



PROGRAMA MULTI-INSTITUCIONAL E INTERREGIONAL DE
PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

IZABEL DE MEDEIROS COELHO

**A UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA GESTÃO
ORGANIZACIONAL:**

Um estudo nas Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior
(IFES) e às demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs)

NATAL-RN

2012

IZABEL DE MEDEIROS COELHO

**A UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA GESTÃO
ORGANIZACIONAL:**

Um estudo nas Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior
(IFES) e às demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs)

Dissertação apresentada ao Programa Multi-
institucional e Interregional de Pós-graduação em
Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília,
Universidade Federal da Paraíba e Universidade
Federal do Rio Grande do Norte, como requisito à
obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da
Silva

Natal/RN

2012

Catálogo da Publicação na Fonte.
UFRN / Biblioteca Setorial do CCSA

Coelho, Izabel de Medeiros.

A utilização da informação contábil na gestão organizacional: um estudo nas fundações de apoio as instituições federais de ensino superior (IFES) e às demais instituições científicas e tecnológicas (ICTs) / Izabel de Medeiros Coelho. - Natal, RN, 2012.

111 f.

Orientador: Prof^o. Dr. José Dionísio Gomes da Silva.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Programa Multi-institucional e inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis.

1. Contabilidade - Dissertação. 2. Terceiro setor - Dissertação. 3. Informação contábil - Dissertação. 4. Processo decisório – Contabilidade – Dissertação. I. Silva, José Dionísio Gomes da. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Título.

RN/BS/CCSA

CDU 657:338.46

IZABEL DE MEDEIROS COELHO

**A UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA GESTÃO
ORGANIZACIONAL:**

Um estudo nas Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior
(IFES) e às demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs)

Dissertação apresentada ao Programa Multi-
institucional e Interregional de Pós-graduação em
Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília,
Universidade Federal da Paraíba e Universidade
Federal do Rio Grande do Norte, como requisito à
obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Aprovado em 12 de dezembro de 2012.

Banca Examinadora

Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva
Orientador

Prof. Dr. Adilson Tavares
Examinador Interno

Prof. Dr. Domingos Campos
Examinador Externo

Ao Bruno, que é tudo para mim.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e pela graça de mais uma conquista.

Aos meus amigos e familiares, que tanto me apoiaram ao longo desses anos.

Em especial aos meus pais. Ao meu pai, Sinval, que é meu professor da vida, meu amigo e meu incentivador. À minha mãe, Acidália, que foi indispensável na evolução da minha vida acadêmica, por sua dedicação e gestos de amor constantes. A vocês segue meu reconhecimento sincero, minha eterna gratidão e meu amor.

A Bruno, meu filho muito amado, que, pelo simples fato de existir, é o meu maior estímulo.

Aos amigos da turma do mestrado, em especial a Giovana, Josélia, Fabiano e Daniele, que foram indispensáveis na conclusão desta etapa. Vocês tornaram o caminho mais doce e divertido.

À equipe de professores do Programa Multi-institucional e InterRegional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN, em especial ao Prof. Dr. Adilson Tavares, pela postura séria e comprometida na condução da coordenação regional do Programa; ao Prof. Dr. Márcio Machado, pelas ricas contribuições ao projeto de pesquisa; ao Prof. Dr. Edilson Paulo, também pelas valiosas contribuições ao projeto de pesquisa bem como pelos ensinamentos em sala de aula.

Ao Prof. Dr. Dionísio Gomes, pelo privilégio de tê-lo como meu orientador, pelo apoio sempre prestado, pelos conselhos, pela confiança e pelos conhecimentos transmitidos desde o período da graduação.

A Ridan e demais integrantes das secretarias, agradeço a gentileza e o tratamento acolhedor a nós dispensados.

Aos colegas professores do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em especial ao Prof. Esp. Mascarenhas pelo apoio e pela torcida.

Aos promotores, servidores e estagiários das Promotorias de Combate a Sonegação Fiscal e Tutela de Fundações e Entidades de Interesse Social da Comarca de Natal, em especial a Dra. Hellen Maciel e Dr. Rodrigo Câmara, por todo o apoio, indispensável na conclusão desse projeto.

Ao Emerson Firmino, pela amizade, pelo apoio e pela confiança.

Aos meus alunos, por terem me mostrado o prazer de ser professora.

Muito Obrigada!

*“Só com boas informações disponíveis as
melhores decisões podem ser tomadas”.*

Eliseu Martins

RESUMO

O Terceiro Setor é composto por organizações que visam a benefícios coletivos e são de natureza privada, embora não objetivem auferir lucros. As Fundações de Apoio são instituições legalmente habilitadas e credenciadas para dar apoio ao desenvolvimento de projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, prestando serviços de gerenciamento administrativo e financeiro para execução desses projetos. Para uma gestão eficaz, essas entidades precisam de um suporte de informações disponibilizadas no tempo necessário à sua utilização. Nesse sentido, a Contabilidade tem papel relevante, quando contribui para o aprimoramento dos procedimentos administrativos e, conseqüentemente, para a forma de gestão, a partir da efetiva estruturação de instrumentos de controle que possibilitem uma maior integração dessas entidades com o sistema econômico e social. Diante desse cenário, tem-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual a utilização das informações contábeis pelos gestores das Fundações de Apoio as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs)?** Para compor a amostra da presente pesquisa, do universo composto pelas 102 fundações filiadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES), foram selecionadas, de forma aleatória, 50 fundações para serem estudadas. O resultado da pesquisa aponta que a maior parte dos gestores entendem que utilizam as informações contábeis num nível entre 8 e 10, em uma escala que vai de 1 a 10, e que mesmo aqueles que não a utilizam de forma satisfatória entendem que essas informações são sempre ou quase sempre úteis no processo decisório. Além disso, verifica-se que os relatórios mais disponibilizados pelos contadores aos gestores são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit, mas que os relatórios não estruturados, como os Relatórios de Receita e Despesa e o Orçamento, são amplamente utilizados quando disponibilizados, o que sugere que estes reflitam as necessidades dos gestores. Consta-se também que o fator que mais influencia a utilização da informação contábil é a oportunidade de obtê-la.

Palavras Chave: Terceiro Setor, Fundações de Apoio, Informação Contábil

ABSTRACT

The Third Sector is composed of organizations that seek collective benefits and are of private nature, whilst not aiming to earn profits. Supporting Foundations are legally authorized and accredited institutions to support the development of research, education and extension, institutional development, science and technology projects, providing management services for administrative and financial implementation of these projects. For effective management, these entities need the support of information made available on time for its proper use. In this sense, Accounting plays a relevant role in contributing to the improvement of administrative procedures and thus in managing the effective structure of control tools that allow greater integration of these entities with the economic and social system. Given this scenario, the following research question is raised: **What the use of accounting information by the managers of the Foundations Support Federal Institutions of Higher Education (IFES) and other Scientific and Technological Institutions (ICTs) in Brazil?** For the sample of this research, from a universe of 102 foundations affiliated to the Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES), 50 foundations were randomly selected to be studied. The research results show that most managers understand their use of accounting information in a level between 8 and 10, in a scale ranging from 1 to 10, and even those who do not use it satisfactorily recognize it as always or almost always helpful in decision making. Moreover, it is pointed out that the reports most provided by accountants to managers are the Balance Sheet and the Statement of Surplus or Deficit, though the non structured reports, such as Reports Revenue and Expenses and Budget, are widely used when available, which suggests that they reflect the needs of the managers. It is also detected that the factor which most influences the use of the accounting information is the opportunity to obtain it.

Keywords: Third Sector. Supporting Foundations. Accounting Information.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Atividades Básicas das Fundações de Apoio.....	27
Figura 2 – Características Qualitativas da Informação Contábil.....	37
Figura 3 – Faixa etária dos gestores das Fundações de Apoio.....	50
Figura 4 – Formação acadêmica dos gestores das Fundações de Apoio.....	51
Figura 5 – Recebimento oportuno da informação contábil.....	55
Figura 6 – Fatores que interferem na utilidade da informação contábil.....	56
Figura 7 – Informação contábil utilizada no processo de tomada de decisão.....	58
Figura 8 – Utilização do Balanço Patrimonial e DRE.....	60
Figura 9 – Utilização da DMPS.....	61
Figura 10 – Utilização da DFC.....	62
Figura 11 – Utilização das Notas Explicativas.....	63
Figura 12 – Utilização da DOAR e da DVA.....	64
Figura 13 – Utilização do Orçamento.....	65
Figura 14 – Utilização dos Relatórios de Custos, Receitas e Despesas.....	66
Figura 15 – Faixa etária dos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades.....	69
Figura 16 – Formação Acadêmica dos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades.....	70
Figura 17 – Região em que está situada a fundação a que pertencem os gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades.....	71
Figura 18 – Periodicidade com que a informação é disponibilizada aos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades.....	73
Figura 19 – Recebimento oportuno das informações contábeis pelos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades.....	74
Figura 20 – Fatores que interferem na utilidade da informação contábil disponibilizada aos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades.....	75
Figura 21 – Percepção dos gestores sobre a utilidade da informação contábil no processo de gestão em função da nota atribuída ao seu nível de utilização.....	76
Figura 22 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 10 ao seu nível de utilização.....	77
Figura 23 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 9 ao seu nível de utilização.....	78
Figura 24 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 8 ao seu nível de utilização.....	79

Figura 25 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 7 ao seu nível de utilização	80
Figura 26 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 6 ao seu nível de utilização	81
Figura 27 – Faixa etária dos contadores	82
Figura 28 – Formação acadêmica dos contadores	83
Figura 29 – Tipo de instituição que a fundação a que o contador pertence apoia	84
Figura 30 – Região em que a fundação está situada.....	84
Figura 31 – Informações contábeis disponibilizadas aos gestores pela contabilidade	85
Figura 32 – Informações disponibilizadas pelos contadores X informações recebidas pelos gestores.....	87
Figura 33 – Periodicidade da informação na percepção dos contadores.....	88
Figura 34 – Comparação da periodicidade com que a informação contábil é disponibilizada sob a perspectiva do gestor e do contador.....	89
Figura 35 – Disponibilização oportuna da informação contábil na percepção dos contadores.....	90

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tipo de instituição que a fundação a que o gestor pertence apoia	52
Tabela 2 – Região em que a fundação está situada	52
Tabela 3 – Periodicidade com que a informação contábil é disponibilizada	54
Tabela 4 – Utilização da informação contábil disponibilizada	59
Tabela 5 – Nível de utilização da informação contábil	67
Tabela 6 – Percepção dos gestores sobre a utilidade da informação contábil no processo de gestão	68
Tabela 7 – Percepção do contador sobre o nível de utilização da informação contábil pelos gestores das fundações	91
Tabela 8 – Teste Estatístico Gerado pelo Sistema R - Qui Quadrado	93

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	15
1.2 PROBLEMÁTICA	17
1.3 OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS	18
1.3.1. Objetivo Geral	18
1.3.2 Objetivos Específicos	18
1.4 JUSTIFICATIVA	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 TERCEIRO SETOR	22
2.1.1 Fundações	24
2.1.2 Fundações de Apoio	26
2.1.3 Gestão no Terceiro Setor	28
2.2 CONTABILIDADE DAS FUNDAÇÕES	30
2.2.1 Relatórios Contábeis	32
2.2.2 Utilidade da informação contábil	36
2.3 A CONTABILIDADE E O PROCESSO DECISÓRIO	39
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	43
3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA.....	43
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA.....	45
3.2.1 Universo	45
3.2.2 Amostra	45
3.4 COLETA DE DADOS	46
3.5 QUANTO AO TRATAMENTO DOS DADOS	47
4 ANÁLISE DOS DADOS	49
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS QUESTIONÁRIOS APLICADOS AOS GESTORES E CONTADORES DAS FUNDAÇÕES DE APOIO	49
4.1.1 Questionário aplicado ao gestor	49
4.1.1.1 Caracterização do respondente	49
4.1.1.2 Informação Contábil Disponível	53
4.1.1.3 Periodicidade e Oportunidade das Informações Contábeis	53
4.1.1.4 Informação contábil como ferramenta de gestão	56

4.1.1.5 Perfil das respostas agrupadas em função do nível de utilização da informação contábil.....	69
4.1.2 Questionário aplicado ao contador	82
4.1.2.1 Caracterização do respondente	82
4.1.2.2 Informação contábil disponibilizada	85
4.1.2.3 Oportunidade e Periodicidade das informações contábeis	88
4.1.2.4 Importância da Informação Contábil	90
4.2 ANÁLISE DA ESTATÍSTICA INFERENCIAL	92
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E DIRECIONAMENTOS PARA NOVOS ESTUDOS	94
REFERÊNCIAS	99
APÊNDICES	105
QUESTIONÁRIO APLICADO AOS GESTORES	106
QUESTIONÁRIO APLICADO AOS CONTADORES.....	109

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem como propósito apresentar uma contextualização do tema abordado na dissertação, bem como o problema de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A sociedade tem procurado atender suas necessidades e melhorar sua qualidade de vida organizando entidades sem fins lucrativos para que estas promovam atividades, principalmente sociais, a fim de complementar a ação estatal.

Grazzioli e Rafael (2009, p. 1) destacam “a crescente participação de particulares em assuntos anteriormente tidos como de interesse exclusivamente governamental, em oposição ao consolidado pensamento de que os problemas sociais pertencem apenas ao governo”.

Nesse contexto, surgem as organizações do Terceiro Setor, as quais englobam as entidades sem fins lucrativos, privadas, cuja atuação é voltada às finalidades públicas ou coletivas para a geração do bem comum (FISCHER, 2002, *apud* CRUZ, 2010). A atuação dessas entidades têm promovido o crescimento econômico e o desenvolvimento social através da cooperação mútua entre Estado, Mercado e Sociedade Civil.

Assim, parece razoável a indicação das condições básicas indispensáveis ao desenvolvimento do Terceiro Setor, de forma a não se afastar do seu objetivo primordial, qual seja, a filantropia, a maneira com que a sociedade reconhece a existência dos problemas sociais e os toma também como de sua responsabilidade, favorecendo, assim, o seu desenvolvimento (GRAZZIOLI; RAFAEL, 2009).

A Lei nº 10.406/2002 (BRASIL, 2002), denominada de Código Civil Brasileiro, apresenta, de forma expressa, que as organizações privadas sem fins

lucrativos são constituídas sob a forma de fundações e associações. Este estudo é dedicado às fundações privadas, que se distinguem das associações por se concentrarem em torno de um patrimônio destinado as atividades de cunho social em prol da sociedade, enquanto que nas associações o foco se encontra na reunião de pessoas defendendo os interesses dos seus associados.

A fundação pode ser criada pelo seu instituidor em vida, através de escritura pública, ou após sua morte, através do seu testamento. Também pode ser instituída pelo Poder Público e por pessoas jurídicas, dependendo das suas finalidades.

Grazzioli e Rafael (2009) apresentam diversas classificações para as fundações, dentre elas, as fundações instituídas por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, de apoio às instituições de ensino superior, de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico, as quais são instituídas com objetivo de fomentar o ensino, a extensão, a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico.

Malheiros (2006, *apud* GRAZZIOLI; RAFAEL 2009) afirma que:

Devemos reconhecer, de forma indubitosa, o papel relevante prestado pelas Fundações de Apoio e os benefícios que são transferidos por meio da prestação de seus serviços como forma de apoio e suporte à comunidade em geral, especialmente no desempenho de uma das funções primordiais do Estado, o apoio ao desenvolvimento científico e tecnológico do país.

Apesar de as Fundações de Apoio não visarem ao lucro, existe um sentido empresarial intrínseco que visa garantir a sua sobrevivência por intermédio de uma gestão efetiva dos recursos econômicos atrelada ao desenvolvimento de suas atividades (BARBOSA, 2003).

Dada a sua relevância, é imprescindível atentar para a gestão dessas instituições de forma a contribuir para garantir sua continuidade e auxiliar na manutenção da sua saúde financeira, criando um ambiente propício para correta alocação dos seus recursos.

Miranda e Silva (2002, p. 137) afirmam que “gerenciar uma organização é definir a prioridade com que seus recursos (físicos, financeiros, humanos,

tecnológicos, etc.) serão consumidos, visando a alcançar os objetivos predeterminados”.

Os sistemas contábeis concentram informações econômico-financeiras úteis ao processo decisório, representando uma solução à disposição do tomador de decisões. As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões pela compreensão do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, os riscos e as oportunidades que oferece (SOUZA, 2004, p. 17).

As Demonstrações Contábeis preparadas para as Entidades de Interesse Social devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, estrutura e atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do ano (CFC, 2007).

1.2 PROBLEMÁTICA

As Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e às demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) são entidades criadas para dar suporte às atividades de ensino, pesquisa e extensão, exercendo papel relevante no desenvolvimento científico e tecnológico do país. São entidades sem finalidades lucrativas, no entanto, é indispensável que apresentem resultados positivos que possam ser reinvestidos na sua atividade institucional, bem como sejam administradas de forma eficaz, uma vez que as consequências são em benefício de toda a sociedade. Nesse sentido, tem-se na Contabilidade uma ferramenta de gestão, uma vez que a Contabilidade pode suprir os administradores dessas instituições de informações úteis ao processo decisório.

Diante do cenário apresentado, têm-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual a utilização das informações contábeis pelos gestores das Fundações de Apoio às**

Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) do Brasil?

1.3 OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS

1.3.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é analisar a utilização das informações contábeis no modelo de gestão das Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) do Brasil.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a. Identificar quais informações que o contador disponibiliza para os gestores;
- b. Analisar se as informações contábeis são recebidas oportunamente pelos gestores das Fundações de Apoio às IFES e ICTs;
- c. Identificar o perfil dos gestores dessas instituições e a importância atribuída por eles às informações contábeis; e
- d. Verificar quais informações contábeis são utilizadas no processo decisório das Fundações de Apoio às IFES e ICTs.

1.4 JUSTIFICATIVA

Nos últimos anos, o Terceiro Setor vem apresentando um crescimento significativo. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apontou que, entre 1996 e 2005, houve um crescimento da ordem de 215,1% das fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil. Proporcionalmente, esse grupo de entidades foi o que mais cresceu no país, nesse período.

O aspecto social da finalidade do Terceiro Setor remete à necessidade de transparência e à responsabilidade da entidade sobre seus atos, que deverão ter impacto social. Essa responsabilidade inclui a prestação de contas à sociedade. (SILVEIRA; BORBA, 2010)

Entidades ineficientes consumirão mais recursos para oferecer o mesmo produto que outras (MILLANI FILHO, 2009). Assim, percebe-se a importância que deve ser dispensada ao aprimoramento da gestão das entidades sem fins lucrativos, uma vez que uma gestão mais eficaz representa retorno para a sociedade já que oferece condições de uma prestação de um serviço de melhor qualidade, atingindo uma parcela maior da população.

Barbosa (2003), em estudo anterior, verificou que 82,6% das Fundações de Apoio não eram contempladas, naquela data, por um Sistema Integrado de Informação Contábil que gerasse informações relevantes e confiáveis para a tomada de decisão e prestação de contas. O mesmo estudo destacou que a produção de informações contábeis úteis pode proporcionar a essas entidades um diferencial no gerenciamento das atividades em decorrência da possibilidade de uma maior efetividade do processo de tomada de decisão e prestação de contas.

De acordo com Chagas *et al.* (2011), a contabilidade das entidades sem fins lucrativos é um tema que deve ser objeto de pesquisas científicas, pois podem colaborar com o desenvolvimento dessas instituições, uma vez que se constitui em uma poderosa ferramenta de gestão e gera transparência e *accountability*.

O presente estudo busca evidenciar o papel que, atualmente, a Contabilidade, no cumprimento de sua finalidade para tomada de decisão, exerce em suprir o administrador com informações que sejam úteis à sua gestão, no ambiente das Fundações de Apoio às IFES e ICTS – Fundações Privadas sem Fins Lucrativos –.

Essas fundações têm sua relevância na sociedade por desempenharem uma das funções primordiais do Estado, que é o apoio aos desenvolvimentos científico e tecnológico do país. A respeito dessa função, a Carta Magna, em seu art. 218, determina que:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

§ 1º - A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências.

§ 2º - [...]

§ 3º - O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. [...]

Mota e Torkomian (2011) alertam que a ciência brasileira responde por 2,7% da produção científica mundial e que essa participação dobrou entre 2000 e 2009, período em que o número de publicações indexadas na base de dados *National Science Indicators* (NSI) aumentou 205%. Os autores entendem que a aproximação entre universidades, institutos de pesquisa e empresas é o caminho mais curto para a modernização da indústria nacional, e as fundações de apoio são de fundamental importância nessa estrutura, viabilizando a cooperação entre eles.

Costa (2011) também se vale do crescimento científico do país para justificar a importância das fundações de apoio e destaca que o Brasil ocupava, em 2008, a posição de 13º produtor de conhecimento novo no mundo. No mesmo ano, o país produziu, 26.482 artigos científicos, sendo que 90% das publicações brasileiras são oriundas das universidades públicas.

Dessa forma, as Fundações de Apoio assumem um papel importante juntamente com as universidades, pois constituem a base do desenvolvimento técnico-científico brasileiro (SANTOS et al, 2008, p. 48).

Diante do papel relevante que desempenham, é indiscutível a preocupação com a continuidade e a gestão eficaz dessas entidades para que consigam atingir seus objetivos de maneira satisfatória.

Esta pesquisa torna-se relevante pelo contexto e pela necessidade de estudos sobre as organizações do Terceiro Setor, principalmente no que se refere a questões relacionadas à sobrevivência dessas organizações, bem como à profissionalização da gestão dos seus recursos. Dessa forma, poderá contribuir com o aperfeiçoamento do processo de gestão dessas entidades, o que levará a uma melhor prestação de serviço à sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TERCEIRO SETOR

Definir Terceiro Setor não é tarefa fácil. Segundo Mânica (2008), os conceitos associados a esse setor são amplos, imprecisos e contraditórios. Salamon (2012) defende que é um dos setores mais importantes, mas também é um dos menos compreendidos. Nesse mesmo sentido, Paes (2003) defende que os poucos autores da área não tratam o tema com precisão, e Souza (2010) elenca como uma das tarefas mais difíceis, na construção da sua tese de doutorado, a definição conceitual do Terceiro Setor.

Anheier (2005) acrescenta que as definições servem a propósitos e objetivos específicos, assim, do mesmo modo que os cientistas sociais, os profissionais e os políticos têm propósitos diferentes para o Terceiro Setor. A complexidade da terminologia nesse campo não deve surpreender.

A tentativa de conceituar Terceiro Setor parte da presunção da existência de dois setores que o antecedem, os quais são constituídos pelo Estado (Primeiro Setor) e pelo Mercado (Segundo Setor). Fernandes (1994) apresenta o Primeiro Setor composto por agentes e finalidades públicas, o Segundo Setor composto por agentes e finalidades privadas e o Terceiro Setor formado por agentes privados e finalidades públicas, conforme se observa no Quadro 1.

Quadro 1 – Caracterização dos setores

Setor	Agentes	Fins
1º Setor	Públicos	Públicos
2º Setor	Privados	Privados
3º Setor	Privados	Públicos

FONTE: FERNANDES, 1994.

Assim, o Terceiro Setor deriva da conjugação entre as finalidades do Primeiro Setor e a metodologia do Segundo, ou seja, é composto por organizações que visam benefícios coletivos e são de natureza privada, embora não objetivem auferir lucros. Milani Filho (2009) defende que tais entidades diferenciam-se do Primeiro Setor (Estado) por não serem governamentais e se diferenciam do Segundo Setor (Mercado) por não possuírem fins lucrativos.

Drucker (1999) afirma que a capacidade do governo para executar as tarefas sociais é muito limitada. Diante disso, surge a necessidade de a sociedade atuar em áreas de interesse público, integrando vários entes na gestão de políticas sociais, mobilizando recursos humanos e materiais para atender às demandas sociais às quais o Estado não tem condições de atender.

As entidades que formam o Terceiro Setor têm natureza privada, não almejam, entre seus objetivos sociais, o lucro e prestam serviço em áreas de interesse social e público. Paes conceitua Terceiro Setor como “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento” (2003, p. 88).

Para o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2000), as entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro e o prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Milani Filho (2009) destaca que o conceito do CFC deve ser revisto, pois cita a figura dos “detentores do patrimônio líquido” dessas entidades, e o referido autor defende que uma das características das entidades do Terceiro Setor é que não existe a figura do proprietário nem a do acionista.

Milani Filho (2009) destaca ainda que as entidades do terceiro setor, além da importância política e da social, também possuem uma participação econômica expressiva. No ano de 2005, um contingente de 1,7 milhão de pessoas estava registrado como trabalhadores assalariados nas 338,2 mil instituições sem fins lucrativos brasileiras (IBGE, 2005).

Como já mencionado anteriormente, as entidades sem fins lucrativos podem ser constituídas sob a forma de associações ou fundações. Este estudo se limitará as fundações.

2.1.1 Fundações

Diniz (2004, *apud* SILVEIRA; BORBA, 2010, p. 8) explica que “a fundação é um complexo de bens livres (*universitas bonorum*), colocado, por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas, sem intuito de lucro, a serviço de um fim lícito e especial com alcance social, em atenção ao disposto em seu estatuto”. A fundação nada mais é que um patrimônio personalizado, destinado a um fim (GRAZZIOLI; RAFAEL, 2009, p. 85).

Assim, entende-se que as fundações são compostas, necessariamente, por um patrimônio alocado em função de um objetivo. Não é uma reunião de pessoas com objetivos comuns, embora estas possam somar seus esforços às causas sociais das fundações. O atributo da personalidade jurídica recai sobre o acervo de bens, que dará sustentáculo à ideia do fim a ser alcançado (NADER, 2007).

A legislação é econômica no que se refere à estrutura interna destas entidades. Porém, para que as fundações atendam aos objetivos pretendidos pelo instituidor, é necessária uma estrutura de órgãos e pessoas que vão praticar atos em nome da instituição.

