dele farão uso	09	50,0	04	22,3	05	27,7	00	00	18	100
As medições são de fácil compreensão p/ a correta interpretação dos interessados	09	50,0	05	27,7	04	22,3	00	00	18	100
Considera a Organização como um todo	14	77,8	03	16,6	01	5,6	00	00	18	100
Mede a satisfação dos beneficiados	09	52,9	05	29,4	02	11,8	01	5,9	17	100

Enfim, verificou-se quais as dificuldades encontradas na implantação e utilização dos sistemas de medição de desempenho organizacional. Das entidades que responderam aos questionamentos, pôde-se constatar que o item que se apresentou como a maior barreira a essa operacionalização foi a falta de investimento devido ao tamanho da Organização (31,6%) e a menor barreira constatada foi a falta de incentivo da administração” (70%) (tabela 4.48).



**Tabela 4.48. Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela Organização.**

Características	Grau de Relacionamento									
	Muita		Média		Pouca		Nenhuma		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Resistência a mudanças no uso de medidas de desempenho	02	9,5	03	14,3	07	33,3	09	42,9	21	100
Falta de metodologia para montar um sistema de medição de desempenho	04	19,0	03	14,3	06	28,6	08	38,1	21	100
Falta de incentivo da administração	01	5,0	02	10,0	03	15,0	14	70,0	20	100
Excesso de informação dificulta a seleção para a administração	03	14,3	03	14,3	04	19,0	11	52,4	21	100
Falta de investimento, no sistema de medição, devido ao tamanho da Organização	06	31,6	03	15,8	05	26,3	05	26,3	19	100
Insuficiência de informação para geração de indicadores	01	5,3	00	00	08	42,1	10	52,6	19	100
Dificuldade na elaboração de objetivos e estratégias	01	5,3	06	31,5	02	10,6	10	52,6	19	100

## 4.2. Análise das Hipóteses

Dando prosseguimento à pesquisa, apresentam-se os resultados dos testes de hipóteses, realizados para responder às questões de pesquisas que procuram verificar se os atributos dos gestores e das organizações, bem como a qualificação como Oscip, influenciam nas práticas de contabilidade gerencial dessas organizações. Para testar as hipóteses, utilizaram-se como variáveis representativas das práticas de gestão e de contabilidade gerencial, os seguintes itens:

- a) Incentivos oferecidos aos funcionários e aos voluntários;
- b) Incentivos oferecidos aos doadores e aos financiadores;
- c) Medição da satisfação com o ambiente de trabalho;
- d) Incentivo dado a funcionários, voluntários, beneficiados, financiadores e doadores, a fim de apresentarem sugestões;
- e) Monitoramento das sugestões apresentadas;
- f) Quantidade de relatórios apresentados pelas Organizações pesquisadas;
- g) Prestação de contas aos interessados na Organização;
- h) Tipo de prestação de contas feita para cada interessado da Organização;
- i) Cálculo do custo dos serviços e produtos oferecidos pelas Organizações pesquisadas;
- j) Realização de planejamento;
- k) Medição sistemática do desempenho;
- l) Como e com que frequência a Organização avalia o seu desempenho;
- m) Grupos de medidas de desempenho, utilizados pela Organização.

#### **4.2.1. Relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas**

Para testar a 2ª questão de pesquisa cujo objetivo é a verificação da existência de relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações pesquisadas, levantaram-se as seguintes hipóteses:

##### **1ª Hipótese**

$H_0$  . Não existe relação entre “o grau de instrução dos gestores” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas.

$H_1$  . Existe relação entre “o grau de instrução dos gestores” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Espera-se que os gestores com grau de instrução superior adote práticas de contabilidade gerencial superiores.

Para analisar esta hipótese, testou-se a relação entre o grau de instrução dos gestores com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Para operacionalizar o teste dessa hipótese, construiu-se uma variável para representar o “grau de instrução dos gestores”. Perguntou-se aos respondentes qual o grau de instrução que possuíam e as respostas foram dispostas em dois grupos:

- a) Ensino superior;

## b) Especialista.

Tomando por princípio o agrupamento dessa resposta, testou-se cada uma das variáveis descritas acima com as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Do cruzamento dessas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ), da inexistência da relação entre o “grau de instrução dos gestores” e a prática de benchmarking e aceitar a hipótese alternativa de que existe correlação entre essas duas variáveis (Tabela 4.49).

**Tabela 4.49. Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de benchmarking.**

		<i>Benchmarking</i>		Total
		Não	Sim	
Grau de Instrução	Superior	02	09	11
	Especialista	05	01	06
Total		07	10	17

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,035$

A segunda hipótese buscou testar a existência de relação entre a variável “Tempo de atuação dos Respondentes nas Organizações” e a utilização das práticas de contabilidade gerencial. Espera-se que os gestores (representados pelos respondentes) com mais experiência (tempo de atuação) adotam melhores práticas de gestão.

## 2ª Hipótese

$H_0$  - Não existe relação entre “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

$H_1$  - Existe relação entre “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Para analisar esta hipótese, testou-se a relação entre o tempo de atuação dos respondentes, nas Organizações, com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Para realização do teste dessa hipótese, construiu-se uma variável que determinava o “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações”. Perguntou-se aos respondentes há quanto tempo atuam na Organização e as respostas foram segmentadas em dois grupos:

- c) Período de até dois anos de atuação;
- d) Período de cinco anos ou mais.

A variável foi construída, nessa formatação, para que se tivessem dois extremos: dos mais antigos e dos mais novos atuantes. Dessa forma, cinco Organizações foram retiradas da análise, aquelas que possuíam gestores com três anos de atuação.

