

APLICAÇÃO DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO MUNICÍPIO DE SANTA CRUZ DO SUL – BRASIL

Matheus RODRIGUES

Universidade de Santa Cruz do Sul
(Brasil)

Clari SCHUH

Universidade de Santa Cruz do Sul
(Brasil)

Vanessa DE QUADROS MARTINS

Universidade Federal do Rio Grande
(Brasil)

Viviane DA COSTA FREITAG

Universidade do Vale do Rio
dos Sinos
(Brasil)

RESUMO:

O estudo tem como objetivo verificar qual é o nível de utilização de informações contábeis para a gestão das Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) localizadas no município de Santa Cruz do Sul na região sul do Brasil. A utilização da contabilidade de gestão para essas entidades poderia proporcionar a otimização dos recursos que muitas vezes são escassos nessas entidades. O estudo de natureza qualitativa, descritiva, utilizou como estratégias: a pesquisa de campo; caso e documental. A aplicação do estudo ocorreu nos meses de maio e junho de 2016, nas cinco maiores Entidades Sem Fins Lucrativos de Santa Cruz do Sul. Esse estudo, fez uso de questionário estruturado para coleta de dados, os dados foram categorizados e analisados com auxílio de ferramenta de *Business Intelligence Qlick* e analisados por meio de técnicas da estatística descritiva. Os resultados foram submetidos à apreciação das entidades para fins de validação. Os resultados evidenciam que há respostas que divergem entre gestor e contador sobre os mesmos questionamentos, sugerindo que há necessidade de maior interação entre o contador e gestor e que a forma de manutenção da contabilidade, se interna, ou terceirizada não é fator explicativo para a adoção de práticas de contabilidade de gestão. Sugere-se que as ESFL se utilizem de forma mais eficiente das informações contábeis.

Palavras-chave: Entidade sem fins lucrativos, terceiro setor, contabilidade para ESFL.

1. INTRODUÇÃO

Percebe-se o crescimento do terceiro setor nos últimos anos no Brasil e em outros países, o qual pode estar ligado à ineficiência do Estado em cumprir seu papel social de acordo com Assis, Mello & Slomski (2006). Assim, admitindo o aumento dessas instituições, que expressam seu papel na sociedade,

tornando-se cada vez mais importantes na economia e na sociedade. Do mesmo modo, as pesquisas em contabilidade também tiveram um redirecionamento de uma abordagem econômica e normativa para outro enfoque, de fornecer informações úteis no processo decisório (Weisbrod e Dominguez (1986), Tinkelman (1997) e Greenlee e Brown (1999).

A literatura baliza os relatórios contábeis e financeiros como um instrumento gerencial para tomadas de decisões, assim como para comunicação entre as organizações do terceiro setor e os *stakeholders*. No entanto, Falconer e Vilela (2001) admitiram em um estudo que raras entidades do terceiro setor divulgavam seus relatórios financeiros e, em sua composição, as diretrizes da gestão dos recursos recebidos. Na mesma linha, Milani Filho (2009) explana que no Brasil o indicador de divulgação das informações financeiras das organizações do terceiro setor é muito baixo.

No entanto, os relatórios contábeis e financeiros necessitam ser de qualidade para não gerar perda de confiança entre as organizações e seus *stakeholders* (Behn, DeVries & Lin, 2010). E para que a informação contábil dessas entidades seja útil ao processo decisório, necessariamente precisa ter as características qualitativas fundamentais e de melhoria de: relevância, materialidade, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (FASB, 2010; CPC 00, 2012).

De acordo com Bornia e Lunkes (2007) as organizações encontram-se em grandes mudanças para se manterem, assim necessitando utilizar de ferramentas contábeis, a exemplo dos artefatos gerenciais que são metodologias utilizadas para tomada de decisões.

As organizações sem fins lucrativos necessitam gerir recursos escassos, nesse cenário as informações contábeis podem auxiliar o gestor para tomar decisões quanto à gestão da entidade, e desta forma, conseguir estruturar e gerir projetos de forma mais eficiente, e por conseguinte com melhores resultados sociais. Ao contatar as entidades: Associação de Pais e Amigos Excepcionais (APAE), Associação de Auxílio aos Necessitados (ASAN), Associação Comunitária Pró Amparo do Menor (COPAME), Comunidade Terapêutica Recomeçar e Instituto Humanitas, localizadas no município de Santa Cruz do Sul, visualizou-se que essas entidades prestam um relevante serviço social, e em contrapartida trabalham em condições de escassez de recursos, portanto o uso de informações para a tomada de decisão se torna essencial nessas condições.

