

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

FERNANDA DOS SANTOS JORGE

FATORES DETERMINANTES DA *ACCOUNTABILITY* NO TERCEIRO SETOR

Porto Alegre

2020

FERNANDA DOS SANTOS JORGE

FATORES DETERMINANTES DA *ACCOUNTABILITY* NO TERCEIRO SETOR

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Ivanice Vendruscolo

Porto Alegre

2020

CIP - Catalogação na Publicação

Jorge, Fernanda Dos Santos
Fatores determinantes da Accountability no Terceiro
Setor / Fernanda Dos Santos Jorge. -- 2020.
115 f.
Orientadora: Maria Ivanice Vendruscolo.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e
Contabilidade, Porto Alegre, BR-RS, 2020.

1. Accountability. 2. Prestação de contas. 3.
Terceiro Setor. 4. Gestão. I. Vendruscolo, Maria
Ivanice, orient. II. Título.

FERNANDA DOS SANTOS JORGE

FATORES DETERMINANTES DA *ACCOUNTABILITY* NO TERCEIRO SETOR

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Aprovada em: Porto Alegre, 23 de março de 2020.

BANCA EXAMINADORA:

Profa. Dra. Maria Ivanice Vendruscolo – Orientadora
PPGCONT/UFRGS

Profa. Dra. Ângela Rozane Leal De Souza
PPGCONT/UFRGS

Profa. Dra. Romina Batista de Lucena de Souza
PPGCONT/UFRGS

Prof. Dr. Walter Nunes Oleiro
FURG

Dedico este trabalho ao meu marido Roberto e ao meu filho Roberto Netto, alicerces da minha vida. Sem eles eu não teria a motivação que tenho para evoluir a cada dia. São meu propósito, meu desafio, meu sonho de família concretizado.

AGRADECIMENTOS

A Origem

Não lembro exatamente quando despertou em mim o desejo pela vida acadêmica. Apenas sei que foi ainda na graduação, embora fosse completamente inatingível àquela época. Iniciei a faculdade com 21 anos, idade em que muitos já estão em vias de se formar. A escolha foi racional e óbvia, conforme a situação exigia: precisava ser algo que eu pudesse pagar, pois já havia falhado duas vezes no vestibular da Federal e precisava ser algo que me mantivesse empregada, requisito necessário para me manter e recuperar o alto investimento o mais rápido possível. A partir desses dois requisitos, tornei-me estudante de Ciências Contábeis. Foram 6 anos e meio até a conclusão, tempo necessário para dar conta do curso financeiramente e de uma rotina que envolvia em média 18h diárias de trabalho e estudo. Ainda na FAPA, em algum momento nasceu em mim o desejo de fazer mestrado, lembro-me bem de falar disso aos quatro cantos como se quisesse anunciar ao universo e tentando ignorar o fato de que o único mestrado em Contabilidade na época era o da Unisinos, cujo investimento era algo completamente fora dos meus padrões financeiros. Formei-me contadora em 14 de fevereiro de 2008. Ainda lembro o frio na barriga na primeira vez que me perguntaram minha profissão e eu pude inflar o peito e dizer – Contadora! Era um orgulho que não cabia em mim. Ter uma graduação era algo completamente fora da realidade na qual nasci e cresci. Os anos se passaram, minhas expectativas de melhorar de vida e ter um emprego que me permitisse ser independente se concretizaram e o sonho de me tornar mestre esteve sempre lá, na caixinha dos sonhos a serem realizados. Revisitar essa história, para mim, é impositivo e me faz lembrar porque estou aqui hoje e como cheguei.

A Concretização

12 anos depois de me tornar contadora, torno-me mestre. Foi tempo suficiente para evoluir na carreira, concluir uma especialização, tornar-me mãe e realizar sonhos materiais, os quais nunca imaginei na vida. Até aqui eu estive cercada de muitas pessoas que cruzaram o meu caminho e me ajudaram nessa jornada. Começo agradecendo à minha mãe, que me deu o bem mais precioso, a vida e vivenciou ao meu lado e de meus irmãos situações muito difíceis, mas que nunca me fizeram perder a fé e a esperança de dias melhores. Agradeço à minha amiga e comadre Sabrina, que esteve ao meu lado na

graduação e sempre acreditou em mim. Nela encontrei o sentido real de amizade. Agradeço à Diretoria e aos colegas da Sociedade Brasileira de Computação -SBC, empresa que me acolhe há 15 anos, onde eu tive muitos aprendizados pessoais e profissionais e, principalmente, onde reforcei o meu desejo de contribuir para o Terceiro Setor. Agradeço em especial à Profa. Renata Galante e ao Prof. Carlos Ferraz, por me disponibilizar o tempo e o apoio, necessários para concluir essa etapa. Agradeço aos professores e colegas do PPGCONT, que tanto me ensinaram em todos os sentidos, que me inspiram e me motivam, cada um a seu jeito, a sua maneira, são pessoas que levarei para vida. De forma muito especial agradeço às minhas colegas, Lauren, Josiane e Vanessa pelos “respiros” durante o sufoco. O apoio e palavras de incentivo foram fundamentais e fizeram muita diferença nos momentos mais difíceis. Vocês são ainda mais lindas por dentro. Agradeço à minha orientadora, Profa. Maria Ivanice, que abraçou meu projeto, me incentivou e entendeu as minhas limitações. Sempre lembrarei que em nossa primeira conversa ela pegou na minha mão e disse algo que ecoou em meus ouvidos nos momentos mais difíceis: - Nunca, nunca, desista! Obrigada de coração! Agradeço aos meus amigos e familiares pelo suporte no dia a dia e energias positivas. A vida é feita de parcerias, de dividir, de somar e vocês fazem parte disso. Finalmente, agradeço ao meu marido Roberto, que pai! que esposo! que amigo você é e foi durante todos esses anos juntos. Desde que você chegou na minha vida, ela se torna melhor a cada dia. “Eu [definitivamente] acertei o pulo quando te encontrei.”

A todos aqui citados, saibam que me ajudaram a realizar um sonho!

Muito obrigada!

"Somos assim: sonhamos o voo, mas tememos a altura. Para voar é preciso ter coragem para enfrentar o terror do vazio. Porque é só no vazio que o voo acontece. O vazio é o espaço da liberdade, a ausência de certezas. Mas é isso o que tememos: o não ter certezas. Por isso trocamos o voo por gaiolas. As gaiolas são o lugar onde as certezas moram."

Fiódor Dostoiévski, em Os Irmãos
Karamazov

RESUMO

Jorge, F. S. (2020). Fatores Determinantes da *Accountability* no Terceiro Setor. (Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal do Rio Grande do Sul).