A análise revelou que a hipótese nula pode ser rejeitada apenas para a relação entre o tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de desempenho de qualidade.

Para representar “Qualidade”, construiu-se uma variável obtida, através das respostas à questão 34, letra “e” do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação quais grupos de medidas de desempenho eram utilizadas na Organização. A variável segmentou as empresas em dois grupos:

- a) As que responderam sim, ou seja, utilizam o grupo de medidas de qualidade;
- b) As que responderam não, ou seja, não utilizam o grupo de medidas de qualidade;

Rejeitou-se a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,3%, no Teste Qui-Quadrado e de 8,4% no Teste Exato de Fisher, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) da existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização (tabela 4.50).

**Tabela 4.50. Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade.**

		Grupo de medidas de Qualidade		Total
		Não	Sim	
Tempo de atuação	Período de até 2 anos	05	00	05
	Período de 5 anos ou mais	05	05	10
Total		10	05	15

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,084$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância :  $p < 0.053$

#### **4.2.2. Relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas**

Para testar a 3ª questão de pesquisa, que trata da existência ou não de relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas, utilizaram-se como variáveis o porte e a idade da Organização.

#### **3ª Hipótese**

H<sub>0</sub> Não existe relação entre o “Porte das Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas.

H<sub>1</sub> Existe relação entre o “Porte das Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas.

Tendo em vista que o número de funcionários e voluntários não caracteriza, no Terceiro Setor, fator determinante do tamanho da entidade e que, em alguns casos, não foi fornecido pelos entrevistados o volume de recursos que a Organização administra, decidiu-se criar a variável “Porte da Organização”, tomando-se por base a magnitude dos projetos sociais desenvolvidos por estas. É importante ressaltar que essa subdivisão foi fruto das observações e impressões percebidas pela entrevistadora no momento da pesquisa. As Organizações pesquisadas foram agrupadas em pequena, média e grande. Na análise, considerou-se apenas as empresas que estavam nos grupos extremos:

- a) Pequena;

b) Grande.

A nova variável de análise foi construída dessa forma para que se tivesse maior variabilidade entre as observações. A análise considerou apenas nove empresas. Assim, doze Organizações foram retiradas da análise, aquelas que foram classificadas como de médio porte.

Depois de realizado o cruzamento da variável “Porte das Organizações” com as que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas anteriormente, verificou-se que existia a relação entre o porte da Organização e as seguintes práticas: a prestação de contas para as agências de cooperação e a forma como as Organizações avaliam seu resultado.

Em alusão à prestação de contas às agências de cooperação, avaliaram-se quais os demonstrativos apresentados e a correlação ocorreu com os seguintes demonstrativos: balanço social, demonstração das mutações do patrimônio líquido e relatório de evolução dos projetos.

Para representar a variável “Prestação de contas- Agências de Cooperação”, construiu-se uma variável, obtida pelas respostas à questão 20, letra “b”, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação qual o tipo de relatório emitido na prestação de contas às agências de cooperação. Para essa opção, selecionaram-se nove alternativas, que correspondiam aos nomes dos demonstrativos, emitidos pela Organização, neste tipo de prestação de contas. Para cada tipo de demonstrativo, havia as seguintes opções :

a) Os que responderam sim, ou seja, utilizam o demonstrativo;



b) Os que responderam não, isto é, não utilizam o demonstrativo;

A primeira variável inter-relacionada com o porte da Organização e que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: Balanço Social”.

Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,8%, no Teste Qui-Quadrado, e de 11,9% no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação (tabela 4.51). Embora o Teste Exato de Fisher não apresentasse um nível de significância desejável (11,19%), optou-se por mostrá-lo, tendo em vista que nos casos em que  $n < 20$ , recomenda-se, também, a realização desse teste. Embora a evidência estatística não seja tão forte, decidiu-se mostrar essa relação por ser um indício para investigações futuras, com amostras maiores.

**Tabela 4.51. Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação.**

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	03	03
Não	04	02	06
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,119$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.058$

A segunda variável, inter-relacionada com o porte da Organização que obteve uma relação significativa, foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: demonstração das mutações do patrimônio líquido”.

Do inter-relacionamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 1,6%, no Teste Qui-Quadrado, e de 4%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração (tabela 4.52).

**Tabela 4.52. Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas às agências de cooperação.**

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	04	04
Não	04	01	05
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância :  $p < 0,04$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância :  $p < 0,016$

A Terceira variável cruzada com o porte da Organização que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: Relatório de Evolução dos Projetos”.

Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,8%, no Teste Qui-Quadrado, e de 11,9%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, isto é as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração (tabela 4.53). Embora o Teste Exato de Fisher não apresentasse um nível de significância desejável (11,19%), optou-se por mostrá-lo, tendo em vista que, nos casos em que  $n < 20$ , é recomendada, também, a realização desse teste.

**Tabela 4.53. Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação.**

Utilização do relatório de evolução dos projetos na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	03	03
Não	04	02	06
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,119$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância :  $p < 0.058$

No que tange ao modo como as Organizações pesquisadas avaliam seu resultado, construiu-se a variável “Forma de Avaliar o resultado”, obtida a partir das respostas à questão 31, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes como a Organização avalia seu resultado. Para essa opção, os respondentes deveriam selecionar uma das quatro alternativas, abaixo:

- a) A Organização avalia os resultados dela mesma e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho, criados para cada um;
- b) A Organização estabelece para cada projeto metas destinadas a todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos;
- c) A Organização não avalia seus resultados;
- d) Outros.

Do cruzamento da variável “Porte da Organização” com a variável “Forma de Avaliar o Resultado” foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,1%, no Teste Qui-Quadrado, que evidencia a inexistência de relação entre essas variáveis, permitindo aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma (tabela 4.54).