Visualizando uma oportunidade de aproximar a contabilidade com a gestão de organizações sem fins lucrativos localizadas no município de Santa Cruz do Sul, cidade que possui diversas entidades importantes no âmbito social, que auxiliam a região com serviços sociais, buscou-se identificar como as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) utilizam as ferramentas contábeis como fonte de informação? O objetivo geral é verificar a utilização das informações contábeis na tomada de decisão em Entidades sem Fins Lucrativos localizadas no município de Santa Cruz do Sul. Para se alcançar o objetivo geral proposto, traçam-se os seguintes objetivos específicos: (i) verificar a informação contábil gerada para as ESFL; (ii) levantar as visões de gestores e contadores em relação às informações geradas para essas organizações; (iii) apurar as informações contábeis direcionadas para tomada de decisão nessas entidades.

Dentre as entidades analisadas, prestam-se as atividades de abrigo às crianças e idosos, auxílio às pessoas com deficiência, auxílio à dependentes químicos e atividades de educação e cultura à adolescentes, todas atividades de extrema relevância para a sociedade de modo geral.

O estudo se justifica devido à escassez de estudos na área contábil voltados às entidades do terceiro setor, assim como relacionados à artefatos gerenciais no setor. Também, o estudo é relevante devido à importância que essas organizações têm no campo econômico e social nacional.

2. ARTEFATOS GERENCIAIS EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

No Brasil tem-se três setores diferentes que atuam no desenvolvimento da economia e da sociedade, sendo do: (i) Primeiro setor, que se refere ao Estado, representado pelo poder Público; (ii) Segundo Setor, indica as empresas privadas com finalidade lucrativa; e (iii) Terceiro Setor, que são as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) (Bocchi, 2009).

A formação do terceiro setor é dada por organizações privadas, sem fins lucrativos, com finalidades peculiares para o desenvolvimento de benefícios para a coletividade, provocando mudanças sociais (Drucker, 1994; Olak; Nascimento, 2010). Seu surgimento está ligado a classes religiosas e étnicas (Thiesen, 2013), e os primeiros registros foram no período do Império do Brasil (Silva, 2005). Para Costa e Rosa (2003) a atuação dessas organizações resultou de uma lacuna do Estado na participação social. Chagas et al., (2011) afirmaram que o escopo do Terceiro Setor é no sentido de auxiliar o Estado nos ofícios ao qual não consegue atender, assim auxiliando nas ações sociais. A atuação desses organizações ocorre em diversas áreas, como: educação, saúde, esportes, lazer, cultura, apoio à criança e ao adolescente, voluntariado, meio ambiente, portadores de deficiência, entre outras categorias de atuação.

Para Drucker (1994, p. 14) “Todas as instituições sem fins lucrativos têm algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada”.

No que se refere aos tipos de entidades que fazem parte do terceiro setor, Fernandes (1994) e Falconer (1999) elencam: organizações religiosas e laicas; entidades paraestatais; organizações não governamentais; associações; entidades de iniciativa empresarial; e organizações de serviços no terceiro setor. Cada uma dessas entidades sem fins lucrativos atende as particularidades de cada ação social.

O terceiro setor é dividido por categorias, na forma de pessoa do direito privado, segregada por categoria conforme sua especificidade: associações; organizações filantrópicas; beneficentes e de caridade; Organizações Não Governamentais (ONGs); Fundações Privadas, e Organizações Sociais (LIMA, FREITAG, 2014)

Também, para que a informação contábil no terceiro setor tenha utilidade para a tomada de decisão, necessita contemplar aos seguintes aspectos (Fasb, 2010): (i) determinar informações que confirmem a continuidade dos serviços que da entidade; (ii) fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos relacionados; (iii) informar os afazeres de seus

gestores e de sua habilidade de empregar os recursos depositados à sua disposição; (iv) provar o andamento dos recursos colocados a sua disposição, visando a sua continuidade e à capacidade de cumprir com suas obrigações; (v) corroborar sobre as concretizações da entidade como forma de medir a eficiência de seus gestores; (vi) demonstrar nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos e o método de como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços colocados à disposição; e (vii) informar a origem dos recursos e como são empregáveis, demonstrando a forma como isso afeta a sua liquidez.