Grazzioli e Rafael (2009) afirmam que:

Muito embora o ordenamento jurídico seja extremamente econômico na regulação da estrutura interna das fundações privadas, a doutrina, a jurisprudência e os costumes são praticamente unânimes em orientar que esta modalidade de pessoa jurídica deve seguir os princípios, por semelhança, da estrutura da Administração Pública (p. 115).

Em regra, essa estrutura deve ser composta por uma Diretoria Executiva, um Conselho Curador e um Conselho Fiscal. Ressalta-se que essa é uma estrutura recomendada pela literatura, mas não possui caráter obrigatório.

A administração de uma fundação tem muitas obrigações a cumprir, obrigações essas oriundas de normas, do estatuto, e, principalmente, da sociedade. A direção de um ente fundacional traz implícita uma série de compromissos e responsabilidades a que uma boa administração não pode se furtar (GRAZIOLLI; RAFAEL, 2009). Como reflexo de uma administração séria, a prestação de contas aos entes fiscalizatórios e à sociedade são essenciais.

A fundação pode ser criada pelo seu instituidor em vida, através de escritura pública, ou após sua morte, através do seu testamento. Também pode ser instituída pelo Poder Público e por pessoas jurídicas, dependendo das suas finalidades.

Diante dessa gama de possibilidades, Grazioli e Rafael (2009) apresentam as seguintes classificações para as Fundações:

1. Fundação instituída pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito público;
2. Fundação instituída pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito privado;
3. Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado com personalidade jurídica de direito privado;
4. Fundação instituída por partido político, com personalidade jurídica de direito privado;
5. Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, de apoio às instituições de ensino superior, de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico;
6. Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado de previdência privada ou complementar;
7. Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, temporária ou permanente;
8. Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, aberta ou fechada;
9. Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, familiar ou empresarial.

Entre as classificações, percebe-se que as fundações podem ter natureza pública ou privada, dependendo que quem a instituiu. Nosso estudo será restrito as fundações privadas, em especial aquelas de apoio às IFES.

2.1.2 Fundações de Apoio

De acordo com o artigo 62 do Código Civil, as fundações poderão ser constituídas para fins religiosos, morais, culturais e de assistência. A princípio, o conceito parece restritivo quanto às possibilidades de se instituir uma fundação privada. Porém a interpretação dada a esse dispositivo deve ser de forma extensiva. Rezende (2004) explica que, ao inserir “fins de assistência” à norma, a intenção do legislador foi prever a instituição somente de fundações com o fim de colaborar, apoiar, proteger e amparar interesses coletivos, nas diversas áreas, como meio ambiente, pesquisa, esportes, saúde, educação etc.

Corroborando esse entendimento, estão os enunciados nº 8 – “a constituição de fundação para fins científicos, educacionais ou de promoção ao meio ambiente está compreendida no Código Civil” – e nº 9 – “o artigo 62, parágrafo único, deve ser interpretado de modo a excluir apenas as fundações de fins lucrativos” – do Conselho de Justiça Federal.

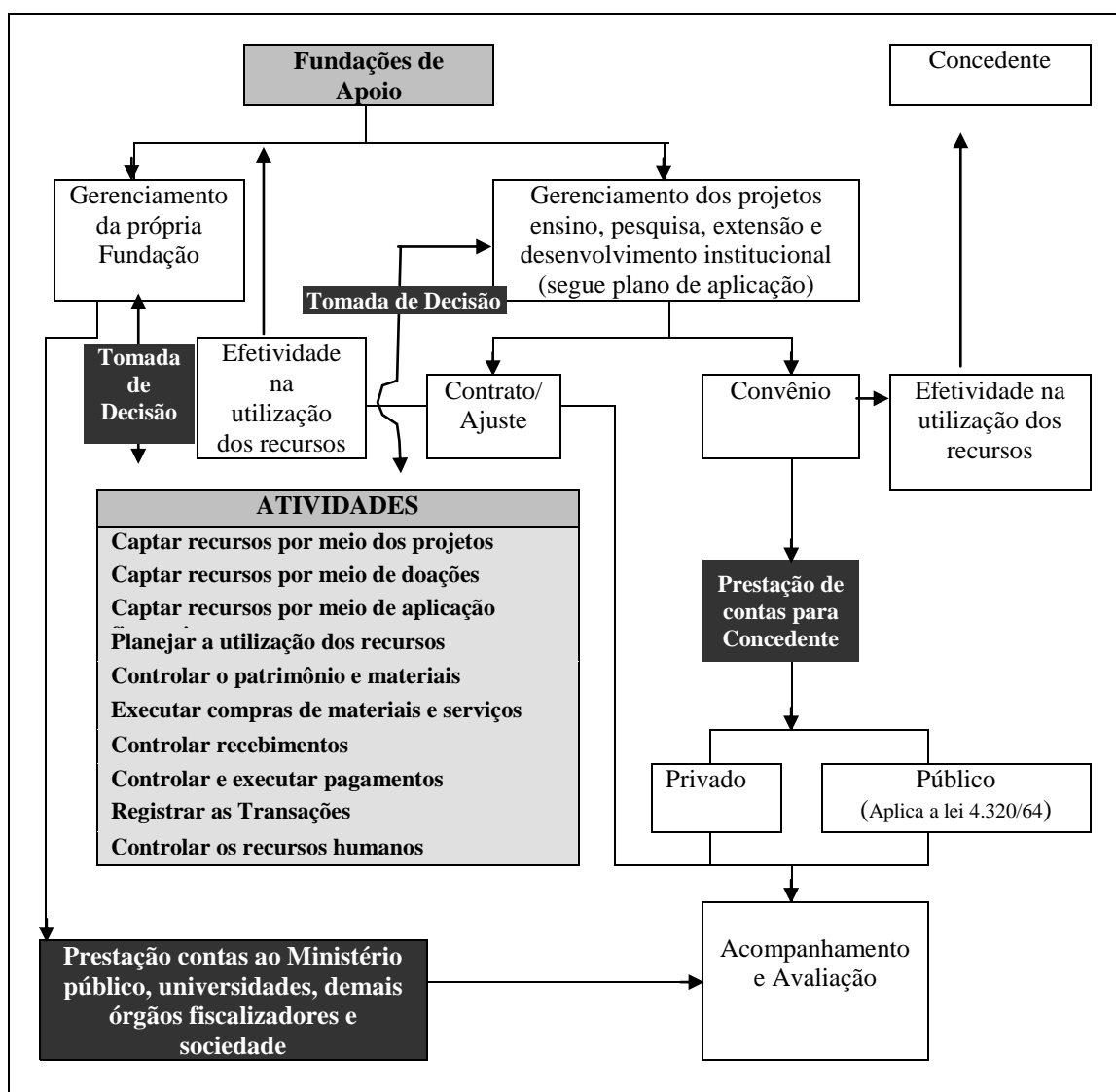
As Fundações de Apoio são instituições legalmente habilitadas e credenciadas para dar, como o próprio nome revela, apoio ao desenvolvimento de projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimentos institucional, científico e tecnológico, prestando serviços de gerenciamentos administrativo e financeiro para execução desses projetos.

Tais fundações estão condicionadas a prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e no Ministério da Ciência e Tecnologia. São normatizadas pela Lei nº 8.958/98 e regulamentada pelo Decreto nº 7.423/2010, o qual determina que:

A fundação registrada e credenciada como fundação de apoio visa dar suporte a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições apoiadas e, primordialmente, ao desenvolvimento da inovação e da pesquisa científica e tecnológica, criando condições mais propícias a que as instituições apoiadas estabeleçam relações com o ambiente externo (Art. 1º, Parágrafo único).

Barbosa (2003) descreve que as atividades básicas dessas instituições são captar recursos por meio de projetos, doações e aplicações financeiras; planejar a utilização desses recursos; controlar o patrimônio; executar compras de materiais e serviços; controlar recursos humanos; registrar as transações; controlar os recebimentos e a execução de pagamentos; executar compras de materiais e serviços. O autor resume essas atividades básicas das Fundações de Apoio na seguinte figura:

Figura 1 – Atividades Básicas das Fundações de Apoio



Fonte: BARBOSA, 2003, p. 51

A Figura 1 apresenta a necessidade de tomada de decisão por parte dos gestores das Fundações de Apoio, tanto no gerenciamento da própria fundação, quanto no gerenciamento dos projetos por ela executados. No que se refere a esses projetos, a Lei nº 8.958/94 determina que cabem às Fundações de Apoio, inclusive, as gestões administrativa e financeira estritamente necessárias à execução desses projetos. Além disso, percebe-se a necessidade de prestação de contas a diversos entes, no sentido de acompanhamento e avaliação das fundações.

Assim, cumpre realçar a necessidade de uma gestão eficiente por parte dos administradores dessas entidades, principalmente em relação à aplicação dos recursos face às diversas atividades de gerenciamento, as quais, segundo Barbosa (2003, p. 52), “requerem um processo contínuo de tomada de decisão e de prestação de contas”.

2.1.3 Gestão no Terceiro Setor

Os gestores das entidades sem fins lucrativos têm à sua frente uma tarefa complexa, uma vez que, nessas organizações, o patrimônio pertence à sociedade, bem como é essa a maior beneficiária dos objetivos institucionais desses entes.

Nesse sentido, uma gestão eficiente representa um compromisso social. Diante desse cenário, surgem as perguntas: O que é uma gestão eficiente no âmbito do Terceiro Setor? Quais os resultados almejados por essas entidades?

A gestão das Entidades de Interesse Social compreende, como qualquer outro empreendimento, os recursos humanos, materiais e financeiros (CFC, 2007, p. 124). Guimarães, Pinho e Leal (2010, p. 137) afirmam que:

Para gerenciar é necessário planejar, organizar, dirigir e controlar, tomando decisões nos níveis estratégicos (onde são definidos os objetivos a serem alcançados na organização como um todo), táticos (onde são tomadas decisões específicas sobre cada parte da entidade) e operacionais (onde são realizadas as atividades necessárias ao cumprimento dos objetivos da instituição).

Para Paes (2003, p.313), “o processo de administração de uma fundação compreende as seguintes etapas básicas: planejamento estratégico, planejamento orçamentário (ou planejamento tático) e respectiva execução e controle”.

Neves Júnior e Lins (2007) lembram que, para que possam manter seu trabalho de transformação social, as entidades precisam gerir os recursos disponíveis. Dessa forma, tão importante quanto as atividades operacionais das entidades, são as atividades de gestão, visto que, se mal geridas, estas não conseguirão atingir seus objetivos institucionais. Torres (2007) defende que as fundações devem ser encaradas como empresas, pois, embora não persigam o lucro, elas precisam de resultados e sua administração precisa fazer um planejamento estratégico e um orçamentário, incluindo *marketing*, recursos humanos além de sua execução e controle.

Falconer (1999, p. 10) defende que:

Há um virtual consenso entre estudiosos e pessoas envolvidas no cotidiano de organizações sem fins lucrativos de que, no Brasil, a deficiência no gerenciamento destas organizações é um dos maiores problemas do setor, e que o aperfeiçoamento da gestão - através da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de Administração - é um caminho necessário para o (sic) atingir de melhores resultados. O problema fundamental do terceiro setor, nesta visão, é um problema de gestão.

Almeida (2007) evidencia que a gestão para as entidades do terceiro setor deve ser tão importante quanto para as empresas com fins lucrativos, pois, apesar das primeiras não visarem ao lucro, existe a necessidade de fixação de padrões para coordenar o fluxo de recursos e o controle na utilização destes. Barboza (2004, p. 312) lembra que:

As entidades sem fins lucrativos não estão imunes aos principais problemas de gestão que afetam as organizações públicas e privadas, sendo, portanto, passíveis de afetação pelos mesmos elementos, talvez até com maior intensidade, o que faz com que careçam de melhor utilização das técnicas e dos instrumentos de administração.

Barboza (2004) aponta como deficiências que podem ocorrer nas entidades que compõem o terceiro setor e que inviabilizam o melhor desempenho: ausência de

cultura de planejamento, escassez de recursos financeiros, inexistência de estrutura profissionalizada, atuação limitada dos contadores, inadequação das prestações de contas, não obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis e inexistência de harmonização das demonstrações contábeis.

Chagas *et al.* (2011, p. 1) afirmam que “as principais necessidades das entidades sem fins lucrativos estão relacionadas à gestão empresarial, controle dos recursos, prestação de contas e evidenciação das informações contábeis”. Verifica-se que a gestão dos recursos das entidades que compõem o Terceiro Setor é um dos grandes desafios dos profissionais dessa área.

Como ciência social, a contabilidade tem papel relevante nesse contexto, visto que contribui no aprimoramento dos procedimentos administrativos, e conseqüentemente na forma de gestão, a partir da efetiva estruturação de instrumentos de controle que possibilitem uma maior integração dessas entidades com o sistema econômico e social (BARBOZA, 2004, p. 314).

Nesse contexto, os autores entendem que a contabilidade vem como auxílio, servindo como ferramenta de gestão e de divulgação.

2.2 CONTABILIDADE DAS FUNDAÇÕES

A estrutura conceitual de contabilidade financeira, emitida pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) e editada no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), não prevê objetivos específicos para as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor, sendo que ela se aplica às entidades em geral, inclusive sem fins lucrativos. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu duas normas que tratam de regras contábeis específicas que devem ser aplicadas às Fundações de Apoio às IFES. São elas: a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 10.19, que trata de entidades sem fins lucrativos, e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 10.4, que fala de Fundações. Barboza (2004) enfatiza que as normas de contabilidade aplicadas às entidades sem

fins lucrativos são as mesmas aplicadas às empresas, com simples adaptações, principalmente no que se refere a nomenclaturas.

A NBC T 10.19 (CFC, 2000), no geral, determina que essas instituições devam elaborar as mesmas demonstrações contábeis previstas para as empresas (Segundo Setor), no entanto, com as seguintes alterações: a substituição da conta *capital* por *patrimônio social*; a substituição da conta *lucros ou prejuízos acumulados* por *superávit ou déficit do exercício* (CFC, 2000, item 10.19.3.2); além disso, as receitas e despesas, e o superávit ou déficit, devem ser segregados por tipo de atividade quando identificáveis (CFC, 2000, item 10.19.2.5).

A NBC T 19.4 (CFC, 1999), no geral, determina, além das recomendações da NBC T 10.19, que a denominação da Demonstração do Resultado seja alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período (CFC, 1999, item 10.4.5.1); a denominação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido seja alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio (CFC, 1999, item 10.4.6.1).

Apesar dessas alterações, verifica-se que, em essência, a estrutura das demonstrações contábeis é a mesma para organizações com e sem fins lucrativos, com exceção da Demonstração do Superávit ou Déficit se elaborada de forma a evidenciar as atividades desenvolvidas pela entidade do Terceiro Setor (CRUZ, 2009). Niyama e Silva (2008, p. 263) afirmam que, “além disso, a Contabilidade deveria mostrar, mas nem sempre o faz, a preocupação com o trabalho social da entidade [...]”.

O Conselho Federal de Contabilidade, com vistas a consolidar e integrar as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas para o Terceiro Setor, especialmente a NBC T 10.4 – Fundações, NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe e NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, disponibilizou para audiência a NBC TE – Entidades Sem Finalidade de Lucros. Esse documento, ainda não aprovado pelo CFC, busca estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e das variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas da entidade sem finalidade de lucros.

Além disso, conforme texto minutado, aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros a NBC TG 00 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e as demais Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (BULGARIM *et al.*, 2012, p. 17).

De forma geral, a contabilidade condensa os dados referentes às operações ocorridas nas entidades e os transforma em informação, que poderá servir de base para uma tomada de decisão.

2.2.1 Relatórios Contábeis

As informações contábeis muitas vezes são confeccionadas por exigência legal. E, no Brasil, as práticas contábeis são fortemente reguladas pelo governo. Assim, temos alguns relatórios de caráter obrigatório por força da Lei nº 6.404/76 e suas alterações, a qual exige das empresas constituídas sob a forma jurídica de sociedades anônimas a elaboração e a publicação das seguintes demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado (em casos específicos), bem como as Notas Explicativas. A referida norma também é aplicável às entidades sem fins lucrativos, juntamente com as NBC T 10.4 e NBC T 10.19.

O objetivo geral das demonstrações contábeis é o de proporcionar informações acerca das posições patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade, de maneira que essas informações sejam úteis a um grande número de classes de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas sobre alocação de recursos (BULGARIM *et al.*, 2012).

O Balanço Patrimonial tem por finalidade principal evidenciar as situações financeira e patrimonial da entidade em dado momento. Representa, portanto, uma

posição estática (BULGARIM *et al.*, 2012; IUDÍCIBUS, 2010; SOUZA, 2004). A Demonstração do Resultado, nas entidades do Terceiros Setor, é denominada Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício. Trata-se da apresentação resumida das operações realizadas pela entidade, durante o exercício social, demonstrada de forma a realçar o resultado do período (IUDÍCIBUS, 2010).

Fernando, Klann e Figueredo (2001) entendem que o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, apesar de servirem principalmente a usuários externos, são importantes para a administração pelo menos como ponto de partida.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), nas entidades do Terceiro Setor, é denominada Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS), a qual apresenta: o resultado (superávit ou déficit) da entidade para um período contábil; os itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido, no período; os efeitos das mudanças de práticas contábeis e as correção de erros reconhecidos no período; os aumentos ou as diminuições nos fundos estatutários eventualmente existentes e as dotações integralizadas pelos associados (BULGARIM *et al.*, 2012).

De acordo com Iudícibus *et al.* (2010), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é importante, principalmente para as empresas que apresentam o patrimônio líquido formado por muitas contas as quais apresentem muitas movimentações, e serve também como base para a melhor compreensão do cálculo dos dividendos obrigatórios. No caso das entidades do Terceiro Setor, tal realidade não se aplica, pois, em regra, estas não apresentam grandes movimentações nas contas no Patrimônio Social e não é permitida a distribuição dos seus resultados. Salamon e Anheier (1997) afirmam que as entidades do Terceiro Setor têm como característica a não distribuição de lucros (superávit) aos seus dirigentes, investidores ou empregados.

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), segundo Iudícibus *et al.* (2010), tem como objetivo fornecer informações sobre as movimentações em dinheiro, os pagamentos e os recebimentos feitos pela empresa, auxiliando seus usuários a analisar

a capacidade da entidade de gerar caixa e seus equivalentes. Os mesmos autores entendem que essa demonstração, quando analisada em conjunto com outras demonstrações, podem permitir que seus usuários tenham como avaliar a capacidade de geração de fluxos de caixa positivos, a capacidade da empresa de honrar seus compromissos, entre outros.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2008, p. 126) afirma que

O fluxo de caixa é um instrumento de controle financeiro recomendável a todas as entidades de interesse social. Porém, referido instrumento deve ser utilizado, também, como instrumento preditivo de sobra ou de escassez de recursos financeiros. Assim, deve-se partir do orçamento de operações e de investimento e, a partir da previsão das atividades que deverão ser executadas, efetuar a projeção das receitas que serão recebidas dos doadores e aquelas que poderão ser ganhas por meio da geração de renda própria e contrapor o total dos ingressos previstos às necessidades de desembolso na forma das despesas projetadas. Essas projeções devem ser efetuadas por valores mensais, onde serão identificados eventuais excedentes ou necessidade de emolpo complementar.

As Notas Explicativas contêm informação adicional em relação àquela apresentada nas demonstrações contábeis. Iudícibus *et al.* (2010) enfatizam que as notas explicativas surgiram como parte do esforço desenvolvido no sentido dimensionar a qualidade e a quantidade da informação contábil evidenciada, a fim de que a entidade possa atender às necessidades dos usuários, principalmente dos externos.

A Demonstração do Valor Adicionado “tem por objetivo demonstrar o valor da riqueza econômica gerada pelas atividades da empresa como resultante de um esforço coletivo e sua distribuição” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010, p. 581). Santos *et al.* (2008) explicam que a DVA, quando aplicada ao Terceiro Setor, funciona como instrumento complementar no processo de *accountability*, contribuindo na evidenciação da participação de cada agente interessado no resultado da entidade. No Brasil, não existe a cultura da sua divulgação, a qual somente foi considerada obrigatória às companhias abertas, um grupo restrito de empresas, a partir da promulgação da Lei nº 11.638/07.

Souza (2004, p.44) defende que “cada demonstração contábil tem atribuições no processo decisório, podendo servir, de maneira específica ao seu usuário”. Em

sentido contrário, Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002) afirmam que a contabilidade tradicional, executada apenas para cumprir exigências legais, e os relatórios por ela gerados raramente acrescentam valor às atividades empresariais, representando quase sempre gastos obrigatórios para as organizações e mostrando-se incapaz de atender satisfatoriamente às necessidades dos usuários. Nesse sentido, Stroher e Freitas (2008) enfatizam que é necessária a emissão de relatórios adicionais a fim de suprir as necessidades informacionais dos gestores.

As entidades do Terceiro Setor podem apresentar informações adicionais para auxiliar os usuários na avaliação do desempenho da entidade e na administração de seus recursos (ativos), assim como auxiliar os usuários a tomarem decisões e a avaliarem decisões sobre a alocação de recursos. Souza (2004) afirma que as demonstrações contábeis podem ser substancialmente alteradas para destacar informações não divulgadas de forma direta, nas demonstrações tradicionais. Como exemplo de relatórios que podem apresentar informações adicionais aos gestores das entidades que compõem o Terceiro Setor, podem-se destacar o Orçamento, os Relatórios de Custos, Receitas e Despesas, bem como a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

O Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 122-123) descreve que:

No aspecto da aplicação dos recursos institucionais financeiros e materiais, na avaliação de desempenho nas Entidades de Interesse Social, recomenda-se utilizar, com maior ênfase, o instrumental da gestão empresarial, conhecido como análise de orçamentos (*previsto x realizado*), uma vez que orçamento é um item essencial para todos os projetos elaborados por estas organizações, constituindo-se a base de aprovação financeira dos doadores, portanto, bastante familiar a seus dirigentes. Apesar de o orçamento ser um instrumento comumente utilizado pelas Entidades de Interesse Social, em todos os seus projetos para captação dos fundos perante os doadores públicos e privados, a análise da execução dos orçamentos é algo aplicado muito recentemente como forma de avaliação, e ainda de maneira muito incipiente.

A pesquisa realizada por Ashford (1998, *apud* ALMEIDA, 2007) evidenciou que, na Inglaterra, a informação gerencial mais usada pelas entidades sem fins lucrativos era o Orçamento, totalizando 92% das organizações.

Para Paes (2003), o planejamento orçamentário visa a proporcionar segurança à execução das atividades operacionais da instituição, a fim de que não lhe faltem os recursos financeiros necessários para a consecução de seus fins. Almeida (2007) realça a importância de um controle acurado dos recursos financeiros nas entidades do Terceiro Setor e, nesse sentido, a autora defende que a comparação do orçamento do projeto com o fluxo de caixa pode auxiliar nesse controle.

A Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR) tem por objetivo “evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010, p. 5). Essa demonstração deixou de ser obrigatória por força da Lei nº 11.638/07, sendo substituída pela DFC.

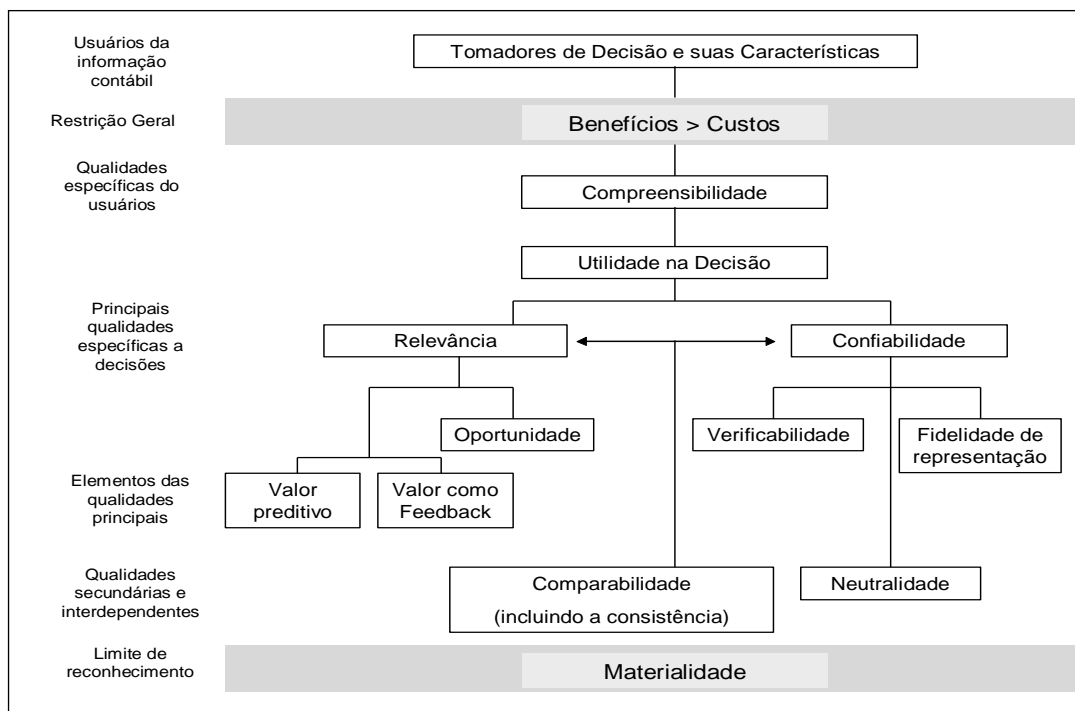
Souza (2004) realça a importância dos Relatórios de Custos, Despesas e Receitas e identifica a utilidade do Relatório de Custos no combate ao desperdício. Quanto aos outros dois, é atribuída a função de instrumento de controle dos resultados. Tais relatórios também podem ser utilizados como instrumento de predições sobre os resultados futuros da entidade.

2.2.2 Utilidade da informação contábil

A definição do que é útil ou não para a tomada de decisão econômica é muito difícil, na prática, devido às particularidades dos modelos decisórios de cada usuário, o que torna a produção de informações de acordo com as características de cada usuário uma tarefa árdua (IUDÍCIBUS, 2010).