Concorde com a investigação realizada, todas as Organizações, denominadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, fazendo uso de indicadores de desempenho criados para cada um, enquanto que as de pequeno porte, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o orçado em cada projeto.

**Tabela 4.54. Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma.**

Como a Organização avalia os resultados	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
A Organização avalia os seus resultados e dos seus projetos separadamente, fazendo uso de indicadores de desempenho criados para cada um	00	04	04
Para cada projeto, estabelece metas a todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos	03	01	04
Outros	01	00	01
Total	04	05	09

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0,051$

Na representação da variável “Idade da Organização”, construiu-se uma variável a partir das respostas à questão 06 do questionário da pesquisa. Para a classificação da idade da Organização, selecionaram-se as seguintes opções:

- a) Período de até cinco anos;
- c) Período de dez anos ou mais.

A variável foi construída dessa forma para que se alcançassem dois extremos: as Organizações mais antigas e as mais novas, pois se tinha o intuito de verificar a presença de algum padrão entre esse dois tipos de Organização. Duas Organizações foram retiradas da análise.

Depois de realizado o cruzamento da variável “Idade da Organização” com as variáveis que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas

anteriormente, confirmou-se a presença da relação entre a idade da organização com os entes a quem ela presta contas.

A representação da variável “entes para quem a Organização presta contas”, foi construída a partir das respostas à questão 19, do questionário de pesquisa, que indaga aos respondentes para quem a Organização presta contas. Para essa opção, os respondentes poderiam selecionar uma ou mais opções dentre as quatro alternativas a seguir:

- a) Governo;
- b) Agências de Cooperação;
- c) Doadores;
- d) Comunidade;
- e) Outros

Cada alternativa selecionada era composta da opção sim ou não. Das opções acima, apenas a prestação de contas à comunidade apresentou relação estatisticamente relevante.

Do inter-relacionamento da variável “Idade da Organização” com a variável “entes para quem a Organização presta contas: comunidade” foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 0,9%, no Teste Qui-Quadrado, e de 1,5%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a idade da

Organização e a prestação de contas à comunidade. Esse teste mostra que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas (tabela 4.55). Uma possível explicação para isso é que as Organizações mais novas são as Oscips, cuja legislação exige mais prestação de contas à comunidade.

**Tabela 4.55. Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade.**

A Organização presta contas à comunidade	Variável Idade da Organização		Total
	Período de até 5 anos	Período de 10 anos ou mais	
Sim	08	01	09
Não	03	07	10
Total	11	08	19

Teste Exato de Fisher: Nível de significância :  $p < 0,015$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0,009$

#### **4.2.3. Relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas**

Para testar a 4ª questão, que trata da relação entre a qualificação como Oscip e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas, levantou-se a seguinte hipótese:

#### **4ª Hipótese**

$H_0$  Não existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “práticas de contabilidade gerencial adotadas” pelas Organizações pesquisadas.

H<sub>1</sub> Existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “práticas de contabilidade gerencial adotadas” pelas Organizações pesquisadas.

Para analisar esta hipótese, testou-se a relação entre a qualificação da Organização como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente.

Na operacionalização do teste dessa hipótese, elaborou-se uma variável que determinava se a Organização detinha ou não a qualificação de Oscip. As respostas foram distribuídas em dois grupos:

- a) Os que responderam sim, ou seja, possuem a qualificação;
- b) Os que responderam não, isto é, não possuem a qualificação.

Do cruzamento realizado entre a variável “qualificação como Oscip” com as variáveis que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas anteriormente, verificou-se a existência de relação entre essa qualificação da entidade e apenas duas variáveis:

- a) Prestação de contas à comunidade;
- b) Demonstrativos requeridos na prestação de contas aos doadores da Organização.

Na representação da variável “entes para quem a Organização presta contas”, elaborou-se de uma variável, obtida das respostas à questão 19, do questionário de pesquisa, que questiona os respondentes para quem a Organização



prestava contas. Os respondentes deveriam selecionar para essa questão uma ou mais opções dentre: governo; agências de cooperação; doadores; comunidade; outros

Do cruzamento da variável “Qualificação como Oscip” com a variável “entes para quem a Organização presta contas: comunidade” rejeitou-se a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 4,4%, no Teste Qui-Quadrado, e de 5,6%, no Teste Exato de Fisher, da inexistência de relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação da Organização como Oscip e a prestação de contas à comunidade. Esse teste revela que as Organizações, qualificadas como Oscip, prestam mais contas à comunidade do que aquelas que não possuem essa qualificação (tabela 4.56).

**Tabela 4.56. Relação entre a qualificação como Oscip e a prestação de contas à comunidade.**

A Organização Presta contas à comunidade	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	07	04	11
Sim	02	08	10
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,056$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0,044$

No que se refere à prestação de contas aos doadores, avaliaram-se quais os demonstrativos apresentados. A correlação ocorreu entre os seguintes demonstrativos: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, balanço social, demonstração das mutações do patrimônio líquido, relatório de evolução dos projetos notas explicativas.

Para representar a variável “Prestação de contas: Doadores”, construiu-se uma variável obtida das respostas à questão 20, letra “c”, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da pesquisa qual o tipo de relatório emitido na prestação de contas aos seus doadores. Para essa opção, selecionaram-se nove alternativas, correspondentes aos nomes dos demonstrativos emitidos pela Organização, neste tipo de prestação de contas. Para cada tipo de demonstrativos, oferecia-se as seguintes opções :

- c) Os que responderam sim, ou seja, utilizam o demonstrativo;
- d) Os que responderam não, ou seja, não utilizam o demonstrativo;

A primeira variável inter-relacionada com a “classificação como Oscip” que, obteve uma relação significativa, foi a variável “Prestação de Contas - Doadores: balanço patrimonial”. Do inter-relacionamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 2,0%, no Teste Qui-Quadrado, e de 2,9%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores (tabela 4.57).