Do ponto de vista informacional e de relevância da informação contábil, as demonstrações financeiras representam a comunicação e informações necessárias para a tomada de decisão dos usuários das organizações sem fins lucrativos (Araújo, 2009; Cruz, 2010). Assim, Aquino e Santana (2002) asseveram que a evidenciação é divulgar em linguagem compreensível aos usuários.

Os instrumentos de gestão, de acordo com Dutra e Silva (2014) como as demonstrações contábeis e os controles internos, fornecem informações que amparam na tomada de decisão e na prestação de contas das organizações. Assim, com a utilização dos artefatos gerenciais as ESFL terão um suporte para gerar resultado seus resultados, seja para a possibilidade de resultados positivos ou redução dos resultados negativos (Basu, 2005; Jiraporn, Miller, Yoon & Kim, 2008; Iatridis, 2011).

Assim, as demonstrações contábeis do Terceiro Setor, de acordo com Bugarim et al. (2011), devem incluir no mínimo, as seguintes demonstrações: o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e as Notas Explicativas. Essas, apesar de serem evidenciações normalmente serem elaboradas para fins normativos, não deixam de serem consideradas fontes de informações.

Os instrumentos gerenciais mais clássicos aplicados nas organizações sem fins lucrativos de acordo com Mário et al. (2013) são: Planejamento Estratégico, Orçamento e os Métodos de Custeio.

O planejamento estratégico, é conceituado por Martins (2001, p. 73) como “um processo que sistematiza análises de pontos forte e fracos da entidade, bem como das oportunidades e ameaças do ambiente externo a mesma e, dessa maneira, pode-se estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem um aumento da competitividade organizacional”. E os métodos de custeio têm a capacidade de contribuir para que as organizações permaneçam atuantes no mercado, principalmente pelo fato de estabelecerem princípios orientadores de gestão consistente e de grande utilidade para o dirigente da organização. Padoveze (2003) afirma que este artefato gerencial é um dos melhores e mais usados instrumentos para a gestão das organizações.

Para que seja possível alcançar os objetivos propostos pela organização, se faz necessário a elaboração do Planejamento Estratégico, no sentido de identificar obstáculos e potencialidades para alcançar aquilo que se almeja, deixando claro todas as atividades que se deseja realizar, assim como os recursos para que estas atividades sejam operadas.

Para Almeida (2001), “Planejamento Estratégico pode ser definido como uma técnica administrativa que procura ordenar as ideias das pessoas, de

forma que se possa criar uma visão do caminho que se deve seguir”. Portanto, o planejamento se apresenta como uma visão de longo prazo da empresa, por meio da qual a mesma tenta prever possíveis ambientes futuros e, conseqüentemente, se prevenir ou preparar-se para os mesmos.

Já para Martins (2001, p. 73) “o Planejamento Estratégico é um processo que sistematiza análises de pontos forte e fracos da entidade, bem como das oportunidades e ameaças do ambiente externo a mesma e, dessa maneira, pode-se estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem um aumento da competitividade organizacional”.

Porém, mesmo que o Planejamento Estratégico seja importante para toda e qualquer organização, é de extrema importância que este planejamento seja feito com a capacidade da organização manter o controle da situação, prevendo e controlando os custos.

Conforme Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000):

Para se engajar em planejamento estratégico, uma organização deve ser capaz de prever o custo do seu ambiente, controlá-lo ou simplesmente assumir sua estabilidade. Caso contrário, não faz sentido fixar o curso de ação inflexível que constitui um plano estratégico. O planejamento estratégico requer não só previsibilidade, depois de formada a estratégia, mas também a estabilidade, durante sua formação (MINTZBERG, AHLSTRAND e LAMPEL 2000, p. 57-58).

Desta forma, com a utilização do Planejamento Estratégico, define-se que artefatos contábeis gerenciais no controle da organização auxiliam nas tomadas de decisões e permitem visualizar as principais necessidades da mesma, podendo assim, priorizá-las ou não.

Os orçamentos podem ser caracterizados como um conjunto de ferramentas que por si só não são suficientes, mas quando incluímos os planejamentos táticos e operacionais, passa a ser uma ótima ferramenta para implementar o pensamento estratégico da organização (OLIVEIRA, 2007).

Para Sá (2014, p.1) orçamento é “uma técnica de alocação eficiente de recursos e que tem como principal objetivo permitir realizar o plano estratégico da empresa com um mínimo de esforço”. O autor afirma que é um método que permite à empresa gastar bem seus recursos, que são evidentemente limitados. Os orçamentos tem sido tradicionalmente a base central de controle da maioria das organizações, é um mecanismo capaz de integrar toda a gama da atividade organizacional em um único resumo coerente (Otley, 1999) é um instrumento essencial para planejamento e controle das organizações. Em adição, para Padoveze; Taranto (2009) e Zdanowicz (2012) o orçamento possibilita que se antecipe quais serão as conseqüências no futuro de uma decisão tomada no presente.