A *accountability*, no contexto das organizações, vem sendo relacionada com a prática de prestação de contas às partes interessadas, a partir da qual essas adquirem a capacidade de julgamento e responsabilização, podendo exercê-los quanto ao desempenho de tais entidades. Considerando que o segmento do Terceiro Setor é composto de entidade sem fins lucrativos (ESFL's), as quais se mantêm por meio de recursos públicos e privados advindos, principalmente, de doações, parcerias e subvenções, este trabalho objetiva analisar os fatores determinantes da prática de *accountability* nas organizações do Terceiro Setor. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa-quantitativa e realizada em duas etapas por meio de um levantamento. Na primeira etapa foram realizadas 3 entrevistas com gestores de ESFL's, onde se obtiveram insumos para a elaboração do questionário, que foi aplicado na segunda etapa. Os questionários foram enviados a uma população composta por 182 instituições, dos quais foram obtidos 41 questionários válidos, que compõem a amostra final do estudo. Os dados obtidos por entrevista foram analisados pelo método de análise de conteúdo e os dados obtidos por questionário pela estatística descritiva e pela correlação de Spearman, com o auxílio do *software* SPSS 13.0. Os resultados obtidos indicam que os elementos de *accountability* voluntários são mais divulgados que os obrigatórios e que os mecanismos mais utilizados para tal são, respectivamente, o *site* da entidade, disponibilidade de acesso físico aos documentos, relatórios impresso e digital e mídias sociais. Nas análises sobre os fatores que impactam a prática de *accountability* das ESFLs, as evidências apontam que a divulgação de elementos de *accountability* é mais influenciada pelas variáveis utilizadas para medir a dependência de recursos, a imposição legal, as práticas de planejamento e de gestão e as práticas contábeis, nesta ordem. Enquanto que, a utilização de mecanismos de *accountability*, é influenciada pelas práticas de medição e acompanhamento de resultados, a estrutura organizacional e a dependência de recursos, respectivamente. Assim, as evidências encontradas neste estudo podem contribuir para os gestores de entidades do Terceiro Setor, norteando aspectos de gestão vinculados à prática de *accountability*. Ademais, no âmbito acadêmico, contribui para o enriquecimento da literatura e debate do tema, a partir da identificação e do levantamento de elementos e mecanismos de *accountability* e da análise sobre a influência de características e práticas de gestão no processo de prestação de contas como um todo, algo ainda não explorado anteriormente em outros estudos.

Palavras-chave: *Accountability*. Prestação de contas. Terceiro Setor. Gestão.

ABSTRACT

Jorge, F.S. (2020). Determining factors of Accountability in the Third Sector. (Master's Dissertation, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul).

The term *Accountability*, in the context of organizations, has been associated with the practice of accountability to the stakeholders, from which their judgment and responsibilities are acquired, and which they can exercise regarding the performance of such entities. Considering that the Third Sector segment is composed of Nonprofit Organizations (NPO), which are maintained through public and private resources, mainly from donations, partnerships and subsidies, this study aims to analyze the determinants of *accountability* in Third Sector organizations. It is a descriptive research, with a qualitative-quantitative approach and carried out in two stages through interviews and survey. In the first stage, 3 interviews were conducted with NPO's managers, where inputs were obtained, for the preparation of a questionnaire which were applied, later, in the second stage. The questionnaire was sent to a population composed of 182 institutions, from which 41 valid questionnaires were obtained, which make up the final sample of the study. The data, obtained by interview, were analyzed using the content analysis method and data obtained by questionnaire used descriptive statistics and Spearman correlation, supported by SPSS 13.0 software. The obtained results indicate that elements of voluntary *accountability* are more disseminated than the mandatory ones and that the most used mechanisms for this are, respectively, the entity's website, availability of physical access to documents, printed and digital reports and social media. In the analysis of the factors that impact the *accountability* practice of NPOs, the evidence points out that the disclosure of elements of *accountability* is more influenced by the variables used to measure resource dependence, legal enforcement, planning and management practices and accounting practices, in that order. While, the use of *accountability* mechanisms is influenced by the practices of measurement and monitoring of results as the organizational structure and the dependence on resources, respectively. Therefore, the evidence found in this study can contribute to the managers of Third Sector entities, guiding aspects of management linked to the practice of *accountability*. Furthermore, in the academic field, it contributes to the enrichment of the literature and debate of the theme, based on the identification and survey of elements and mechanisms of *accountability* and the analysis of the influence of characteristics and practices in the *accountability* process as a whole, something that has not been explored previously in other studies.

Keywords: Accountability. Social reports. Third Sector. Management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Relação entre o Estado, o mercado e o terceiro Setor	27
Quadro 1 - Síntese dos órgãos reguladores das ESFLs	29
Figura 2 - Visão sistêmica do terceiro setor	31
Figura 3 - Desenho da pesquisa.....	41
Figura 4 - Detalhamento dos instrumentos de coleta de dados por etapas da pesquisa	42
Quadro 2 - Características dos gestores entrevistados.....	44
Quadro 3 - Detalhamento do questionário por modalidade de dados coletados	50
Quadro 4 - Relação das seções de apresentação dos resultados e sua relação com as etapas de coleta.....	54
Figura 5 - Síntese dos achados nas correlações para elementos de <i>accountability</i>	92
Figura 6 - Síntese dos achados nas correlações para mecanismos de <i>accountability</i>	93

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição regional das Organizações da Sociedade Civil brasileiras em 2016	23
Tabela 2 - Distribuição da amostra por região	47
Tabela 3 - Caracterização das entidades que compõem a amostra final	48
Tabela 4 - Condição do contador nas instituições da amostra.....	49
Tabela 5 - Caracterização dos respondentes do questionário	49
Tabela 6 - Estatística descritiva dos elementos de <i>accountability</i>	57
Tabela 7 - Análise da frequência de divulgação dos elementos de <i>accountability</i> por instituição.....	58
Tabela 8 - Estatística descritiva dos mecanismos de <i>accountability</i>	61
Tabela 9 - Análise da frequência de utilização dos mecanismos de <i>accountability</i> por instituição.....	63
Tabela 10 - Análise conjunta dos elementos e mecanismos de <i>accountability</i> por instituição	64
Tabela 11 - Resumo da análise conjunta de elementos e mecanismos de <i>accountability</i>	66
Tabela 12 - Estatística descritiva das práticas de planejamento e gestão	67
Tabela 13 - Estatística descritiva das práticas contábeis	68
Tabela 14 - Estatística descritiva das práticas de medição e acompanhamento de resultados	69
Tabela 15 - Estatística descritiva de estrutura organizacional.....	70
Tabela 16 - Estatística descritiva da interação com <i>stakeholders</i>	71
Tabela 17 - Estatística descritiva da dependência de recursos	72
Tabela 18 - Estatística descritiva de imposição legal	73
Tabela 19 - Correlação entre elementos de <i>accountability</i> e as práticas de planejamento e gestão.....	74
Tabela 20 - Correlação entre elementos de <i>accountability</i> e as práticas contábeis.....	76
Tabela 21 - Correlação entre elementos de <i>accountability</i> e as práticas de medição e acompanhamento de resultados	78
Tabela 22 - Correlação entre elementos de <i>accountability</i> e estrutura organizacional	79
Tabela 23 - Correlação entre elementos de <i>accountability</i> e interação com os <i>stakeholders</i>	80
Tabela 24 - Correlação entre elementos de <i>accountability</i> e dependência de recursos.....	82