**Tabela 4.57. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial na prestação de contas aos doadores.**

Utilização do Balanço Patrimonial na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	06	02	08
Sim	03	10	13
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,029$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.020$

A segunda variável que foi cruzada com a variável “classificação como Oscip” e que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Doadores: demonstração do resultado do exercício”. Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 5,6%, no Teste Qui-Quadrado, e de 7,1%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores (tabela 4.58).

**Tabela 4.58. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração do resultado do exercício na prestação de contas aos doadores.**

Utilização da Demonstração do Resultado do Exercício na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	06	03	09
Sim	03	09	12
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,071$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.056$

A terceira variável inter-relacionada com a “classificação como Oscip” e que obteve uma relação significativa foi a de “Prestação de Contas - Doadores: balanço social”. Do inter-relacionamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 2,7%, no Teste Qui-Quadrado, e de 3,9%, no Teste Exato de Fisher, da inexistência de relação entre essas variáveis, permitindo aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) da presença da relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores (tabela 4.59).

**Tabela 4.59. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização do balanço social na prestação de contas aos doadores.**

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	09	07	16
Sim	00	05	05
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,039$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.027$

A quarta variável que foi cruzada com a de “classificação como Oscip”, obtendo uma relação significativa foi a de “Prestação de Contas - Doadores: Notas Explicativas”. Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 1,7%, no Teste Qui-Quadrado, e de 2,4%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, permitindo aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização das notas explicativas aos demonstrativos na prestação de contas aos doadores (tabela 4.60).

**Tabela 4.60. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização de notas explicativas na prestação de contas aos doadores.**

Utilização de Notas Explicativas na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	07	03	10
Sim	02	09	11
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $\rho < 0,024$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $\rho < 0.017$

Finalmente, cruzou-se a variável “classificação como Oscip” com a variável “Prestação de Contas - Doadores: demonstração das mutações do patrimônio líquido”. Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 0,4%, no Teste Qui-Quadrado, e de 0,6%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores (tabela 4.61).

**Tabela 4.61. Relação entre qualificação como Oscip e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas aos doadores.**

Utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido na Prestação de contas aos Doadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	08	03	11
Sim	01	09	10
Total	09	12	21

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $\rho < 0,006$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $\rho < 0.004$

#### **4.2.4 Relação entre a qualificação como Oscip e as características do modelo de avaliação de desempenho adotado pelas Organizações pesquisadas.**

Para testar a 5ª questão de pesquisa, referente à relação entre a qualificação da Organização como Oscip e as características, no modelo de avaliação de desempenho, adotado pelas Organizações pesquisadas, questionou-se a seguinte hipótese:

##### **5ª Hipótese**

H<sub>0</sub> Não existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.

H<sub>1</sub> Existe relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.

Para representar a variável “características do modelo de avaliação de desempenho”, construiu-se uma variável desenvolvida por meio das respostas à questão 39, do questionário de pesquisa, que perguntava aos participantes da pesquisa quais, dentre uma lista, eram as principais características do sistema de medição de desempenho em prática na Organização. Para cada alternativa existia uma escala:

- a) nunca, em outras palavras, não possui a característica;
- b) às vezes;
- c) freqüentemente;

d) sempre.

Outrossim, para que se extraíssem, apenas, as características que realmente estariam presentes nos sistemas de medição de desempenho, decidiu-se agrupar as respostas na seguinte disposição: possui e não possui a característica.

Tomando como ponto de partida o agrupamento dessa resposta, testou-se cada uma das características listadas no questionário. Do cruzamento dessas variáveis foi não foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) de que não existe relação entre essas variáveis, pois nenhum nível de significância foi menor ou igual a 5%.

Submeteram-se, também, à aplicação de teste, os sistemas de medição de desempenho e a qualificação como Oscip, quais foram as principais dificuldades detectadas pelas Organizações, quando decidiram implantar o sistema de medição de desempenho em uso.

A variável “dificuldade” foi construída de acordo com as respostas à questão 40, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação quais, dentre uma lista, eram as principais dificuldades encontradas ao se implantar o sistema de medição de desempenho em prática na Organização. Os respondentes tinham como alternativa a seguinte escala: nenhuma, pouca, média ou muita. Assim, para que se extraíssem, apenas, as dificuldades que realmente foram encontradas, decidiu-se dispor as respostas da seguinte forma: alguma dificuldade (pouca, média ou muita) e nenhuma dificuldade.

Do agrupamento dessa resposta, testou-se cada uma das dificuldades listadas no questionário. Do cruzamento dessas variáveis, foi possível verificar que a

característica “insuficiência de informações para geração de indicadores” foi a única que registrou relação, estatisticamente, significativa com a variável “qualificação como Oscip”:

Conforme demonstrado na tabela 4.62, verifica-se que do cruzamento dessas duas variáveis, foi possível rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) a um nível de significância de 2,7%, no Teste Qui-Quadrado, e de 4%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há relação entre a qualificação como Oscip e as Organizações terem sofrido a dificuldade de insuficiência de informações necessárias para formulação de indicadores. As Oscips têm menos problemas com a insuficiência de informações, para geração de indicadores, do que as demais Organizações do Terceiro Setor.