Portanto, fica claro que os orçamentos normalmente estão relacionados aos planos de produção ou de investimentos, buscando a qualificação e o rendimento de planos e recursos.

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2006) os métodos de custeio mais utilizados pelas empresas são: Custeio por absorção, Custeio direto ou

variável, Custeio pleno ou integral, Custeio padrão, Custeio baseado em atividades-ABC, Custeio meta-Target costing e Custo Kaizen.

O custeio por absorção, é um dos mais antigos e é o único aceito para fins fiscais. Para Martins (2010, p.37-42), custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.” Custeio direto ou variável, para Martins (2010, p.198) “diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável parte do pressuposto de que os custos fixos são difíceis de serem alocados aos produtos e, portanto, devem ir diretamente para o resultado”. O Custeio pleno ou integral é mais utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Santos (1999, p.66) apresenta o sistema de custeio pleno ou integral por “caracterizar-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral”. O custeio padrão baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito aos custos fixos de produção. “O custeio padrão é um método de alocação de custos aos produtos. Porém, isto é feito antecipadamente a produção” (Dubois, Kulpa e Souza, 2006, p. 141). O Custeio Baseado em Atividades-ABC, segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 154), este é um método de custeio que “possibilita avaliar com acurácia as atividades desenvolvidas em uma empresa (tanto industrial, quanto de serviço), utilizando direcionadores para distribuir os gastos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços”. O Custeio meta – *Target Costing* é caracterizado por ter a engenharia de valor sendo base, combinada com a ideia da influência e da redução de custos do produto. Para Sakurai (1997, p.54) “o método de custeio-meta é um método de gerenciamento estratégico utilizado para reduzir custos, mais especificamente nos estágios de planejamento e desenho do produto”. O custeio Kaizen também é um método japonês e é caracterizado pelo processo de melhoramento contínuo, trabalhando em conjunto com outras ferramentas, é extremamente útil para obtenção das metas estabelecidas pelo *target costing* visto anteriormente neste estudo.

Desta forma compreende-se que a utilização dos artefatos gerenciais na gestão das organizações não governamentais permite um gerenciamento mais adequado dos seus recursos, ocasionando benefícios para a comunidade assim, como para a continuidade e sustentabilidade de suas atividades.

3. METODOLOGIA

Este estudo tem por objetivo verificar a utilização das informações contábeis no processo de gestão de ESFL. O estudo utilizará como enfoque metodológico, a abordagem qualitativa, que para Denzin e Lincoln (2006) implica na ênfase sobre as qualidades das entidades e sobre os processos e os significados. O desenvolvimento desta pesquisa foi fundamentado quanto à abordagem do problema como pesquisa qualitativa, como estratégias fez uso de estudo de caso, pesquisa de campo e documental.

Para Dubé e Paré (2003), métodos de pesquisa são a linguagem que usamos para descrever e moldam a forma como pensamos sobre o mundo, quando um fenômeno é amplo, complexo e holístico, necessita de uma investigação aprofundada, e quando não pode ser estudado fora do contexto em

que ele ocorre, a estratégia de investigação indicada é o estudo de caso. O estudo de caso é recomendado para o exame de acontecimentos contemporâneos, para descrever uma intervenção e o contexto na vida real em que ela ocorre (Yin, 2001).

O estudo de campo se apresenta como um método que prima pela coleta de dados sobre uma grande variedade de fatos é um dos principais pontos desse método, que deve exaurir todos os casos ao alcance. Esse método permite identificar a maneira de pensar das instituições (Malinowski, 1990).

Utilizar documentos permite acrescentar o tempo à dimensão da análise, faz uso de documentos originais que ainda não receberam tratamento analítico (Sá-Silva, Almeida, Guidani, 2009).

Quadro 1 - Síntese das principais etapas do estudo

Critério	Operacionalização
Triangulação	Fontes: Questionário com gestores, questionário direcionado aos contadores e documentos Métodos: Caso, Campo, documental.
<i>Corpus</i> da Pesquisa	Referencial teórico, documentos e entrevistas.
Descrição Rica e Detalhada dos Elementos	Descrição das entidades e dos sujeitos entrevistados.
Instrumento de coleta de dados	Questionário previamente testado por contadores que atuam com Entidades Sem Fins Lucrativos.
Protocolo do Estudo	Condição de replicação nos casos.
<i>Feedback</i>	Confirmabilidade de dados ao final do estudo.

