



Correspondência para/
Correspondencia para/
Correspondence to
Universidade Federal do
Ceará. Av. da Universidade,
2846 - Fortaleza/CE. CEP
60020-181
E-mail:
ppessoab@yahoo.com.br
Artigo recebido: 04/12/2006
Aprovado: 01/04/2008

A UTILIZAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS COMO INSTRUMENTO DE APOIO A GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS: UM ESTUDO DE CASO NO ESTADO DO CEARÁ

LA UTILIZACIÓN DE LOS DEMOSTRATIVOS CONTABLES
COMO INSTRUMENTO DE APOYO A LA GESTIÓN EN LAS
ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES: UN ESTUDIO
DE CASO EN EL ESTADO DE CEARÁ

THE USE OF THE FINANCIAL STATEMENTS AS TOOLS
FOR THE MANAGEMENT SUPPORT OF NON-GOVERNMENT
ORGANIZATIONS: A CASE STUDY IN THE STATE OF
CEARA

Paulo Pessoa Brito, MSc
UFC-CE
ppessoab@yahoo.com.br

Marcelle Colares Oliveira, Dra.
Universidade de Fortaleza-CE
marcellecolares@unifor.br

Márcia Martins Mendes de Luca, Dra.
UFC-CE
marcia@mmconsultoria.srv.br

Sandra Maria dos Santos, Dra.
UFC-CE
smsantos@ufc.br

Bruno Cals de Oliveira, Bacharel
UFC-CE
brunocalsadm@yahoo.com.br

Palavras-chave
Organizações Não-
Governamentais;
Demonstrativos contábeis;
Processo de gestão.

RESUMO: O objetivo geral da pesquisa é investigar o grau de utilização das demonstrações contábeis no processo de gestão. Partiu-se do pressuposto de que os gestores das Organizações Não-Governamentais tomam decisões baseadas em informações contábeis. Neste trabalho, de caráter exploratório e natureza qualitativa, utilizou-se investigação bibliográfica e documental para subsidiar teoricamente a pesquisa e estudo de caso, com aplicação de entrevistas estruturadas nas 10 maiores ONGs do Estado do Ceará, visando colher dados sobre a elaboração e a utilização das demonstrações contábeis como instrumento de gestão. Concluiu-se que em sua gestão apenas parte das organizações pesquisadas utiliza-se dos dados da contabilidade tradicional. A maioria delas não usa demonstrações não-tradicionais e não avalia desempenho com base em dados presentes nas demonstrações contábeis.

Palabras-clave:
Organizaciones No
Gubernamentales;
Demostrativos contables;
Proceso de gestión.

RESUMEN: El objetivo general de la investigación es averiguar el grado de utilización de las demostraciones contables en el proceso de gestión. Se partió de la presuposición de que los gestores de las organizaciones no gubernamentales toman decisiones basadas



en informaciones contables. En este trabajo, de carácter exploratorio y naturaleza cualitativa, se utilizó investigación bibliográfica y documental para fundamentar teóricamente la investigación y estudio de caso, con aplicación de entrevistas estructuradas en las 10 mayores ONGs del Estado de Ceará, con la finalidad de recoger datos sobre la elaboración y la utilización de las demostraciones contables como instrumento de gestión. Se concluyó que en su gestión solamente parte de las organizaciones estudiadas utiliza los datos de la contabilidad tradicional. La mayoría de ellas no usa demostraciones no tradicionales y no evalúa desempeño con base en datos presentes en las demostraciones contables.

ABSTRACT: The general objective of the research is to investigate the extent to which financial statements are used in the management process. It was based on the assumption that the managers of Non-Governmental Organizations make decisions based on accounting information. This work, which takes an exploratory and qualitative approach, uses a literature review and document research to lend theoretical support to the research, and a case study, with application of structured interviews in the ten largest NGOs in the state of Ceara, in order to collect data on the development and use of financial statements as a management tool. It was concluded that in their management, only some of the organizations surveyed use traditional accounting data. It was found that the majority use non-traditional statements and do not evaluate performance based on the data contained in the financial statements.

Key-words:
Non-Governmental
Organizations;
Accounting statements;
Case management.

1 INTRODUÇÃO

A função que se atribui à Contabilidade é a de provedora de informações aos seus usuários, permitindo julgamentos, decisões, controle ou apenas conhecimento. De certo, “a Contabilidade veio se destacando ao longo dos séculos, por ser o principal sistema de informações das entidades [...]”, conforme afirma Iudícibus (1998, p.7).

Baseado na percepção de que a função primordial da Contabilidade é identificar, mensurar e comunicar informações que se destinam a facilitar a tomada de decisões econômicas, busca-se no presente trabalho investigar o uso das Demonstrações Contábeis tradicionais e não tradicionais pelos gestores das organizações não governamentais – ONGs, durante o processo de gestão.

Parte-se da premissa que, no mundo dos negócios, obter informações é fundamental para que as entidades possam se manter no mercado. Como instrumento de divulgação das informações econômicas e sociais das empresas, os demonstrativos contábeis tradicionais e não tradicionais são peças importantes para efeitos de gestão.

Os gestores, como o próprio nome esclarece, são os responsáveis pela gestão, administração ou processo de tomada de decisão. A gestão corresponde analiticamente ao processo de planejar, executar e controlar. Os gestores, portanto, não devem limitar-se apenas à execução das atividades sob sua responsabilidade, mas também planejá-las e controlá-las. Os gestores, além de se envolverem com todas as etapas do processo decisório, não podem furtar-se aos três aspectos intrínsecos a qualquer atividade, ou seja, o operacional, o econômico e o financeiro.

Segundo Olak (2000, p.1), há três elementos que caracterizam uma nova postura gerencial e de controle aplicável às organizações não governamentais



que são: “transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenho) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”.

Estes três elementos, em conjunto, formam uma importante ferramenta de gestão para as organizações não governamentais; considere-se, no entanto, o aspecto relativo ao termo “*accountability*”, que, no dizer de Nakagawa (1993), corresponde à obrigatoriedade de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

A esse respeito, Santos (1999, p.8) destaca que os sistemas contábeis, através de sua base de dados, constituem-se em um dos principais instrumentos das relações do homem e das empresas.