Tabela 25 - Correlação entre elementos de <i>accountability</i> e imposição legal.....	83
Tabela 26 - Correlação entre mecanismos de <i>accountability</i> e práticas de planejamento e gestão	85
Tabela 27 - Correlação entre mecanismos de <i>accountability</i> e as práticas contábeis	86
Tabela 28 - Correlação entre mecanismos de <i>accountability</i> e práticas de medição e acompanhamento de resultados	87
Tabela 29 - Correlação entre mecanismos de <i>accountability</i> e estrutura organizacional.....	88
Tabela 30 - Correlação entre mecanismos de <i>accountability</i> e interação com os <i>stakeholders</i>	89
Tabela 31 - Correlação entre mecanismos de <i>accountability</i> e dependência de recursos	90
Tabela 32 - Correlação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e imposição legal	91

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABONG	Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais
CEBAS	Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
DR	Dependência de Recursos
EO	Estrutura Organizacional
IE	Interação com <i>Stakeholders</i>
IL	Imposição Legal
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada
ESFL	Entidade sem Fins Lucrativos
ITG	Interpretação Técnica Geral
OSC	Organização da Sociedade Civil
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PC	Práticas Contábeis
PMAR	Práticas de Medição e Acompanhamento de Resultados
PPG	Práticas de planejamento e Gestão

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.2	OBJETIVOS	18
1.2.1	Objetivo geral	18
1.2.2	Objetivos específicos	19
1.3	JUSTIFICATIVA.....	19
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	22
2	REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1	CARACTERIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR	25
2.2	A <i>ACCOUNTABILITY</i> NO CONTEXTO DO TERCEIRO SETOR	31
2.3	TEORIA DOS STAKEHOLDERS NO CONTEXTO DA <i>ACCOUNTABILITY</i>	34
2.4	ESTUDOS CORRELATOS.....	37
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	41
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	42
3.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS ADOTADOS NA ETAPA 1.....	43
3.2.1	Definição da população-alvo da etapa 1	44
3.2.2	Caracterização da amostra final da etapa 1	44
3.2.3	Coleta de dados da etapa 1 – entrevista	45
3.2.4	Análise dos dados da etapa 1 – entrevista	45
3.3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS ADOTADOS NA ETAPA 2	46
3.3.1	Definição da população-alvo da etapa 2	46
3.3.2	Caracterização da amostra final da etapa 2	46
3.3.3	Coleta de dados da etapa 2 – questionário	50
3.3.4	Análise dos dados da etapa 2 – questionário	51
3.3.5	Procedimentos de validação e confiabilidade do questionário	52
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	54
4.1	ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ELEMENTOS DE <i>ACCOUNTABILITY</i>	54
4.2	ANÁLISE DOS PRINCIPAIS MECANISMOS DE <i>ACCOUNTABILITY</i>	60
4.3	SÍNTESE DOS ELEMENTOS E MECANISMOS DE <i>ACCOUNTABILITY</i>	64
4.4	ANÁLISE DAS PRÁTICAS E CARACTERÍSTICAS DE GESTÃO DAS ENTIDADES.....	67
4.4.1	Práticas de planejamento e gestão	67
4.4.2	Práticas contábeis	68

4.4.3 Práticas de medição e acompanhamento de resultados.....	69
4.4.4 Estrutura organizacional.....	70
4.4.5 Interação com <i>stakeholders</i>	71
4.4.6 Dependência de recursos	72
4.4.7 Imposição legal	73
4.5 ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE OS ELEMENTOS E OS MECANISMOS DE ACCOUNTABILITY E AS PRÁTICAS E CARACTERÍSTICAS DE GESTÃO DAS ESFLs.	74
4.5.1 Relação entre os elementos de <i>accountability</i> e as práticas de planejamento e gestão	74
4.5.2 Relação entre os elementos de <i>accountability</i> e as práticas contábeis	76
4.5.3 Relação entre os elementos de <i>accountability</i> e as práticas de medição e acompanhamento de resultados.....	77
4.5.4 Relação entre os elementos de <i>accountability</i> e estrutura organizacional.....	79
4.5.5 Relação entre os elementos de <i>accountability</i> e interação com os <i>stakeholders</i>	80
4.5.6 Relação entre os elementos de <i>accountability</i> e dependência de recursos.....	82
4.5.7 Relação entre os elementos de <i>accountability</i> e imposição legal.....	83
4.5.8 Relação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e as práticas de planejamento e gestão	85
4.5.9 Relação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e as práticas contábeis.....	86
4.5.10 Relação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e as práticas de medição e acompanhamento de resultados.....	87
4.5.11 Relação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e estrutura organizacional.....	88
4.5.12 Relação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e interação com os <i>stakeholders</i> .	89
4.5.13 Relação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e dependência de recursos.....	90
4.5.14 Relação entre os mecanismos de <i>accountability</i> e imposição legal.....	91
4.5.15 Síntese dos resultados encontrados nas correlações	91
4.6 SÍNTESE DOS RESULTADOS À LUZ DA TEORIA DOS <i>STAKEHOLDERS</i>	94
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	95
5.1 RESULTADOS ENCONTRADOS	95
5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	100
REFERÊNCIAS.....	102
APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA	110
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO	112

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor é um termo que representa um conjunto formado por Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFLs), cujo objetivo frequentemente está relacionado à prática do bem social. Muito embora essas instituições façam parte da sociedade há muitos anos, é recente sua visibilidade junto à opinião pública (Coelho, 2000). Tal fato pode ser explicado pelo seu crescimento global nos últimos anos, em tamanho e destaque, o que chamou a atenção do Estado, que passou a reconhecer o papel que tais organizações desempenham no desenvolvimento da sociedade (Connolly, Hyndman & Mcconville, 2013).

Devido a suas particularidades e principalmente por não terem como objetivo os lucros, essas organizações enfrentam desafios para manter sua sustentabilidade (Lima, 2009; Carneiro, Oliveira & Torres, 2011; Zittei, Politelo & Scarpin, 2016). Esses desafios exigem que novas posturas sejam adotadas, sobretudo no que diz respeito ao uso de ferramentas de gestão, as quais proporcionam maior transparência, avaliação e monitoramento do impacto das atividades, além de agilidade na captação de recursos (Silva, Costa & Gómez, 2011).