A escolha dos casos se deu pela representatividade dessas entidades perante a comunidade na qual atua, pelo volume de atendimentos realizados, e pelos recursos administrados. Essas instituições atuam há mais de vinte anos em Santa Cruz do Sul. A quantidade de entidades entrevistadas obedeceu o critério de saturação para fins de confiabilidade.

As entidades foram contatadas por visita física e as questões foram direcionadas, tanto para o contador como para o gestor, para que assim fosse possível identificar a harmonia e sintonia de informação entre a contabilidade e a gestão da entidade.

A aplicação ocorreu nas cinco maiores Entidades Sem Fins Lucrativos de Santa Cruz do Sul entre maio e junho de 2016, e além da aplicação do questionário, os pesquisadores visitaram as instituições em setembro de 2016, para apresentar os resultados aos gestores e contadores envolvidos no estudo, a fim de obter a confirmabilidade dos dados.

Os documentos analisados foram atas de reuniões e alguns dados das organizações foram obtidos diretamente do sítio das entidades.

Os dados foram analisados de forma descritiva, e alguns elementos estruturados foram reunidos e analisados com auxílio de ferramenta de *Business Intelligence Qlick* por meio de técnicas da estatística descritiva que possibilitou *insights* sobre as respostas fornecidas, permitindo cruzar, categorizar e ilustrar elementos.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Cada entidade apresentada neste estudo possui sua história e suas especificidades. O quadro 2 apresenta dados extraídos dos sítios das Instituições, complementados com dados obtidos pelas entrevistas.

Quadro 2 Perfil das Entidades Estudadas

Entidade	Copame (Associação Comunitária Pró Amparo do Menor)	ASAN (Associação de Auxílio aos Necessitados)	Instituto Humanitas Fraternidade	APAE-Escola Especial	Recomeçar
Fundação	1984	1948	1988	1963	1994
Atuação	estrutura de quase casalar (Berçário e crianças de até 12 anos)	Idosos carentes em situação de vulnerabilidade ou risco	Trabalho social junto à população empobrecida e em situação de vulnerabilidade e risco social.	Inclusão social e melhoria da qualidade de vida do deficiente e sua família.	Trabalho de recuperação de dependentes químicos
Atendimento	Psicológicos, social, saúde, educação em parceria com escolas públicas mais próximas, pedagógico, oficinas, e serviços especializados.	Refeições diárias, enfermagem, acompanhamento nutricional, médico dormitórios, medicamentos, assistência jurídica, e espiritual,	Social, educacional e religioso.	Ensino especializados nas áreas da educação especial com atendimento de equipe multidisciplinar.	Programa terapêutico de recuperação de dependentes químicos.
Estrutura funcional	Colaboradores registrados e voluntariado	Colaboradores registrados e voluntariado	Colaboradores registrados e voluntariado	Colaboradores registrados e voluntariado	Colaboradores registrados e voluntariado

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Entre as Entidades amostra da pesquisa, quatro (4) estão juridicamente enquadradas como Associação e um (1) como Fundação. Sendo 4 entidades reconhecidas como Organização Não – Governamental ONG e uma como Civil Sem Fins Lucrativos. Sobre o aspecto fiscal 4 entidades possuem imunidade ou

isenção, apenas uma das entidades pesquisadas não possui incentivo fiscal. A área de atividade das entidades respondentes se divide entre saúde, educação e pesquisa e serviços sociais.

No que se refere à origem de recursos das entidades, prevalece como principal fonte os convênios com órgãos públicos, seguido de doações de pessoas físicas e jurídicas, assim como projetos e editais de órgãos de fomento nacional.

As entidades foram contatadas por visita física e questões foram direcionadas, tanto para o contador como para o gestor, para que assim fosse possível identificar a harmonia e sintonia de informação entre a contabilidade e a gestão da entidade.

4.1 Perfil dos respondentes

Inicialmente foram levantados dados referente ao perfil dos respondentes, gestores e contadores das entidades que compreenderam 10 atores. O quadro 3 sintetiza essas informações.