As características qualitativas da informação são definidas como sendo as propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil. Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (1999) apresentam a seguinte figura:

Figura 2 – Características Qualitativas da Informação Contábil



Fonte: Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 96.

Algumas características da informação, tais como a inteligibilidade ou a compreensibilidade, dependem da natureza do usuário. Outras, tais como a relevância e a confiabilidade, estão relacionadas às decisões (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Isso ocorre porque as características de inteligibilidade e compreensibilidade dependem do nível de conhecimento do receptor. Enquanto isso, as características de relevância e confiabilidade dependem do tipo de decisão a ser tomada ou, no caso da confiabilidade, depende ainda da integridade da fonte ou da fiscalização de órgãos governamentais sobre a entidade.

O FASB (1980), através do SFAC nº 2, intitulado *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, assevera que as características qualitativas constituem os ingredientes que tornam a informação contábil útil, elencando as seguintes: compreensibilidade; relevância, que depende do valor preditivo, do valor como *feedback* e da oportunidade da informação; confiabilidade, que está ligada à verificabilidade; a fidelidade de representação e a neutralidade da informação; e a comparabilidade, que está relacionada à consistência e à uniformidade apresentada pela informação.

O *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*, trabalho desenvolvido pelo *International Accounting Standards Board – IASB* (1998) –, considera as seguintes características a respeito da informação contábil: compreensibilidade; confiabilidade, representada através da representação fiel; primazia da essência sobre a forma; neutralidade; prudência e integralidade da informação; relevância, que está relacionada com o valor preditivo; o valor como *feedback* e a materialidade da informação contábil; e comparabilidade.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011) apresenta como características qualitativas fundamentais a relevância e a representação fidedigna. E apresenta como características qualitativas de melhoria a comparabilidade, a verificabilidade, a tempestividade e a compreensibilidade.

A relevância diz respeito à capacidade que a informação teria de influenciar numa decisão. Hendriksen e Van Breda (1999) defendem que fazem parte do conceito de relevância os atributos oportunidade, valor preditivo e valor como *feedback*. Os autores complementam dizendo que a informação não pode ser relevante quando não é oportuna, ou seja, deve estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão. O valor preditivo é a capacidade de a informação influenciar o usuário na correta previsão de resultados futuros. Já o valor como *feedback* tem importante papel em termos de confirmação ou correção de expectativas.

Além de relevante, a informação, para ser útil, precisa representar fielmente o fenômeno que se propõe evidenciar. Sobre essa característica, o CPC (2008) descreve que, para que a informação seja representada fidedignamente, precisa ser completa, neutra e livre de erro. Hendriksen e Van Breda (1999) defendem que muitas das medidas empregadas em contabilidade não possuem interpretação econômica, o que pode dificultar a relação entre a descrição e o fenômeno que deve ser representado, comprometendo a referida característica.

A confiabilidade da informação, segundo FASB, é a qualidade que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés. A informação, para ser confiável, depende de ser representada fielmente. Comparabilidade é a característica qualitativa

que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles (CPC, 2012).

A compreensibilidade consiste na informação evidenciada de forma que o usuário compreenda o que está analisando. Essa característica diz respeito à relação entre usuário e contabilidade, em que a contabilidade deve divulgar informações de forma compreensível a cada grupo de usuário, sendo necessário também que este disponha de conhecimentos básicos de contabilidade e das atividades da empresa para que a informação seja compreensível e útil.

Assim, percebe-se que a capacidade que a informações contábil tem de influenciar decisões está atrelada a presença de certos atributos, chamados de características qualitativas, os quais podem ser determinantes na sua efetiva utilização.

2.3 A CONTABILIDADE E O PROCESSO DECISÓRIO

De acordo com Fortes (2001, p. 52), “ainda não foi inventado um sistema de registro, controle e análise patrimonial para a gestão do patrimônio das entidades que seja mais eficiente do que a contabilidade”. Muitos autores tratam a contabilidade como a “linguagem dos negócios”. Consideram que a informação contábil é fundamental para o desenvolvimento das organizações e da própria sociedade (FERNANDES; KLANN; FIGUEREDO, 2011, p. 100).

Iudícibus (2010, p. 23) observa que:

O sistema contábil deveria ser capaz de produzir, em intervalos regulares de tempo, um conjunto básico e padronizado de informações que deveria ser útil para um bom número de usuários, sem esgotar as necessidades destes, mas resolvendo-lhes as mais prementes.

A partir do conceito acima, distinguiram-se claramente dois aspectos que devem ser analisados: a) o ato de comunicar e b) o objeto de comunicação, a informação. O sistema contábil inicia-se com o processo de comunicação, no qual a fonte (o contabilista) fornece, através de um canal, uma mensagem ao destinatário (usuário). O destinatário reenvia outra mensagem, retroalimentando o sistema.

Dessa forma, a contabilidade deve ser entendida como um sistema de comunicação que objetiva emitir informações econômicas da entidade, atendendo às necessidades de seus usuários em obter informação para o processo de decisão (WEFFORT, 2005). Contudo, na emissão da informação, deve ser levada em consideração a habilidade dos usuários em interpretá-la, ou seja, as necessidades dos usuários não seriam atingidas se a informação oferecida não pudesse ser compreendida. Weffort (2005) destaca que a inteligibilidade da informação, seja ela contábil ou não, é afetada por sua ordem e sua estrutura, bem como pelos repertórios da fonte e dos destinatários. Souza (2004) ressalta que os gestores deverão ter qualificação adequada para fazer uso da contabilidade como ferramenta de gestão.

Os dirigentes normalmente são pessoas que têm formação na área de atuação das entidades, porém precisam tomar decisões que requerem conhecimentos das áreas administrativas, levando-os, muitas vezes, a tomar decisões equivocadas em função do desconhecimento de técnicas de gestão (BARBOZA, 2004).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis explica que as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é proporcionar informação acerca da posição patrimonial e da financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados.

Yamamoto e Salotti (2006, p.05) definem a informação contábil “[...] como aquela que altera o estado da arte do conhecimento de seu usuário em relação à empresa e, a partir de interpretações, a utiliza na solução de problemas [...]”. Tal conceito enfatiza o conceito da contabilidade enquanto ferramenta de gestão. Num primeiro momento, a contabilidade serve como diagnóstico da situação da empresa, num segundo momento, a mesma informação poderá auxiliar na solução dos problemas evidenciados.

Assim, a informação contábil, desde que adequada às necessidades do Terceiro Setor, poderá ser utilizada como ferramenta de gestão por essas entidades. Barboza

(2004) enfatiza que tais entidades devem se preocupar não apenas com a evidenciação de dados financeiros, mas também deve buscar controlar as informações que afetam a sua estratégia de atuação. Segundo Tenório (1998, *apud* BARBOZA, 2004, p. 313), “o processo de gestão do Terceiro Setor não deve ser pautado pela lógica do mercado, mas também não deve desprezar as práticas e as teorias vigentes no Primeiro e Segundo Setores”.

Szazi e Paes (2010) realçam que “um dos principais focos de preocupação internacional é a gestão financeira das entidades e sua capacidade de tornar públicas suas contas e manter seus registros contábeis dentro de padrões geralmente aceitos”. Uma melhor organização do Terceiro Setor, de modo a permitir a obtenção de dados mais confiáveis quanto às suas ações e aos recursos disponíveis para a consecução de suas finalidades sociais, deve ser tida como primeira premissa a colaborar com seu desenvolvimento (GRAZZIOLI; RAFAEL 2009, p. 8). A interferência do fisco e a tendência de pouca transparência por parte de algumas empresas contribuem para que a informação contábil seja considerada como pouco relevante para fins de gestão, ficando relegada muitas vezes ao mero cumprimento de exigências de cunho formal e regulatório (FERNANDES; KLANN; FIGUEREDO, 2011, p. 100).

Outra deficiência decorre da limitação dos contadores que têm entre seus clientes muitas entidades sem fins lucrativos, mas cuja atuação tem se restringido à elaboração de folhas de pagamento, de registro de receitas e despesas e de demonstrativos, deixando-as desprovidas de quaisquer outras informações de naturezas financeira e gerencial (BARBOZA, 2004, p. 314). Por desenvolverem atividades semelhantes às aquelas desenvolvidas pelas empresas, as entidades sem fins lucrativos devem buscar incorporar à sua estrutura contábil os elementos já estabelecidos na Contabilidade Financeira e Gerencial, com vistas aos controles econômico e financeiro de suas operações (BARBOZA, 2004, p. 308). A gestão contábil das entidades sem fins lucrativos deve, portanto, preocupar-se não apenas com a evidenciação de dados meramente financeiros, mas buscar o controle sobre informações que afetam diretamente sua estratégia de atuação, principalmente no que diz respeito ao controle de dados que podem ser extremamente úteis na estratégia de convencimento a potenciais financiadores (BARBOZA, 2004, p. 312).

A pesquisa de Zanotelli (2001) identificou a existência de divergências entre os relatórios requisitados pelos gestores e aqueles gerados pela contabilidade para auxiliar o processo de gestão, de modo que, tais relatórios supriam parcialmente a necessidade de informação dos gestores.

Nesse contexto, cumpre destacar que diante da importância do Terceiro Setor para a sociedade e para a economia, faz-se necessário um olhar atento as informações contábeis confeccionadas e disponibilizadas aos gestores de tais instituições, afim de que as mesmas possam ser úteis no processo decisório.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, serão expostos: o tipo e o método da pesquisa, o universo e a amostra selecionada, como ocorreu a coleta de dados e as ferramentas estatísticas utilizadas. Em suma, os caminhos percorridos na execução da pesquisa.

3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

Para Kaplan (*apud* Andrade, 2008), métodos são técnicas suficientemente gerais para se tornarem comuns a todas as ciências ou a uma significativa parte delas. Em sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado. Desse modo, no que concerne ao método de pesquisa, este trabalho se classifica quanto aos objetivos, como uma pesquisa descritiva, uma vez que, nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles.

Segundo Gil (2008), o objetivo primordial da pesquisa descritiva é a descrição das características de determinada população ou estabelecimento de relações entre variáveis. O delineamento do trabalho refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo sua diagramação, previsão de análise e interpretação de dados. Entre outros aspectos, o delineamento reflete quais procedimentos foram utilizados na tentativa de colocar em prática a verificação empírica do problema.

Quanto aos procedimentos, este trabalho é desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica a fim de constituir base para identificação e análise das teorias que fundamentam este estudo, bem como por meio de levantamento. Sobre levantamento, Gil (2008) afirma que se procede a solicitação de informações a um grupo

significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Com relação à abordagem do problema, este é predominantemente qualitativo. Segundo Richardson (2008, p. 80), os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Porém, nesta pesquisa, também foi utilizada a abordagem quantitativa, pois foram aplicadas técnicas estatísticas no tratamento dos dados que, segundo Gil (2008), fundamentam-se na aplicação da teoria estatística das probabilidades e constituem importante auxílio para a investigação em ciências sociais. Suas conclusões apresentam grande probabilidade de serem verdadeiras, embora admita certa margem de erro. A manipulação estatística permite comprovar as relações dos fenômenos entre si e obter generalizações sobre sua natureza, ocorrência ou significado (ANDRADE, 2008).

Desse modo, este trabalho pode ser considerado quantitativo porque, segundo Richardson (2008), tal método caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas com a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitando, assim, distorções de análise e interpretação. Conseqüentemente, possibilita uma margem de segurança quanto às inferências.

Todavia, respaldando-se no exposto por Goode e Hatt (*apud* Richardson, 2008), este estudo pode também ser considerado uma pesquisa qualitativa, visto que, para esses autores, a pesquisa moderna deve rejeitar como uma falsa dicotomia a separação entre estudos "qualitativos" e "quantitativos", ou entre ponto de vista "estatístico" e "não estatístico". Além disso, não importa quão precisas sejam as medidas – o que é medido continua a ser uma qualidade.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

3.2.1 Universo

População ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo (BEUREN, 2008, p. 118). Como a objeto de estudo são as Fundações de Apoio as IFES e as ICTs, o universo que compõe a pesquisa em tela compreende o total dessas fundações filiadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES). O referido conselho apresenta 102 instituições filiadas, divididas pelas cinco regiões brasileiras.

3.2.2 Amostra

Levando-se em consideração a grande abrangência de elementos nas pesquisas sociais, torna-se impossível considerá-los em sua totalidade (o universo). Por isso, é muito frequente, para o pesquisador, considerar uma amostra. Segundo Gil (2008), tal necessidade ocorre, sobretudo, nas pesquisas designadas como levantamento.

Da mesma forma, Pádua (2007) afirma que amostra é a representação menor de um todo (universo) com a finalidade de auxiliar o pesquisador na análise desse universo. Diante do exposto, a amostra deve ser representativa para que os resultados sejam considerados legítimos. Para tanto, o pesquisador deverá organizar um plano de amostragem que possa garantir a representatividade, a significância e os limites de exatidão que a pesquisa comporta.

Para compor a amostra da presente pesquisa, do universo composto pelas 102 Fundações de Apoio as IFES, foram selecionadas, de forma aleatória, 50 fundações para serem estudadas. Na amostra ao acaso, também denominada seleção aleatória

simples, as unidades do universo devem ser arranjadas de maneira que o processo de seleção dê igual probabilidade de seleção para cada unidade do universo. A aleatoriedade foi garantida através de sorteio realizado com a orientação e acompanhamento da CONSULEST – Consultoria Estatística, um setor de pesquisa e consultoria do Departamento de Estatística do Centro de Ciências Exatas e da Terra da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

3.4 COLETA DE DADOS

Segundo Millani Filho (2009), apesar da relevância social e científica, uma das maiores dificuldades enfrentadas pelas pesquisas sobre organizações não governamentais sem fins lucrativos é a indisponibilidade de dados organizados.

Assim, a coleta de dados desta pesquisa se deu através de questionários, que, segundo Beuren (2008), é um instrumento constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador. Serão aplicados dois questionários, um para o gestor e outro para o contador da instituição.

O questionário aplicado aos gestores das instituições é dividido em cinco categorias de perguntas:

- Caracterização do perfil do respondente;
- Quais tipos de informações contábeis lhes são disponibilizadas;
- Qual a periodicidade em que essas informações são disponibilizadas;
- Se as informações contábeis disponibilizadas servem de ferramenta para tomada de decisão; e
- Qual a importâncias que eles atribuem a essas informações.

O questionário aplicado aos contadores deverá demonstrar:

- O perfil do respondente;
- Quais tipos de informações contábeis são apresentados aos gestores para tomada de decisão;
- Qual a periodicidade da apresentação dessas informações; e
- Qual a importância que eles atribuem a essas informações.

Para atingir o objetivo deste trabalho, os questionários foram aplicados aos gestores e contadores das 50 Fundações de Apoio analisadas através da ferramenta *Google Docs*, a qual possibilita o envio eletrônico dos questionários através de um *link* que conduz o respondente as questões dispostas em um ambiente virtual. Esses questionários foram enviados, via *e-mail*, no mês de junho de 2012, reencaminhados em julho de 2012, e, por fim, reenviados pela terceira vez, em agosto de 2012. Neste último momento, foram realizados contatos via telefone no sentido de sensibilizar os respondentes a efetivamente preencherem os questionários. Após as três oportunidades de solicitação de respostas, chegou-se a um número total de 37 gestores e 41 contadores respondentes.

3.5 QUANTO AO TRATAMENTO DOS DADOS

Conforme mencionado anteriormente, o presente estudo utilizou o Método Estatístico para defender suas proposições, considerando que este fundamenta-se na aplicação da teoria estatística das probabilidades e constitui importante auxílio para a investigação em ciências sociais (GIL, 2008).

No que concerne ao método estatístico, para esta pesquisa, foi escolhido o teste do Qui-Quadrado em virtude de esse teste possibilitar a análise de variáveis

qualitativas e independentes com o objetivo de verificar se a distribuição das frequências observadas difere significativamente das frequências esperadas. Ao considerar grupos de uma amostra, esse teste irá medir a probabilidade das diferenças encontradas entre eles terem ocorrido devido ao acaso. Isto é, o teste do Qui-Quadrado estabelece o grau de correspondência entre as frequências observadas e as esperadas em cada categoria (SIEGEL e CASTELLAN, 2006).

Corroborando o supramencionado, Maroco (2003) aponta ainda que o teste do Qui-Quadrado serve para verificar se duas ou mais amostras (ou grupos) independentes diferem relativamente a uma determinada característica, e se a frequência com que os elementos da amostra se repartem pelas classes de uma variável nominal categorizada é ou não idêntica.

Portanto, o objetivo do teste realizado foi analisar quais das variáveis entre “região onde a fundação está localizada”, “periodicidade da informação contábil” e “oportunidade da informação contábil” explicam o nível da informação contábil para fins de tomada de decisão.

Inicialmente foi feito um agrupamento dentro de cada variável, a fim de torná-las dicotômicas. A variável “região que a fundação pertence” dividiu-se em *Sudeste* e em *outras regiões*, a variável “periodicidade da informação contábil” dividiu-se em *mensalmente* e em *outro período*, e a variável “oportunidade da informação contábil” dividiu-se em *sempre*, *quase sempre* ou *nem sempre*. Desse modo, o teste Qui-Quadrado foi realizado para avaliar a relação existente entre essas variáveis, transformando a variável quantitativa (nível da utilização da informação contábil para fins de tomada de decisões) em variável categórica.

4 ANÁLISE DOS DADOS

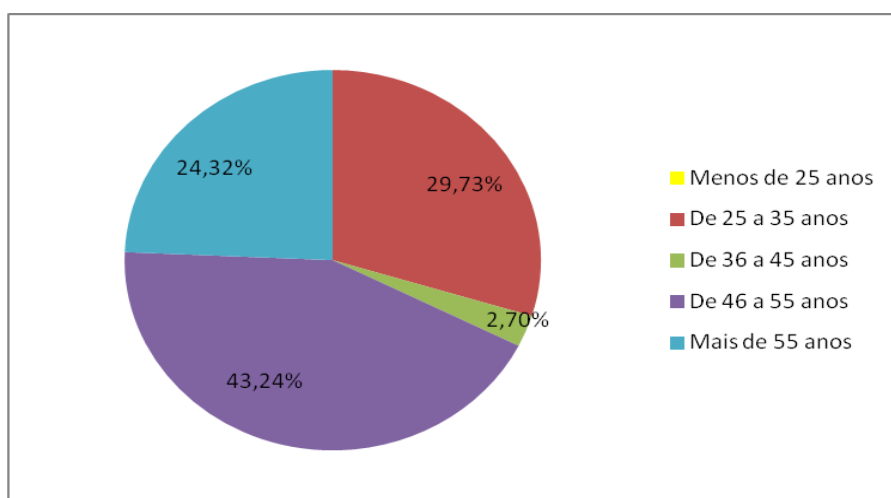
Este capítulo se destina à organização, ao tratamento e à análise dos dados, o que ocorrerá através da aplicação de técnicas de estatística e de análise qualitativa dos dados. Essa análise é apresentada em duas partes: a primeira refere-se ao tratamento dos dados através da estatística descritiva e da análise de gráficos e tabelas; a segunda analisa, através da estatística inferencial, entre as variáveis “região onde a fundação está localizada”, “periodicidade da informação contábil” e “oportunidade da informação contábil”, quais poderiam influenciar o nível de utilização dessa informação para fins de tomada de decisão pelos gestores dessas entidades.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS QUESTIONÁRIOS APLICADOS AOS GESTORES E CONTADORES DAS FUNDAÇÕES DE APOIO

4.1.1 Questionário aplicado ao gestor

4.1.1.1 Caracterização do respondente

Os dois primeiros quesitos se propunham a caracterizar o respondente quanto à idade e ao nível de formação. No que se refere à idade dos gestores, ficou constatado que a maioria está entre 46 e 55 anos, representando 43,24% dos respondentes. Nenhum deles apresentou idade inferior a 25 anos, 29,73% têm idade entre 25 e 35 anos, 2,7% têm entre 36 e 45 anos e 24,32% tem acima de 55 anos. Tais evidências podem ser visualizadas na Figura 3.

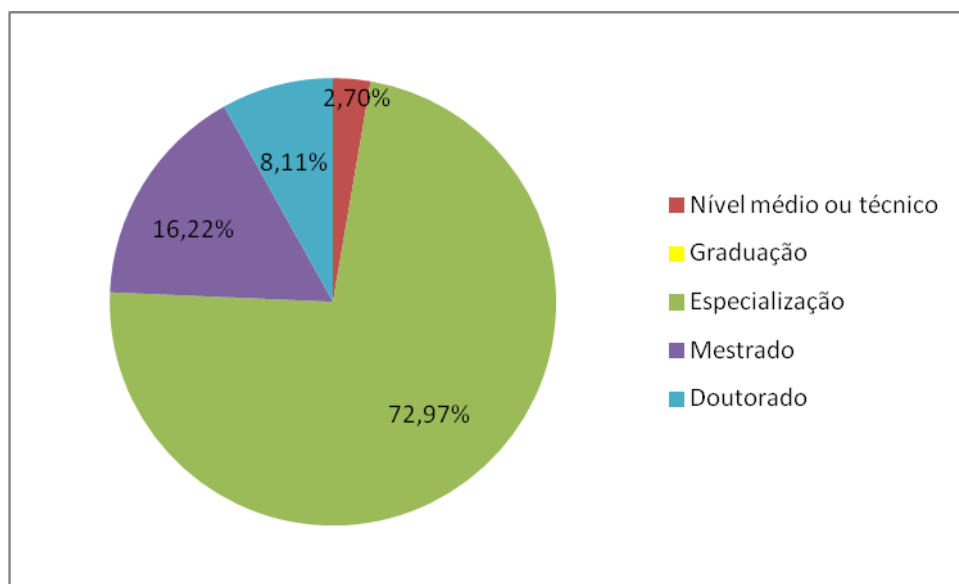
Figura 3 – Faixa etária dos gestores das Fundações de Apoio

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Percebe-se que a amostra é composta, em sua maioria, por gestores com idade superior a 46 anos. Dessa forma, supõe-se que estes tenham uma maior experiência profissional, o que pode contribuir para um maior nível de utilização da informação contábil. Cumpre esclarecer que essa experiência não pôde ser comprovada na pesquisa, tendo em vista que não existia no questionário pergunta própria para esse fim.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011), “os relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente”. Assim, a qualificação do gestor e sua experiência profissional poderão influenciar na sua capacidade de compreender a informação contábil e consequentemente utilizá-la como ferramenta no processo decisório. Nesse sentido, Torres (2007) enfatiza que os dirigentes fundacionais precisam ter conhecimentos em vários campos, entre eles a contabilidade e os controles orçamentários. A Figura 4 tem o objetivo de demonstrar o nível de formação acadêmica dos gestores.

Figura 4 – Formação acadêmica dos gestores das Fundações de Apoio



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Como demonstrado na Figura 2, a maior parte dos respondentes é especialista, representando 72,97% da amostra; aqueles que têm nível médio ou técnico representam 2,70%; os que têm mestrado representam 16,22%; os que têm doutorado representam 8,11%; e nenhum dos respondentes tinha apenas graduação. Os resultados da pesquisa sugerem que os gestores possuem formação acadêmica que possibilitam a utilização das informações contábeis, uma vez que 97,30% apresentam título de pós-graduação. É importante realçar que não foi possível evidenciar a área da formação dos respondentes gestores, o que representou uma limitação para o estudo.

As questões 3 e 4 tratam das fundações a que os gestores pertencem, identificando que tipo de instituição elas apoiam e em qual região estão localizadas.

Dos 37 gestores, 86,49% pertenciam a fundações de apoio a universidades, enquanto que 10,81% pertenciam a fundações de apoio a outra categoria que não universidades ou institutos federais. Nenhum dos respondentes pertence a fundações que apoiam institutos federais. Tais dados estão dispostos na Tabela 1.

Tabela 1 – Tipo de instituição que a fundação a que o gestor pertence apoia

Região	Frequência	%	% Acumulada
Universidade	32	86,49%	86,49%
Institutos Federais	0	0,00%	86,49%
Outros	4	10,81%	97,30%
Não respondeu	1	2,70%	100,00%
Total	37	100,00%	

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Um dos respondentes não identificou a que tipo de instituição a fundação apoiava, representando 2,7% do total. Quanto à distribuição das fundações pelas regiões do país, ficou evidenciada uma maior concentração dos respondentes na região Sudeste, como detalha a Tabela 2.

Tabela 2 – Região em que a fundação está situada

Região	Frequência	%	% Acumulada
Região SUL	5	13,51%	13,51%
Região SUDESTE	20	54,05%	67,57%
Região NORTE	2	5,41%	72,97%
Região NORDESTE	7	18,92%	91,89%
Região CENTRO-OESTE	3	8,11%	100,00%
Total	37	100,00%	

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Das 102 fundações afiliadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES), 48 estão localizadas na região Sudeste; 19, na região Nordeste; 8, na região Norte; 11, na região Centro-Oeste; e 16, na região Sul.

A distribuição evidenciada nos resultados já era esperada em função do cálculo da amostra, uma vez que o sorteio das fundações nas quais os questionários seriam

aplicados foi distribuído por regiões de forma proporcional à quantidade total de fundações em cada uma delas.

4.1.1.2 Informação Contábil Disponível

A questão 5 se propunha a fazer um levantamento das informações recebidas pelos gestores das fundações. Para tanto, eles poderiam marcar quais informações eram apresentadas pela contabilidade, existindo ainda um campo em aberto, no qual poderiam ser inseridas informações adicionais. Os resultados foram analisados juntamente com os dados da questão número 9, que evidenciam quais dessas informações são efetivamente utilizadas no processo decisório.

O campo para respostas em aberto foi preenchido por três gestores: um deles indicou o recebimento do relatório de prestação de contas; o outro indicou o relatório de controle de projetos; e o terceiro indicou o demonstrativo de passivo circulante e de longo prazo.