**Tabela 4.62. Relação entre qualificação como Oscip e a insuficiência de informações para geração de indicadores .**

Insuficiência de informações para geração de indicadores	Variável Qualificação como Oscip		Total
	Não	Sim	
Não	01	08	09
Sim	06	04	10
Total	07	12	19

Teste Exato de Fisher: Nível de significância:  $p < 0,040$

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância:  $p < 0.027$



## **5. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.**

### **5.1. Conclusões**

O objetivo do trabalho foi a Investigação das práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife. 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 e pelo Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas.

O problema que a pesquisa pretendeu responder era: “Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?”. Na análise descritiva do estudo empírico, os resultados relevantes foram:

- Das Organizações entrevistadas, verificou-se, quanto à elaboração das demonstrações obrigatórias, que: 90,5% elaboram o balanço patrimonial; 95,2% a demonstração do resultado do exercício; 85,7% a demonstração de origem e aplicação de recursos; 81% a demonstração das mutações do patrimônio líquido e 95,2% preparam notas explicativas às suas demonstrações contábeis.

- 90,5% das Organizações utilizam a informação contábil para prestar contas aos seus financiadores e para controle da Organização e 61,9% utilizam-na para fins fiscais.
- Das Organizações pesquisadas, 45% elaboram suas informações contábeis mensalmente; 25% elaboram trimestralmente; 5% semestralmente e 25% anualmente.
- 81% Organizações responderam calcular os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos, todavia, apenas 9,6% afirmaram saber o método de custeio enquanto que as outras quinze Organizações não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes ou por nunca haver pensado no assunto. Das que calculam, uma utiliza o custeio por absorção e a outra utiliza o absorção e o variável.
- Das 21 Organizações pesquisadas, apenas uma não avalia o desempenho dos seus resultados.
- 90% dos entrevistados responderam que a implantação de um sistema de medição deveu-se à necessidade de transparência da Organização; 20% que o motivo foi a imposição do conselho; 15% por imposição legal e, apenas, 10% implantou a pedido da comunidade.

Nos testes de hipótese, verificou-se que:

- Não há relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.
- Faz-se presente a existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização;
- Existe relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação;
- Há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio e do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração;
- Todas as Organizações, classificadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho criados para cada um; enquanto que as de “pequeno porte”, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto;
- Há relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade, demonstrando que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas;
- É evidente a relação entre a qualificação da Organização enquanto Oscip e a prestação de contas à comunidade, permitindo inferir que as Organizações

qualificadas como Oscip prestam mais contas à comunidade do que aquelas, as quais não possuem tal qualificação.

- Existe relação entre a qualificação como Oscip e a utilização do balanço patrimonial; da demonstração do resultado do exercício; do balanço social; das notas explicativas e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, na prestação de contas aos doadores;
- Ficou evidente a inexistência de relação entre a “qualificação como Oscip” e as “características do modelo de avaliação de desempenho”, adotado pelas Organizações pesquisadas.

A pesquisa também revela que existe relação entre a qualificação enquanto Oscip e a dificuldade sofrida pelas Organizações devido à insuficiência de informações necessárias para formulação de indicadores de desempenho, demonstrando que as entidades com tal qualificação sofrem menos essa dificuldade.

Finalmente, outro ponto importante da investigação é que se permitiu evidenciar que as Oscips adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor.

## **5.2. Limitações e Sugestões para Futuras Pesquisas**

As principais limitações do estudo que foram constatadas são:

- Pouca disponibilidade de estudos empíricos sobre práticas de contabilidade gerencial no Terceiro Setor, acarretando um prejuízo na realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nesta pesquisa.
- A amostra selecionada pelo critério de conveniência (fácil acesso ou receptividade) pode ter influenciado o resultado da pesquisa;
- Redução da força do Teste Qui-Quadrado, devido ao tamanho da amostra (21 Organizações), repercutindo na análise de algumas questões da pesquisa que não puderam ser feitas de forma conclusiva;

As sugestões para futuros estudos são:

- Realizar esse estudo em outras cidades do País;
- Reaplicar esse estudo, com amostras maiores e mais representativas da população, o que permitirá conhecer melhor as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas em Organizações do Terceiro Setor

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABONG. **Universidades: desafios para cooperação na América Latina**. São Paulo: Abong, 2002.

\_\_\_\_\_. **ONGs no Brasil 2002: perfil e catálogo das associadas à Abong**. São Paulo: Abong, 2002.

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ASHFORD, Ken. Management Accounting Practices in Non-Profit Organisations. **Financial Management**, Dec 1989, v.67 p. 11.

ARIMA, Carlos H.. Sistemas de informações gerenciais. In: Schmidt, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et al.. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, Jaércio A. S.. A necessidade de se administrar as organizações do terceiro setor. **Controversa**, São Paulo, ano 9, p. 13-17, 1999.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins & OLIVEIRA, Carolina Felipe. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

BOURNE, M. et al. Design, implementing and updating performance measurement systems. **International journal of operations & production management**. V. 20, n.7, p. 754-771, 2000.

BRASIL. **Constituição Federal de 1998**. São Paulo, Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. 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. **A Lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. 2 ed. rev. e amp., Brasília, 1999.

CAMARGO, Mariângela Franco de, et al. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.

CAMPOS, Gabriel & ROBLES JR., Antonio. Uma proposta de balanced scorecard para organizações do terceiro setor, In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE**. 16., 2000, Goiânia. Anais. Goiânia, 2000.

CHECKLAND, P.B. **System thinking, systems practice**. Chichester: John Wiley, 1981.