Quadro 3 Perfil dos Gestores e Contadores

Perfil	Gestores	Contadores
Gênero	3 são do sexo masculino e 2 do sexo feminino	2 são do sexo masculino e 3 do sexo feminino
Faixa etária	36 à 55 anos de idade	35 anos
Escolaridade	3 são graduados, 1 especialista e 1 mestre	Todos graduados em Ciências Contábeis (última formação de 1 a 10 anos atrás)

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Quanto aos respondentes contadores, identificou-se que duas entidades possuem o mesmo contador e uma entidade somente possui contador interno.

Sob a ótica da representação fidedigna e relevância, os contadores avaliam as informações que as ESFL repassam como 4 suficiente de forma mediana e 1 suficiente.

Segundo os respondentes contadores a periodicidade de atualização das informações contábeis é realizada de forma: 1 semanal, 3 mensal e 1 trimestral, semestral e anual. Ainda, os contadores afirmam que não há grandes dificuldades de trabalhar com as informações das ESFL.

4.2 Instrumentos gerenciais utilizados pelas ESFL

Neste item apresentam-se os aspectos mais específicos em termos de como as ESFL (por meio dos seus gestores) entendem ou percebem o uso de instrumentos gerenciais. Assim, inicia-se com as demonstrações contábeis financeiras das quais as entidades se utilizam para gerenciamento, que são elaboradas por serviços terceirizados para 4 entidades, sendo que apenas uma entidade possui contador interno.

As demonstrações que os gestores utilizam para sua tomada de decisão são: Balanço patrimonial; Demonstração do resultado do exercício; Demonstração do fluxo de caixa; Demonstração das mutações do patrimônio

líquido; e as Notas explicativas para fazerem a leitura das questões implícitas nas demonstrações.

Todos os respondentes indicaram que a contabilidade é elaborada para fins de conformidade legal, no entanto, indicaram como uso dos seguintes instrumentos de contabilidade gerencial.

Quadro 4 Instrumentos de Contabilidade Gerencial Utilizados pelas Organizações

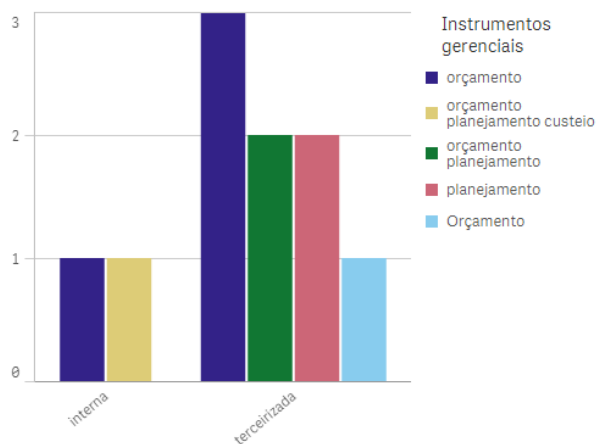
Orçamento	8
Planejamento	5
Custeio	2

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Dos instrumentos do quadro 4, somente uma instituição faz uso do artefato Custeio, sendo que essa, utiliza o Custo meta – alvo – *Target Costing* em seus processos.

Ao observar esses instrumentos sob a ótica da produção das informações contábeis, se interna ou terceirizada, pode-se observar a utilização dessas por meio da figura 1.

Figura 1 Instrumentos de Contabilidade Gerenciais



Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

No que se refere aos instrumentos gerenciais utilizados para tomada de decisão na entidade, todas as entidades se utilizam do Orçamento, porém somente (2) utilizam Planejamento Estratégico e (1) se utiliza do artefato Custeio. Os respondentes gestor e contador da instituição que faz uso de contabilidade interna, indicaram que são elaborados os três instrumentos, orçamento, planejamento e custeio, essa observação aponta que a elaboração de informações específicas para a tomada de decisão demandam de uma

contabilidade que exige mais dedicação, e por isso, tende a ser desenvolvida em parâmetros internos às organizações.

Questionando os contadores com que frequência os dados contábeis são consultados para a tomada de decisão, verificou-se que os dados contábeis são consultados às vezes (2) duas observações, quase sempre (1) uma observação e sempre (2) observações.

Segundo os gestores, as informações contábeis são utilizadas com uma periodicidade mensal, exceto (1) que utiliza semanalmente informações contábeis. De modo que nenhuma entidade possui dificuldades de trabalhar com as informações contábeis e ainda, todas as entidades consideram as informações contábeis realmente úteis e necessárias para tomadas de decisões. Apesar de pouco explorarem as ferramentas de contabilidade gerencial.