Portanto, dada a importância da Contabilidade para a vida de qualquer entidade, entendeu-se necessário estudar como as organizações não governamentais vêm utilizando as informações emanadas da Contabilidade, sejam elas tradicionais ou não tradicionais. Isso coloca o presente estudo no campo da Contabilidade Financeira e Social como instrumento de apoio à gestão.

A demonstração contábil, considerada não tradicional, utilizada pelas empresas para evidenciar a responsabilidade social é o Balanço Social - BS, que é visto como instrumento de gestão e medição da responsabilidade social da entidade, além de ser uma ferramenta que possibilita divulgar junto à comunidade as informações das empresas no âmbito do desenvolvimento social.

Diferentemente das demonstrações contábeis clássicas, também chamadas de tradicionais, e de uso obrigatório, as demonstrações não tradicionais têm seu uso limitado, pois, apesar da criação de um modelo de BS pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – Ibase (2005), especificamente direcionado para as ONGs, ainda existe uma série de dificuldades no que se refere ao uso e à elaboração desse demonstrativo, já que nem todas as entidades, independente do seu porte e seu objeto social, dispõem de uma Contabilidade estruturada que forneça os dados necessários à elaboração de informações úteis aos seus diversos usuários e, principalmente, aos gestores dessas organizações.

Assim como nas empresas com fins lucrativos, nas organizações não governamentais só devem ser geradas informações contábeis se essas forem úteis para os usuários e ainda influenciarem a tomada de decisão e, por conseguinte, auxiliarem a gestão.

Com base no exposto, o presente estudo procura responder à seguinte questão: Qual o grau de utilização das Demonstrações Contábeis, elaboradas nas organizações não governamentais pelos gestores para tomada de decisão?

Partiu-se do pressuposto de que os gestores das organizações não governamentais - ONGs tomam decisões baseadas em informações contábeis tradicionais ou não tradicionais.

A presente pesquisa tem por objetivo geral analisar o uso de informações contábeis nas organizações não governamentais no seu processo de gestão.





E, como objetivos específicos: (a) apresentar as principais características das organizações não governamentais - ONGs; (b) identificar as formas de evidenciação utilizadas pelas ONGs nas suas prestações de contas com a sociedade em geral; e (c) investigar o grau de utilização das informações contábeis tradicionais e não tradicionais nas organizações não governamentais do Estado do Ceará, no seu processo de gestão.

O presente estudo é uma pesquisa exploratória, compreendendo investigação bibliográfica, em que se buscou conhecer e analisar as contribuições já existentes sobre o tema; investigação documental, em que foram verificados os documentos oficiais inerentes ao assunto e os relatórios das organizações; e estudo de caso múltiplo. Quanto à sua abordagem, classifica-se como uma pesquisa qualitativa.

A pesquisa documental foi realizada em etapas, principalmente em relação aos relatórios de atividades elaborados pelas organizações, a saber: (1) delimitação do universo e seleção das empresas a serem pesquisadas; (2) coleta dos relatórios de atividades elaborados pelas entidades, relativos ao exercício social findo em 2004; (3) análise das evidenciações divulgadas nos relatórios coletados; e (4) tabulação, consolidação e análise dos dados.

Para alcance dos objetivos da pesquisa, o trabalho foi segmentado nos seguintes tópicos. No primeiro, trata-se da contextualização do Terceiro Setor e das Organizações Não Governamentais. No segundo, são apresentados os aspectos da evidenciação contábil nas ONGs. O terceiro aborda a metodologia utilizada para a elaboração da pesquisa e, em seguida, apresentam-se os resultados da pesquisa. No último tópico, são relatadas as conclusões do estudo.

2 TERCEIRO SETOR E ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS

Considerando as inúmeras denominações que o Terceiro Setor recebe, fruto das várias espécies de organizações que o compõem e da multiplicidade de formas e áreas de atuação, apresenta-se o problema da formulação de um conceito unificador para o Terceiro Setor. Este conceito englobaria organizações a partir de características comuns a todas elas.

Neste contexto, e para fins de auxiliar na classificação quanto à realização das metas sociais, surgem, então, as instituições sociais do tipo: entidades filantrópicas, entidades de direitos civis, movimentos sociais, organizações não governamentais, organizações sociais, fundações, instituições sociais de empresas, e outros que atuam na prestação de serviços sociais.

O Terceiro Setor desempenha o papel de supridor das necessidades de uma parcela da sociedade, carente de assistência social, educacional e cultural, não satisfeitas pelo Estado, através de organismos criados para esse



fim por grupos empresariais (Fundações) ou por pessoas que se reúnem para esse fim em defesa de um mesmo ideal (entidades sem fins lucrativos).

O espaço criado pelo Terceiro Setor se configura, então, como aquele de iniciativas de participação cidadã. As ações que se constituem neste espaço são tipicamente extensões da esfera pública, não executadas pelo Estado, e caras demais para serem geridas pelos mercados. Começa, então, o papel do cidadão que, agente ativo da sociedade civil, a organiza de modo a catalisar trabalho voluntário em substituição aos serviços oferecidos pelo Estado via taxação compulsória e a transformar em doação a busca por lucro do mercado.

A propósito, Fernandes (1994, p.21) define o terceiro setor como uma alternativa lógica derivada de quatro combinações resultantes da relação entre o público e o privado, de acordo com o esquema demonstrado no Quadro 1, “Ou seja, o conceito denota um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos”.

AGENTES		FINS		SETOR
Públicos	Para	Públicos	=	Primeiro setor
Privados	Para	Privados	=	Segundo setor
Privados	Para	Públicos	=	Terceiro setor
Públicos	Para	Privados	=	(corrupção)

Quadro – 1 Modelo de definição para o terceiro setor
Fonte: Fernandes (1994, p.21)

Kisil (2000, p.142) estabelece algumas características quando compara as organizações do Terceiro Setor com outras organizações:

- a) elas não têm fins lucrativos, sendo organizações voluntárias, no sentido de que não são organizações estatutárias emanadas do setor governamental;
- b) são formadas, total ou parcialmente, por cidadãos que se organizam de maneira voluntária;
- c) o corpo técnico geralmente resulta de profissionais que se ligam à organização por razões filosóficas e têm um forte compromisso com o desenvolvimento social;
- d) são organizações orientadas para a ação; são flexíveis, inovadoras, rápidas e próximas às comunidades locais; e
- e) geralmente fazem um papel intermediário: ligam o cidadão comum com entidades e organizações que podem participar da solução de problemas identificados.