Os relatórios de prestação de contas, como o próprio nome revela, referem-se “à prestação de contas de uma organização, quer seja pública ou privada, acerca do planejamento e destinação dos recursos, restrições legais e ambientais, e cumprimento ou não das ações propostas” (TORRES, 2007, p.66). Os relatórios de controles de projetos e o demonstrativo de passivo circulante e longo prazo são relatórios extraídos da contabilidade que apresentam dados relativos à gestão de projetos e gestão de obrigações, respectivamente. Tais relatórios, não são padronizados, podendo ser confeccionados de forma a atender às necessidades dos gestores, o que sugere que a utilização desses relatórios na gestão das entidades influencia as decisões tomadas.

4.1.1.3 Periodicidade e Oportunidade das Informações Contábeis

A questão 6 tratava da periodicidade com que a informação é disponibilizada aos gestores. Os resultados apontam que 70,27%, recebem as informações mensalmente, conforme se verifica na Tabela 3.

Tabela 3 – Periodicidade em que a informação contábil é disponibilizada

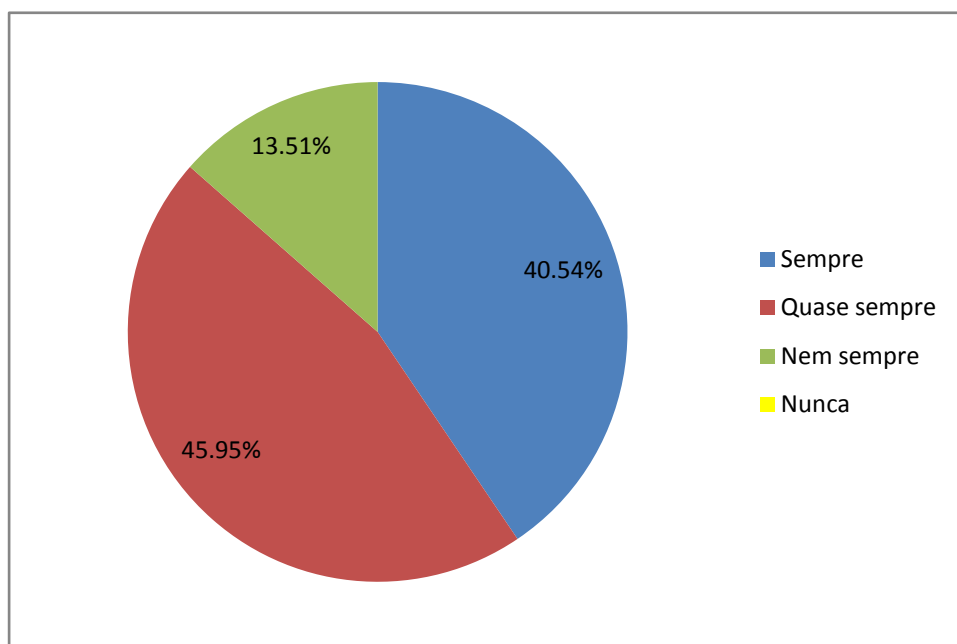
Região	Frequência	%	% Acumulada
Semanalmente a quinzenalmente	4	10,81%	10,81%
Mensalmente	26	70,27%	81,08%
Bimestralmente a semestralmente	4	10,81%	91,89%
Anualmente	3	8,11%	100,00%
Total	37	100,00%	

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

O restante das respostas dividiu-se equilibradamente entre as alternativas “semanalmente a quinzenalmente”, “bimestralmente a semestralmente” e “anualmente”, frisando-se que três gestores afirmaram que recebem as informações contábeis apenas a cada ano, ou seja, eles só acompanham o desempenho das fundações a que pertencem, através da contabilidade, uma vez ao ano.

Embora seja um pequeno grupo, se somados àqueles que recebem as demonstrações “bimestralmente a semestralmente”, tem-se um percentual de 19% dos respondentes com periodicidade acima de dois meses. Tal periodicidade prejudica a utilização contábil para a tomada de decisão, uma vez que a contabilidade evidencia, em regra, fatos pretéritos. Dessa forma, se o lapso temporal entre o fato e sua divulgação for expressivo, a informação contábil não será útil para tomada de decisão.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 99), “a informação não pode ser relevante quando não é oportuna, ou seja, deve estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão”. O conceito de oportunidade está associado à velocidade com que as informações são disponibilizadas. Na medida em que existe um lapso temporal expressivo entre os fatos ocorridos e a sua divulgação, a informação passa a ser inútil para fins de tomada de decisão, pois deixam de ser capazes de influenciá-las. Quando questionados sobre a disponibilização da informação contábil de forma oportuna, os gestores se posicionaram como demonstra a Figura 5.

Figura 5 – Recebimento oportuno da informação contábil

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

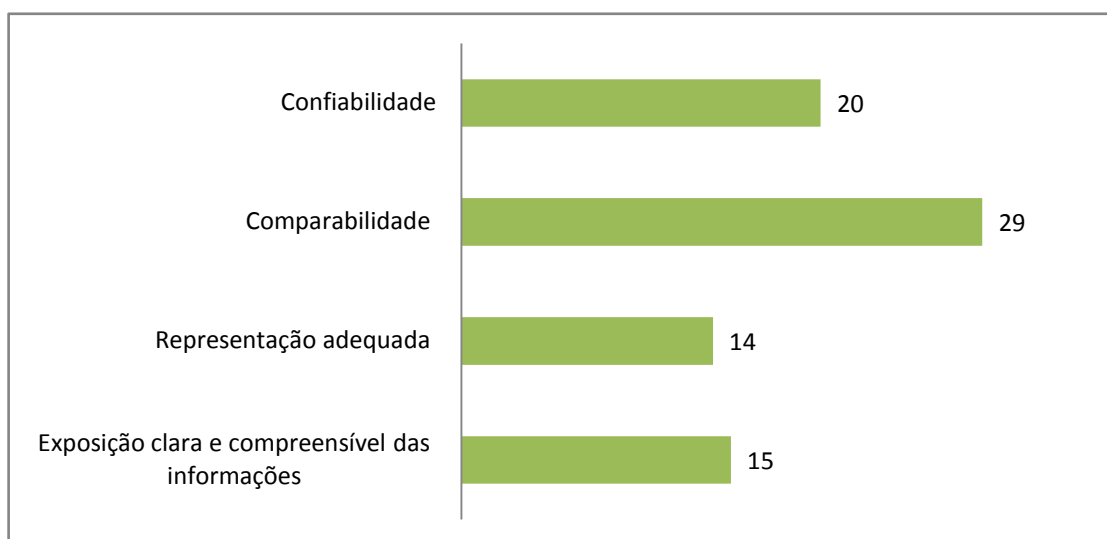
De acordo com a análise das respostas apresentadas, percebe-se que 40,54% e 45,95% dos gestores recebem as informações contábeis oportunamente, pois marcaram a opção “Sempre” e “Quase Sempre”, conforme evidenciado na figura anterior. Porém 13,51% dos respondentes admitem que não recebem as informações de maneira oportuna, ou seja, podem até receber algumas informações, mas, quando isso acontece, já não são mais úteis para tomada de decisão.

Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam que, para que a informação seja oportuna, deve ser apresentada em intervalos frequentes, de forma que possam revelar modificações na situação da empresa as quais, por sua vez, possam afetar as previsões e decisões do usuário, sugerindo a necessidade de períodos de evidenciação curtos, conforme demonstrado na análise da questão anterior. No entanto, algumas informações podem continuar a ser oportunas por muito tempo após o fim do período do relatório, pois alguns usuários podem continuar a estudá-las na tomada de decisões.

4.1.1.4 Informação contábil como ferramenta de gestão

Os gestores, na pergunta 8, foram questionados sobre determinados fatores que poderiam interferir na utilização da informação contábil como ferramenta de gestão. As quatro opções disponíveis eram “Exposição clara e compreensível das informações”, “Representação adequada”, “Comparabilidade” e “Confiabilidade”. A questão foi elaborada de forma que o gestor pudesse assinalar mais de uma alternativa cumulativamente, sem prejuízo dos resultados.

Figura 6 – Fatores que interferem na utilidade da informação contábil



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

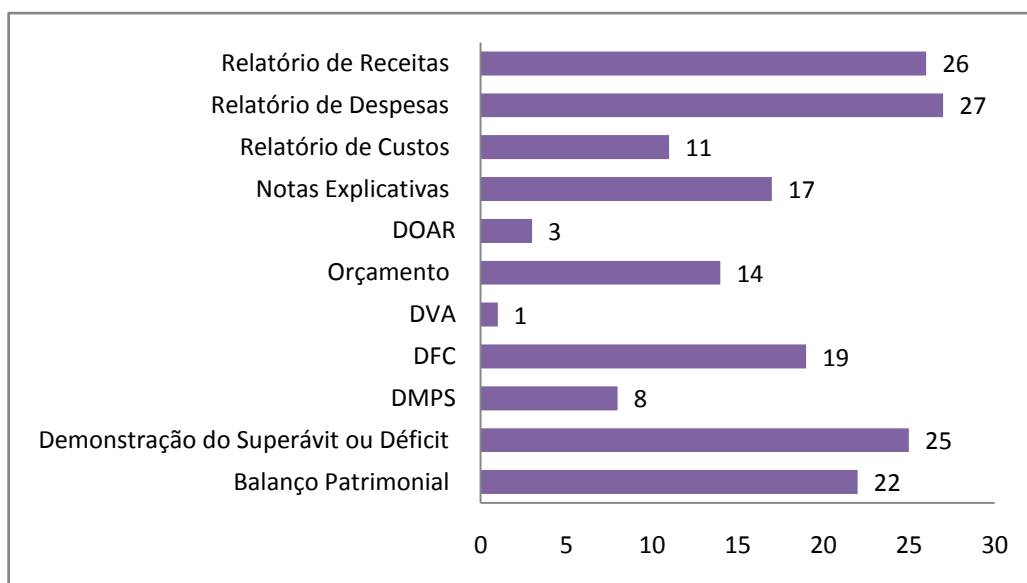
Entre as características mencionadas, a mais valorizada pelos gestores é a “comparabilidade”, representando a opinião de 78,38% dos respondentes, o que sinaliza que os gestores acompanham e avaliam, ou valorizam acompanhar e avaliar, os resultados da entidade em relação a mais de um período ou em relação a outras entidades. Ora, a essência da tomada de decisão é a escolha entre alternativas. Assim, as informações sobre uma entidade são mais úteis se puderem ser comparadas com informação similar sobre outras entidades e com informações semelhantes sobre a mesma entidade para outro período de tempo. Segundo Coelho e Lins (2010), para que uma informação contábil possa ser considerada de qualidade e possa auxiliar na tomada de decisão, deve possibilitar sua compreensão, comparação e análise crítica.

As informações de uma entidade serão mais úteis se puderem ser comparadas com informações de outras entidades e da mesma entidade em períodos diferentes.

A característica “confiabilidade” da informação como fator que interfere na utilidade da informação contábil foi mencionada por 20 respondentes, os quais representam 54,05% da amostra, ou seja, 45,95% dos gestores entendem que o grau de confiança que eles têm na informação não interfere na sua efetiva utilização, existindo, então, outra motivação para seu uso ou não. No entanto, é importante destacar que, segundo Niyama e Silva (2008, p. 109), “a confiabilidade significa a representação com propriedade dos eventos, a prioridade da essência sobre a forma, a neutralidade, a integridade e a prudência”.

As características menos mencionadas pelos gestores foram a “representação adequada” e a “exposição clara e compreensível das informações”, as quais representam 37,84% e 40,54%, respectivamente. Tais características, embora não muito valorizadas pelos gestores, são reconhecidas como importantes. O CPC (2011) defende que a compreensibilidade é uma característica essencial das informações contábeis, as quais devem ser prontamente entendidas pelos usuários. No que se refere à “representação adequada”, Hendriksen e Van Breda (1999) defendem que muitas das medidas empregadas em contabilidade não possuem interpretação econômica, o que pode dificultar a relação entre a descrição e o fenômeno que deve ser representado. Esse é um fator que pode explicar os resultados alcançados, uma vez que o Terceiro Setor não tem como foco principal os resultados econômicos.

O questionário aplicado aos gestores também procurou identificar, dentre as informações contábeis prestadas pela contabilidade, quais delas eram efetivamente utilizadas para fins de tomada de decisão, apresentando os seguintes resultados:

Figura 7 – Informação contábil utilizada no processo de tomada de decisão

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Analisando-se as respostas, percebe-se que as informações utilizadas com maior frequência são os Relatórios de Despesas e Receitas, seguidos da Demonstração do Superávit ou Déficit e do Balço Patrimonial. No entanto, é necessário que se faça uma análise associada aos dados relacionados às informações disponibilizadas pela contabilidade, visto que determinada informação, que poderia ser amplamente utilizada para fins de tomada de decisão, pode não o ser em função de não ter sido ofertada pelo setor contábil. Nesse sentido, entende-se como pertinente uma análise verificando qual o percentual de utilização da informação contábil efetivamente disponibilizada.

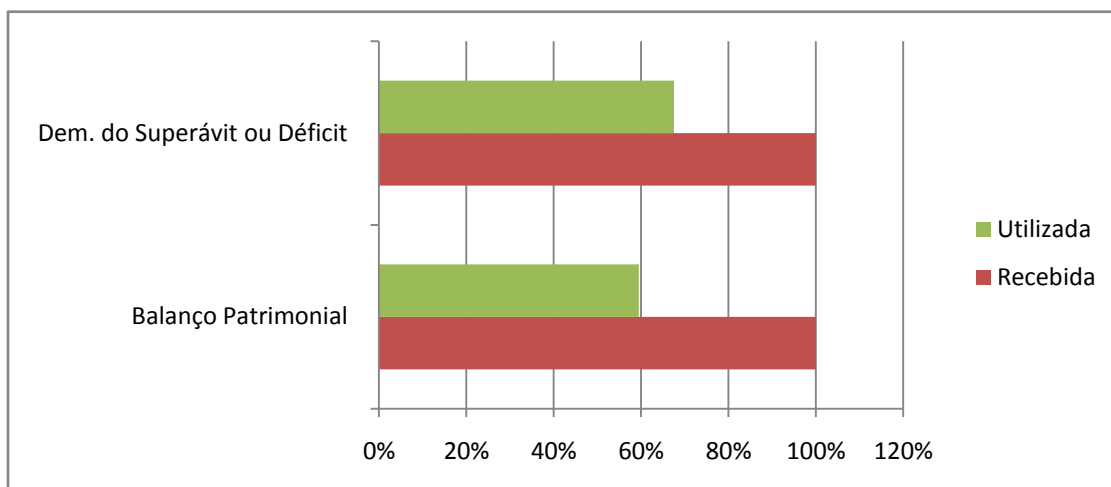
Tabela 4 – Utilização da informação contábil disponibilizada

Informações Contábeis	Recebida		Entre as recebidas, quais são efetivamente utilizadas		Entre as recebidas, quais não são utilizadas	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Balanço Patrimonial	37	100,00%	22	59,46%	15	40,54%
Demonstração do Superávit ou Déficit	37	100,00%	25	67,57%	12	32,43%
DMPS	15	40,54%	8	53,33%	7	46,67%
DFC	25	67,57%	19	76,00%	6	24,00%
DVA	8	21,62%	1	12,50%	7	87,50%
Orçamento	14	37,84%	14	100,00%	0	0,00%
DOAR	12	32,43%	3	25,00%	9	75,00%
Notas Explicativas	26	70,27%	17	65,38%	9	34,62%
Relatório de Custos	12	32,43%	11	91,67%	1	8,33%
Relatório de Despesas	27	72,97%	27	100,00%	0	0,00%
Relatório de Receitas	26	70,27%	26	100,00%	0	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

O Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit são as informações mais ofertadas, ficando à disposição de todos os gestores. No entanto, apesar dessa ampla disponibilização, não são todos que as utilizam no processo decisório. Ficou evidenciado que 22 gestores utilizam o Balanço Patrimonial para esses fins, os quais representam 59,46% da amostra, e 25 deles utilizam a Demonstração do Superávit ou Déficit, representando 67,57% da amostra.

Figura 8 – Utilização do Balanço Patrimonial e DRE



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

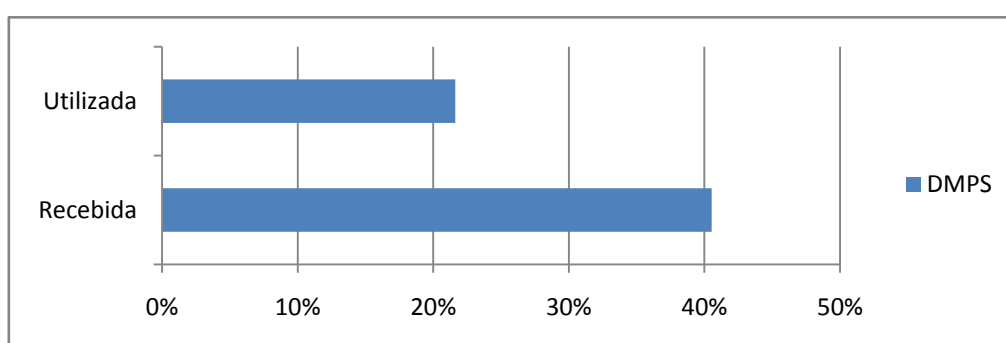
Fernando, Klann e Figueredo (2001) entendem que o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício¹, apesar de servirem principalmente a usuários externos, são importantes para a administração, pelo menos como ponto de partida. Nesse sentido, percebe-se que uma quantidade expressiva de gestores que compreendem a amostra não utilizam essas ferramentas, 40,54% não utilizam Balanço Patrimonial e 32,43% não utilizam a DRE, o que pode influenciar de forma negativa o processo decisório.

A ausência de consulta ao Balanço Patrimonial, por exemplo, poderá levar a entidade a imobilizar o seu patrimônio de forma inadequada ou estocar material em excesso. A Demonstração do Superávit ou Déficit indica os resultados da entidade. Embora não tenham como objetivo o lucro, os resultados positivos são indispensáveis para continuidade das fundações, devendo ser reinvestidos nas suas atividades fins. Daí a importância da consulta a essa ferramenta no processo decisório. Porém, Torres (2007, p. 56) afirma que “as instituições sem fins lucrativos nem sempre tendem a dar prioridade a resultados, importando sim o serviço prestado à comunidade”, o que pode explicar os resultados encontrados na pesquisa.

¹ A Demonstração do Resultado do Exercício tem sua denominação alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício nas entidades sem fins lucrativos.

A Demonstração da Mutações do Patrimônio Social não é disponibilizada adequadamente: apenas 40,54% dos gestores afirmam receber tal informação e, desses, apenas 53,33% a utiliza como ferramenta gerencial. Isso significa dizer que apenas 8 gestores (21,62% do total da amostra) tomam decisões com base nessa informação, os demais não a utilizam, ou por não a possuírem ou por não a considerarem pertinente.

Figura 9 – Utilização da DMPS



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

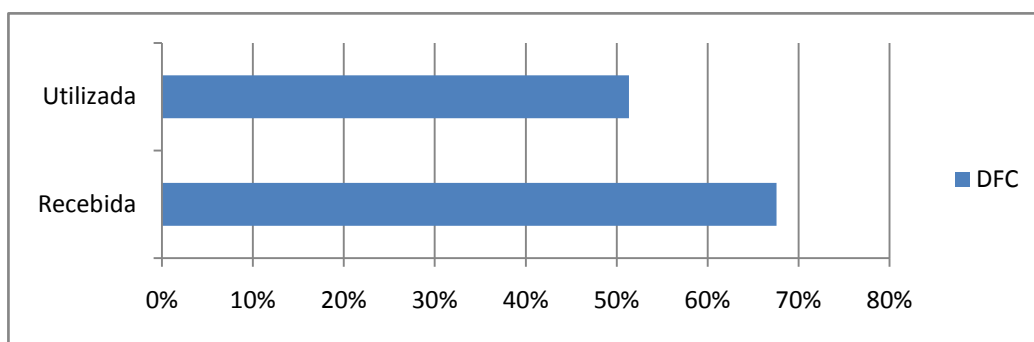
De acordo com Iudícibus *et al.* (2010), a DMPL² é importante, principalmente, para as empresas que apresentam o patrimônio líquido formado por muitas contas as quais tenham muitas movimentações, e serve também como base para a melhor compreensão do cálculo dos dividendos obrigatórios. No caso das entidades do Terceiro Setor, tal realidade não se aplica, pois, em regra, as mesmas não apresentam grandes movimentações nas contas no Patrimônio Social. Bulgarim *et al.* (2012) descrevem que o Patrimônio Social apresenta o resultado (superávit ou déficit) da entidade para um período contábil, os itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido no período, os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período, os aumentos ou diminuições nos fundos estatutários eventualmente existentes e as dotações integralizadas pelos associados. Também não é permitida a essas entidades a distribuição dos seus resultados. Segundo Salamon e Anheier (1997), as entidades do Terceiro Setor têm

² A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido tem sua denominação alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social nas entidades sem fins lucrativos.

como característica a não distribuição de lucros (superávit) aos seus dirigentes, investidores, ou empregados. Assim, é aceitável e pertinente a pouca utilização da referida informação para fins de gestão.

A Demonstração do Fluxo de Caixa é disponibilizada para 25 gestores, sendo que 19 deles a utilizam, representando 76% dos que recebem e 51,35% do total da amostra. Dessa forma, verifica-se que 48,65% dos gestores tomam suas decisões, no que se referem à gestão financeira, sem utilizar essa ferramenta.

Figura 10 – Utilização da DFC



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

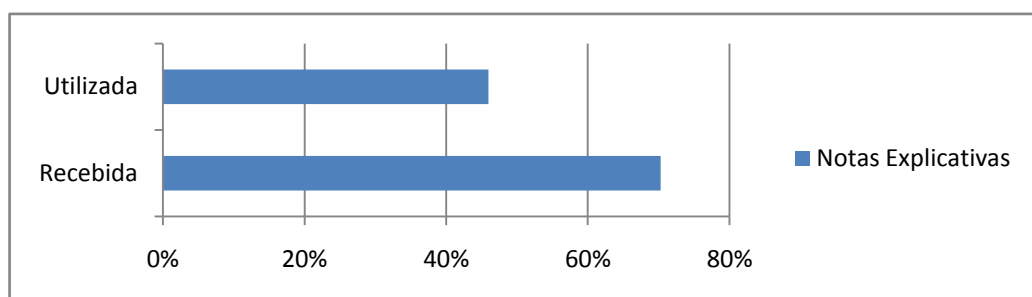
No entanto, a utilização dessa demonstração é considerada de grande valia, uma vez que, segundo Iudícibus *et al.* (2010), ela tem como objetivo prover informações sobre as movimentações em dinheiro feitas pela empresa (pagamentos e recebimentos) auxiliando seus usuários a analisar a capacidade da entidade de gerar caixa e seus equivalentes. Chagas *et al.* (2011) relacionam entre as principais necessidades das entidades sem fins lucrativos o controle dos recursos destas. Então, diante na necessidade de controle acurado das finanças das entidades, essa demonstração pode ser utilizada para fins de decisões no âmbito financeiro, melhorando a qualidade da gestão.

É importante destacar que a utilização discreta dessa informação pode ocorrer em razão da não disponibilização desta pelos contadores das instituições, uma vez que foi identificado que apenas 68% da amostra recebe a DFC, ficando o restante sem a possibilidade de usufruí-la em função da indisponibilidade dessa informação. Esse

dado chama a atenção inclusive por tal demonstração ser de caráter obrigatório por força da lei 11.638/07.

Verificou-se que 26 gestores recebem as Notas Explicativas e, desses, 17 as utilizam no processo decisório, o que representa 65,38% dos que recebem e 45,95% do total da amostra, ou seja, menos da metade dos gestores utilizam essa informação. Iudícibus *et al.* (2010) enfatiza que as notas explicativas surgiram como parte do esforço desenvolvido no sentido de dimensionar a qualidade e a quantidade da informação contábil evidenciada, a fim de que esta possa atender às necessidades dos usuários, principalmente os externos.

Figura 11 – Utilização das Notas Explicativas



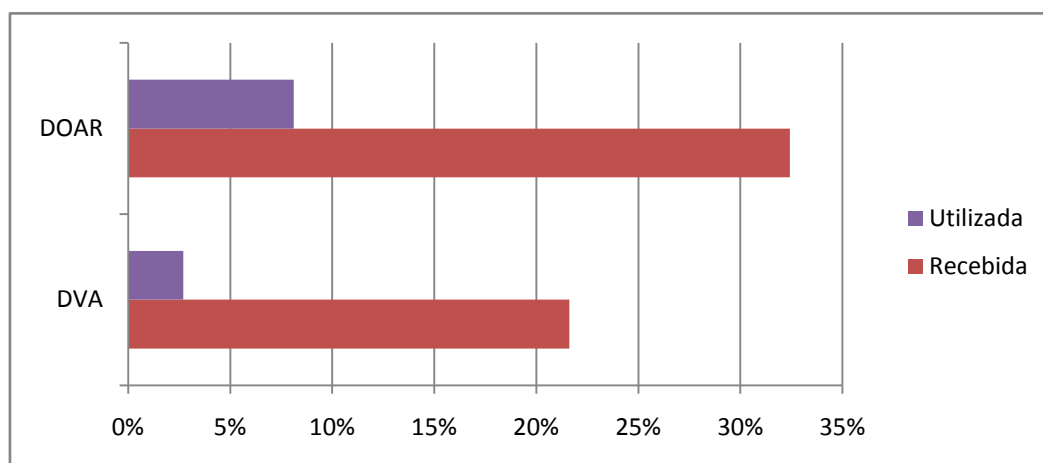
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Como o próprio nome diz, as Notas Explicativas apresentam informações adicionais às demonstrações contábeis, de forma que auxiliam a sua interpretação. Porém sua utilidade deve ser maior, tal como defendido por Iudícibus *et al.* (2010), para usuários externos, os quais não conhecem a realidade da empresa e necessitam de informações adicionais. Assim, o resultado apurado na pesquisa sugere que, para os gestores, tais informações podem ser superficiais e dispensáveis.

A Demonstração do Valor Adicionado – DVA – e a Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos – DOAR – são pouco disponibilizadas e também pouco utilizadas pelos gestores. Dos 8 gestores que recebem a DVA, apenas 1 a utiliza no processo decisório, ou seja, 3% do total da amostra, e dos 12 que recebem a DOAR, apenas 3 a utilizam, o que representa 8% da amostra. Essas observações sinalizam que,

mesmo que esses demonstrativos fossem amplamente disponibilizados, os gestores não os utilizariam na mesma proporção.