Os cinco respondentes contadores afirmam que, na percepção deles, a finalidade da geração de informações contábeis para as ESFL é o uso para atendimento normativo e quesitos da legislação e também são importantes em aspectos de tomada de decisão. Assim, pode-se inserir que os resultados encontrados vão ao encontro da teoria de Santos *et al* (2011).

Por fim, tratando-se do atendimento de necessidades por informações específicas para entidades do terceiro setor, três contadores respondentes afirmam que a contabilidade é desenvolvida com observância da ITG 2002R1 e incluem-se alguns relatórios de controles internos ou gerenciais solicitados pela entidade, já para os outros dois contadores respondentes a contabilidade é desenvolvida com a observância das normas específicas para pequenas e médias empresas e somente é utilizada para fins normativos.

5. CONCLUSÃO

Este estudo teve como seu objetivo principal verificar se as informações contábeis influenciam as tomadas de decisões para com a gestão de 5 (cinco) ESFL localizadas na cidade de Santa Cruz do Sul, e desta maneira, identificar a importância dos artefatos contábeis gerenciais e ferramentas contábeis, assim como a normativa específica par ESFL, para contabilidade e administração de organizações do terceiro setor.

Para tal, utilizou-se a metodologia de pesquisa descritiva, levantamento e pesquisa qualitativa. A pesquisa foi realizada junto às entidades sociais referente ao ramo de atividade assistencialista, assim como seus contadores, por meio de questionário, para isso foram realizadas visitas nas entidades para que houvesse proximidade com os gestores e fosse possível deixar claros os objetivos do trabalho e possíveis dúvidas.

Assim, verificou-se que teve respostas que foram diferentes entre o gestor e o contador das ESFL, de maneira que há incompatibilidades de informações coletadas nas questões direcionadas em comum aos gestores e contadores. Os respondentes contadores afirmam que quase sempre seguem as características qualitativas da informação contábil.

No que se refere aos instrumentos gerenciais utilizados para tomada de decisão na entidade, todas as entidades se utilizam do Orçamento, porém somente (2) utilizam Planejamento Estratégico e (1) se utiliza do artefato Custeio. A elaboração de informações específicas para a tomada de decisão demandam da contabilidade desenvolvida em parâmetros internos às

organizações. E apesar dos gestores indicarem que a contabilidade é utilizada para o processo de tomada de decisões, verificou-se que essa é elaborada para fins normativos.

O estudo também verificou, ao comparar as respostas entre gestores e contadores que não há uma proximidade entre esses atores, e que o custeio é pouco explorado por essas organizações.

Como sugestão para estudos futuros, sugere-se comparar esses resultados com outras regiões para identificar se questões culturais interferem no resultado.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida, M. I. R. (2001). *Manual de Planejamento Estratégico*. São Paulo, Atlas.

Aquino, W., & Santana, A. C. (1992) Evidenciação. *Caderno de Estudos [online]*, 1(2), 01-40.

Araújo, O. C. (2009). *Contabilidade para organizações do terceiro setor*. São Paulo: Atlas.

Assis, M. S., Mello, G. R., & Slomski, V. (2006). Transparência nas entidades do terceiro setor: A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 6, São Paulo, SP, Brasil.

Basu, S. (2005). Discussion of conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling. *Review of Accounting Studies*, 10(2/3), 311-321.

Behn, B. K., DeVries, D.D., & Lin, J. (2010). The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 26(1), 6-12.

Beuren, I. M. et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Bocchi, O. H. *O terceiro setor: uma visão estratégica para projetos de interesse público*. Editora Ibpx, 2009.

Bornia, A. C.; Lunkes, R. J. (2007) *Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário*. Contab. Vista & Rev., v.18.

Bugarim, M. C. C. et al. Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações). Brasília: *Fundação Brasileira de Contabilidade*, 2011. Disponível em:<http://www.cfc.org.br/uparq/terceiro_setor.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2017.

Chagas, M. J. R., Araújo, A. O., & Damascena, L. G. (2011). Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: uma análise

empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, 3(2), 100-115.

Comitê de Pronunciamentos Técnicos - CPC. (2012). *Pronunciamento conceitual Básico (R1) - CPC 00*. Brasília, DF.

Costa, A. L.; Rosa, S. T. (2003). Análise comparativa da eficiência e eficácia de gestão entre organizações do terceiro setor e organizações governamentais: um estudo de casos múltiplos nos serviços de educação infantil. In: Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração (EnANPAD), 27, *Anais...* Atibaia.