Dentre esses desafios, um aspecto peculiar nessas instituições é a dependência de recursos externos para o financiamento de suas atividades (Buckmaster, 1999; Cunha & Matias-Pereira, 2012; Portulhak, Delay & Pacheco, 2015). Estes, normalmente, têm origem em doações de contribuintes individuais, parcerias com empresas privadas e subvenções governamentais. Essa dependência reforça a necessidade que essas instituições têm de prestar contas à sociedade das suas atividades e da utilização dos recursos captados, a fim de fortalecer a relação de confiança com seus apoiadores (Buckmaster, 1999; Cunha & Matias-Pereira, 2012; Portulhak et al., 2015). Nesse sentido, a Teoria dos *Stakeholders* defende que fornecer informação de qualidade às partes interessadas pode aumentar a legitimidade da instituição, fidelizando seus apoiadores e garantindo a sua sobrevivência institucional (Connolly et al., 2013). A crescente competição entre as organizações sem fins lucrativos para obtenção de recursos, intensificada pela pressão das partes interessadas para que a prestação de serviços seja feita de forma eficiente (Nobari, 2015; Melão, Guia & Amorim, 2017), faz com que a disponibilidade de informações seja um dos fatores capazes de afetar a eficiência e a sustentabilidade dessas organizações (Trussel & Parsons, 2008).

Nesse contexto, alguns estudos têm abordado as práticas de *accountability* em organizações do Terceiro Setor, buscando analisar seus benefícios e suas implicações

(Miranda, Oliveira, Feitosa & Rodrigues, 2009; Carneiro et al., 2011; Costa, Ramus & Andreaus, 2011; Portulhak et al., 2015; Silva, 2016). O conceito de *accountability* tem sido relacionado à responsabilidade do gestor em prestar contas de seus atos aos seus *stakeholders*, disponibilizando dados e informações que possam auxiliar no julgamento sobre o seu desempenho (Medeiros, Crantschaninov & Silva, 2013; Silva, 2016; Tondolo, Camargo & Sarquis, 2016). No âmbito do Terceiro Setor, essa prática transcende a publicação de relatórios anuais com dados de projetos e informações contábeis das instituições, pois também representa uma postura de responsabilidade dos gestores mediante seus apoiadores, ao passo que se transforma em um instrumento de gestão para atender aos públicos interno e externo (Falconer, 1999; Silva, 2016).

Contudo, os benefícios gerados pela prática de *accountability* não garantem pressupostos suficientes para que as organizações do Terceiro Setor dediquem seus esforços a fim de divulgar as informações sobre o seu desempenho e a sua atuação (Carneiro et al., 2011). Algumas pesquisas indicam que as instituições sem fins lucrativos não divulgam suas informações, exceto quando se trata de uma exigência legal (Lima, 2009; Carneiro et al., 2011; Zittei et al., 2016).

Os normativos e as formalidades específicas a que essas instituições estão expostas (Voese & Reptczuk, 2011; Reheul, Caneghem & Verbruggen, 2014), os custos despendidos para gerar a informação (Cruz, 2010), o entendimento por parte das instituições sobre o que é importante divulgar aos *stakeholders* (Lima, 2009; Silva, 2016) e o uso de indicadores para o gerenciamento e a medição de desempenho (Buckmaster, 1999; Wadongo, 2014), constituem alguns dos aspectos que podem afetar a prática de *accountability* realizada pelas instituições sem finalidade de lucro.

Também no âmbito do Terceiro Setor, a *accountability* constitui uma ferramenta que legitima as ações tomadas pelos gestores e aumenta a confiabilidade sobre a condução de uma organização (Portulhak et al., 2015). Portanto, representa um procedimento a ser seguido pelas entidades, tanto para atender a órgãos regulamentadores e fiscalizadores, quanto para captar recursos junto aos seus doadores atuais e potenciais, bem como concorrer à realização de projetos voltados a seu objetivo (Portulhak et al., 2015).

Ademais, conforme destacam Araújo, Carneiro, Lovo e Silva (2015), a falta de qualidade na prestação de contas, ocasionada pela não evidenciação de informações relevantes, pode influenciar na captação de doações, dificultar a tomada de decisão dos

gestores e de outros usuários da informação contábil e de gestão, o que conseqüentemente, prejudica a atuação da instituição no sentido de contribuir para com a sociedade.

Diante de tais constatações, estudos anteriores tiveram como foco principal a investigação a respeito do nível de evidenciação e o seu processamento no âmbito das ESFLs (Behn, DeVries & Lin, 2010; Flach & Gonçalves, 2013; Mário, Paula, Alves & Jupetipe, 2013; Brito & Perez, 2014; Araújo et al., 2015; Zittei et al., 2016; Santos, Ohayon & Pimenta, 2017; Nascimento, Rabelo & Viotto, 2020). Em contraponto, há poucos estudos que abordam as condições e as motivações que determinam sua prática (Said, Abidin, & Nasir; 2013; Pacheco, Macagnan e Seibert; 2016).

Nesse contexto, a presente pesquisa tem como finalidade abordar os fatores que afetam o processo de prestação de contas das entidades do Terceiro Setor, partindo da identificação dos elementos e dos mecanismos utilizados pelos gestores para, em um segundo momento, correlacioná-los com práticas e características de gestão destas instituições.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando os benefícios gerados pela prática de *accountability* para as instituições do Terceiro Setor e o papel relevante exercido por estas no contexto econômico e social, ressaltado pela preocupação com fatores que podem influenciar a divulgação de informações por parte dessas entidades, a questão que motiva a presente pesquisa é: *quais são os fatores determinantes da prática de accountability nas entidades do Terceiro Setor?*

1.2 OBJETIVOS

Para tal, apresenta-se o objetivo geral deste estudo, bem como os objetivos específicos necessários para responder ao problema de pesquisa.

1.2.1 Objetivo geral

Considerando os aspectos abordados na construção do problema de pesquisa, o objetivo geral deste estudo é analisar os fatores determinantes da prática de *accountability* nas entidades do Terceiro Setor.

1.2.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar os principais elementos divulgados pelas entidades sem fins lucrativos em seu processo de *accountability*;
- b) identificar os principais mecanismos utilizados pelas ESFLs para divulgação de informações em seu processo de *accountability*; e
- c) analisar a relação das práticas e características de gestão com o processo de *accountability* nas ESFLs.

1.3 JUSTIFICATIVA

A relevância deste estudo pode ser fundamentada a partir de três perspectivas, sendo a primeira delas a social, ao passo que a atuação das organizações do Terceiro Setor repercute na sociedade de forma ampla e direta (Cruz, Soares Junior, Silva & Siqueira, 2010). Essa atuação ocorre, principalmente, por meio de ações e disponibilização de serviços a grupos de indivíduos vulneráveis socialmente (Brito & Perez, 2014), colocando essas entidades em um patamar importante em países em desenvolvimento (Sabert & Graham, 2014), como é o caso do Brasil. No entanto, mesmo atuando como um agente auxiliar do Estado, o Terceiro Setor foi negligenciado por muitos anos (Mcgill & Wooten, 1975), porém o crescimento das organizações sem fins lucrativos (Ipea, 2018) ocasionou uma mudança na sua relevância e no seu papel na sociedade (Cruz et al., 2010; Ribeiro, Freitas Neto & Barbosa, 2019).