Neste sentido, Rodrigues (1998, p.25) identifica e caracteriza as cinco categorias principais que compõem o Terceiro Setor no Brasil e que são apresentadas no Quadro 2:



CATEGORIA	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
1 – Associações	São organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns mútuos. Estão voltados para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas comunitárias e profissionais (<i>memberserving organizations</i>).
2– Organizações Filantrópicas, beneficentes e de caridade	São organizações voltadas para clientes na promoção de assistência social (abrigo, orfanatos, centros de indígenas, distribuição de roupa e comida etc.) e de serviços sociais na área de saúde e educação (colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos). Também se inclui nesta categoria a filantropia empresarial. Embora estas organizações sejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, o que as diferencia daquelas são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviço à comunidade.
3 – Organizações não-governamentais	São organizações comprometidas com a sociedade civil, movimentos sociais e transformação social. Embora também estejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, diferenciando-se delas por estarem raramente voltadas para seus próprios membros e estarem, sobretudo, orientadas para “terceiros”, ou seja, para objetivos outros que não os interesses imediatos dos membros que as compõem. Também se diferenciam das organizações filantrópicas – isto é questão de honra para as ONGs – por não exercerem qualquer tipo de prática de caridade, o que seria contrário à idéia de construção de autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.
4 – Fundações Privadas	São uma categoria de conotação essencialmente jurídica. A criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma estrutura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.
5 – Organizações Sociais (OS)	Trata-se de um modelo de organização pública não-estatal destinado a absorver atividades publicizáveis (área de educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científica) mediante qualificação específica. É uma forma de propriedade pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos orientados para o atendimento do interesse público. As OS são um modelo de parceria entre o Estado e a sociedade. O Estado continua a fomentar as atividades publicizadas e a exercer sobre elas um controle estratégico: demanda resultados necessários ao cumprimento dos objetivos das políticas públicas. O contrato de gestão é o instrumento que regula as ações das OS.

Quadro – 2: As principais categorias do Terceiro Setor no Brasil
 Fonte: Rodrigues (1998, p.25)

A expressão Organização Não Governamental refere-se a uma parte das entidades do terceiro setor. O setor, no entanto, como afirma Coelho (2000, p.65), “é mais amplo, e há uma infinidade de associações e fundações que seguem a mesma normatização e possuem as mesmas características básicas: sem fins lucrativos, em função de um bem coletivo e não-governamental”.

Gohn (2000, p.62) afirma que as ONGs formam o bloco mais visível do terceiro setor, sendo um dos tipos que usualmente mais o representa, e esclarece:

Elas são também muito diferentes entre si, quanto aos seus objetivos, projetos, formas de atuação e ação coletiva, paradigmas e estilo de participação que adotam; e fundamentalmente, são diferentes nos pressupostos político-ideológicos que alicerçam suas práticas (tanto as discursivas como as ações concretas).

As Organizações Não Governamentais se apresentam com facetas variadas, apontam para um universo vasto, difícil de delimitar. O mundo das ONGs é transnacional e permite que elas naveguem num sem número de aspectos contraditórios. Esses aspectos ficam nítidos na observação de Oliveira (2004, p.7):



Além de jovens, elas são relativamente estranhas ao cenário institucional latino-americano. Manipulam somas vultosas, mas não visam ao lucro. Mobilizam a dedicação voluntária, mas não são igrejas. Insistem na gratuidade do serviço, mas não são centros de filantropia. Mexem muito com a política, mas não são partidárias e, via de regra, querem-se distantes do Estado. Promovem o desenvolvimento, mas não se especializam em produtividade. Fazem pesquisa, mas não são acadêmicas.

Gohn (2000, p.63) propõe a seguinte tipologia para as organizações não governamentais:

- a) ONG's caritativas: aquelas voltadas para a assistência a áreas específicas, como menor, mulher e idosos. Têm grande penetração na área de educação infantil e são as que mais se expandiram e funcionam como prestadoras de serviços.
- b) ONG's desenvolvimentistas: aquelas que surgiram e cresceram a partir de propostas de intervenção no meio ambiente. Tiveram um grande impulso a partir da ECO 92.
- c) ONG's cidadãs: aquelas voltadas para a reivindicação dos direitos de cidadania, que atuam no espaço urbano, tanto no campo popular, no qual constroem redes de solidariedade, promovendo e participando de programas e serviços sociais, como no campo não-popular, quando atuam junto a minorias discriminadas, fornecendo subsídios para a elaboração de políticas públicas, fazendo campanhas educativas e denunciando a violação dos direitos sociais.
- d) ONG's ambientalistas: são as ecológicas, que possuem mais visibilidade junto à opinião pública. Seus atos estão contribuindo para a mudança do perfil das cidades brasileiras.

Com relação à sua formação, nada impede que duas ou três pessoas físicas afirmem-se como ONG; assim como não há empecilhos para que uma empresa comercial privada afirme-se como ONG. Não é o ato gerativo ou a forma jurídica que caracteriza ou descaracteriza uma dada sociedade como sendo ONG ou não. Neste sentido, um escritório de advocacia ou um consultório médico podem afirmar-se ONG e ninguém pode dizer que não o são, desde que não remunerem seus proprietários.

Segundo Fernandes citado por Gohn (2000), as ONGs não possuem um caráter representativo, não podendo, portanto, falar ou agir em nome de terceiros, como ocorre com sindicatos ou associações de moradores. Por isso, não dependem exclusivamente do complexo jogo político, que termina por implicar dependência com respeito aos sistemas representativos para que as decisões sejam legitimadas. Sendo organismos particulares, as ONGs podem, em princípio, multiplicar-se indefinidamente, em função das demandas e das iniciativas, sem que isso represente problemas de legitimidade.

Paschoal (2004, p.1) destaca que no Brasil, entre 1991 e 1995, o mercado de trabalho cresceu 20%. No Terceiro Setor, o crescimento do emprego aproximou-se de 45%. A Tabela 1 apresenta a participação e o crescimento do setor, conforme pesquisa realizada por *John Hopkins Center for Civil Society Studies* e coordenada pelo ISER - Instituto Superior de Estudos da Religião.