Figura 12 – Utilização da DOAR e da DVA



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

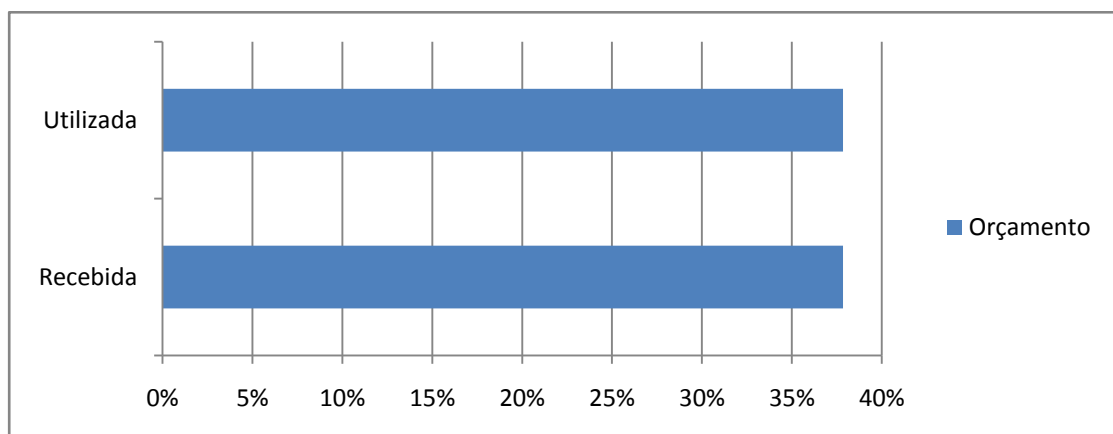
A Demonstração do Valor Adicionado “tem por objetivo demonstrar o valor da riqueza econômica gerada pelas atividades da empresa como resultante de um esforço coletivo e sua distribuição” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010, p. 581). Dessa forma, percebe-se que, mais do que um instrumento de gestão, a DVA se apresenta como um instrumento de divulgação dessa gestão e de seus impactos econômicos para a sociedade. Esse entendimento corrobora o pensamento de Santos *et al.* (2008) que defendem que a DVA, quando aplicada ao Terceiro Setor, funciona como instrumento complementar no processo de *accountability*, contribuindo na evidenciação da participação de cada agente interessado no resultado da entidade. Soma-se a isso o fato de, em nosso país, não existir a cultura da sua divulgação. Esta somente foi considerada obrigatória às companhias abertas, um grupo restrito de empresas, a partir da promulgação da lei nº 11.638/07.

A DOAR tem por objetivo “evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010, p. 5). Essa demonstração deixou de ser obrigatória por força da lei nº 11.638/07,

sendo substituída pela DFC. A pesquisa evidenciou uma utilização bem mais expressiva da DFC (51%) em detrimento da DOAR (8%), o que sinaliza que esta substituição das demonstrações também está acontecendo para fins gerenciais.

O Orçamento é uma informação com um índice relativamente baixo de disponibilização, ou seja, apenas 14 gestores recebem tal informação, representando 38% da amostra, e todos eles utilizam essa informação no processo decisório.

Figura 13 – Utilização do Orçamento



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

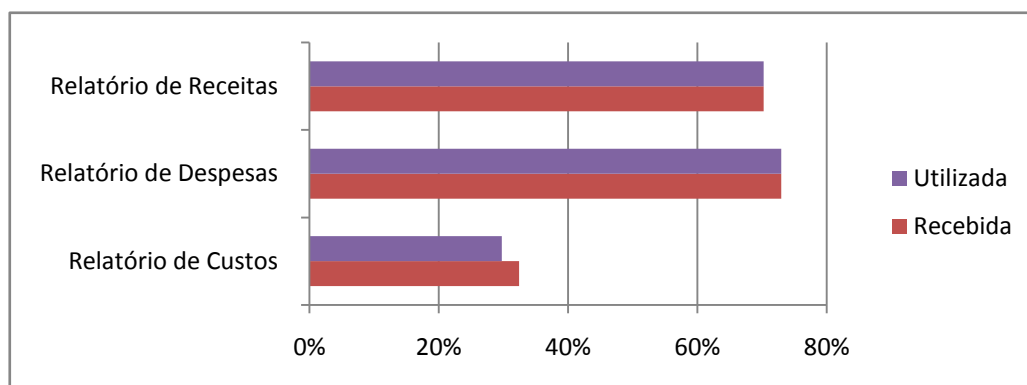
Esse dado sinaliza que a pouca utilização dessa informação é em decorrência de esta não ser disponibilizada. Ou seja, apenas 14 gestores a recebem e todos a utilizam; possivelmente, se os 37 os recebessem, todos a utilizariam. A pesquisa realizada por Ashford (1998, *apud* Almeida, 2007) evidenciou que, na Inglaterra, a informação gerencial mais usada pelas entidades sem fins lucrativos era o Orçamento, totalizando 92% das organizações. A realidade demonstrada por Ashford corrobora a ideia da ampla utilização dessa informação quando disponibilizada.

A gestão consiste em tomar decisões futuras, e a não utilização do Orçamento pelos gestores das fundações de apoio pode acarretar a má aplicação dos recursos em função do falta de planejamento da sua utilização. Como consequência, as entidades podem ter perdas financeiras, as quais poderão comprometer e limitar suas atividades institucionais em prol da sociedade. Para Paes (2003, p. 256), “o planejamento

orçamentário visa a proporcionar segurança à execução das atividades operacionais da instituição, a fim de que não lhe faltem os recursos financeiros necessários para a consecução de seus fins”. Almeida (2007) realça a importância de um controle acurado dos recursos financeiros nas entidades do Terceiro Setor e defende que a comparação do orçamento do projeto com o fluxo de caixa pode auxiliar nesse controle.

Juntamente com o Orçamento, os Relatórios de Custos, Despesas e Receitas são, proporcionalmente à sua disponibilidade, os mais utilizados. O Relatório de Custos foi disponibilizado para 12 gestores, dos quais 11 utilizam a informação, que representam 29,73% da amostra. Os Relatórios de Despesas e Receitas foram recebidos por 27 (72,97%) e 26 (70,27%) gestores, respectivamente, sendo integralmente utilizados no processo decisório, ou seja, todos os que recebem essas informações as utilizam como ferramenta de gestão.

Figura 14 – Utilização dos Relatórios de Custos, Receitas e Despesas



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Os resultados da pesquisa sugerem que as informações, se amplamente disponibilizadas, podem servir de ferramenta de gestão para os administradores das fundações de apoio, auxiliando no controle das despesas e receitas. Dessa forma, maximizam-se os resultados da entidade, tanto no aspecto social quanto no contábil, uma vez que resultados positivos poderão ser reinvestidos na entidade, retornando para a sociedade através dos seus objetivos institucionais.

Cumpra destacar que tais informações apresentam como características semelhantes o fato de não serem obrigatórias e de não serem revestidas de formalidades e padrões previamente determinados, podendo a sua forma de estruturação e apresentação ser alterada para melhor compreensão dos gestores. Garrison e Noreen (2001) defendem que, como a contabilidade gerencial é opcional, a utilidade da informação passa a ser mais importante que a sua obrigatoriedade.

Fernandes, Klann e Figueredo (2011) ressaltam que a Contabilidade Gerencial está direcionada à administração da entidade, e suas informações devem se encaixar de maneira válida e efetiva nos modelos decisórios dos administradores. Como esses modelos levam em conta cursos de ações futuras, informes sobre situações passadas ou presentes só serão utilizados se apresentarem algum elemento que possa influenciar as ações futuras. Dessa forma, o Orçamento e os Relatórios de Receita, Custo e Despesa, por não apresentarem padrão definido, podem ser confeccionados de forma a melhor atender os gestores, bem como serem preditivos e fornecerem indicadores e tendências para tomada de decisão.

Outro aspecto investigado junto aos gestores foi o nível de utilização da informação contábil. Eles foram provocados a atribuir notas que variavam de 1 a 10 para o nível de utilização da informação contábil no processo decisório. Os dados se apresentaram da seguinte maneira:

Tabela 5 – Nível de utilização da informação contábil

Nível de Utilização	Frequência	%	% Acumulada
1	0	0,00%	0,00%
2	0	0,00%	0,00%
3	0	0,00%	0,00%
4	0	0,00%	0,00%
5	0	0,00%	0,00%
6	4	10,81%	10,81%
7	10	27,03%	37,84%
8	13	35,14%	72,97%
9	4	10,81%	83,78%
10	6	16,22%	100,00%
Total	37	100,00%	

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Do total de respondentes, 35,14% atribuíram nota 8 para seu nível de utilização da informação contábil, reconhecendo que utilizam de forma satisfatória. No entanto, reconhecem também que poderiam utilizá-la mais, ou melhor. Dez gestores, que representam 27,03% do total, afirmam que utilizam o equivalente a 70% das informações, reconhecendo, dessa forma, uma lacuna de desperdício. Os demais respondentes se dividem entre a nota regular, representada pelo 6, em que se enquadraram 4 respostas, e os que afirmam utilizar a informação contábil num nível de excelência, entre os quais 4 respondentes atribuem nota 9 e os 6 restantes atribuem nota 10.

Paralelo a esse questionamento, tentou-se investigar a percepção do gestor sobre a utilidade da informação contábil no processo de gestão, nesse sentido foi questionado se gestores acreditavam que a informação contábil poderia auxiliar no processo de gestão “sempre”, “quase sempre”, “nem sempre” ou “nunca”.

Tabela 6 – Percepção dos gestores sobre a utilidade da informação contábil no processo de gestão

Informação Útil	Frequência	%	% Acumulada
Sempre	16	43,24%	43,24%
Quase sempre	21	56,76%	100,00%
Nem sempre	0	0,00%	100,00%
Nunca	0	0,00%	100,00%
Total	37	100,00%	

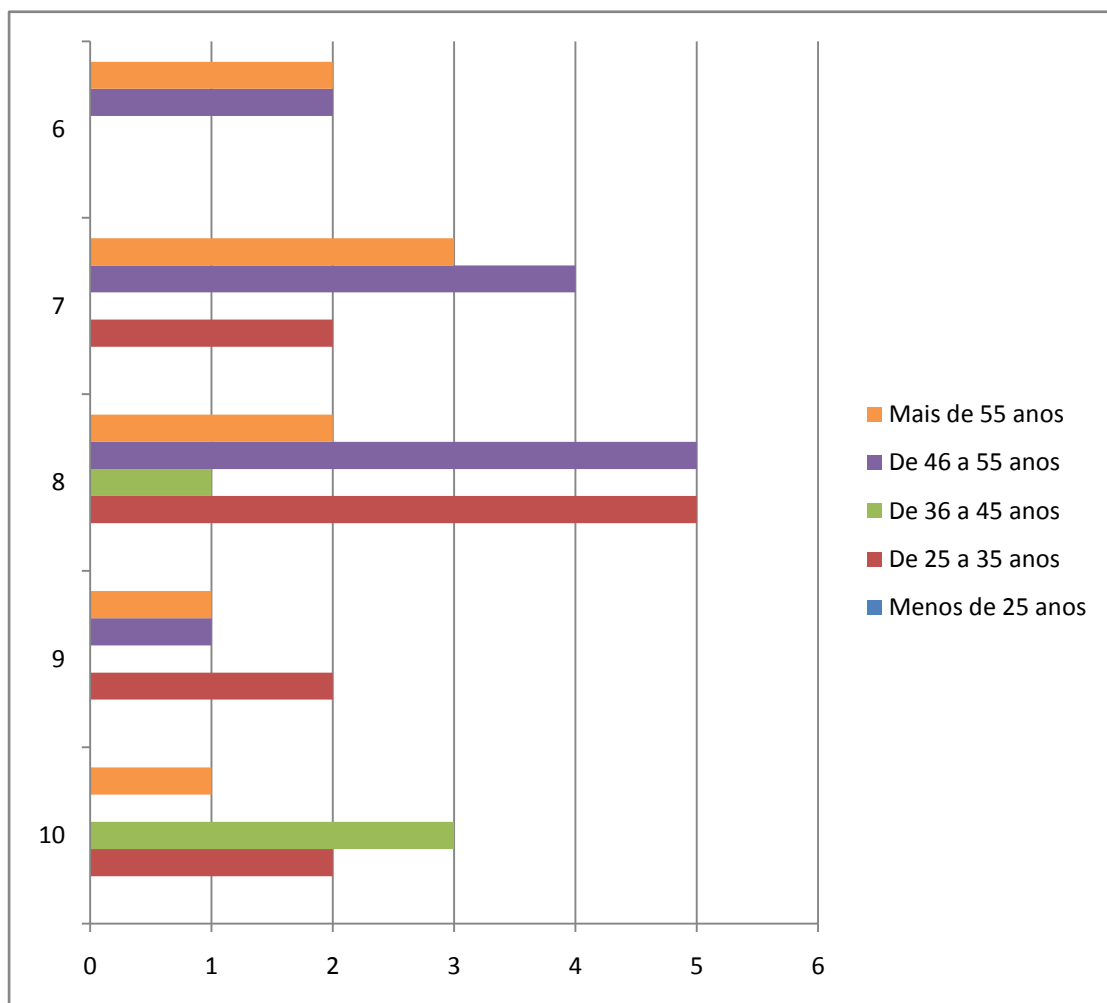
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A integralidade dos respondentes reconhece a utilidade da informação contábil no processo decisório afirmando que “sempre” ou “quase sempre” as informações são úteis. Percebe-se que, até mesmo aqueles que julgaram seu nível de utilização da informação contábil insatisfatório, julgam que a informação é útil para gestão das entidades. Esse fato sinaliza que a baixa utilização pode ser em função da ausência de informações úteis ao processo decisório ou da não disponibilização oportuna das informações.

4.1.1.5 Perfil das respostas agrupadas em função do nível de utilização da informação contábil

Esta pesquisa tentou traçar o perfil das respostas dos gestores em função da nota atribuída por eles para o nível de utilização da informação contábil. Assim, os gestores foram agrupados de acordo com a nota, formando subgrupos da amostra, os quais serão analisados isoladamente e comparadamente aos demais subgrupos, com o objetivo de identificar fatores que poderão interferir no menor ou maior nível de utilização. A primeira informação analisada é a faixa etária dos gestores, a qual se apresentou da seguinte forma:

Figura 15 – Faixa etária dos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades

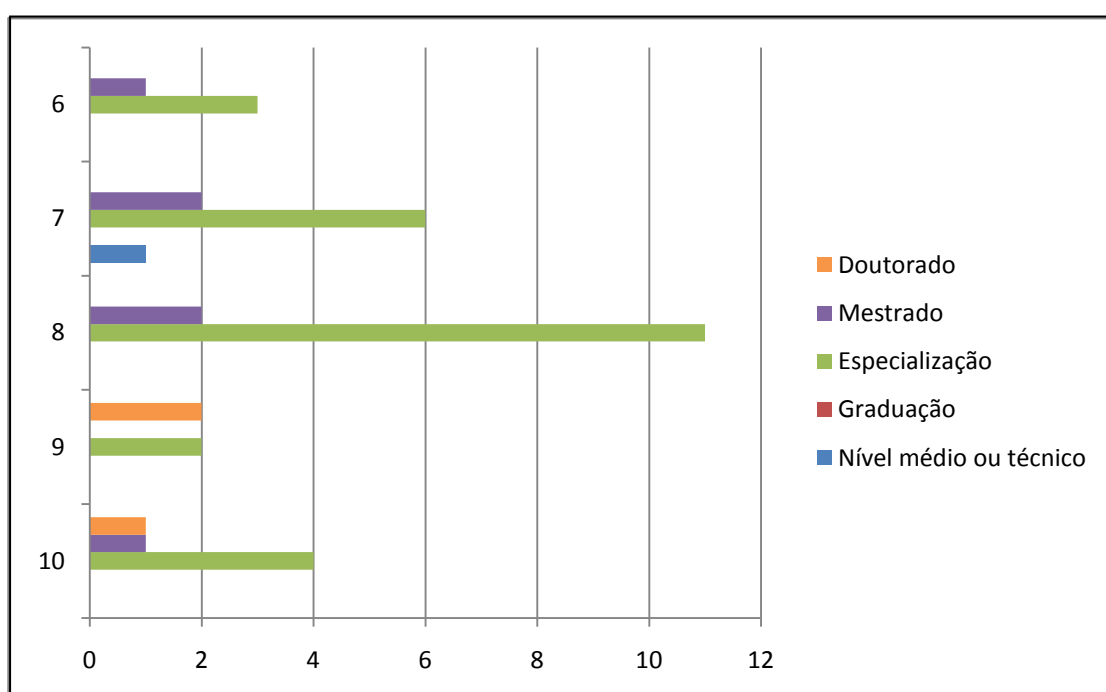


Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Percebe-se que os gestores mais experientes atribuíram notas menores e os gestores mais novos atribuíram notas mais altas. Esse fato pode sinalizar que os jovens aplicam um modelo de gestão baseado em informações contábeis, ou ainda, que os mais jovens podem ser menos criteriosos em relação ao desempenho da gestão, o que poderia contribuir para uma nota elevada.

Em relação à formação acadêmica tem-se o seguinte cenário:

Figura 16 – Formação Acadêmica dos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Os doutores atribuíram as notas mais elevadas: dos três, um (33,33%) atribuiu nota 10, e dois (66,66%) atribuíram nota 9. Esse resultado sinaliza que uma maior titulação acadêmica pode influenciar de forma a facilitar a compreensão das informações e, conseqüentemente, a sua utilização.

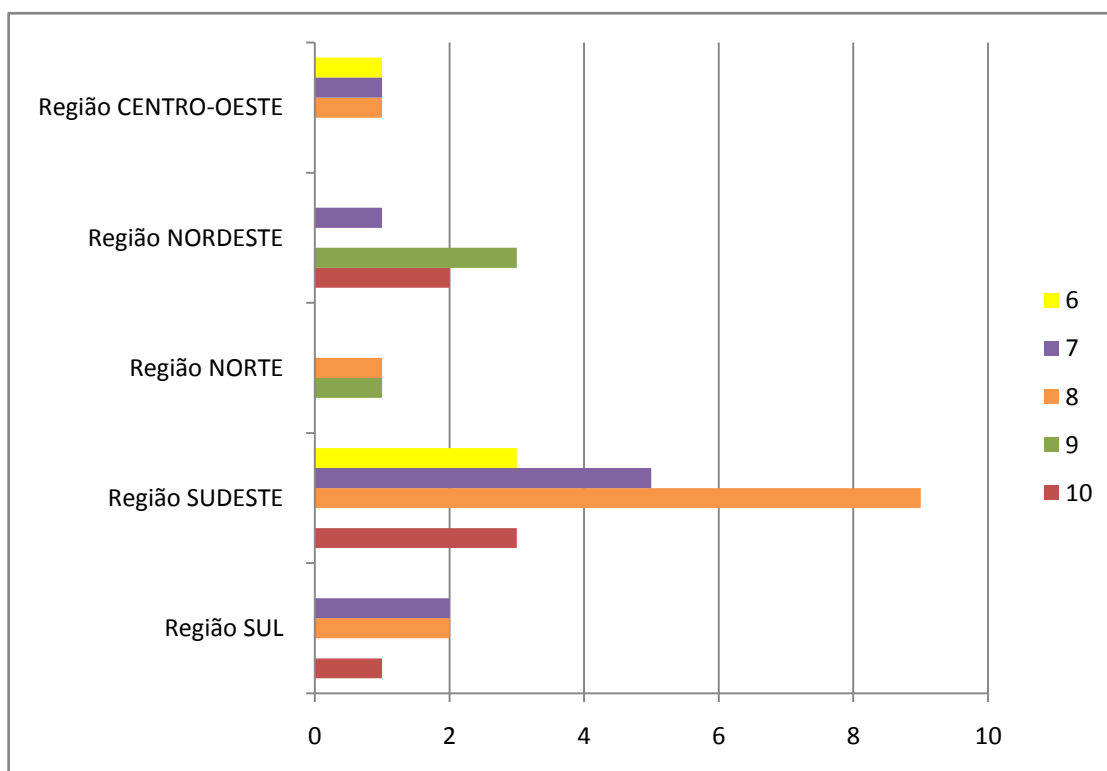
Em contrapartida, os mestres atribuíram, de forma geral, notas baixas: 16,66% atribuíram nota 6; 33,33% atribuíram nota 7; 33,33% atribuíram nota 8 e 16,66% atribuíram nota 10. Entre aqueles que atribuíram nota 10, a maioria se apresenta como

especialista, formação compatível com a gestão, o que sinaliza que tais gestores poderão ter conhecimento teórico sobre a atividade da entidade, sobre gestão, negócios e até mesmo sobre informações contábeis.

Nesse sentido, os resultados da pesquisa apontam que o fato de ter uma formação voltada para área de gestão poderia justificar o maior nível de utilização da informação por parte dos especialistas

Quanto à região em que as fundações se localizam, a metade delas está localizada na região Sudeste, seguido da região Nordeste e da região Sul.

Figura 17 – Região em que está situada a fundação a que pertencem os gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

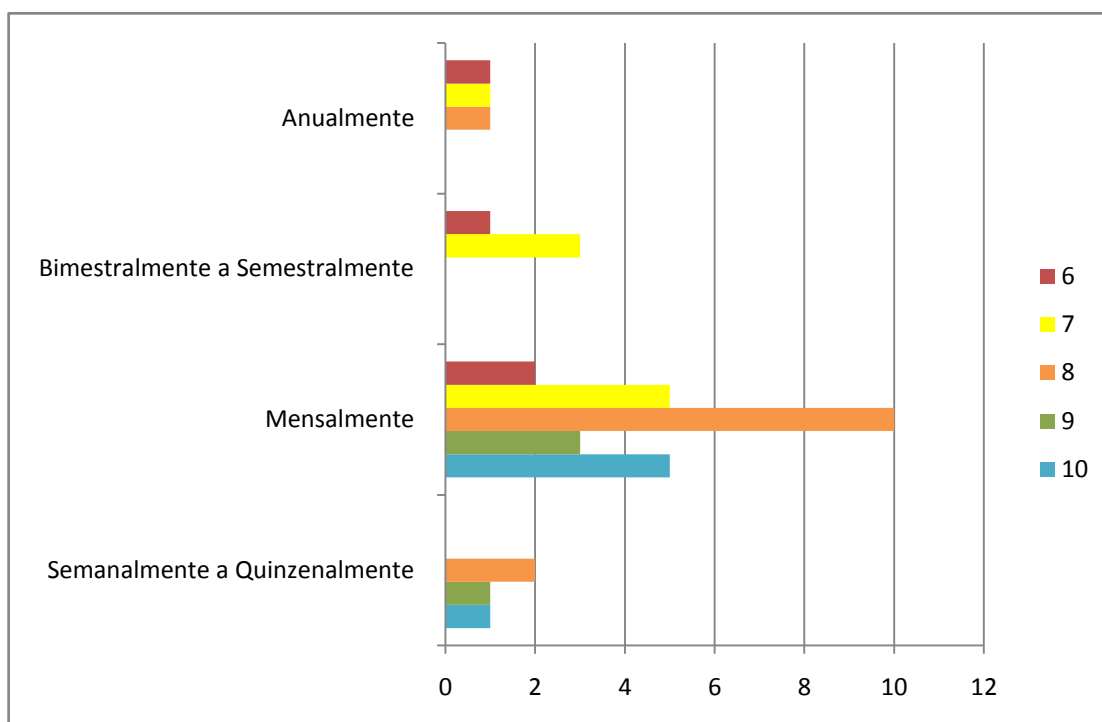
Os gestores das fundações localizadas no Sudeste, em geral, atribuíram notas mais baixas, estando a maior parte deles concentrados entre as notas 7 e 8. Os gestores

da região Centro-Oeste se dividiram entre as notas 6, 7 e 8. Os respondentes da região Norte atribuíram notas 8 e 9. Os respondentes da região Nordeste atribuíram notas mais elevadas, divididas entre o 9 e o 10, sendo que apenas um atribuiu nota 7. Os respondentes da região Sul se concentraram nas notas 7 e 8, e um deles marcou a nota 10.

Pode-se perceber que os gestores pertencentes às regiões mais desenvolvidas atribuíram, em geral, notas mais baixas em detrimento daqueles que pertencem às regiões menos desenvolvidas, demonstrando uma menor dependência da informação contábil para o seu processo decisório.

No que se refere à periodicidade, os respondentes que recebem as informações “mensalmente” ou “semanalmente a quinzenalmente”, atribuem notas mais elevadas do que aqueles que recebem “anualmente” ou “bimestralmente a semestralmente”. A realidade se apresenta, aparentemente, de forma coerente com a doutrina, uma vez que a utilidade da informação está relacionada à sua capacidade de influenciar a decisão, e, no caso de lapsos temporais elevados, essa capacidade diminui.