No Brasil, o desenvolvimento e a atuação do Terceiro Setor têm sido acompanhados pelo Governo por meio de pesquisas e levantamentos que buscam entender o papel desempenhado por essas entidades e a sua influência no contexto econômico e social do país. Uma pesquisa recente do Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2018) – mostrou que, entre 2010 e 2016, houve um crescimento acumulado (em número de estabelecimentos) na ordem de 56%. Essa expansão evidencia a relevância dessas entidades para a sociedade porque seus serviços atendem a diversas demandas sociais; além disso, há uma participação crescente na dimensão econômica nacional e internacional (Ribeiro et al., 2019). Logo, o conhecimento sobre o Terceiro Setor gerado neste estudo é indispensável

para o entendimento do amplo contexto social em que vivemos (Werther Jr. & Berman, 2001).

Em razão de suas particularidades e, especialmente, por conta de suas fontes de recursos externos, as organizações sem fins lucrativos necessitam legitimar suas ações a fim de alcançar a confiança da comunidade, do Governo e demais partes interessadas, demonstrando que agem conforme as expectativas depositadas nelas, o que, segundo Pacheco et al. (2016) pode ser considerado uma espécie de contrato social entre as organizações e a sociedade. Ainda, de acordo com os mesmos autores, as literaturas nacional e internacional pouco exploram o Terceiro Setor, mas, considerando sua relevância na economia, são recomendados estudos para averiguar se elas entregam o que de fato prometem como produto social (Pacheco et al., 2016), sendo a *accountability* um mecanismo essencial para tal verificação.

A segunda perspectiva que fundamenta este estudo é a mercadológica e decorre, dentre outros motivos, do aumento de ESFL's nos últimos anos, gerando competitividade por recursos humanos e financeiros (Neto, Araújo & Fregonesi, 2006; Behn et al., 2010; Cruz, Quandt, Martins & Silva, 2010; Araújo et al., 2015). Nessa ótica, ainda que as instituições sem fins lucrativos não estejam expostas à tradicional competição do mercado, comum no segundo setor (Lugoboni, Cabral, Chiroto & Zittei, 2018), estas competem por recursos financeiros e humanos junto à sociedade para financiamento de seus projetos e objetivos (Neto et al., 2006; Behn et al., 2010; Cruz et al., 2010; Araújo et al., 2015). Desse modo, o Terceiro Setor está, inevitavelmente, vinculado à economia capitalista, podendo extrair dela vantagens competitivas (Camargo, Suzuki, Ueda, Sakima, & Ghobril, 2002).

Apesar de essas entidades, devido à sua condição, usufruírem de auxílios governamentais por meio de editais e projetos, o levantamento recente do Ipea (<https://www.ipea.gov.br/>, recuperado em 07 de julho de 2019), apontou que apenas uma parcela minoritária efetivamente acessa os recursos públicos de origem federal, dado que entre 2010 e 2018 somente 2,7% das entidades brasileiras receberam algum tipo de recurso financeiro do Governo Federal, correspondendo a 0,5% do total previsto no Orçamento Geral da União. O estudo limita-se a apresentar os dados e não discorre sobre as causas para tais resultados, contudo esses números evidenciam, além de outras questões, a necessidade que essas instituições têm de encontrar alternativas que possibilitem seu autofinanciamento. Assim, esse levantamento demonstra que a diversificação das fontes de recursos é uma necessidade premente para essas instituições e, considerando que tais

entidades também se financiam com recursos privados advindos tanto de pessoas físicas quanto jurídicas (Dall’Agnol, Tondolo, Tondolo & Sarquis, 2017), surge então a necessidade de buscar estratégias para demonstrar às partes interessadas que a entidade é eficiente na aplicação dos recursos a ela confiados.

É nesse contexto que *accountability* se estabelece não apenas como um instrumento de controle, mas também como um apoio na captação de recursos, por se constituir de uma prestação de contas abrangente que permite a avaliação da conduta da instituição (Rodrigues, Vilas Boas, Lira, Costa & Sá, 2013). Isso posto, a divulgação de informações detalhadas à comunidade, por meio de relatórios e informações contábeis, favorece a transparência das ESFL’s, criando uma estratégia competitiva que possibilita que demonstrem quem são e quais seus reais objetivos (Carneiro et al., 2011). Portanto, compreender os fatores determinantes dessa prática, contribui com a ampliação da *accountability* no Terceiro Setor.

Nesse cenário, surge então a terceira perspectiva que ampara este estudo, que consiste em abordar processos de gestão que possam auxiliar na continuidade das organizações sem finalidade de lucro. De acordo com os resultados da pesquisa de Said et al. (2013), as práticas de gestão utilizadas pelas entidades podem afetar positivamente seu nível de *accountability*, em especial quando estas estão estrategicamente definidas em consonância com a missão e os objetivos da organização. Importa destacar que, embora o lucro não seja a finalidade principal dessas entidades, administrar seus recursos por meio de uma gestão eficiente é essencial para que alcancem seus objetivos (Cunha, Carpes & Utzig, 2014). Todavia, na medida que essas instituições possuem características singulares de gestão e de funcionamento, os processos de prestação de contas e a avaliação de desempenho parecem ser mais complexos do que em empresas com fins lucrativos (Costa et al., 2011; Rodrigues et al., 2013). Além disso, muitas das entidades do Terceiro Setor surgiram por iniciativa de pessoas sem experiência em gestão e, por conta disso, apresentam muitas dificuldades na sua administração (Neto et al., 2006; Mário et al., 2013). Assim, se por um lado há a necessidade em aprimorar os processos de gestão, por outro há a dificuldade em adaptar esses processos para a realidade do segmento.

Acrescenta-se que, conforme afirma Ribeiro e Timóteo (2012), há uma demanda por novos métodos e adoção de controles nas organizações do Terceiro Setor, visto que a falta de controles internos dificulta a apresentação da prestação de contas às partes interessadas, o que reflete na transparência das ações desenvolvidas. A prática de *accountability* tem sido

amplamente discutida nos segmentos público e privado nos últimos anos, tendo como foco a responsabilidade social (Silva, 2016); contudo, pesquisas que abordam a prática *accountability* no âmbito do Terceiro Setor ainda são limitadas (Rodrigues et al., 2013; Brito & Perez, 2014). Olak e Nascimento (2010) contribuem para o debate afirmando que há muitos motivos pelos quais as entidades sem fins lucrativos brasileiras não cultivam a transparência.