CONSELHO DA COMUNIDADE SOLIDÁRIA. **Cartilha sobre OSCIP**. Brasília, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 877 de 18 de abril de 2000**. Dispõe sobre Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Sem Finalidade de Lucros. Brasília, disponível em: [http://www.crcsp.org.br/serie\\_millenium/resolucoes/Res877.htm](http://www.crcsp.org.br/serie_millenium/resolucoes/Res877.htm).

DINIZ , João Helder da Silva & MATTOS, Pedro Linconl Carneiro Leão de. Organizações não-governamentais e gestão estratégica: desfiguração do seu caráter institucional-original? **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, Ano 6, vol. 06, 2003. Disponível em <http://integracao.fgvsp/ano06/06/administrando.htm>

DRUKER, Peter F. **Administrando para obter resultados**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

\_\_\_\_\_. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: princípios e práticas**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

\_\_\_\_\_. **Terceiro Setor: exercícios de auto-avaliação para empresas**. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2001.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor**. Disponível em <http://www.icd.org.uy/mercosur/informes/2000/falconer2.html>. acessado em 16 de maio, 2004.

FARRAREZI, Elizabeth & REZENDE, Valéria. **OSCIP – Organização da sociedade civil de interesse público**: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor. 2ª ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2002.

FERNANDES, Rubem C.. **O que é terceiro setor?**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; 16 jan. 2003.

GARRISON, Ray H. & NORREN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIULHERME, Hiponio F. et al. Uma contribuição à contabilidade das entidades sem fins lucrativos Não-Governamentais, In: **SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE**. 2., 2002, São Paulo. Anais. São Paulo, 2002.

GONÇALVES, José P.. Desempenho organizacional. **Semanário Econômico**. São Paulo, n. 815, ago/2002.

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

HARBOUR, J.L.**The Basics of Performance Measurement**. New York: Quality Resources, 1997.

HUDSON, Mike. **Administrando Organizações do Terceiro Setor: o Desafio de Administrar sem Receita**. Tradução: James F. Sunderland Cook; revisão técnica: Luís Carlos Meregé. São Paulo: MAKRON Books, 1999.

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

JOHNSON, H.Thomas. **Relevância Recuperada**. São Paulo: Pioneira, 1994.

JOHNSON, H.Thomas & KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KALD, Magnus e NILSON, Fredrik. **Performance measurement at Nordic companies**. European management journal, Grã-Bretanha, v.18, n.1, p. 113-127, 2000.



KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P.. **Organização orientada para estratégia:** como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

\_\_\_\_\_. **A estratégia em ação:** balanced scorecard. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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

MAPA DO TERCEIRO SETOR. Disponível em <http://www.mapadoterceirosetor.org.br>  
Acesso em maio/ 2005.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2003.

MEREGE, Luiz Carlos (org) & BARBOSA, Maria Nazaré L. **Terceiro Setor:** reflexão sobre o marco legal. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

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

MIRANDA, Luiz Carlos., WANDERLEY, Cláudio A. e MEIRA, Juliana M.. Garimpando na imprensa especializada: uma metodologia alternativa para a coleta de indicadores de desempenho gerencial, In: **CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS.** 6., 1999, Porto. Anais. Portugal, 1999.

MIRANDA, Luiz Carlos. et al. O estado da arte da medição de desempenho gerencial nas empresas, In: **CONGRESO DEL INTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS.** 7., 2001, Leon. Anais. Espanha, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos e Azevedo, Sandra G. Indicadores de desempenho gerencial mais utilizados pelos empresários: estudo comparativo Brasil-Portugal, In: **ANPAD.** 24.,2000. Anais. São Paulo, 2000.

NANUS, Burt & Dobbs, Stephens M. **Liderança para o terceiro setor: estratégias de sucesso para organizações sem fins lucrativos**. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2000.

NEELY, A.; MILLS, J.; PLATTS, K.; GREGORY, M. & RICHARDS, H. **Performance measurement system design**. Should process based approaches be adopted? International Journal of Production Economics. N.46-47, p. 423-431, 1996.

NEELY, A. & BOURNE, M. **Why measurement initiatives fail**. Quality Focus: Bradford, 2000.

OLAK, Paulo A. Conceitos econômicos aplicados à contabilidade de entidades privadas sem fins lucrativos, In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**. 6., 1999, São Paulo. Anais. São Paulo, 1999.

\_\_\_\_\_. Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos, In: **ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**. 24., 2000, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2000.

OLIVEIRA, Miguel D.. **ONGs, sociedade civil e terceiro setor em seu relacionamento com o estado no Brasil**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; 16 jan. 2003.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 4. ed. rev. Atual e amp. De acordo com a Lei nº. 10.460/2002. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. São Paulo: 4. Ed. 2004.

\_\_\_\_\_. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson. 2004.

PASSOS, Carlos Arthur Kruger. **Indicadores, ONGs e Cidadania: contribuições sociopolíticas e metodológicas**. Curitiba: Plataforma, 2003.

PEREIRA, Carlos A.. Avaliação de resultados e desempenhos. In: Catelli (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PIDD, M. **Modelagem empresarial**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1998.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. Gestão de ONGs: rumo a uma agenda de pesquisas que contemple a sua diversidade. **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, Ano 6, vol. 9, 2003. Disponível em <http://integracao.fgvsp/ano06/09/adiministrando.htm>.

ROSENHEAD, J. V. **Rational analysis for a problematic world**. Chichester: John Wiley, 1989.

SALOMON, Lester. A emergência do Terceiro Setor – uma revolução associativa global. In: **Revista de Administração da USP – RAUSP**. v.33, n.1. São Paulo: Universidade do Estado de São Paulo, 1998.