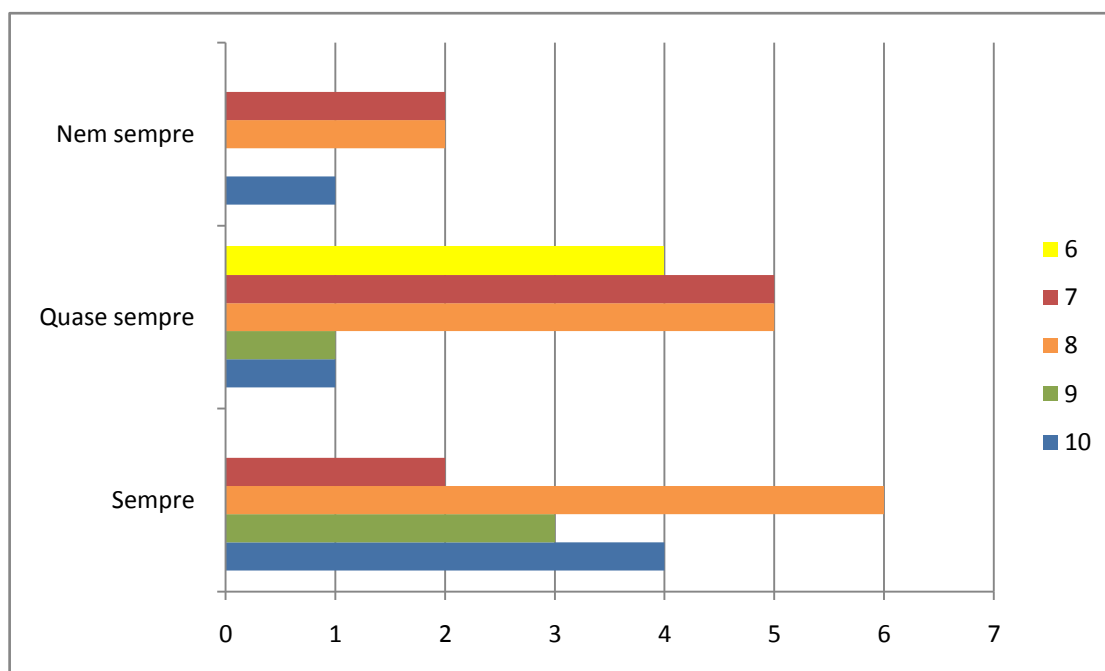
Figura 18 – Periodicidade com que a informação é disponibilizada aos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

O nível de utilização da informação contábil deve ter relação direta com sua condição de oportuna ou não. Isso porque, uma vez que a informação não é oportuna, não poderá ser utilizada para fins de tomada de decisão, pois perderá sua capacidade de influenciá-la.

Figura 19 – Recebimento oportuno das informações contábeis pelos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades



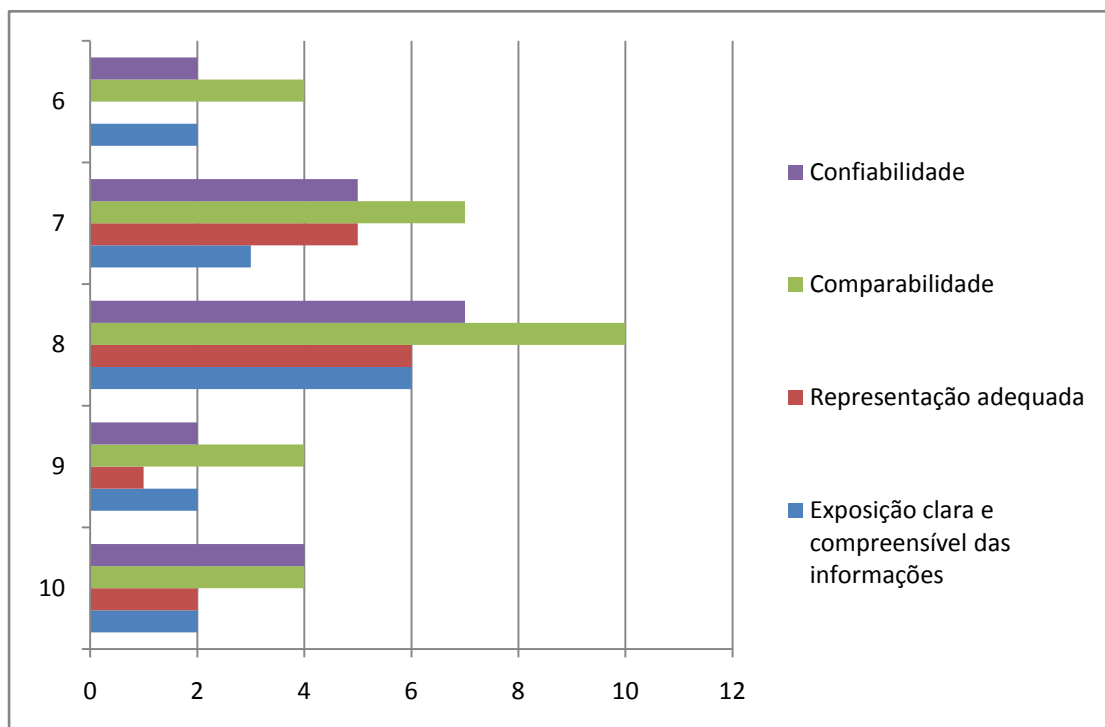
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Espera-se dos gestores que atribuíram nota máxima ao nível de utilização da informação contábil que afirmem que esta é “sempre” disponibilizada de maneira oportuna, no entanto, dois gestores não o fizeram, um marcou a opção “quase sempre” e outro marcou “nem sempre”. Isso pode sinalizar que tais gestores estão inserindo na exceção aquelas informações que não lhe servem para gestão, e, não sendo disponibilizadas oportunamente, não influenciam a tomada de decisão.

Os gestores que atribuíram nota 9 marcaram que as informações são “sempre” ou “quase sempre” disponibilizadas oportunamente, corroborando a doutrina que afirma que a informação só é capaz de influenciar se for oportuna. Os que atribuíram nota 8 recebem “sempre” ou “quase sempre” oportunamente, exceto dois deles que “nem sempre” recebem. Aqueles que marcaram nota 7 são, na sua maioria, gestores que recebem as informações contábeis “quase sempre” oportunamente, no entanto, dois deles recebem “sempre” oportunamente e outros dois “nem sempre” recebem oportunamente. Os que atribuíram nota 6 afirmam que recebem as informações “quase sempre” oportunamente. Assim, aparentemente, a oportunidade da informação não

influencia este último, pois, apesar de tê-la “quase sempre” oportunamente, seu nível de utilização é regular.

Figura 20 – Fatores que interferem na utilidade da informação contábil disponibilizada aos gestores em função da nota atribuída ao nível de utilização da informação contábil na gestão das entidades



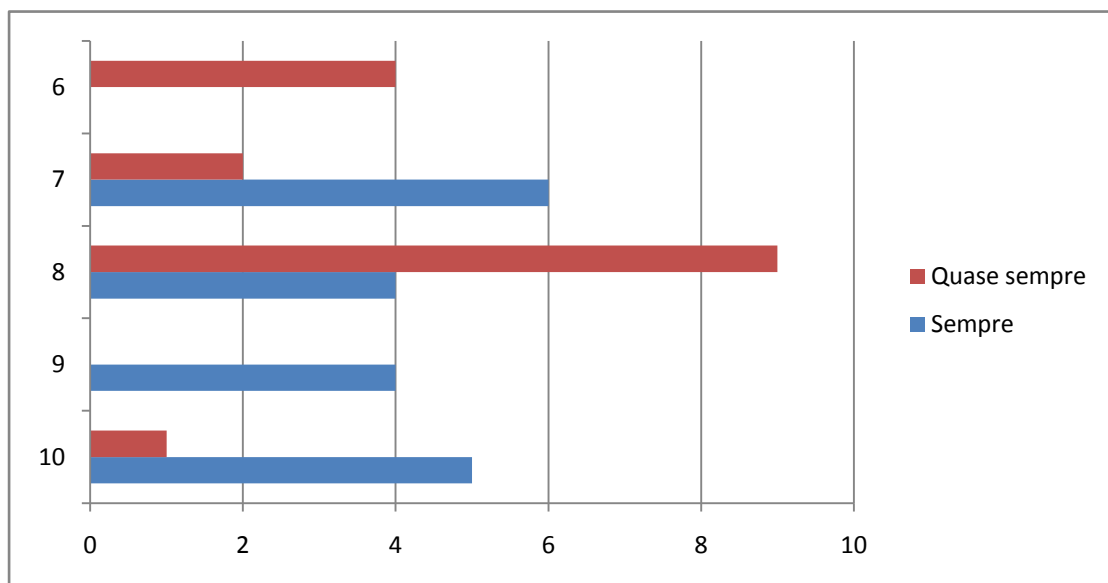
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

De forma geral, na visão dos gestores das entidades, o fator que mais interfere na utilidade da informação contábil é a “comparabilidade”. Essa evidência se mantém quando analisamos os respondentes agrupados por nota, bem como os demais fatores, que são assinalados, proporcionalmente, de forma equivalente entre as notas, exceto para a “representação adequada” que não foi marcada por nenhum dos respondentes que atribuíram nota 6. Dessa forma, os resultados sinalizam que os fatores valorizados pelos gestores não interferem no nível de utilização da informação contábil.

As decisões dos gestores implicam escolhas a serem realizadas. Nesse sentido, os resultados sinalizam que a “comparabilidade” é, para os gestores, a característica

mais importante, uma vez que pode auxiliar a tomada de decisão através de comparação entre alternativas.

Figura 21 – Percepção dos gestores sobre a utilidade da informação contábil no processo de gestão em função da nota atribuída ao seu nível de utilização

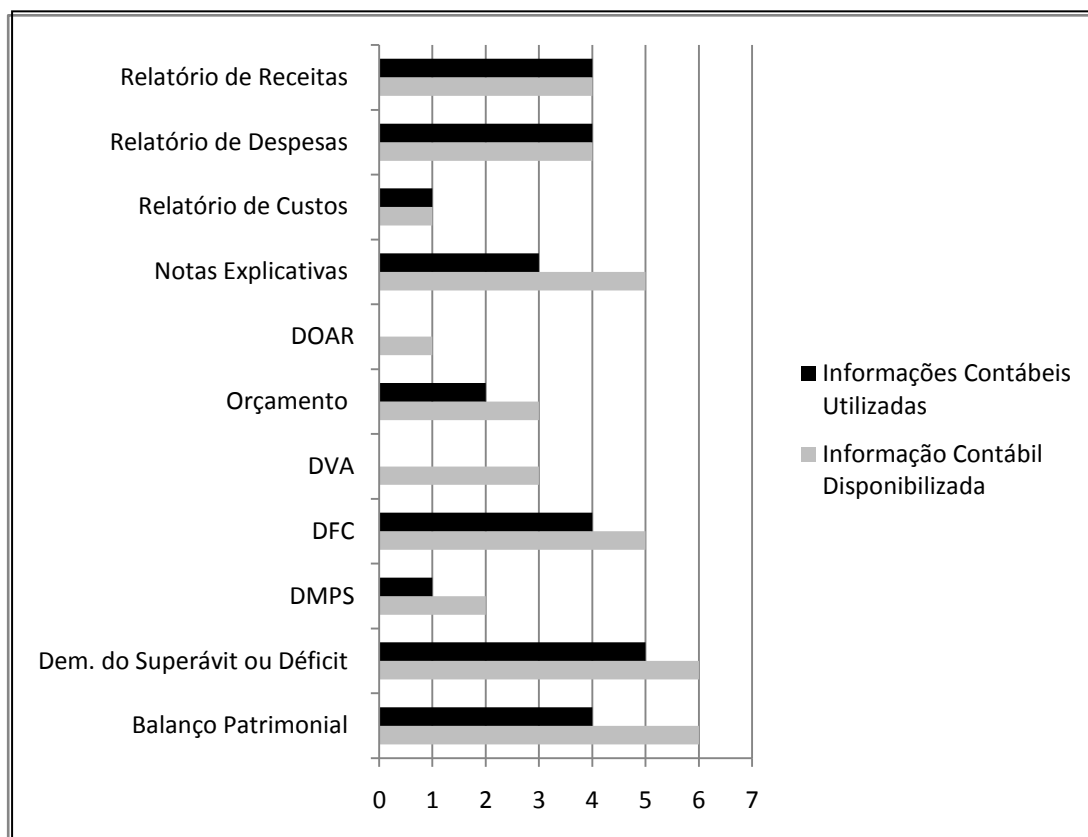


Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Como visto anteriormente, todos os gestores entendem que a contabilidade pode ser útil no processo decisório, pois todos marcaram que consideram que essa utilidade ocorre “sempre” ou “quase sempre”. No entanto, verifica-se que aqueles que atribuíram notas maiores tendem a reconhecer que essa utilidade ocorre “sempre”, e aqueles que atribuíram notas menores tendem a reconhecer que essa utilidade ocorre “quase sempre”. Assim, os resultados sugerem que aqueles que mais utilizam a informação contábil entendem que esta sempre é útil na gestão das entidades por constatarem na prática essa utilidade.

A análise das informações ofertadas em relação àquelas que são efetivamente utilizadas por subgrupos de nível de utilização é feita isoladamente para cada nota atribuída.

Figura 22 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 10 ao seu nível de utilização

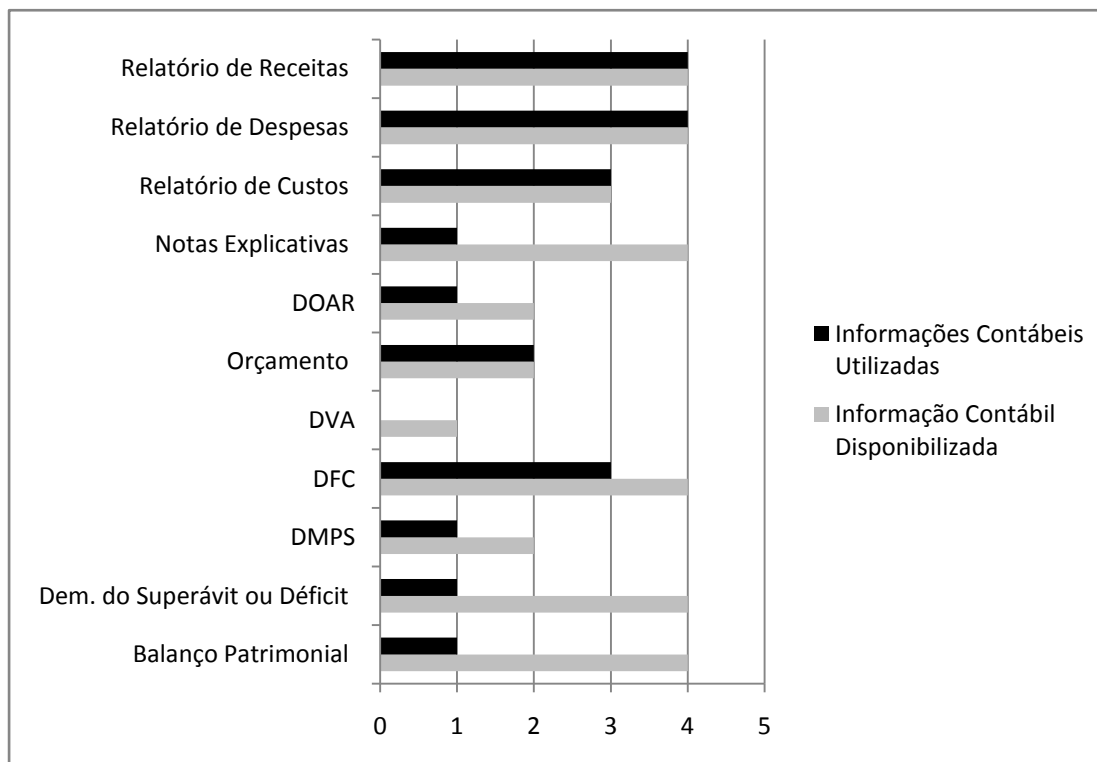


Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Analisando as demonstrações disponibilizadas e as efetivamente utilizadas pelos gestores que atribuíram nota 10, percebe-se que eles privilegiaram a utilização dos Relatórios de Despesas, Relatórios de Receitas, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício e o Balanço Patrimonial. Esses relatórios, conforme já esplanado em análise anterior, estão no rol dos mais utilizados pela Contabilidade Gerencial segundo a doutrina.

No entanto, chama a atenção a pouca disponibilização e, conseqüentemente, utilização do Relatório de Custos e do Orçamento. Ambos relatórios, de acordo com o referencial teórico, são considerados como amplamente utilizados pela Contabilidade Gerencial, e sua não utilização pode ter impactos na gestão financeira e no resultado, em função da ausência da previsão financeira e do controle acurado dos custos. Esses resultados sinalizam que, embora o grupo tenha marcado que utilizam a informação contábil de forma plena, isso efetivamente não ocorre.

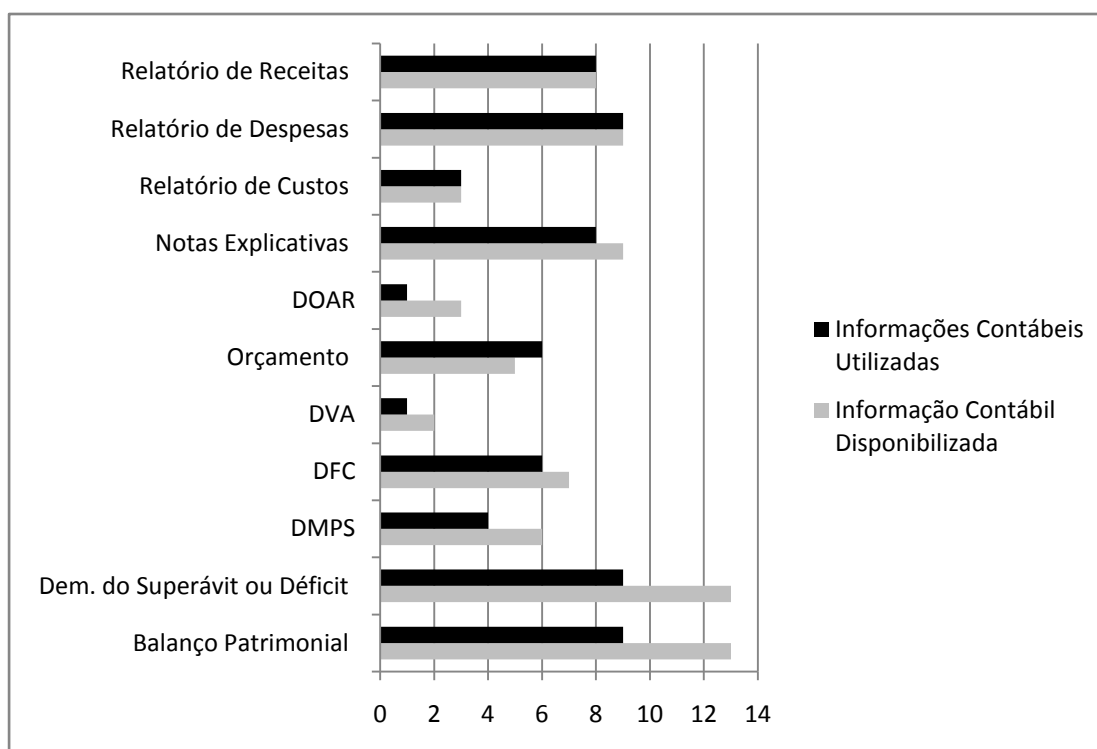
Figura 23 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 9 ao seu nível de utilização



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

O grupo de gestores que atribuíram nota 9 para o nível de utilização da informação contábil é caracterizado por ter, de forma geral e proporcionalmente, mais informações disponíveis do que aqueles que marcaram as notas 10, 8, 7 ou 6. Todos eles recebem Relatórios de Receitas, Despesas, Notas Explicativas, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Superávit ou Déficit e Balanço Patrimonial. Além de ter à sua disposição uma quantidade expressiva de Relatório de Custos. Assim, percebe-se que os relatórios mais disponibilizados são aqueles classificados pela doutrina como os mais indicados para a Contabilidade Gerencial.

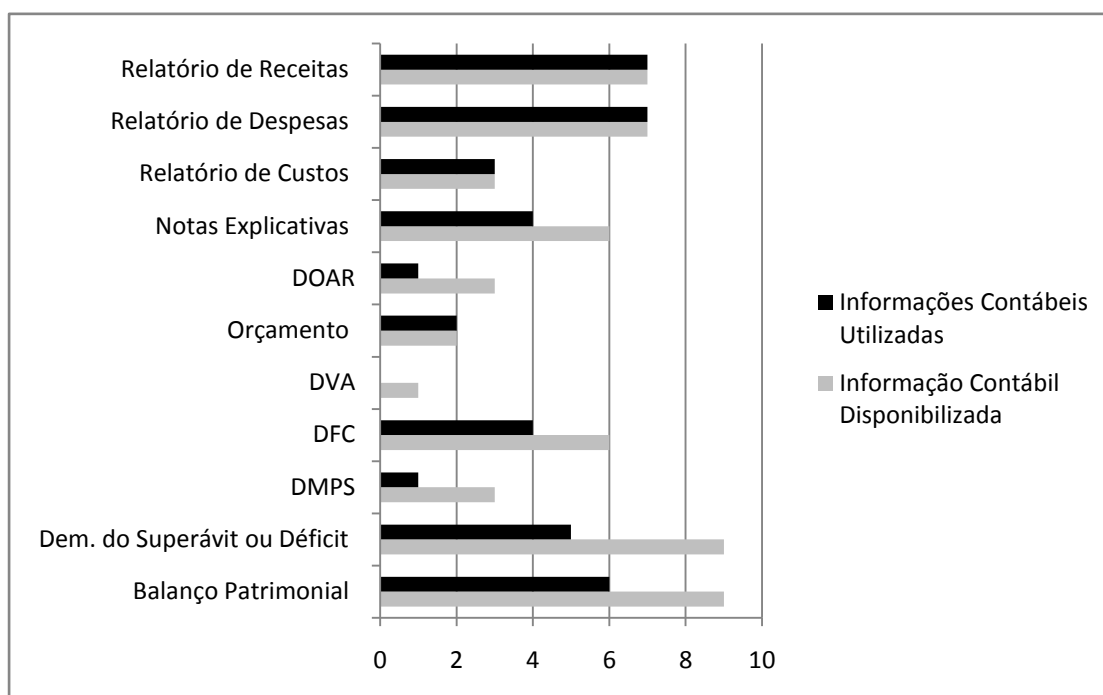
Figura 24 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 8 ao seu nível de utilização



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Para esse grupo, as informações mais disponibilizadas são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, seguidos de Relatório de Despesas, Notas Explicativas e Relatório de Receitas. Esses relatórios são também os mais utilizados. A nota atribuída pelo grupo sinaliza que este tem necessidade de receber informações adicionais para que possam utilizar as informações plenamente, principalmente a Demonstração do Fluxo de Caixa, o Orçamento e o Relatório de Custos, apontados pela doutrina como úteis no processo decisório.

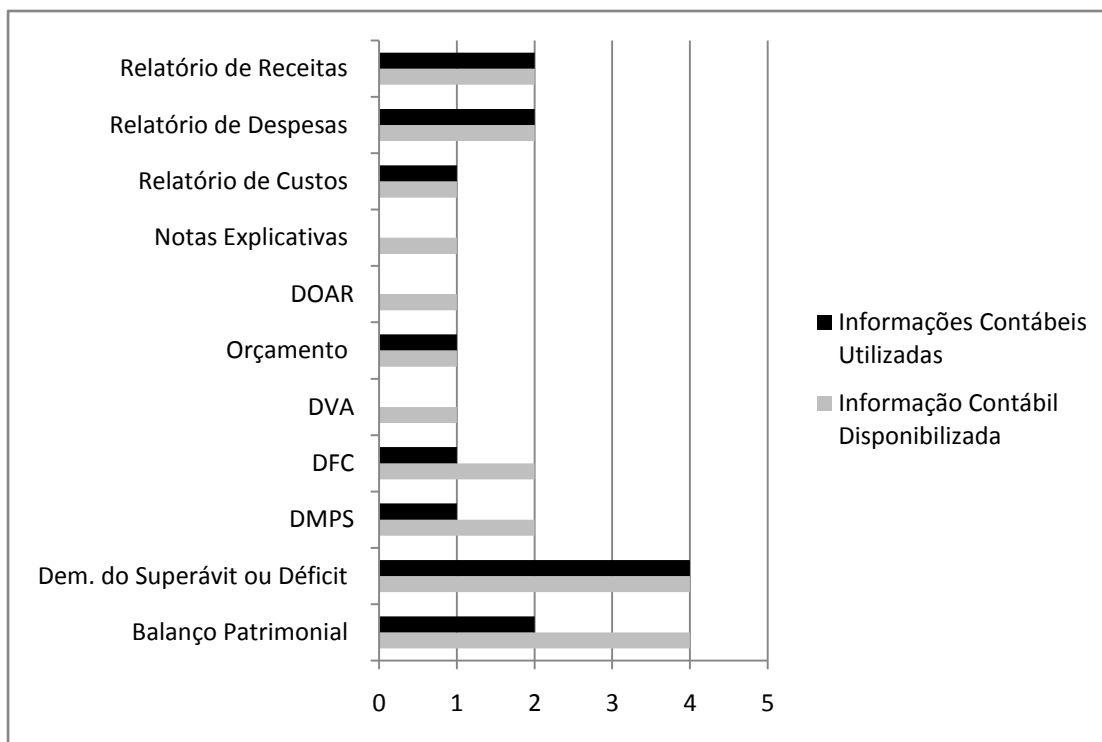
Figura 25 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 7 ao seu nível de utilização



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Para esse grupo, as informações mais disponibilizadas são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, seguidos de Relatório de Receitas, Relatório de Despesas, Notas Explicativas e Demonstração do Fluxo de Caixa. Esses relatórios são também os mais utilizados. A nota atribuída sinaliza a necessidade de receber informações adicionais, principalmente o Orçamento e o Relatório de Custos, apontados pelo referencial teórico como úteis no processo decisório.

Figura 26 – Disponibilização e utilização da informação contábil pelos gestores que atribuíram nota 6 ao seu nível de utilização



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

O grupo que atribuiu nota 6 ao nível de utilização da informação contábil é o grupo mais carente de informações, e conseqüentemente de utilização, daí a nota regular. Destaca-se a ampla utilização da Demonstração do Superávit ou Déficit. O resultado da pesquisa apresenta uma gestão que se baseia em números contábeis, no entanto, conforme ficou evidenciado, uma baixa disponibilização das informações. Presume-se que a escolha desse modelo de gestão não seja por opção, uma vez que tais gestores entendem que a informação contábil “quase sempre” é útil no processo decisório, e sim por carência de informação.