Dessa forma, entendendo que a prestação de contas aos financiadores constitui um processo de fundamental importância para essas entidades, pois é por meio dessa ferramenta que os financiadores são comunicados sobre a aplicação dos recursos doados (Cunha & Matias-Pereira, 2012), a *accountability* se estabelece com um dos instrumentos capazes de promover a transparência de forma eficaz aos múltiplos *stakeholders* do Terceiro Setor. Por consequência, identificar os fatores que influenciam a prática *accountability* no Terceiro Setor auxilia na melhoria do processo de gestão das entidades que dele fazem parte, pois, segundo Pereira (2015), a competência de uma empresa em fazer uso eficiente e eficaz dos recursos, otimizando os seus resultados, reflete-se não somente nas suas condições de sobrevivência, mas também na sobrevivência do segmento onde está inserida.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A partir de um estudo recente, o Ipea (2018) identificou a existência de aproximadamente 820 mil instituições de Terceiro Setor com Cadastros Nacionais de Empresas Jurídicas (CNPJs) ativos. O Mapa das Organizações da Sociedade Civil, que apresenta o levantamento do Terceiro Setor brasileiro, mostra que essas instituições se dividem em:

- a) 709 mil (86%) associações privadas;
- b) 99 mil (12%) organizações religiosas; e
- c) 12 mil (2%) fundações privadas.

Em termos geográficos, todos os municípios brasileiros possuem, pelo menos, uma entidade do Terceiro Setor (Ipea, 2018), distribuídas regionalmente, conforme pode ser visualizado na Tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição regional das Organizações da Sociedade Civil brasileiras em 2016

Região	Número de Instituições	(%)
Sudeste	325.376	40
Nordeste	205.300	25
Sul	157.898	19
Centro-Oeste	64.242	8
Norte	67.370	8
Total	820.186	100%

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados do Ipea (2018).

Conforme pode ser visualizado na Tabela 1, há predominância de instituições na região Sudeste (40%), seguido do Nordeste com 25%. O Sul do país fica em terceiro lugar abrigando 19% do total das instituições e o Centro-Oeste e o Norte empatam com 8% cada.

O mesmo estudo evidencia a variabilidade de entidades com diferentes estruturas que agregam ao setor, sendo que a partir dos dados de trabalhadores com vínculo formal é possível pressupor que boa parte dessas entidades não possui estrutura administrativa e quadro funcional especializado para lidar com práticas de gestão que exigem maior complexidade. Assim sendo, esta dissertação apresenta algumas delimitações, as quais são expostas a seguir.

Primeiramente, para seleção da amostra, não foram estabelecidos critérios quanto à estrutura, à natureza jurídica, ao ramo de atuação, ao tempo de constituição e à região das ESFLs. Por consequência, a amostra é composta por instituições que representam a variabilidade apontada no estudo do Ipea as quais são descritas e analisadas no sentido de inferir se possuem influência na prática de *accountability*, principal objetivo deste estudo. Dessa maneira, os dados foram coletados nas instituições brasileiras do Terceiro Setor, cuja amostra foi definida por critérios que são expostos na seção correspondente.

Não está no escopo desta pesquisa verificar a qualidade e a adequação dos elementos e dos mecanismos utilizados no processo de *accountability* das ESFLs brasileiras, uma vez que o foco está em determinar quais são os mais utilizados e reconhecidos pelas organizações.

Este estudo apresenta os elementos que embasam a pesquisa a ser realizada, em cinco capítulos. O primeiro, trata-se da introdução que apresenta o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa, a delimitação e a estrutura do estudo. O

segundo capítulo traz o referencial teórico, com a abordagem dos conceitos relacionados com a caracterização do Terceiro Setor, da *accountability* e da teoria dos *stakeholders*. Posteriormente, no terceiro capítulo, são expostos os procedimentos metodológicos utilizados em cada etapa do estudo. No quarto capítulo são apresentados os dados com suas respectivas análises e, finalmente, no quinto e último capítulo, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, é apresentado o referencial teórico que embasa esta pesquisa e auxilia na compreensão de conceitos relacionados à prática de *accountability* no Terceiro Setor. Para tanto, inicialmente explorar-se-á os conceitos relativos ao Terceiro Setor, de forma a esclarecer seu histórico, sua estrutura e suas especificidades. Na sequência, discute-se o conceito de *accountability* a fim de averiguar como essa prática está vinculada com a divulgação das ações por parte das organizações sem fins lucrativos aos seus *stakeholders*. Ademais, busca-se identificar as pesquisas anteriores relacionadas ao tema, bem como explicitar como a teoria dos *stakeholders* pode auxiliar na compreensão e na reflexão sobre os resultados do estudo, haja vista o seu potencial para uma maior compreensão sobre como os interesses das partes interessadas impactam na organização.

2.1 CARACTERIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

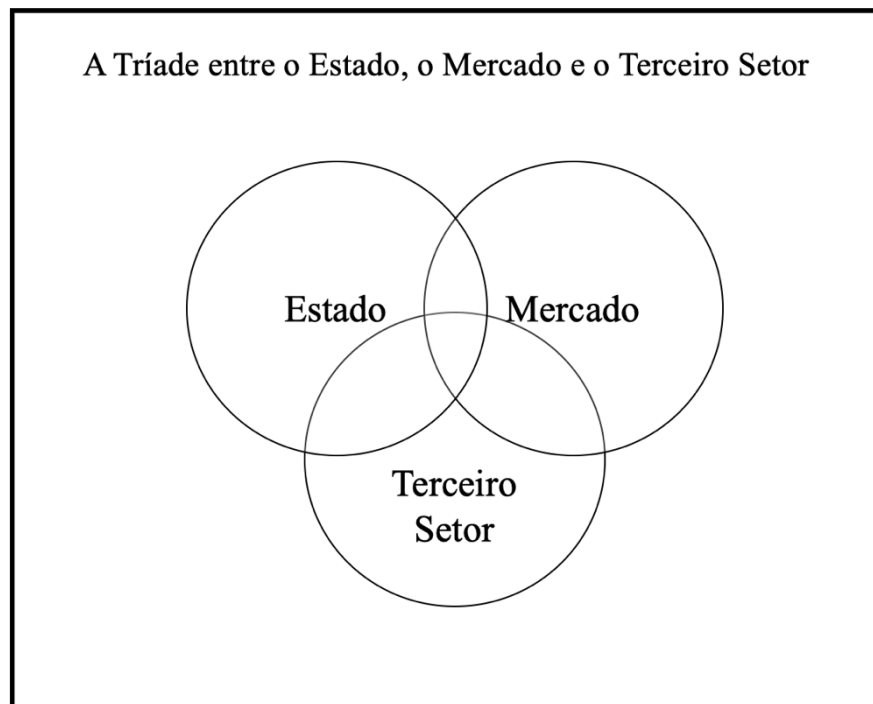
O termo Terceiro Setor vem sendo utilizado para designar um conjunto diversificado de instituições, englobando organizações sem fins lucrativos que possuem como princípio a participação voluntária e a atuação fora do âmbito governamental (Falconer, 1999; Ioschpe, 2000; Olak & Nascimento, 2010; Salamon & Sokolowski, 2016). Para entender a atuação desse segmento e qual o seu papel no contexto social e econômico, faz-se necessário revisitar o caminho percorrido por essas instituições. De acordo com Coelho (2000), o termo Terceiro Setor foi utilizado pela primeira vez na década de 1970 por pesquisadores dos Estados Unidos e, posteriormente, passou a ser utilizado também por pesquisadores europeus na década de 1980.