SCHMIDT, Paulo (org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SECAF, Vera Maria Stuart. O *Balanced scorecard* e a gestão de desempenho estratégico nas organizações do terceiro setor. **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, Ano6, vol.07, 2003. Disponível em: [www.integracao.fgvsp/ano06/07/adiministrando.htm](http://www.integracao.fgvsp/ano06/07/adiministrando.htm).

SIEGEL, Sidney. **Estatística Não-Paramétrica para Ciências do Comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

STERN, Gray J. **Terceiro Setor:** ferramentas de auto-avaliação para empresas. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2001.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor:** regulamentação no Brasil. 2. ed. São Paulo: Peirópolis, 2001.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não-governamentais e Terceiro Setor:** criação de ONGs e estratégia de atuação. São Paulo: Atlas, 2002.

TENÓRIO, Fernando G. **Gestão de ONGs:** principais funções gerenciais. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

THOMPSON, Andrés A. **Do compromisso à eficiência: os caminhos do Terceiro Setor na América Latina.** In: IOSCHPE, Evelyn (org). Terceiro Setor. Desenvolvimento Social Sustentado. São Paulo: Paz e Terra, 1997.

VAZ, José C.. **Medindo o desempenho da gestão.** Disponível em: [www.rits.com.br](http://www.rits.com.br)> Acesso em; 16 jan. 2003.

\_\_\_\_\_. **Medindo a gestão.** Disponível em: <http://www.rits.com.br>> Acesso em; jan. 2003.

VOLTOLINI, Ricardo. **Terceiro Setor:** planejamento e gestão. São Paulo: Editora SENAC, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2<sup>a</sup>.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## APÊNDICE

### CARACTERIZAÇÃO DO ENTREVISTADO:

01. Qual a sua função na empresa?

- |   |  |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Presidente             | <input type="checkbox"/> Administrador |
| <input type="checkbox"/> Integrante do conselho | <input type="checkbox"/> Contador      |
| <input type="checkbox"/> _____                  |  |

02. Qual sua idade?

\_\_\_\_\_anos

03. Há quanto tempo atua nesta organização?

\_\_\_\_\_ anos

04. Qual seu grau de instrução?

- |   |                                       |
|---|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Ensino Fundamental | <input type="checkbox"/> Ensino Médio |
| <input type="checkbox"/> Ensino Superior    | <input type="checkbox"/> Especialista |
| <input type="checkbox"/> Mestre             | <input type="checkbox"/> Doutor       |

### CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO:

05. Qual o tipo desta organização ?

- OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público)
- Associação Civil
- Fundação de Direito Privado Sem Fins Lucrativos.

06. Há quantos anos funciona esta Organização? \_\_\_\_\_ anos

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

\_\_\_\_\_ funcionários

\_\_\_\_\_ voluntários

08. A organização possui uma Missão declarada/explicitada?

( ) Sim ( ) Não

09. Caso a resposta seja afirmativa, qual é a missão?

---



---



---

10. Sobre a Missão da Organização responda os itens abaixo:

A missão da organização...	Grau de Relacionamento				
	1	2	3	4	5
É curta e possui um foco bem direcionado.					
É clara e facilmente compreendida.					
Define por que fazemos o que nós fazemos, por que a					
É suficientemente abrangente.					
Fornece a direção para fazer as tarefas certas.					
Está adequada às competências da instituição.					
Inspira compromisso.					
Diz pelo que, no fim, queremos ser lembrados.					
Devia ser revista.					

Use a seguinte escala: 01 – Não se relaciona com a missão / 03 – Se relaciona com a missão / 05 – Se relaciona muito com a missão/ Os números 02 e 04 / não opiniões intermediárias

## **ASPECTOS RELATIVOS AOS BENEFICIADOS E INTERESSADOS DA ORGANIZAÇÃO**

11. Quais os principais incentivos oferecidos aos funcionários/ voluntários?

- ( ) Remuneração compatível com a de outras organizações;
- ( ) Treinamento periódico;
- ( ) Palestras, simpósios, congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela organização;
- ( ) Reuniões periódicas com objetivo de apresentar os principais resultados obtidos pela organização;
- ( ) \_\_\_\_\_

12. Quais os principais incentivos oferecidos aos parceiros e aos doadores?

- ( ) Palestras, simpósios, congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela organização;
- ( ) Reuniões periódicas com objetivo de apresentar os principais resultados obtidos pela organização;
- ( ) \_\_\_\_\_

13. A organização realiza pesquisa para identificar o nível de satisfação dos beneficiados com suas ações?

- ( ) Frequentemente
- ( ) Às vezes
- ( ) Raramente
- ( ) Nunca

14. A satisfação com o ambiente de trabalho (condições de trabalho e recompensas) é medida?

- ( ) Frequentemente
- ( ) Às vezes
- ( ) Raramente
- ( ) Nunca

15. A organização incentiva os funcionários, voluntários, beneficiados, doadores e financiadores a apresentarem sugestões?