Tabela 1: Crescimento do Terceiro Setor no Brasil

INDICADORES	1991	1995	Variação %
Número total de trabalhadores	55.293.316	66.277.014	19,9
Empregados no Terceiro Setor	775.384	1.119.533	44,4

Fonte: Paschoal (2004, p.1)

Apesar de sua importância mundial, o termo ONG, até o ano 2000, não era tão popular no Brasil, o que foi revelado pela Pesquisa de Opinião Pública, realizada pela Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais – ABONG (2004), em outubro de 2000. Um pouco menos de um terço da população brasileira acima de 15 anos (27%) ouvira falar em ONGs, com alta incidência entre os indivíduos com maior grau de escolaridade (superior – 81%) e entre as classes sociais mais elevadas (A/B – 56%). Por outro lado foi baixa a incidência entre grupos com menor renda (até 2 SM – 16%), os mais velhos (acima de 55 anos – 17%) e entre os com pouca escolaridade (primário – 11%) que já ouviu falar em ONGs.

3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS

As informações emanadas da Contabilidade têm importância significativa na dinâmica organizacional no que tange à manutenção de sua continuidade, sendo assim consideradas como das mais importantes dentro do contexto administrativo, financeiro e de gestão. Assim, ressalte-se o objetivo da Contabilidade, que é de oferecer suporte à tomada de decisões dos gestores, oferecendo informações úteis e oportunas, obtidas a partir de uma adequada identificação, mensuração e evidenciação dos eventos que venham a modificar seu patrimônio.

De acordo com Iudícibus (2000, p.121), “a evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos”. Ainda que a forma de evidenciação varie, a essência deve estar alinhada em todos os níveis.

A evidenciação é o canal utilizado no processo de comunicação entre a entidade e os tomadores de decisões em todas as organizações, como instrumento de informação. Todo aspecto do conhecimento é obtido através de alguma forma de evidenciação e, segundo Marion e Iudícibus (2002), está diretamente ligada ao objetivo primeiro da contabilidade que é o de permitir, a cada grupo de usuários, a avaliação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre tendências futuras.

Araújo (2002) destaca que, de acordo com o *Financial Accounting Standards Board* - FASB, os usuários de informações contábeis de entidades, sem fins lucrativos são aqueles que aportam recursos a essas



entidades tais como: (a) financeiras, doadores, empregadores em caso de associações de empregados, dentre outros; (b) os associados, que participam da entidade e aportam recursos através das taxas, mensalidades e anuidades; (c) entidades governamentais, ainda que, em alguns casos, não aportem recursos financeiros, mas que necessitam de informações fiscais e sociais para as estatísticas oficiais; e (d) os administradores, cujas decisões são tomadas baseadas em informações advindas da contabilidade. Esses e outros potenciais usuários da informação proveniente dos demonstrativos contábeis de organizações objeto deste estudo possuem interesses comuns nas informações sobre os serviços prestados por elas, pois a eles interessam a eficiência dos seus serviços e sua capacidade de continuar a prestá-los.

Assim, a informação contábil é um conjunto amplo que deve ser estruturado de acordo com a necessidade dos diversos usuários, e a evidenciação refere-se aos diversos métodos como essas informações são disponibilizadas aos usuários. Segundo Iudícibus (2000), esses métodos podem ser representados por: (a) demonstrações contábeis formais; (b) notas de rodapé (explicativas); (c) quadro e demonstrativos suplementares; (d) parecer de auditoria; e (e) relatório da administração.

Esses métodos de evidenciação são os utilizados em qualquer tipo de organização visando à consecução de seus objetivos no que se refere à divulgação da situação patrimonial, econômica e financeira, na busca de fornecer aos seus usuários informações que dêem suporte ao processo decisório, inclusive para as organizações do terceiro setor onde estão inseridas as ONGs.

No contexto atual, de um mundo sem fronteiras e com operações cada vez mais sofisticadas, as demonstrações contábeis passam a ser alvo de interesse de organismos privados, governamentais e não governamentais, nacionais, regionais e internacionais, com vistas ao seu uso como instrumento de apoio a gestão.

Atualmente, praticamente não existe uma regulamentação formal no que se refere à forma de evidenciação das Organizações Não Governamentais, entidades pertencentes ao Terceiro Setor e todas as normatizações emanadas de órgãos reguladores da profissão contábil e do mercado, principalmente do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, referem-se a normas a serem seguidas pelos que fazem a contabilidade dessas organizações, com a particularidade de que essas normas seguem, na sua quase totalidade, o que estabelece a Lei das Sociedades por Ações no Brasil.

As demonstrações contábeis para o terceiro setor, de acordo com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, são: o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Superávit ou do Déficit do Exercício



(DSD), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). Adicionalmente, espera-se que as demonstrações sejam complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários para esclarecimento da situação patrimonial e econômica da organização.

O objetivo das demonstrações contábeis é representar os efeitos das transações ocorridas nas organizações, observando-se os critérios de mensuração dos ativos, passivos, receitas e despesas, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e com as práticas contábeis adotadas no Brasil, obedecendo-se ainda, às normas específicas para os diversos segmentos de atividades. Através delas é possível fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado das transações e o fluxo financeiro de uma entidade que são úteis para uma ampla variedade de usuários (internos e externos) na tomada de decisões. Cabe ressaltar que as demonstrações contábeis também mostram os resultados do gerenciamento, pela administração, dos recursos que lhe são confiados, servindo como importante instrumento para a tomada de decisões dos gestores.

Além das demonstrações contábeis definidas como tradicionais, ressalta-se, ainda, o demonstrativo do Balanço Social, e, especialmente, o modelo criado pelo Ibase, direcionado para as ONGs.

Kroetz (2000, p.68) ressalta a importância do balanço social como ferramenta gerencial:

O balanço social, antes de ser uma demonstração endereçada à sociedade, é considerado uma ferramenta gerencial, pois reunirá dados qualitativos e quantitativos sobre as políticas administrativas e sobre as relações entidade/ambiente, os quais poderão ser comparados e analisados de acordo com as necessidades dos usuários internos, servindo como instrumento de controle, de auxílio para a tomada de decisões e na adoção de estratégias. É, ainda, um instrumento de auxílio na gestão da entidade, contribuindo para a melhora da estrutura organizacional, da informação e da comunicação, da produtividade, da eficiência e eficácia etc.

Ainda existem muitas dificuldades no que se refere a elaboração desse demonstrativo, já que nem todas as entidades, independente do seu porte e seu objeto social, dispõem de uma Contabilidade estruturada que forneça os dados necessários à elaboração de informações úteis aos seus diversos usuários.