A origem desse termo advém da divisão dos setores que constituem a economia, sendo eles: primeiro setor, que é composto pela administração pública, o Estado, responsável por gerir e conservar o patrimônio, os serviços e os interesses da sociedade; o segundo setor, onde estão inseridas as empresas comerciais com finalidade de lucro; e o terceiro setor, constituído por organizações privadas sem finalidade lucrativa e com interesse social (Albuquerque, 2006; Olak, Slomski & Alves, 2008). Para Chenhall, Hall e Smith (2010), essas organizações possuem um papel central na prestação de serviços de assistência social.

No meio acadêmico e social, a denominação dessas organizações não é um consenso entre os autores, já que utilizam variadas terminologias. Para ilustrar, citamos as organizações não governamentais (ONGs), que não são reconhecidas juridicamente no Brasil (Brito & Perez, 2014), mas são um dos tipos de instituições mais populares no país (Coelho, 2000). O mesmo acontece com a terminologia de origem anglo-saxônica ou americana que utiliza, respectivamente, os termos *Nonprofit Organization* e *Not-For-Profit Organization* (Silva, 2016). Já Salamon e Sokolowski (2016) afirmam que o termo Terceiro Setor e seus vários cognatos englobam uma variedade de instituições e, por esse motivo, é considerado um conceito intrigante no discurso político e social.

Dotadas de particularidades que diferem em essência das outras organizações, em um contexto global, os autores relatam cinco características principais que podem definir e classificar as instituições que fazem parte do Terceiro Setor. Independentemente de como a instituição está formalizada, as características comuns entre as instituições são: possuem uma realidade institucional, formal (personalidade jurídica) ou informal; são entidades independentes do Estado, ou seja, privadas, e são capazes de gerir suas atividades; são autogovernadas; não são compulsórias, sendo constituídas de maneira voluntária; e não distribuem qualquer lucro aos seus membros ou partes interessadas (Hodgkinson, 1999; Salamon & Sokolowski, 2016; Ipea, 2018).

Analisando sob esse prisma, nota-se que o Terceiro Setor atua juntamente com o Estado e o mercado (Fonseca, 2000), formando assim, uma tríade, em que há um ponto de interseção entre eles. A partir da ilustração que se observa na Figura 1, é notório que o Terceiro Setor atua como um meio-termo no ambiente político-econômico, intermediando as relações entre o Estado e o mercado, na busca pela melhoria social (Camargo et al., 2002), dado que atua em ramos onde o Estado não consegue suprir e o mercado não pode obter ganhos econômicos.

Figura 1 - Relação entre o Estado, o mercado e o terceiro Setor

Fonte: Fonseca (2000).

No entanto, ainda que os setores estejam interligados, quando comparamos o Terceiro Setor com o primeiro e o segundo notamos que as organizações sem fins lucrativos têm aspectos estruturais e operacionais distintos (Godoy, Raupp & Tezza, 2016), os quais são refletidos no conjunto de Leis e regulamentos direcionados especificamente para essas entidades.

No escopo legal, uma particularidade importante a ser destacada no Terceiro Setor está relacionada com a multiplicidade de instituições que fazem parte desse segmento, que alinhado com o fato de se defini-las com termos negativos e ambíguos (por exemplo, sem fins lucrativos e não governamental), contribuem para sua obscuridade e seu desconhecimento pela sociedade (Olak & Nascimento, 2010). A fim de melhor caracterizar essas instituições, o Ipea (2018) passou a denominar o conjunto de entidades pertencentes a esse segmento de Organizações da Sociedade Civil (OSCs), conceito que apareceu pela primeira vez na Lei Federal nº 9.790, de março de 1999.

Embora o termo OSC englobe um grande conjunto de instituições, a distinção da natureza jurídica dessas instituições é importante porque influencia não somente nos seus aspectos regulatórios, mas também na sua forma de atuação. No Brasil, a Lei nº 10.406 de 2002, que instituiu o novo Código Civil Brasileiro, define a natureza jurídica das instituições sem fins lucrativos em seu artigo 44:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I – as associações;

II – as sociedades;

III – as fundações;

IV – as organizações religiosas;

V – os partidos políticos (Brasil, 2002).

Além das figuras jurídicas citadas no artigo 44 do Código Civil, a Lei nº 9.790 de 1999 instituiu a possibilidade de qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) que, mediante o cumprimento e adequação a uma série de requisitos legais, pode ser atribuída a diferentes tipos de entidades. Essa qualificação, além de outros benefícios, permite que a entidade remunere os dirigentes que atuam efetivamente na gestão executiva e habilita a entidade para firmar termos de parcerias e convênios com o Poder Público. É importante destacar que a Lei que instituiu as OSCIPs traz em seu conteúdo recomendações categóricas sobre boas práticas de gestão e governança corporativa, assim como exige a observância aos princípios fundamentais e a normas brasileiras de Contabilidade (Cunha et al., 2014).

Paralelamente, existe o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), regido pela Lei nº 12.101, de 2009, e concedido a entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação. Da mesma forma, há uma série de requisitos legais a serem seguidos para pleitear essa certificação, dentre os quais estão a aplicação de 20% da receita bruta em ações de gratuidade e o tempo mínimo de funcionamento. O principal benefício desse certificado é a isenção da cota patronal do INSS e de outras contribuições sociais e tributárias.

Na busca por aprimorar a relação entre as OSCs e o poder público, em 2014 foi aprovada Lei nº 13.019, também conhecida como marco regulatório do Terceiro Setor, que elucidou as regras que norteiam as relações de parceria entre as OSCs e a administração pública, especialmente em relação à transparência e ao acesso à informação (Ipea, 2018). A partir de então, passou-se a exigir um relatório anual de execução de atividades, um demonstrativo integral da receita e despesas realizadas, um extrato da execução física e financeira, assim como todas as demonstrações contábeis aplicáveis ao setor, inclusive notas explicativas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade (Ribeiro et al., 2019).

Nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) contribui desde 1999 para o movimento de regulação contábil no Brasil por meio da emissão de normas específicas para as entidades sem finalidade de lucro. Em 2012, já considerando o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, o CFC aprovou a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002, na qual são definidos os critérios e os procedimentos de reconhecimento contábil, especialmente, no que diz respeito às subvenções, às imunidades tributárias e ao trabalho voluntário (CFC, 2015).

Ademais, o CFC publicou em 2015 o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, que oferece uma ampla visão sobre o segmento, discorrendo desde as classificações de pessoa jurídica até a gestão operacional e financeira das entidades. Dentre os tópicos abordados no manual, está a prestação de contas, que é discutida não somente pelo ponto de vista financeiro, como também pelo ponto de vista social, incluindo elementos que possam fornecer aos interessados uma visão ampla sobre o trabalho desenvolvido pela entidade. Conforme definição atribuída nesse manual:

Prestação de contas” é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei. CFC (2015, p. 81)

Com relação aos órgãos e às autoridades citados pelo CFC (2015) cabe destacar que depende da natureza jurídica, da condição e da atuação de cada instituição. O Quadro 1 apresenta de forma resumida essa relação.