	SIM	NÃO
Funcionários		
Voluntários		
Beneficiados		
Financiadores		
Doadores		

16. Se você respondeu afirmativamente a questão 12 , existe monitoramento do número de sugestões implementadas?

( ) Sim                      ( ) Não

17. Existe *feedback* das sugestões apresentadas?

( ) Sim                      ( ) Não

**ASPECTOS RELATIVOS ÀS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS PELA ORGANIZAÇÃO**

18. Que relatórios relacionados abaixo, a organização utiliza?

<b>Relatórios</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
Balanço Patrimonial		
Demonstração do Resultado do Exercício		
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos		
Notas Explicativas		
Fluxo de Caixa		
Demonstração do Valor Adicionado		
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido		
Balanço Social		
Relatórios de Evolução dos Projetos		
Outros:		



19. Para quem a Organização presta contas?

- ( ) Governo ( ) Agências de Cooperação  
 ( ) Doadores ( ) Comunidade  
 ( ) Outros

20. Que tipo de prestação de conta elabora para cada um deles?

	BP	DRE	DOAR	DVA	BS	REP	DMPL	NE
Governo								
Agências de Cooperação								
Doadores								
Comunidade								
Outros								

Balanco Patrimonial (BP) – Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) – Demonstração das Origens e Aplicações de recursos (DOAR) – Relatório de Evolução dos Projetos (REP) - Demonstração do Valor Adicionado (DVA) – Balanço Social (BS) – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPLI) – Notas Explicativas (NE)

21. A organização possui escrituração contábil de suas transações?

- ( ) Sim ( ) Não

22. Como utiliza as informações contábeis?

- ( ) Para fins fiscais ( ) Para prestar contas para os financiadores  
 ( ) Para o controle das operações da organização ( ) \_\_\_\_\_

23. Com que frequência são preparadas as informações contábeis e com que tempestividade?

- ( ) Mensalmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações do mês até o décimo dia do mês seguinte);  
 ( ) Trimestralmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações trimestrais até o décimo dia do trimestre seguinte);  
 ( ) Semestralmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações semestrais

até o décimo dia do semestre seguinte);

( ) Anualmente, com no máximo 10 dias de atraso (informações anuais até o décimo dia do ano seguinte);

( ) Não existe regularidade na apresentação das informações contábeis.

24. A organização calcula custo dos serviços oferecidos?

( ) Sim

( ) Não

25. Caso tenha respondido sim, qual o método de custeio?

( ) Variável

( ) Absorção

( ) Variável e Absorção

( ) Não sabe afirmar

26. A Organização faz planejamento?

( ) Sim, a organização faz um planejamento operacional anual com base no plano estratégico que inclui o plano financeiro e o institucional de longo prazo.

( ) Sim, a organização faz apenas o planejamento operacional anual;

( ) Não.

27. A organização utiliza orçamento?

( ) Sim, para todos os projetos;

( ) Sim, mas apenas para os projetos mais importantes;

( ) Não

28. As metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas, periodicamente, para verificar se estão de acordo com o planejado?

( ) Sim

( ) Não

29. 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.

### **ASPECTOS RELATIVOS À MEDIÇÃO DE DESEMPENHO ORGANIZACIONAL**

30. A empresa mede sistematicamente o desempenho organizacional?

- Sim                       Não

31. Quais resultados são avaliados pela organização?

- Avalia os resultados da organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um.
- Para cada projeto, a organização estabelece metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos;
- A organização não avalia seus resultados;
- \_\_\_\_\_

32. Qual a periodicidade da avaliação dos resultados?

- A organização avalia, \_\_\_\_\_, seus resultados internos independente dos seus projetos.
- A organização avalia, \_\_\_\_\_, seus resultados internos e seus projetos.
- A entidade avalia apenas os resultados obtidos ao final de cada projeto;

33. Quem participa da análise dos resultados (internos e externos) ?

- ( ) Membros do conselho;  
 ( ) Consultoria;  
 ( ) Funcionários e voluntários e representantes da comunidade;  
 ( ) Funcionários mais qualificados.  
 ( ) \_\_\_\_\_ )

34. Quais os grupos de medidas de desempenho são utilizados?

- ( ) Financeiras; ( ) Mercado;  
 ( ) Fornecedores; ( ) Clientes primários e secundários  
 ( ) Qualidade ( ) Clima organizacional  
 ( ) Treinamento de funcionários

35. Quais os indicadores de desempenho utilizados atualmente para avaliar a sua performance?

INDICADOR	UTILIZA
1. Percentual das metas do programa concluído.	( )
2. Índice de modificação de projeto	( )
3. Avaliação de fornecedores	( )
4. Percentual de conclusão dos projetos na data programada	( )
5. Produtividade global do projeto	( )
6. Retrabalho	( )
7. Satisfação dos Doadores/Financiadores	( )
8. Número de beneficiados com os programas	( )
9. Satisfação dos beneficiados	( )
10. Índice de Treinamento	( )
11. Custo total do Projeto	( )
12. Percentual das despesas com os funcionários/voluntários	( )
13. Eficiência dos procedimentos	( )
14. Percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos	( )



	1	2	3	4	5
a) Transmite aos interessados os resultados globais obtidos pela organização;					
b) Permite a medição do desempenho das principais áreas da organização;					
c) Permite verificar se a organização está obtendo progresso a longo do tempo;					
d) Utiliza-se tanto de medidas não financeiras quanto de financeiras;					
e) É desenvolvido com a participação de todos que dele farão uso;					
f) As medições são de fácil compreensão p/ a correta interpretação dos interessados;					
g) Leva em conta a organização como um todo;					
h) Mede a satisfação dos beneficiados;					

40. Abaixo são listadas algumas possíveis dificuldades no desenvolvimento e na utilização de um sistema de medição de desempenho organizacional. De acordo com o atual estado da organização, assinale cada item com o número correspondente a escala de resposta a seguir:

1 = nenhuma      2 = pouca      3 = média      4 = muita      5 = não sei

	1	2	3	4	5
a) Resistência a mudanças no uso de medidas de desempenho;					
b) Falta de metodologia para montar um sistema de medição de desempenho;					
c) Falta de incentivo da administração;					
d) Informação em excesso, dificultando a seleção para a administração;					
e) Falta de investimento no sistema de medição, devido ao tamanho da organização;					
f) Insuficiência de informação para geração de indicadores;					
g) Dificuldade na elaboração de objetivos e estratégias					