Cabe observar que nas entidades componentes do terceiro setor, portanto, também nas ONGs, são várias as dificuldades na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Dentre essas dificuldades, pode-se citar a própria natureza dos serviços que prestam e a escassez de recursos com que trabalham e, ainda, na maioria das vezes, por sua organização primar pela informalidade, praticamente sem normas e



procedimentos escritos que, em muitos casos, vêm de pessoas físicas ou colaboradores e não se sentem na obrigação de acompanhar e controlar a aplicação dos recursos doados. Aliás, exatamente pelo fato de prestar contas a doadores, financiadores e patrocinadores, é que as ONGs deveriam, mais responsabilmente, evidenciar os seus resultados e sua posição econômica, financeira e social.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Conforme já mencionado, no processo de produção deste trabalho adotou-se o estudo exploratório. O estudo exploratório permitiu aumentar os conhecimentos dos pesquisadores em relação ao tema e ao problema de pesquisa, especialmente no momento de construção da fundamentação teórica.

Assim, foi possível estudar a utilização dos demonstrativos contábeis nas ONGs e a sua relação como instrumento de apoio à gestão, exigindo dos pesquisadores o entendimento do tema e a investigação exploratória sobre a realidade pesquisada, sobretudo no que se refere às formas de medida e avaliação da eficiência e eficácia dessas organizações.

A pesquisa bibliográfica, documental e o estudo de caso múltiplo foram essenciais para o desenvolvimento do estudo, representando a opção de busca por contribuições para o desenvolvimento do tema abordado no trabalho.

Quanto à composição e dimensionamento da amostra utilizada, trata-se de uma amostra escolhida com base nos dados do Anuário do Estado do Ceará do ano de 2004, onde estão citadas as 10 ONGs com maior relevância nesse Estado, pertencentes aos principais fóruns e redes do Ceará. O Anuário utilizou vários critérios para selecionar as ONGs, dentre os quais destacam-se os seguintes: orçamento anual; faturamento anual; número de pessoas atendidas; prêmios recebidos, etc. A pesquisa foi realizada por meio de entrevista estruturada, realizada pelos próprios pesquisadores nas organizações selecionadas. A justificativa para a seleção das empresas estudadas está relacionada à facilidade de acessibilidade às organizações, assim como a linha editorial e credibilidade do Anuário em que se encontram publicadas as ONGs pesquisadas.

Portanto, com os dados colhidos através das entrevistas e posteriormente analisados, foi possível identificar o grau de utilização dos demonstrativos contábeis no processo de gestão das Organizações Não Governamentais selecionadas. Ressalta-se que o resultado da pesquisa não pode levar à inferência sobre o universo das ONGs, mas sim sobre as organizações analisadas.



Tendo em vista a obtenção de um melhor resultado na análise das entrevistas realizadas pelos pesquisadores, utilizou-se a técnica de análise de discurso pertencente ao campo da análise de conteúdo (BARDIN 1977), assim como para alguns itens do roteiro se utilizou análise através da escala tipo *Likert*.

Os resultados da pesquisa de campo foram divididos de acordo com o roteiro utilizado para a entrevista em quatro grupos distintos: Grupo I - Identificação das organizações; Grupo II - Informações sobre a elaboração das demonstrações contábeis e sobre a gestão das organizações; Grupo III - Utilização das demonstrações contábeis tradicionais; e Grupo IV - Demonstrações Contábeis não obrigatórias - Balanço Social.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

5.1 DAS ORGANIZAÇÕES

Através dos dados institucionais, buscou-se conhecer o perfil das organizações no que concerne à sua estrutura organizacional e áreas de atuação, levando-se em conta suas atividades e características básicas. Foram identificadas Organizações Não Governamentais das seguintes áreas: assistência à criança e ao adolescente; saúde; medicina; psicologia; terapia ocupacional; artes; desenvolvimento econômico e preservação ambiental.

Relativamente a estrutura, 5 (cinco) organizações possuem conselho de administração. Quanto ao conselho fiscal, percebe-se maior preocupação, pois praticamente todas as organizações possuem esse tipo de conselho já que das 10 (dez) organizações pesquisadas, 9 (nove) o utilizam.

5.2 INFORMAÇÕES SOBRE A ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E SOBRE A GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Nesse grupo foi verificado se as organizações em estudo elaboram algum tipo de demonstrativo contábil tradicional e, quando elaboram, quais modelos são adotados.

No item 1 do roteiro foi solicitado aos entrevistados que assinalassem quais demonstrativos contábeis são utilizados pela organização. Observando-se as demonstrações contábeis elaboradas por essas organizações, apresentadas no Gráfico 1, verifica-se que a maioria está inserida no contexto legal, posto que as demonstrações consideradas obrigatórias pela lei das sociedades anônimas e pelos órgãos normativos são aquelas elaboradas por quase todas as organizações.

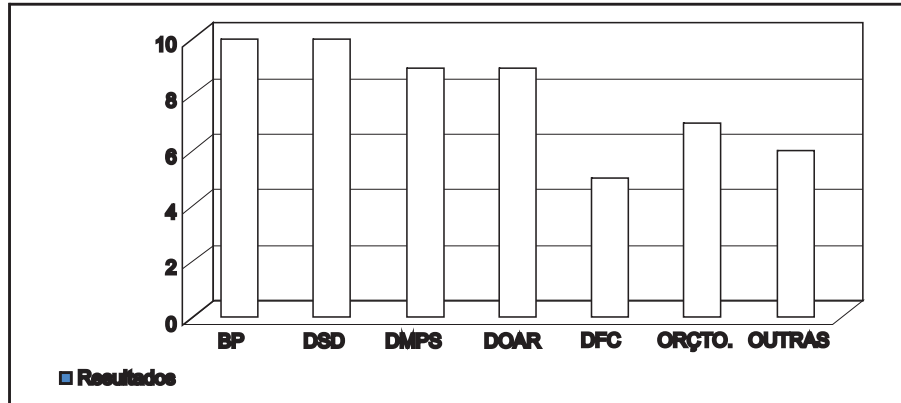


Gráfico 1 – Demonstrações Elaboradas

Fonte: Elaborado pelos autores. Legenda: BP – Balanço Patrimonial. DSD- Demonstração do Superávit ou do Déficit do Exercício. DMPS - Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa. ORÇTO. – Orçamento

No item seguinte, perguntou-se sobre a forma de evidenciação à sociedade e ao governo sobre a gestão dos recursos das organizações. Embora essa fosse uma questão aberta, que caberia mais de uma resposta por entrevistado, foi realizada uma aglutinação das respostas que estavam mais próximas umas das outras, mas com o mesmo significado. Os resultados estão apresentados na Tabela 2.