Cruz, C. O. A. (2010). *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo: SP.

Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (2006). *O Planejamento da Pesquisa Qualitativa. Teorias e abordagens*. 2 ed. Porto Alegre: Artmed.

Drucker, P. (1924). *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira.

Dubé, L. & Paré, G. (2003). Rigor in IS Positivist Case Research: current practices, trends and recommendations. *MIS Quarterly* Vol. 27 No. 4, pp. 597-635/December.

Dubois, A., Kulpa, L., & Souza, L.E. (2006). *Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos: Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade*. São Paulo: Atlas.

Dutra, R. M. P.; Silva, M. A. (2014). Percepção dos Gestores Sindicais acerca da Contribuição das Ferramentas de Controle e Gestão em Entidades sem Fins Lucrativos. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 14., 2014, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP.

Falconer, A. P. (1999). *A Promessa do Terceiro Setor: um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações sem fins lucrativos e do seu Campo de Gestão*. São Paulo: Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor.

Falconer, A. P., & Vilela, R. (2001). *Recursos privados para fins públicos: as grantmakers brasileiras*. São Paulo: Fundação Peirópolis.

Financial Accounting Standards Board - FASB. (2010). *Statements of financial accounting concepts n. 2: qualitative characteristics of accounting information*. Disponível em: <http://www.fasb.org>. Acesso em: 20 mar. 2017.

Greenlee, J. S., & Brown, K. L. (1999). The impact of accounting information on contributions to charitable organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, 13, 111-125.

Iatridis, G. E. (2011). Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism. *International Review of Financial Analysis*, 20(2), 88-102.

Jiraporn, P., Miller, G., Yoon, L. S., & Kim, J. S. (2008). Is earnings management opportunistic or beneficial? *International Review of Financial Analysis*, 17(3), 622-634.

Landim, L. (1998). *Experiência Militante – Histórias das assim chamadas ONG's*. In: Landim, L. Ações em sociedade – militância, caridade, assistência, etc. Rio de Janeiro: NAU – Instituto de estudos da religião (ISER).

Lima, G. M. L. & Freitag, V. C. (2014). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos: Teoria e Prática*. Curitiba: Intersaberes.

Malinowski, B. K. et al. (1990). *Desvendando Máscaras Sociais*. 3 ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves.

Mario, P. C., Paula, C. L. S., Alves, A. D. F., & Jupetipe, F. K. N. (2013). Evidenciação das fundações privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. *Pensar Contábil*, 15(56), 29-41.

Martins, V. F. (2001). *A Necessidade do Planejamento Estratégico nas Organizações Contábeis*. Revista Contabilidade Vista e Revista, Minas Gerais, v. 12, n. 2, p. 73-80, ago.

Martins, E.. (2010). *Contabilidade de Custos*. 10ª Edição. São Paulo: Atlas.

Milani Filho, M. A. F. (2009). *Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.

Olak, P.A., Nascimento, D. T. (2010). *Contabilidade Para Entidades Sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)*. 3. Ed. São Paulo, Editora Atlas.

Oliveira, D. P. R.. (2007). *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. São Paulo: Atlas.

Otley, D. T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363–382.

- Padoveze, C. L. (2003). *Curso Básico Gerencial de Custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Padoveze, C.L., & Taranto, F. C. (2009). *Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Sá, C. A. (2014). *Orçamento empresarial: novas técnicas de elaboração e de acompanhamento*. São Paulo: Atlas.
- Sá-Silva, J. R. *et al.* (2009). Pesquisa Documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História e Ciências Sociais*. Ano I, Número I, - Julho.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas.
- Santos, J. J. (2005). Análise de Custos: *Remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal e estudos de casos*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Silva, A.C.M. (2005). *Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife-PE*.
- Thiesen, R. D. (2013). *A evolução do Terceiro Setor brasileiro e sua relação com o Estado*. *Revista Direito em Debate*, v. 18, n. 31.
- Tinkelman, D. (1997). *An empirical study of the effect of accounting disclosure upon donation to nonprofit organizations*. Dissertation Doctoral, Graduate School of Business Administration, New York University, USA
- Weisbrod, B. A., & Dominguez, N. D. (1986). Demand for collective goods in private nonprofit markets: can fundraising expenditures help overcome free rider behavior? *Journal of Public Economics*, 30(1), 83-96.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zdanowicz, J. E. (2012). *Finanças aplicadas para empresas de sucesso*. São Paulo: Atlas, 288 p.