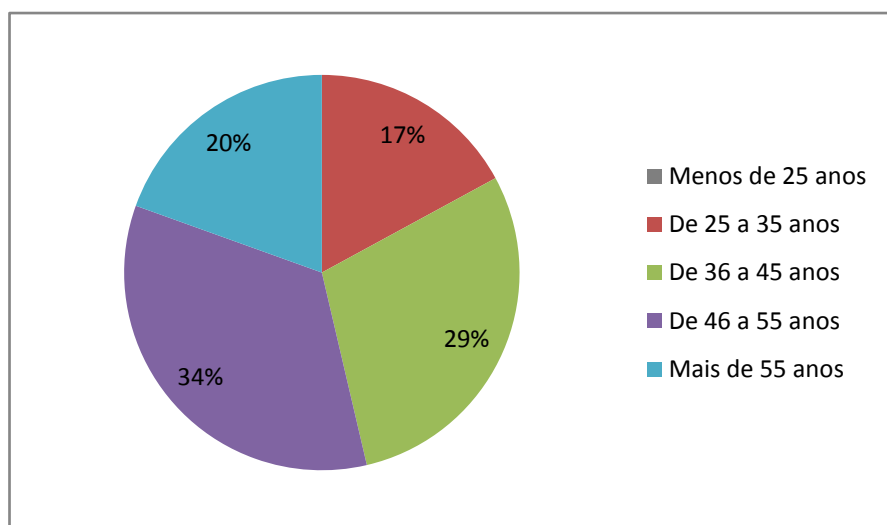
4.1.2 Questionário aplicado ao contador

4.1.2.1 Caracterização do respondente

Assim como no questionário aplicado aos gestores, os dois primeiros quesitos se propõem a caracterizar o respondente, embora de forma bastante simplificada, quanto à idade e ao nível de formação.

Nesse sentido, observou-se que a maior parte dos respondentes, representando 63%, tem idade entre 36 e 55 anos, conforme se apresenta no gráfico da Figura 27.

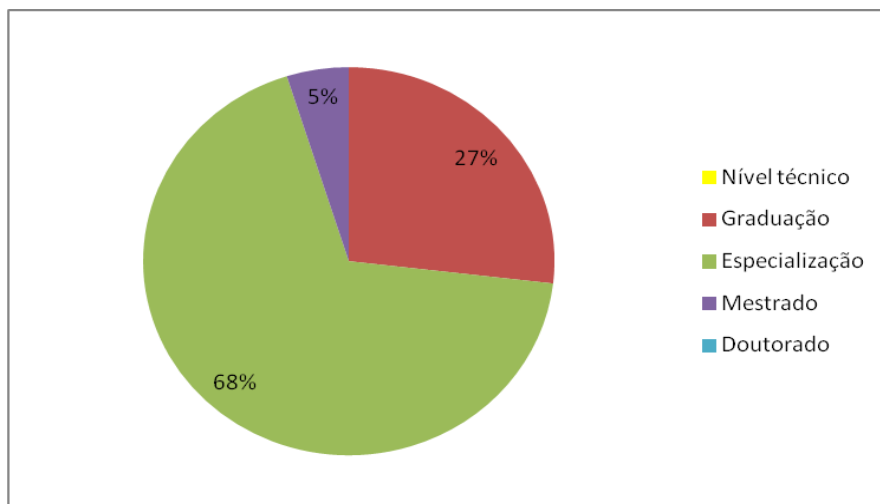
Figura 27 – Faixa etária dos contadores



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Assim como ocorreu na análise das respostas dos gestores, nenhum dos contadores respondentes apresenta idade inferior a 25 anos.

Quanto ao nível de escolaridade dos contadores, foram identificados os seguintes resultados:

Figura 28 – Formação acadêmica dos contadores

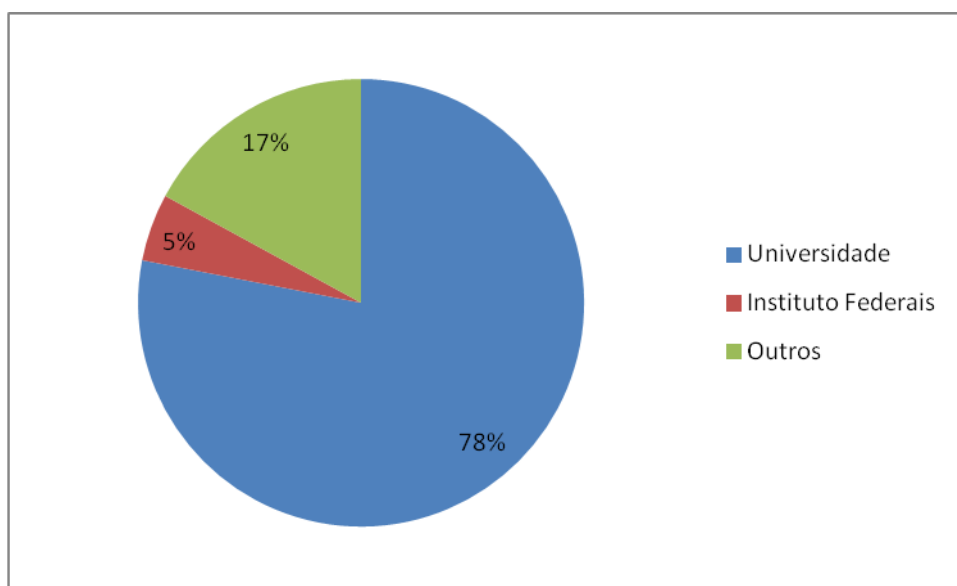
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A maioria dos respondentes, 68% (correspondendo a 28 contadores), é composta por especialistas, seguidos de 27% de graduados, que corresponde a 11 respondentes. Apenas dois respondentes tem o título de mestre, o que corresponde a 5% da amostra. Nenhum dos contadores apresentou nível técnico ou título de doutor.

De acordo com Nyama e Silva (2005, p.4) “a qualidade da educação na área contábil tem um significativo impacto na qualidade e no tipo de informação, bem como no sistema contábil capaz de gerar informações”. Assim, presume-se que uma maior titulação corresponde a uma melhor qualidade da educação. Os resultados demonstram que a maior parte dos contadores possui pós-graduação, o que pode contribuir para a qualidade da informação contábil.

Quanto ao tipo de instituição que a fundação a que o contador pertence apoia, identificou-se que a maior parte delas está ligada a universidades, conforme gráfico na Figura 29.

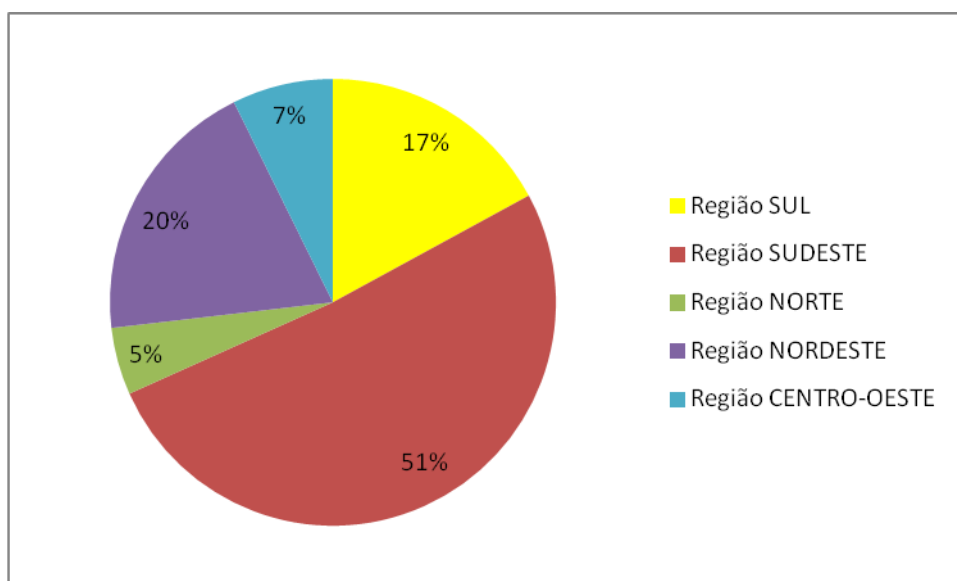
Figura 29 – Tipo de instituição que a fundação a que o contador pertence apoia



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Ainda em relação às regiões brasileiras onde se localizam as fundações a que os contadores pertencem, verificou-se a seguinte distribuição:

Figura 30 – Região em que a fundação a que os contadores pertencem está situada



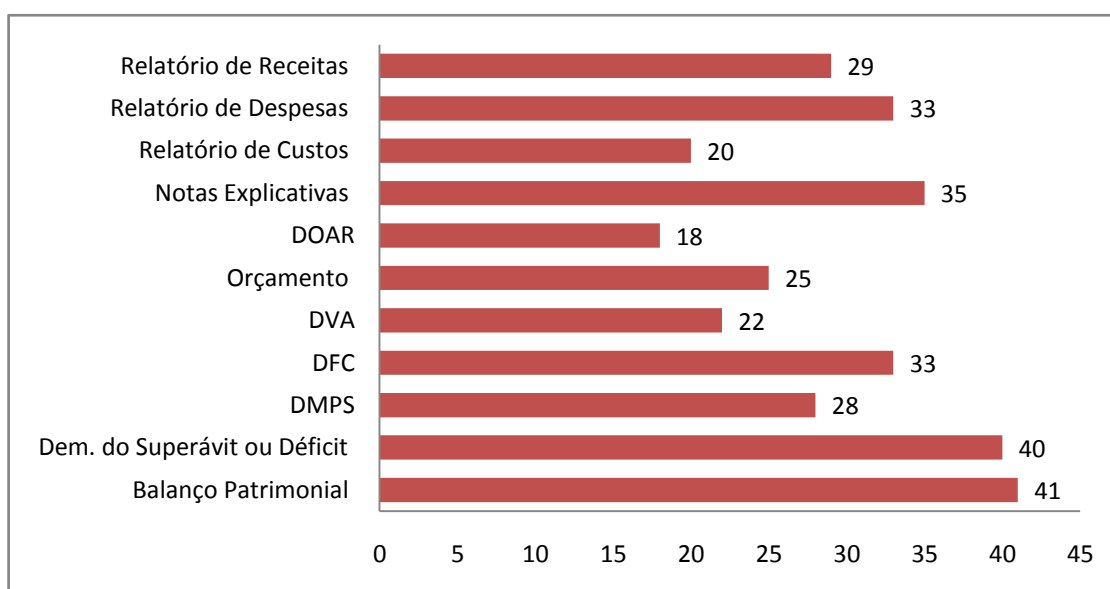
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Assim como na distribuição ocorrida nas respostas dos gestores, a proporção apresentada já era esperada em função do cálculo da amostra e da distribuição proporcional entre as regiões levando-se em consideração o total de fundações de cada estado filiadas ao CONFIES. Dessa forma, mais da metade das fundações está localizada na região Sudeste, seguido por Nordeste, Sul, Centro-Oeste e Norte, respectivamente.

4.1.2.2 Informação contábil disponibilizada

Em seguida, o questionário trata da disponibilização, por parte dos contadores, das informações contábeis para os gestores e sua expectativa em relação à utilização destas. Assim, na questão 5, é apresentada uma série de informações contábeis e o contador deve assinalar aquelas que são ofertadas aos gestores. As respostas apresentaram-se de acordo com a Figura 31 a seguir.

Figura 31 – Informações contábeis disponibilizadas aos gestores pela contabilidade



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

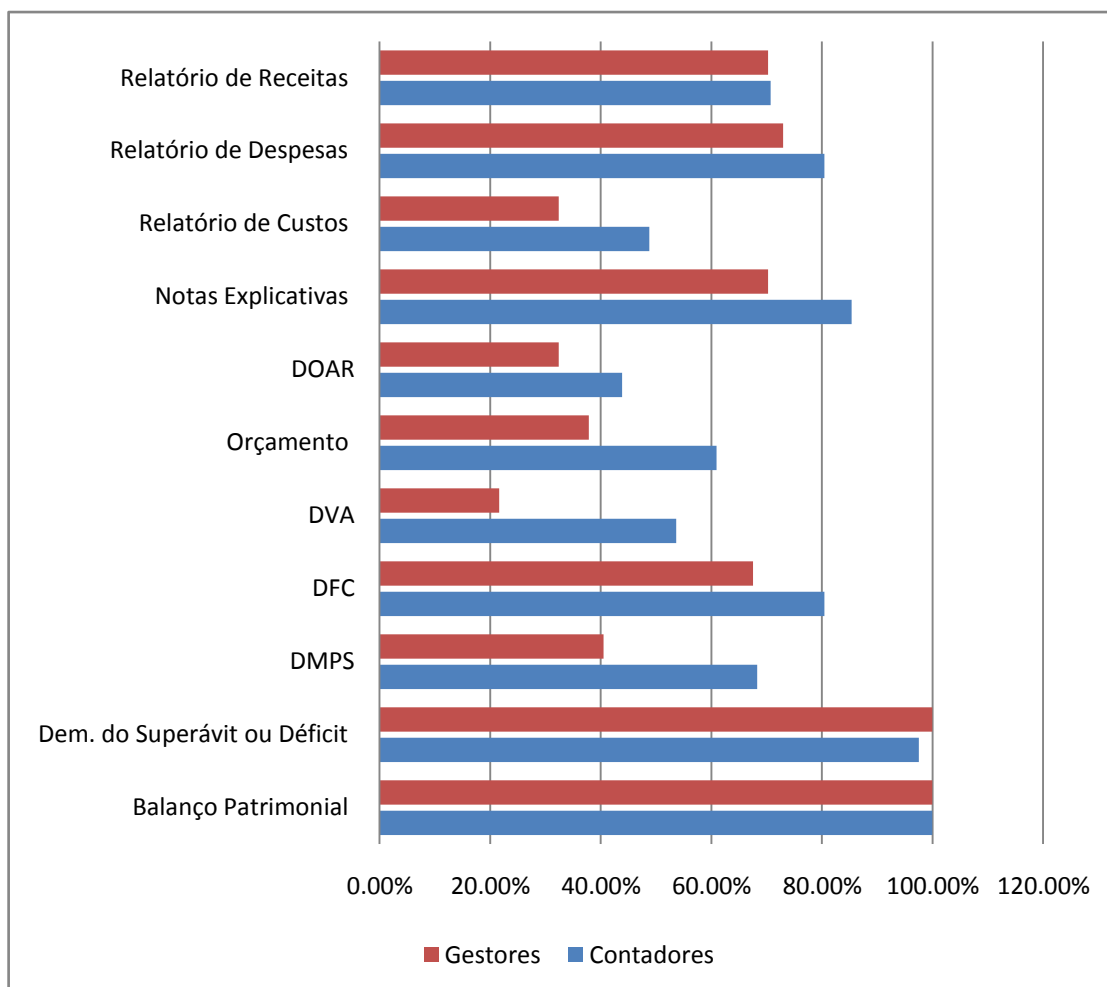
Os resultados apontam que as informações mais disponibilizadas para os gestores das entidades são o “Balanço Patrimonial”, a “Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício”, a “Demonstração do Fluxo de Caixa”, as “Notas Explicativas” e o “Relatório de Despesas”. O Balanço Patrimonial é disponibilizado por 100% dos contadores respondentes, as demais elencadas como mais disponibilizadas ultrapassam 80% dos respondentes.

As informações menos disponibilizadas são a “Demonstração do Valor Adicionado”, a “Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos” e o Relatório de Custos”, os quais apresentam um nível de disponibilização de, respectivamente, 54%, 44% e 49% pelos contadores respondentes.

Os resultados encontrados indicam que a ausência de determinadas informações contábeis no rol daquelas ofertadas aos gestores pode demonstrar uma possível deficiência no setor contábil dessas entidades no sentido de não estar suprimindo as necessidades informacionais da entidade, uma vez que, quando disponibilizadas são amplamente utilizadas, conforme evidenciado. Esse dado corrobora a constatação de Zanoteli (2001) que identificou a existência de divergências entre os relatórios requisitados pelos gestores e aqueles gerados pela contabilidade para auxiliar o processo de gestão, suprimindo parcialmente a necessidade de informação dos primeiros. O profissional de contabilidade deve produzir suas informações de acordo com as expectativas dos usuários, entre eles os gestores.

Com o objetivo de aprofundar a análise desses resultados, estes foram comparados com os resultados apresentados pelos gestores. Como a quantidade de respondentes é diferente em cada categoria, a comparação é feita com base na proporção das respostas em relação ao total de respondentes da categoria.

Figura 32 – Informações disponibilizadas pelos contadores X informações recebidas pelos gestores



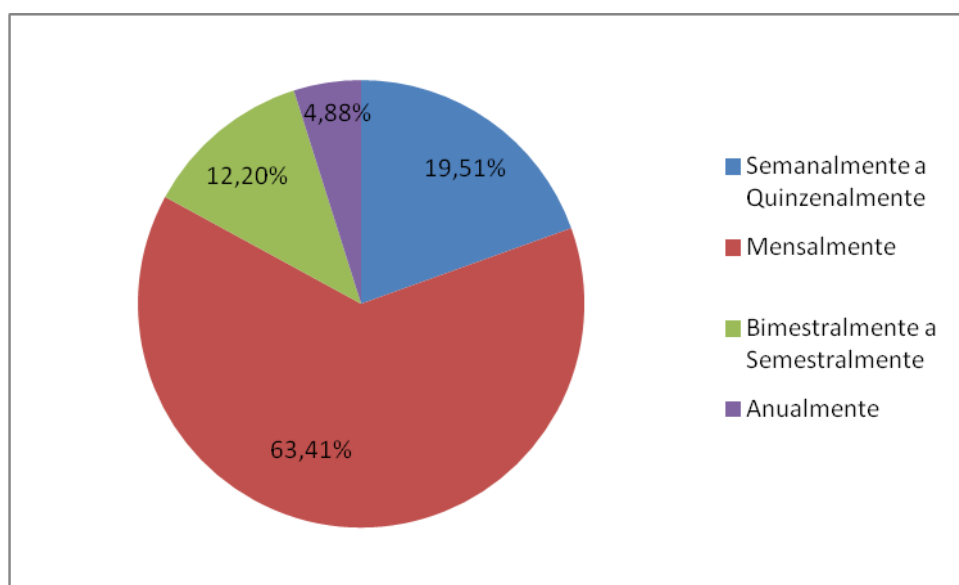
Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Os resultados apontam que, na comparação entre os contadores e os gestores, em geral, os primeiros afirmam ofertar mais informações que os gestores reconhecem receber. No entanto, cumpre destacar que, como os questionários não são identificados, não é possível identificar se os contadores (41) e gestores (37) respondentes fazem parte das mesmas instituições. Porém, é possível afirmar que, diante de uma amostra de 50 fundações, pelo menos 28 delas têm representação nos dois grupos. Esse fato representa uma limitação para a comparação.

4.1.2.3 Oportunidade e Periodicidade das informações contábeis

Quando questionados sobre a periodicidade em que as informações contábeis são disponibilizadas aos gestores das entidades, os respondentes se posicionaram da seguinte maneira:

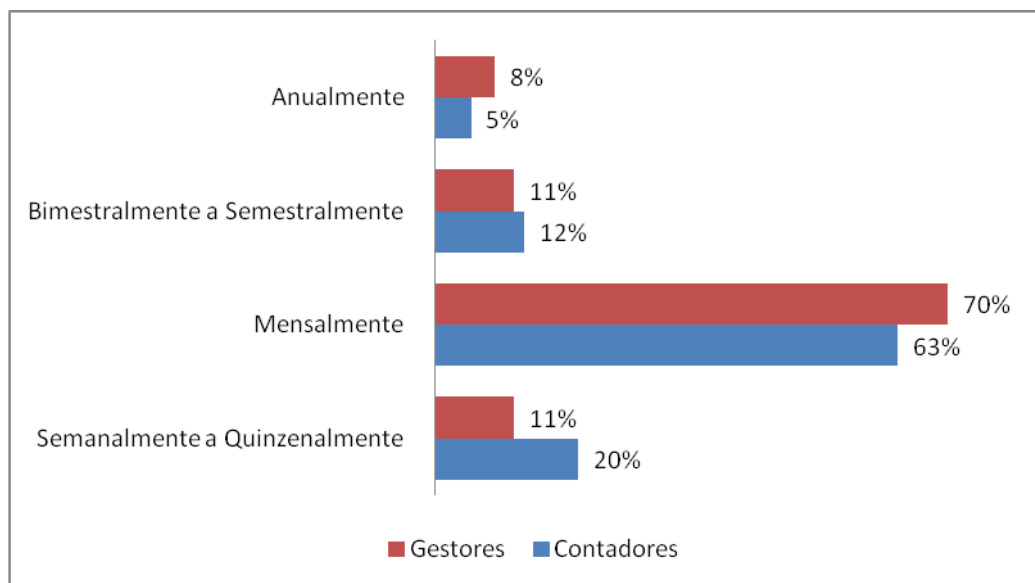
Figura 33 – Periodicidade da informação na percepção dos contadores



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A maioria dos contadores (63,41%) admite que as informações contábeis são disponibilizadas para os gestores mensalmente. Em seguida, 19,51% dos contadores afirmam disponibilizar as informações em períodos que variam de semanalmente a quinzenalmente, no entanto, tal afirmativa entra em confronto com as constatações dos gestores, uma vez que apenas 10,81% afirmam que recebem a informação com essa periodicidade. Essa constatação é demonstrada na Figura 34, a seguir.

Figura 34 – Comparação da periodicidade em que a informação contábil é disponibilizada sob a perspectiva do gestor e do contador

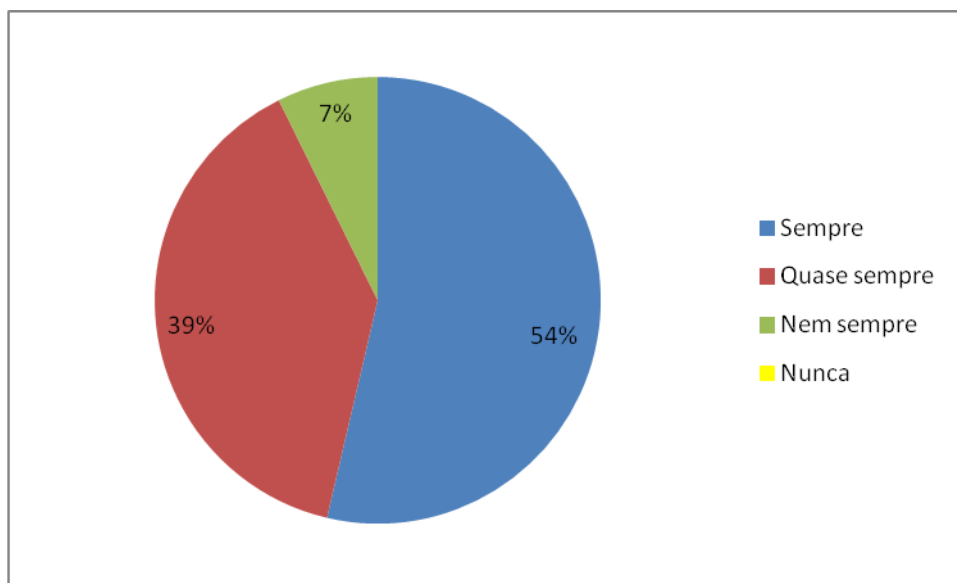


Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Os resultados evidenciam divergências na periodicidade “mensalmente” e “semanalmente a quinzenalmente”, que são as mais curtas, e, como descrito no referencial teórico, esse fator influencia a utilidade da informação contábil. As respostas apresentadas pelos dois grupos apresentam-se de forma equilibrada, exceto que se refere à periodicidade “Semanalmente a Quinzenalmente”, em que 20% dos contadores afirmam que disponibilizam a informação dessa forma, e apenas 11% dos gestores reconhecem tal periodicidade.

Aos serem questionados sobre a disponibilização da informação contábil de maneira oportuna, para fins de tomada de decisão, os contadores poderiam marcar uma dentre as seguintes alternativas: “Sempre”, “Quase Sempre”, “Nem Sempre” e “Nunca”. A apresentação dos dados se deu da seguinte forma:

Figura 35 – Disponibilização oportuna da informação contábil na percepção dos contadores



Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Mais da metade dos contabilistas admitem que a informação contábil é disponibilizada “sempre” de maneira oportuna, em seguida os contabilistas afirmam que “quase sempre” a disponibilizam de forma oportuna. A minoria, 7%, afirma que “nem sempre” disponibilizam a informação oportunamente. Nenhum dos contadores assinalou a opção “nunca”. Assim, verifica-se que, em todos os casos, pelo menos em algum momento, a informação é disponibilizada oportunamente. Nesse aspecto, os resultados não apresentam divergências expressivas em relação às informações dos gestores.

4.1.2.4 Importância da Informação Contábil

Em seguida os contadores foram questionados sobre a utilidade da informação contábil e a sua percepção sobre a utilização desta pelos gestores das instituições a que pertencem. No que se refere ao juízo de valor do contador sobre a utilidade da informação contábil como ferramenta no processo de gestão, todos reconheceram a sua importância, escolhendo as alternativas “Sempre” (75, 61%) e “Quase Sempre”

(24,39%). Os resultados apontam para uma maior valorização da informação contábil para fins gerenciais pelos contadores em detrimento dos gestores.

Concluindo o questionário, os contadores tiveram que atribuir uma nota de zero a dez para avaliar, na sua opinião, o nível de utilização da informação contábil por parte dos gestores das instituições. A distribuição das respostas aconteceu da seguinte forma:

Tabela 7 – Percepção do contador sobre o nível de utilização da informação contábil pelos gestores das fundações

Nível de Utilização	Frequência	%	% Acumulada
1	3	7,32%	7,32%
2	0	0,00%	7,32%
3	3	7,32%	14,63%
4	0	0,00%	14,63%
5	3	7,32%	21,95%
6	9	21,95%	43,90%
7	5	12,20%	56,10%
8	6	14,63%	70,73%
9	9	21,95%	92,68%
10	3	7,32%	100,00%
Total	41	100,00%	

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Os resultados se apresentam no sentido de que a impressão dos contadores é, de forma geral, pessimista se comparada aos resultados apontados pelos gestores. Aproximadamente 24% dos contadores entendem que a informação contábil é pouco utilizada, atribuindo notas entre 1 e 5. Trinta e quatro por cento tem a percepção de que a informação é utilizada, porém de maneira insatisfatória, atribuindo notas entre 6 e 7. Finalmente, 34% dos respondentes tem a percepção de que as informações disponibilizadas são utilizadas de maneira satisfatória, atribuindo notas entre 8 e 10.