Tabela 2: Mecanismo de comunicação com a sociedade

FORMA DE COMUNICAÇÃO COM A SOCIEDADE EM GERAL, RELATIVAMENTE A PRESTAÇÃO DE CONTAS		Quantidade de ONGs
1	Relatório de Atividades de Cada Apoiadora	7
2	Discussão com a Comunidade	5
3	Relatórios específicos para o Governo	4
4	Relatórios Financeiros Escritos	3
5	Publicação do Balanço em Jornal de Grande Circulação	3
6	Através de Jornais Comunitários Associados	1

Fonte: Elaborada pelos autores

Em função desses resultados, pode-se inferir que as demonstrações contábeis tradicionais e outros relatórios financeiros são realmente utilizados apenas de forma auxiliar na prestação de contas com a sociedade, e não como principal fonte de informações, posto que apenas três organizações publicam seus balanços com a finalidade de prestação de contas com a sociedade.

No que se refere à utilização de informações contábeis para a avaliação de eficiência e eficácia da gestão (Gráfico 2), as respostas obtidas no item 3 do roteiro determinam que apenas algumas organizações fazem uso desse instrumento, visto que a maioria das organizações avalia o seu desempenho através de discussões internas sobre as suas atividades, ou seja, esse é o principal instrumento de avaliação.

Observa-se, ainda, que, como instrumento de gestão, as demonstrações contábeis tradicionais são subutilizadas, pois a pesquisa revela que apenas três das organizações utilizam esse mecanismo como base para avaliação de sua eficiência e eficácia. Portanto, constata-se que a maioria das organizações pesquisadas não utiliza as informações contábeis tradicionais para efeito de gestão, e sim outros mecanismos de medição. A resposta ao item três está demonstrada no Gráfico 2:

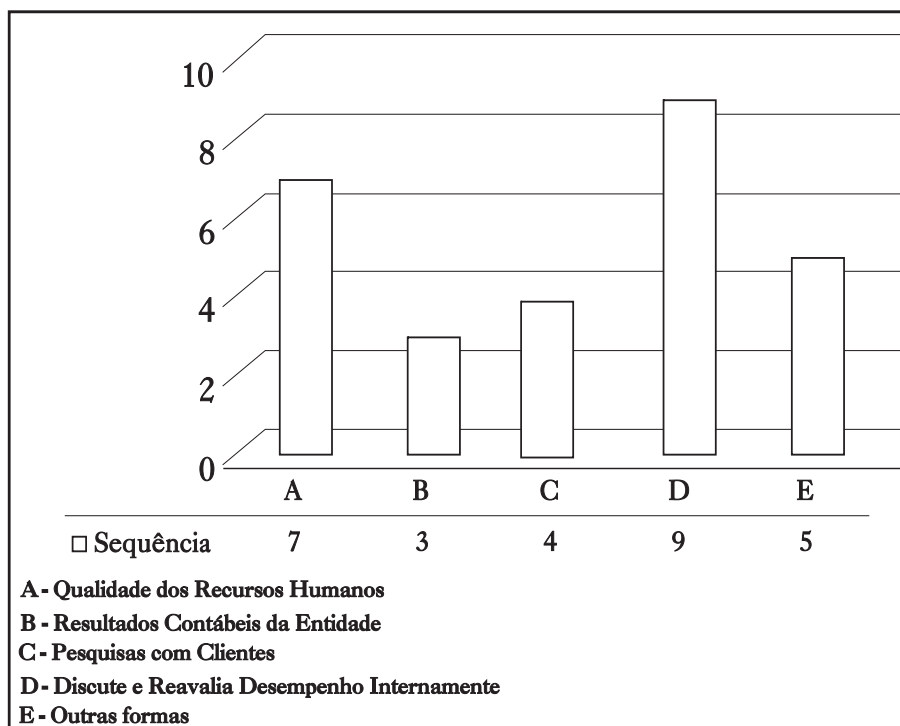


Gráfico 2: Eficiência e Eficácia da Organização - Formas de Medida
 Fonte: Elaborado pelos autores

5.3 DA UTILIZAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS TRADICIONAIS

O item quatro do roteiro refere-se ao Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração de Superávit ou Déficit (DSD), a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS), ou seja, sobre os demonstrativos contábeis tradicionais e obrigatórios. A pergunta foi elaborada tendo em vista a identificação acerca do uso efetivo desses demonstrativos, onde se percebe claramente que essas peças contábeis são utilizadas pelas organizações, quase na sua totalidade, para renovação de convênios, como demonstrado na Tabela 3:

Tabela 3: Utilização das Demonstrações Contábeis tradicionais

DEMONSTRAÇÃO	QUANTIDADE DE ORG. QUE USAM OS RELATÓRIOS				
	RC	CB	CI	DI	VM
BP	10	06	03	-	-
DSD	10	06	-	-	04
DMPS	10	-	-	-	-
DOAR	10	-	-	-	-

LEGENDA
 RC – Renovação de Convênios
 CB – Cadastro de Bancos
 CI – Comparação de Índices
 DI – Decisão e gestão de Investimentos
 VM – Verificação de Atingimento de Metas e Gestão

Fonte: Elaborada pelos autores. Legenda: RC – Renovação de Convênios. CB – Cadastro de Bancos. CI – Comparação de Índices. DI – Decisão e gestão de Investimentos. VM – Verificação de Atingimento de Metas e Gestão

Em face dos dados apresentados pela pesquisa, pode-se observar que nas organizações em estudo as demonstrações contábeis tradicionais são elaboradas com a finalidade de cumprimento de normas e exigências de financiadores. Infere-se, ainda, que a maioria das Organizações Não Governamentais não faz uso das demonstrações contábeis para efeito de gestão de seus recursos. Observa-se que apenas quatro ONGs utilizam uma das demonstrações contábeis para tomada de decisões.

5.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO-OBRIGATÓRIAS - BALANÇO SOCIAL

No quarto e último grupo em que foi dividida a pesquisa, buscou-se através do item 5 conhecer acerca do uso efetivo ou não de Demonstrações Contábeis Não-Obrigatórias, no caso específico, o Balanço Social, como instrumento de gestão pelas ONGs e suas expectativas sobre esse tipo de demonstrativo.