Cumprir destacar que a percepção do contador sobre a influência das informações fornecidas por ele no processo decisório poderá influenciar a forma, a

periodicidade e a qualidade da informação por ele prestada, uma vez que a crença na subutilização da informação pelos gestores poderá fazer com que o profissional não atenda os prazos e a periodicidade da entrega dos relatórios, canalizando os seus esforços para os demais usuários, tais como bancos, fisco e demais órgãos fiscalizadores.

4.2 ANÁLISE DA ESTATÍSTICA INFERENCIAL

Após a análise qualitativa das informações, entendeu-se pertinente investigar, com o auxílio de ferramentas estatísticas, a suposta influência de algumas variáveis no nível de utilização da informação contábil por partes dos gestores das fundações de apoio. Nesse sentido, tentou-se verificar, entre as variáveis “Região a que a fundação pertence”, “Periodicidade com que a informação contábil é disponibilizada” e “Frequência com que as informações contábeis são disponibilizadas oportunamente”, quais poderiam explicar o nível de utilização da informação contábil para fins de tomada de decisão.

Inicialmente fez-se um agrupamento dentro de cada variável, a fim de torná-las dicotômicas. A variável “Região a que a fundação pertence” dividiu-se em “Sudeste” e em “outras regiões”; a variável “periodicidade com que a informação contábil é disponibilizada” dividiu-se em “mensalmente” e em “outro período”; e a variável “frequência com que as informações contábeis são disponibilizadas oportunamente” dividiu-se em “sempre” e “quase sempre ou nem sempre”.

O teste Qui Quadrado foi realizado para avaliar a relação existente entre as variáveis. A variável quantitativa “nível da utilização da informação contábil para fins de tomada de decisões” foi transformada em variável categórica. A quem marcou notas de 6 a 7 foi atribuído nível baixo, e a quem marcou notas de 8 a 10 foi atribuído nível alto. Os testes apresentaram-se da seguinte maneira:

Tabela 8 – Teste Estatístico Gerado pelo Sistema R - Qui Quadrado

Variável	QQ	Valor P	RR
Periodicidade da Informação Contábil	0,9844	0,32110	-
Oportunidade da Informação Contábil	4,8074	0,02834	1,91
Região	0,0000	1,00000	-

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

O valor P verifica se existe associação entre as variáveis e o nível de utilização da informação contábil; se o valor P for inferior a 0,05, significa que existe a associação. Neste estudo, verifica-se que as variáveis “Periodicidade da Informação Contábil” e “Região” não apresentaram associação, apresentando valor P de 0,3211 e 1, respectivamente.

Quanto à variável “Oportunidade da Informação Contábil”, verificou-se que esta apresentou associação entre quem marcou as alternativas “sempre” e “quase sempre e nem sempre” e o nível de informação contábil para fins de tomada decisão.

O risco relativo (RR) é uma relação da probabilidade do evento ocorrer no grupo exposto contra o grupo de controle, ou seja, verifica a força da relação. O RR da variável “Oportunidade da Informação Contábil” foi de 1,91. Assim, estima-se que a probabilidade da pessoa atribuir nota baixa no “nível de utilização da informação contábil”, visto que ela marca a opção “quase sempre” ou “nem sempre” na questão 7, é 1,91 vezes maior que a probabilidade da pessoa atribuir nota alta na questão 10, já que ela marca a opção “sempre” na questão 7.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E DIRECIONAMENTO PARA NOVOS ESTUDOS

Esta pesquisa procura analisar de utilização das informações contábeis por parte dos gestores das Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e aos das demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) no Brasil. Para isso, realiza-se uma revisão da literatura sobre Terceiro Setor, contabilidade aplicada ao Terceiro Setor, gestão no Terceiro Setor e o papel da contabilidade no processo decisório.

Para alcançar o objetivo geral do trabalho, foram aplicados dois questionários um aos gestores das entidades, outro aos contadores das entidades. Os questionários tinham por objetivo extrair dados sobre as informações que os gestores tinham à sua disposição, quais eram efetivamente utilizadas e quais os fatores que influenciavam nessa utilização, bem como a disponibilização das informações por parte dos contadores.

A amostra da pesquisa é composta por 37 gestores e 41 contadores. No sentido de identificar o nível de utilização da informação contábil por parte dos gestores das Fundações de Apoio, eles atribuíram notas de 1 a 10 para a sua percepção sobre essa utilização. Assim, ficou evidenciado que a maior parte dos gestores, representada por 35,14% da amostra, acredita que o seu nível de utilização da informação contábil está na escala 8, ou seja, eles entendem que utilizam 80% das informações que poderiam utilizar, reconhecendo que a utilizam de forma satisfatória. No entanto, reconhecem também que a poderiam utilizar mais, ou melhor. Os demais gestores se dividem entre os níveis 6, 7, 9 e 10. Dez gestores, que representam 27,03% do total, atribuíram nota 7, ou seja, afirmam que utilizam o equivalente a 70% das informações, reconhecendo, dessa forma, uma lacuna de desperdício. Quatro gestores assinalaram a nota 6, o que demonstra que a percepção destes é de um aproveitamento regular das informações. Dez gestores entendem utilizar as informações de forma satisfatória, sendo que quatro deles marcaram a nota 9 e os seis restantes atribuíram nota 10.

Diante dessa variação, tentou-se investigar os fatores que influenciavam esse nível de utilização, bem como quais as informações mais disponibilizadas e quais as efetivamente utilizadas por esses gestores.

Os resultados evidenciam que 67,57% dos gestores têm idade superior a 45 anos e que 97,3% deles têm título de pós-graduação, o que sugere que estes tenham conhecimento e experiência profissional compatível com a utilização da informação contábil no processo decisório. Quanto aos contadores, ficou demonstrado que 63% deles têm idade entre 36 e 55 anos, e 73% deles têm título de pós-graduação. Os resultados se apresentam no sentido de que a maior parte dos contadores possui qualificação suficiente para a confecção da informação com qualidade.

Quanto à periodicidade em que as informações são ofertadas aos gestores, percebeu-se que a maior parte deles, 70%, recebe-as mensalmente. Quando a periodicidade é analisada em função da nota atribuída ao nível de utilização das informações, fica evidente que aqueles que atribuem notas mais elevadas ao nível de utilização da informação contábil são aqueles que a recebem numa periodicidade mais curta. O resultado corrobora a doutrina no sentido de que a utilidade da informação está relacionada à sua capacidade de influenciar a decisão. Portanto, em periodicidades elevadas essa capacidade diminui. A maior parte dos contadores, 63%, afirma disponibilizar as informações mensalmente e esse resultado é coerente com a proporção das respostas dos gestores.

No que se refere à oportunidade da informação contábil, os resultados apontam que os gestores, na sua maioria, afirmam receber essas informações “sempre” ou “quase sempre” de forma oportuna, representando 41% e 46%, respectivamente. Analisando-se o subgrupo de gestores divididos em função no nível de utilização da informação contábil, fica evidente que aqueles que, em sua maioria, atribuíram notas mais altas afirmam receber a informação “sempre” oportunamente. No entanto, analisando o grupo que atribuiu nota 6, menor nota, verificou-se que todos sinalizam que recebem a informação “quase sempre” oportunamente, o que significa que tal grupo pode ter outra motivação para a utilização regular das informações. Os resultados dos dados dos contadores no que se refere à oportunidade da informação contábil são, principalmente, semelhantes aos dos gestores, apresentando 54% dos

contadores afirmando que a informação “sempre” é oportuna e 39% afirmam que a informação é “quase sempre” oportuna.

O teste Qui Quadrado identificou relação entre a variável “oportunidade da informação” e o “nível de utilização da informação”, e o Risco Relativo da variável “Oportunidade da Informação Contábil”, foi de 1,91. Assim, estima-se que a probabilidade de a pessoa atribuir nota baixa no “nível de utilização da informação contábil”, visto que ela marca a opção “quase sempre” ou “nem sempre” na questão 7, é 1,91 vezes maior que a probabilidade da pessoa atribuir nota alta na questão 10, já que ela marca a opção “sempre” na questão 7. De forma que o resultado encontrado sinaliza que quanto mais frequentemente a informações contábil é disponibilizada de maneira oportuna, mas utilizada no processo decisório ela é.

Ao investigar os fatores que podem interferir na utilidade da informação contábil, buscou-se a percepção dos gestores sobre quatro características qualitativas. Nesse sentido, os gestores se posicionaram atribuindo uma maior importância à característica “comparabilidade”, a qual foi assinalada por 78% da amostra. A característica “confiabilidade” foi marcada por 54% dos gestores. As características “exposição clara e compreensível das informações” e a “representação adequada” foram assinaladas por 41% e 38%, respectivamente. Esses resultados apontam que os gestores valorizam acompanhar e avaliar os resultados da entidade em períodos distintos ou em relação a outra entidade, e esperam que as informações sejam confiáveis. Partindo-se da premissa de que a tomada de decisão é sempre a escolha entre mais de uma alternativa, a característica “comparabilidade” é indispensável à informação contábil que se preste a auxiliar o processo decisório.

A pesquisa constatou que os gestores das regiões mais desenvolvidas atribuíram notas mais baixas em detrimento daqueles pertencentes às regiões menos desenvolvidas, o que pode sugerir que o modelo de gestão das entidades das regiões mais desenvolvidas funciona de maneira mais independente em relação às informações contábeis.

Identificou-se que todos os gestores reconhecem a utilidade da informação contábil no processo decisório, uma vez que estes marcaram as alternativas que mencionavam que essas informações eram “sempre” ou “quase sempre” úteis. Nesse

sentido, a pesquisa sugere que os gestores acreditam no potencial dessa ferramenta. No entanto, pode demonstrar uma possível deficiência do sistema contábil dessas empresas, o qual não está atendendo como deveria às necessidades informacionais da administração, visto que todas essas informações foram consideradas importantes pelos entrevistados.

Quanto à disponibilização das informações contábeis para os gestores das fundações, a pesquisa constatou que ela é limitada, concentrada em relatórios obrigatórios pela contabilidade financeira, os quais podem não atender na plenitude às necessidades dos gestores. Os relatórios mais disponibilizados foram o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício.

Foi realizada uma análise investigando quais eram os relatórios proporcionalmente mais utilizados entre aqueles que eram disponibilizados. Os mais utilizados foram os relatórios não estruturados, entre eles os Relatório Receitas e Despesas e o Orçamento. Entre os relatórios estruturados, os mais utilizados foram a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício. A Demonstração do Fluxo de Caixa, apesar de pouco disponibilizada, é amplamente utilizada pelos gestores que a recebem, o que corrobora a doutrina no sentido de que esse relatório é ferramenta essencial na gestão dos recursos financeiros.

Nesse aspecto, de forma geral, os resultados da pesquisa sugerem que aqueles que atribuíram notas mais altas no nível de utilização da informação contábil foram aqueles que receberam uma maior variedade de relatórios, bem como aqueles que receberam mais informações não estruturadas.

A pesquisa evidencia a pouca disponibilização e a consequente utilização do Orçamento como ferramenta de gestão. Esse dado foi contrário à percepção da doutrina sobre o tema, uma vez que, segundo os autores desse relatório, é amplamente utilizado pelos gestores dessas instituições em função de serem condição para que os convênios e projetos sejam firmados. Nesse sentido, causa espanto o baixo acesso dos gestores a esse relatório.

Fica evidenciado, através dos resultados dos questionários aplicados aos contadores, que estes, em comparação aos gestores, afirmam ofertar mais informações

que os gestores reconhecem receber. No entanto, cumpre destacar que, como os questionários não são identificados, não é possível identificar se os contadores (41) e gestores (37) respondentes fazem parte das mesmas instituições.

Assim, ficou evidente que a maior parte dos gestores entendem que utilizam as informações contábeis num nível entre 8 e 10, e que, mesmo aqueles que não a utilizam de forma satisfatória, entendem que a informação contábil é sempre ou quase sempre útil no processo decisório. Além disso, verificou-se que os relatórios mais disponibilizados pelos contadores aos gestores são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit, mas que os relatórios não estruturados, como os Relatórios de Receita e Despesa e o Orçamento, são amplamente utilizados quando disponibilizados, o que sugere que estes reflitam as necessidades dos gestores. Ficou constatado também que o fator que mais influencia a utilização da informação contábil é a oportunidade de obtê-la. Dessa forma, pode-se observar que os objetivos traçados por esse estudo foram atingidos e que o problema de pesquisa foi resolvido.

Em função das limitações ocorridas bem como das perspectivas que afloraram no decorrer do estudo, sugere-se que novas pesquisas sejam implementadas enfocando a qualidade dos relatórios confeccionados pela contabilidade, ampliando a amostra ou ainda estendendo esta pesquisa a outros segmentos do Terceiro Setor.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Cintia de. O orçamento como ferramenta para a gestão de recursos financeiros no terceiro setor. Um estudo nas organizações do Estado do Rio Grande do Norte. Natal, 2007. 120 p. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB, UFPE e UFRN.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 9. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

ANHEIER, Helmut K. **Nonprofit Organizations**: theory, management, policy. New York: Routledge, 2005.

BARBOSA, Alexandre. Avaliação dos Sistemas Integrados de Informação Contábil das Fundações de Apoio Vinculadas às Instituições Federais de Ensino Superior: Um Estudo no Nordeste do Brasil. João Pessoa, 2003. 220 p. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB, UFPE e UFRN.

BARBOZA, Edilson. **Gestão Contábil e Sistemas de Informações Aplicáveis às Entidades sem fins lucrativos**: Aspectos Legais, Normativos e Deficiências. In: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, Terceiro Setor: Fundações e Entidades de Interesse Social. Vitória, CEAf, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional nº 67, de 22-12-2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 23 de jun. de 2012.

_____. **Decreto nº 7.423**, de 31 de dezembro de 2010. Regulamenta a Lei no 8.958, de 20 de dezembro de 1994, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio, e revoga o Decreto no 5.205, de 14 de setembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7423.htm>. Acesso em: 12 de jul. de 2012.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 23 de jun. de 2012.

_____. **Lei nº 8.958**, de 20 de dezembro de 1994. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8958compilado.htm>. Acesso em: 23 de jun. de 2012.

BULGARIM, Maria Clara Cavalcante *et al.* **Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (fundações)**. 2 ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012.

CHAGAS, Milton Jarbas Rodrigues *et al.* Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: Análise do período de 2007 a 2009. **Reunir – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1 n. 1 p. 1-17 maio/ago. 2011.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira, LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Pronunciamento Conceitual Básico R1. Brasília, dez. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2008.

_____. **NBC T 10** - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Aprovada pela Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000.

_____. **NBC T 10** - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.4 - Fundações. Aprovada pela Resolução CFC n. 837, de 22 de fevereiro de 1999.

COSTA, Luiz Cláudio. Universidade Brasileira: da qualidade para a excelência. Tecnologia Cidadão. v. 2 2011

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. Relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: Uma investigação empírica. São Paulo, 2009. 156 p. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo.

DRUCKER, P. F. **Administração de Organizações sem fins lucrativos: princípios e Práticas**. 5ª edição, São Paulo: Pioneira, 1999.

FALCONER, A.P. 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: 1999. 152 p. **Dissertação** (Mestrado) Universidade de São Paulo.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statements of financial accounting concepts n. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises**. Connecticut: FASB, 1978.

_____. **Statements of financial accounting concepts n. 2:** qualitative characteristics of accounting information. Connecticut: FASB, 1980.

FERNANDES, Francisco Carlos; KLANN, Roberto Carlos; FIGUEREDO, Marcelo Salmeron. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 99-126, jul./set. 2011.

FERNANDES, Rubem César. **Privado porém público:** o terceiro setor na América Latina. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FORTES, José Carlos. **Manual do contabilista**. Belém: Celigráfica, 2001.

FUNDAÇÕES afiliadas. CONFIES. Disponível em: <<http://www.confies.org.br/>>. Acesso em: 12 de ago. de 2011.

GARRISON, Ray H.; HOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson José. **Fundações Privadas:** Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2009.

GUIMARÃES, Isac Pimentel; PINHO, Lorena de Andrade; LEAL, Raimundo Santos. Profissionalização da Gestão Organizacional no Terceiro Setor: Um estudo de caso na Fundação Instituto Feminino da Bahia. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília. v.13 n. 3 p. 132-148 set./dez. 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2005**. Estudos e pesquisas. Informação Econômica 8. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 4. Ed. São Paulo: Atlas: 2010.

IUDÍCIBUS, S; *et al.* **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Altas, 2010.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária:** Teoria e Prática. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

MAROCO, João. **Análise Estatística – Com Utilização do SPSS**. 2 ed. Lisboa: Gráfica Rolo e Filho, 2003.

MELO, Anamélia Cavalcanti Carvalho de. Indicadores de desempenho como instrumento de gestão das entidades do terceiro setor: um estudo das Organizações da

Sociedade Civil de Interesse Público do Estado da Paraíba. João Pessoa, 2008. 96 p. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. Eficiência produtiva no terceiro setor: Um estudo comparativo de desempenho em instituições filantrópicas asilares. São Paulo, 2009. 210 p. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo.

_____. Resultado econômico em organizações do terceiro setor: Um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba v. 1 n. 1 p. 35-44 jan./abr. 2009.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de Desempenho. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 131-153.

MOTA, Ronaldo; TORKOMIAN, Ana Lúcia Vitale. Inovação e o papel das Fundações de Apoio. **Tecnologia Cidadã**. v. 2 2011

NADER, Paulo. **Curso de direito civil: parte geral**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; LINS, Aline. A Contribuição do Contador para a Gestão das Empresas do Terceiro Setor: Uma Pesquisa de Campo no Distrito Federal. **RBGN**. São Paulo, v.9, p. 28-41, jan./abr. 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PÁDUA, E. M. M de. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. Campinas: Papyrus Editora, 2007.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e Entidades de Interesse Social – Aspectos Jurídicos, Administrativos, Contábeis e Tributários**. 4. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

RESENDE, Tomáz de Aquino. **Roteiro do Terceiro Setor**. Associações e Fundações: o que são, como instituir, administrar e prestar contas. 3. ed. Belo Horizonte: Prax, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, Disley Pereira dos. *et al.* Demonstração do Valor Adicionado: Aplicação em uma Instituição do Terceiro Setor de Minas Gerais. **Enfoque Reflexão Contábil**. v. 27 n. 3 p. 45 – 46 set. / dez. 2008.

SALAMON, Lester M. **The state of nonprofit America**. 2nd ed. New York: Brookings Institution Press, 2012.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. **Defining the nonprofit sector: A crossnational analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SIEGEL, S.; CASTELLAN, N. J. **Estatística Não-Paramétrica para as Ciências do Comportamento**. 2º ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

SILVA, José Dionísio Gomes da; TAVARES, Adilson de Lima; GONÇALVES, Rodrigo de Souza. Prestação de Contas e o Processo Decisório no Conselho de Saúde de Natal: Uma análise da percepção dos conselheiros de saúde às informações de natureza econômico-financeira. In: HERMANY, Ricardo. **Gestão Local e Políticas Públicas**. Santa Cruz do Sul: Editora IPR, 2010.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 41-68, jan./mar. 2010.

SOUZA, Domingos Carvalho de. A utilização da informação contábil na atividade pecuária do estado do Rio Grande do Norte: Um enfoque nos demonstrativos gerados para tomada de decisão. Natal, 2004. 140 p. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN.

SOUZA, Leandro Marins de. Parcerias entre a Administração Pública e o Terceiro Setor: sistematização e regulação. São Paulo, 2010. 288 p. **Tese** (Doutorado em Direito do Estado), Universidade de São Paulo.

SCHROEDER, Richard G et al. **Financial accounting: theory and analysis**. 7th ed. New York: John Wiley & Sons, 2001.

STROEHER, Angela Maria; FREITAS, Henrique. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **R. Adm. Eletrônica**, São Paulo, v.1, n.1, jan./jun. 2008

SZAZI, Eduardo; PAES, José Eduardo Sabo. **Terceiro Setor: melhores práticas regulatórias internacionais**. Brasília: Projecto Editorial, 2011.

TORRES, Leandro Vila. O Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP) como Instrumento de *Accountability* em fundações: Um Estudo com Fundações Privadas da Comarca de Ribeirão Preto. Ribeirão Preto, 2007, 223 p. **Dissertação** (Mestrado em Administração) Universidade de São Paulo.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles. **Informação contábil:** estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais. São Paulo: Atlas, 2006.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional:** influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANOTELLI, E. J. Sistemas de Informações Gerenciais: o uso da informação contábil como apoio à tomada de decisão. Belo Horizonte, Minas Gerais, 2001. 280p.
Dissertação (Mestrado) Universidade Federal de Minas Gerais.

APÊNDICE

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO COM O GESTOR



PROGRAMA MULTI-INSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva

Mestranda: Izabel de Medeiros Coelho

Este questionário destina-se ao levantamento de dados junto aos Gestores das Fundações de Apoio as IFES, com a finalidade de subsidiar pesquisa sobre a utilização da informação contábil na tomada de decisão nestas instituições.

Caracterização do Respondente

Q1 Faixa etária do respondente:

- A Menos de 25 anos
- B 25 a 35 anos
- C 36 a 45 anos
- D 46 a 55 anos
- E Mais de 55 anos

Q2 Nível de formação do respondente

- A Nível médio ou técnico
- B Graduação
- C Especialização
- D Mestrado
- E Doutorado

Q3 Tipo de instituição que a Fundação a que pertence apóia:

- A Universidade
- B Instituto Federais
- C Outros

Q4 Qual a região que a Fundação a que pertence é localizada:

- A Região SUL
- B Região SUDESTE
- C Região NORTE
- D Região NORDESTE
- E Região CENTRO-OESTE

Informação Contábil Disponível

Q5 Quais são as informações disponibilizadas pela Contabilidade? Pode marcar mais de uma alternativa.

- Q5.1 Balanço Patrimonial
- Q5.2 Demonstração do Superávit ou Déficit
- Q5.3 Demonstração da Mutação do Patrimônio Social
- Q5.4 Demonstração do Fluxo de Caixa
- Q5.5 Demonstração do Valor Adicionado
- Q5.6 Orçamento
- Q5.7 Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos
- Q5.8 Notas Explicativas
- Q5.9 Relatório de Custos
- Q5.10 Relatório de Despesas
- Q5.11 Relatório de Receitas
- Q5.12 Outro:

Oportunidade e Periodicidade das Informações Contábeis

Q6 Qual a periodicidade que a informa o contábil   disponibilizada?

- A Semanalmente a Quinzenalmente
- B Mensalmente
- C Bimestralmente a Semestralmente
- D Anualmente

Q7 As informa es contábeis são disponibilizadas oportunamente, ou seja, em tempo de serem utilizadas para tomada de decisão?

- A Sempre
- B Quase sempre
- C Nem sempre
- D Nunca

Informa o Contábil como Ferramenta de Gestão

Q8 Quais os fatores que interferem na utilidade da informa o contábil? Pode marcar mais de uma alternativa.

- Q8.1 Exposi o clara e compreensível das informa es
- Q8.2 Representa o adequada
- Q8.3 Comparabilidade
- Q8.4 Confiabilidade

Q9 Das informa es abaixo, o(a) senhor(a) utiliza alguma como ferramenta de gestão? Pode marcar mais de uma alternativa.

- Q9.1 Balanço Patrimonial
- Q9.2 Demonstração do Superávit ou Déficit
- Q9.3 Demonstração da Mutação do Patrimônio Social

- Q9.4 Demonstração do Fluxo de Caixa
Q9.5 Demonstração do Valor Adicionado
Q9.6 Orçamento
Q9.7 Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos
Q9.8 Notas Explicativas
Q9.9 Relatório de Custos
Q9.10 Relatório de Despesas
Q9.11 Relatório de Receitas
Q9.12 Outro:

Q10 Em sua opinião, qual o nível de utilização da informação contábil para fins de tomada de decisão?

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

() () () () () () () () () ()

Q11 Em sua opinião, além das informações disponibilizadas atualmente pela contabilidade, que informação adicional poderia ser fornecida para auxiliar o processo decisório?

Q12 Em sua opinião, as informações produzidas pela contabilidade podem auxiliar no processo de gestão?

- A Sempre
B Quase sempre
C Nem sempre
D Nunca

Comentários Adicionais

Q13 Neste espaço o respondente poderá colocar informações sobre a utilização da informação contábil no processo decisório.

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO COM O CONTADOR

 <p data-bbox="357 488 529 586">UnB Universidade de Brasília</p>	 <p data-bbox="703 383 946 517">UFPB UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA</p>	 <p data-bbox="1027 387 1422 521">UFRN UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE</p>
---	---	---

PROGRAMA MULTIINSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva
Mestranda: Izabel de Medeiros Coelho

Este questionário se destina ao levantamento de dados junto aos Contadores das Fundações de Apoio, com a finalidade de subsidiar pesquisa sobre a utilização da informação contábil na tomada de decisão nestas instituições.

Caracterização do respondente

Q1 Faixa Etária do Respondente:

- A Menos de 25 anos
- B 25 a 35 anos
- C 36 a 45 anos
- D 46 a 55 anos
- E Mais de 55 anos

Q2 Nível de Formação:

- A Nível técnico
- B Graduação
- C Especialização
- D Mestrado
- E Doutorado

Q3 Tipo de Instituição que a Fundação a que pertence apóia:

- A Universidade
- B Instituto Federais
- C Outros

Q4 Qual a região que a Fundação a que pertence está localizada?

- A Região SUL
- B Região SUDESTE
- C Região NORTE
- D Região NORDESTE
- E Região CENTRO-OESTE

Q10 Em sua opinião, quais as informações contábeis que deveriam ser produzidas para auxiliar o processo de tomada de decisão?

--

Comentários Adicionais

Neste espaço, o respondente poderá colocar informações sobre a disponibilização da informação contábil no processo decisório.