Buscou-se saber se a organização considera importante a apresentação de dados sobre o seu desempenho político-social.

Percebe-se, pelas respostas dadas a essa pergunta, que os gestores, de maneira unânime, consideram a evidenciação de sua performance social um elemento relevante para sua gestão, sobrevivência e continuidade, visto que, normalmente, a origem da receita dessas entidades, diferentemente das organizações com fins lucrativos, advém preponderantemente de doações. Complementando o item anterior, perguntou-se a respeito do grau de importância dado pela organização à evidenciação de sua performance social, onde foram obtidos os resultados apresentados no Gráfico 3, reforçando a afirmação de que a transparência da gestão em tempos de globalização se torna fundamental para a continuidade da organização, afirmação corroborada através de respostas dadas também a questões subsequentes:

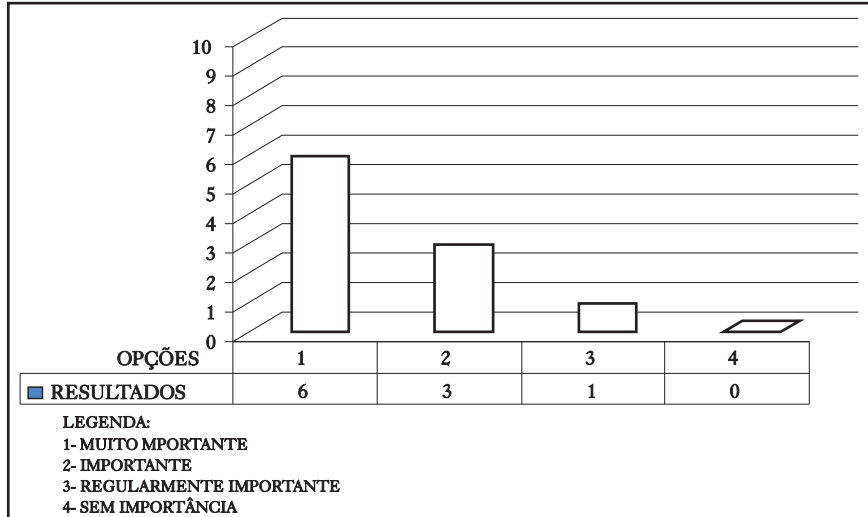


Gráfico 3: Grau de importância dado pela organização a evidência de sua performance social

Fonte: Elaborado pelos autores

Sobre o mesmo tema, o item 6 apresenta a justificativa das organizações sobre a importância da evidência social, conforme apresentado na Tabela 4:

Tabela 4: A importância da apresentação da evidência social

Por que é importante para a entidade apresentar dados sobre sua performance e política social	
ALTERNATIVAS	QUANT. DE ONGs
1 – Porque a transparência é fundamental para a continuidade da organização	10
2 – Porque não há política social sem um diálogo ativo	4
3 – Porque é útil apresentar a terceiros dados sobre a política social	3
4 – Porque as funções de <i>accountability</i> , diagnóstico e avaliação fornecem mais credibilidade à instituição	3
5 – Porque transmite consistência, verificabilidade e credibilidade, melhorando o grau de eficácia na comunicação da organização, refletindo-se	10
- Nas metas de adesão voluntária	
- Na conquista de patrocínios	
- Na captação de fundos	
- No apoio institucional	
- Na conquista de adesão às suas causas	

Fonte: Elaborada pelos autores

Diante dos resultados apresentados na Tabela 4 pode-se perceber que existe consistência e clareza por parte dos gestores da importância da transparência e evidência da sua performance social, pois todas as organizações assinalaram os itens um e cinco, que traduzem esse pensamento.

Através do item seguinte, verifica-se se o modelo de BS proposto pelo Ibase (2005), que se constitui em uma moderna ferramenta para evidência e transparência da performance social das empresas, é utilizado



como instrumento de gestão nas Organizações Não Governamentais, tendo sido obtida apenas uma resposta afirmativa, demonstrando que além de não serem usadas efetivamente as Demonstrações Tradicionais como ferramenta de gestão, esse instrumento é também ignorado praticamente por todas as ONGs pesquisadas, como é apresentado no Gráfico 5.

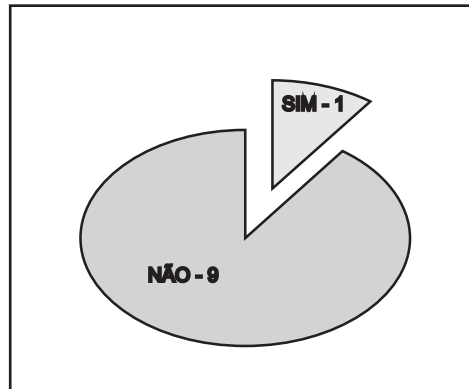


Gráfico 5: Utilização do Balanço Social como instrumento de gestão
Fonte: Elaborado pelos autores

Para as organizações que responderam essa pergunta de forma negativa, foi solicitado ao entrevistado que justificasse sua resposta, dizendo quais motivos levam a organização à não utilização do Balanço Social na sua gestão. A metodologia utilizada para a análise dessa questão que por ser aberta e cabe mais de uma resposta por cada entrevistado, foi a mesma utilizada para o item dois, ou seja, realizou-se uma aglutinação das respostas com significados próximos uma das outras. Dessa forma, as respostas dadas estão tabuladas e apresentadas na Tabela 5:

Tabela 5: Justificativas para não utilização do Balanço Social

ALTERNATIVAS	QUANT. DE ONGs
1 - O Balanço Social não representa uma boa síntese da política social da empresa	6
2 - A elaboração do Balanço Social aumentaria os custos	9
3 - O Balanço Social não é exigido pela legislação em vigor	9
4 - O Balanço Social não traz nenhuma inovação em termos de informação sobre a organização	3
5 - O Balanço Social não traz benefícios para a tomada de decisão	4

Fonte: Elaborada pelos autores

Analisando os motivos citados pelas organizações sobre a não elaboração do Balanço Social, percebe-se que existem dois motivos principais entre as entidades que responderam negativamente: a falta de exigência legal para elaboração dessa peça contábil, como também foi colocado, de forma quase consensual e o problema da elevação dos custos, o que de alguma maneira torna-se compreensível, em virtude da escassez de recursos

nessas entidades. Porém, se houvesse uma maior conscientização no que se refere à relação custo/benefício referente à elaboração desse demonstrativo, provavelmente essa visão se modificasse.

Após o questionamento anterior, solicitou-se aos entrevistados que informassem quais seriam os pontos que deveriam ser modificados, acrescentados ou excluídos do Balanço Social, que, na visão deles, de gestores, deveriam ser efetuadas, visando evidenciar plenamente as ações realizadas pelas organizações e tornando o BS uma efetiva ferramenta de suas gestões. Para isso, foi formulada também uma pergunta aberta e utilizada a mesma metodologia do item dois e do complemento do item sete. As respostas dadas estão tabuladas e apresentadas na Tabela 6:

Tabela 6: Sugestões das organizações visando tornar o Balanço Social uma de suas ferramentas de gestão

ALTERNATIVAS	QUANT. DE ONGs
1 - O balanço social contém demasiados números para ser realmente explorável	9
2 - O balanço social não é confiável porque seus dados não são controlados e nem obrigatórios.	10
3 - Os dados sociais brutos não são utilizáveis sem bom conhecimento do contexto	2
4 - A análise do balanço social é um negócio de especialistas. Os usuários não são capazes de utilizá-lo adequadamente.	8
5 - No Balanço Social, os dados sociais deveriam ser postos em perspectiva com os dados econômicos.	6

Fonte: Elaborado pelos autores

Diante dos resultados obtidos, pode-se inferir que a maioria das organizações, apesar de conhecer o Balanço Social proposto pelo Ibase, não o utiliza em função do elemento falta de confiabilidade, que, segundo os entrevistados, está associado ao problema da falta de exigência legal e a conseqüente ausência de controle por parte dos órgãos fiscalizadores. Em segundo lugar, as organizações apontaram como falhas dessa peça contábil, os aspectos relativos à compreensibilidade e extensão desse, e, por fim, ainda é dada a sugestão de que os dados sociais deveriam ser postos em perspectiva com os dados econômicos, sendo apresentados, portanto, elementos sugestivos para estudos mais aprofundados acerca do Balanço Social.

CONCLUSÕES

As conclusões deste trabalho foram observadas durante seu desenvolvimento, seja quando da análise dos resultados da pesquisa de campo, bem como dos aspectos teóricos sobre as Organizações Não-Governamentais e suas informações contábeis, contidos na revisão bibliográfica e documental pesquisada.

Os resultados da presente pesquisa demonstram que, embora as organizações pesquisadas elaborem as demonstrações contábeis obrigatórias,



em geral não se utilizam delas na sua gestão, mas apenas como fonte subsidiária, pois verificou-se que a principal forma de avaliação de desempenho, utilizada em 9 das organizações pesquisadas, é através de discussões internas dos assuntos relacionados às suas atividades ao invés da utilização dos dados socioeconômicos e financeiros presentes nas informações contábeis que são utilizados por apenas 4 delas.

Foi possível constatar ainda que, embora considerem a evidenciação da performance social importante, apenas uma delas utiliza o Balanço Social no modelo proposto pelo Ibase para essas organizações como instrumento para este fim, tendo sido indicado pelos gestores os motivos da sua não-utilização, assim como sugestões visando tornar o BS um efetivo instrumento de evidenciação da performance social das Organizações Não-Governamentais.

Sobre o Balanço Social se destacam, na opinião dos gestores das ONGs pesquisadas: (1) o Balanço Social contém demasiados números para ser realmente explorável; (2) no Balanço Social, os dados sociais deveriam ser postos em perspectiva com os dados econômicos; e (3) os dados brutos não são utilizáveis sem um bom conhecimento do contexto, tornando-se um negócio para especialistas. Sem dúvida, esse é um indicativo para novos estudos científicos visando uma busca direcionada ao aperfeiçoamento dessa peça contábil.

O presente estudo possibilitou, ainda, verificar a necessidade de ampliação da pesquisa no sentido de buscar outros instrumentos de gestão ou adequando e adaptando os já existentes às organizações objeto deste estudo.

REFERÊNCIAS

- ABONG – Disponível em: <http://www.abong.org.br/novosite/busca_bibli.asp>. Acesso em 20 abr. 2004.
- ANUÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ. **Jornal o Povo**. Fortaleza, 2004.
- ARAÚJO, O. C. **A Utilização de informações contábeis para o processo de gestão de organizações do terceiro setor situadas no Estado do Ceará**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). 234 f.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- COELHO, S. de C. T. **Terceiro setor - um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: Senac, 2000.
- FERNANDES, R. C. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.
- GOHN, M. da G. **Mídia, Terceiro setor e MST: impactos sobre o futuro das cidades e do campo**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2000.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE ANÁLISES SOCIAIS E ECONÔMICAS. **Balanço Social**. Disponível em: <<http://www.balancosocial.org.br/imp25.html>>. Acesso em: 23 set. 2005.
- IUDÍCIBUS, S. de. A Contabilidade como sistema de informação empresarial. **Boletim do IBRACON**, São Paulo, n.245, p.7-9, out./nov. 1998.
- _____. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- KISIL, M. Organização Social e Desenvolvimento Sustentável: projetos de base comunitária. In:



IOSCHPE, E. B. (Org.). **3º setor: desenvolvimento social sustentado**. 2. ed. São Paulo/ Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

KROETZ, C. E. S. **Balço Social: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, J. C.; IUDÍCIBUS, S. de. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLAK, P. A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)186 f.

_____. **Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras**. São Paulo: Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). 241 f.

OLIVEIRA, M. D. de. **ONGs, sociedade civil e terceiro setor em seu relacionamento com o Estado no Brasil**. Disponível em <http://idac.rits.org.br/ongs_idac_1.html> Acesso em 19 abr. 2004.

PASCHOAL, E. **Emprego no Terceiro Setor: uma visão do Brasil e do Mundo**. Disponível em <http://www.catho.com.br/jcs/inpuer_view.phtml?id=4101> Acesso em 29 nov.2004.

RODRIGUES, M. C. P. Demandas sociais *versus* crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 5, p. 25-67, set./out. 1998.

SANTOS, A. dos. **Demonstração contábil do valor adicionado – DVA: um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas**. São Paulo: Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, 1999. Tese (Livre Docência em Controladoria e Contabilidade). 217 f.