Quadro 1 - Síntese dos órgãos reguladores das ESFLs

Órgão	Esfera	Título	Atuação da Instituição	Tipo de Entidade/Qualificação
Ministério Público	Estadual	Independente	Independente	Fundações, Associações e OSCIPs
Secretaria da Justiça	Estadual	Título de Utilidade Pública	Independente	Fundações e Associações portadoras do título
Ministério da Educação	Federal	CEBAS	Educação (exclusiva ou preponderante)	Fundações e Associações portadoras do título
Ministério do Desenvolvimento Social	Federal	CEBAS	Assistência Social	Fundações e Associações portadoras do título
Ministério da Saúde	Federal	CEBAS	Saúde	Fundações e Associações portadoras do título

Nota. CEBAS = sigla para certificado de entidade beneficente de assistência social, OSCIPs = sigla para organização da sociedade civil de interesse público.

Fonte: Elaborado pela autora com base no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (CFC, 2015).

Como pode ser observado no Quadro 1, dependendo da forma de atuação, dos títulos e das condições que possui, cada entidade estará sujeita à fiscalização desses órgãos, devendo observar a legislação específica à qual está submetida. A atribuição do Ministério Público é regulada no Código Civil brasileiro que define, mais especificamente nos artigos 50 e 66, que cabe a esse ministério o velamento das Fundações privadas, a intervenção nas Associações em casos de abuso da personalidade jurídica e a cassação da qualificação como OSCIP, sobretudo nos casos de erro ou fraude (CFC, 2015).

Em razão da revogação da lei sobre Utilidade Pública Federal (UPF), ocorrida a partir da Lei nº 13.019, de 2014, o título de UPF deixou de existir em âmbito federal. No entanto, os Estados e o Distrito Federal, por meio de legislação específica, continuam concedendo o título às entidades que atendem aos requisitos fixados em lei. Tais títulos habilitam as entidades portadoras a receber auxílios ou subvenções. Assim, se a instituição tiver algum título, estará sujeita à fiscalização da Secretaria da Justiça Estadual ou do órgão correspondente.

Caso a instituição tenha o certificado CEBAS, poderá ser submetida à fiscalização dos Ministérios da Educação, Ministério do Desenvolvimento Social ou Ministério da Saúde, conforme sua área de atuação. Em todos os casos, são exigidos relatórios e demonstrativos contábeis como parte da prestação de contas para manutenção dos certificados e das condições.

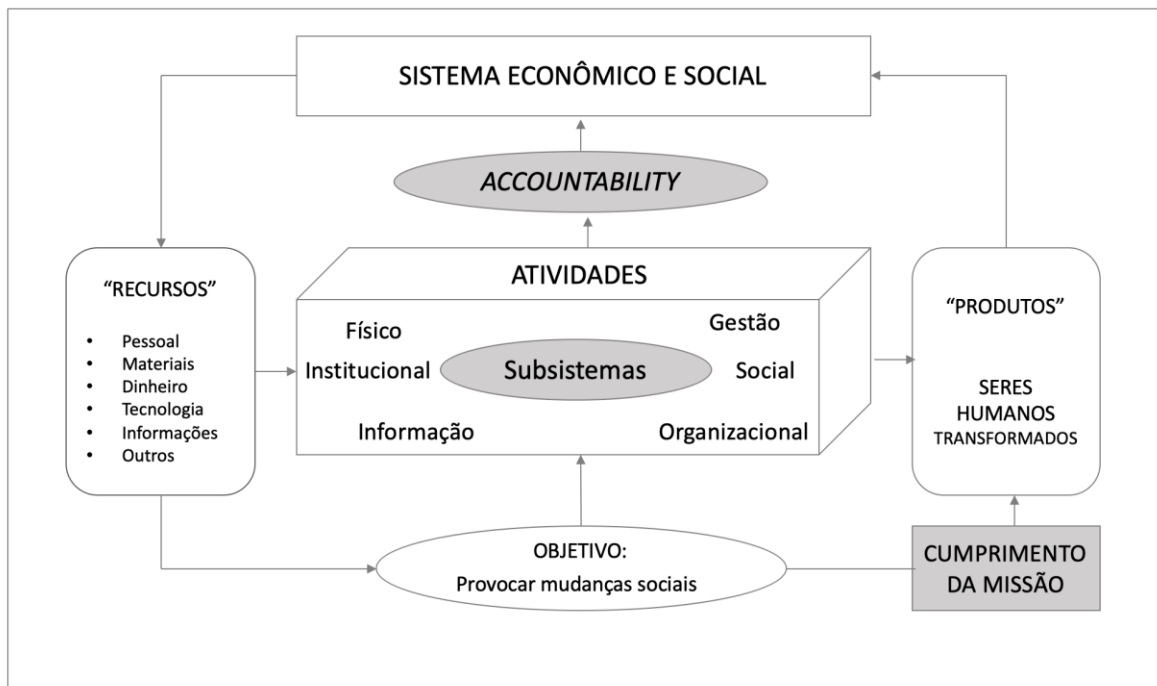
Nesse contexto, torna-se evidente que a informação gerada pela Contabilidade pode ser um mecanismo importante e regular através do qual os principais aspectos da *accountability* podem ser observados (Reheul et al., 2014). A Contabilidade presta apoio fundamental às organizações sem fins lucrativos, complementando as informações divulgadas aos investidores sociais para que estes decidam quanto às suas doações (Zittei et al., 2016; Jorge, Carraro & Vendruscolo, 2019). Esse fato é confirmado nas pesquisas de Carneiro et al. (2011) e Jorge et al. (2019), nas quais a maioria dos gestores de entidades sem fins lucrativos considerou a Contabilidade como um instrumento fundamental no processo de prestação de contas e captação de recursos, bem como se observou que as instituições são cientes da importância e relevância da prestação de contas em seu processo de gestão. Da mesma forma, há outros atores com interesse nas informações geradas pela contabilidade, tais como governo e gestores (Ramos & Klann, 2019), pois o conteúdo presente nos relatórios e nos demonstrativos contábeis, além de ser informativo, contribui para o processo de tomada de decisão de todas as partes interessadas.

2.2 A ACCOUNTABILITY NO CONTEXTO DO TERCEIRO SETOR

O termo *accountability* teve origem na Administração Pública e não é passível de tradução para o português. Esse termo está vinculado ao exercício da democracia, no sentido de proteger os cidadãos da má conduta burocrática (Campos, 1990, Medeiros et al., 2013). No que tange às organizações, o conceito de *accountability* ainda está em construção no meio acadêmico, porém a não tradução do termo gera uma série de debates e inúmeras interpretações, podendo-se afirmar que na literatura brasileira a *accountability* está relacionada, principalmente, aos conceitos de responsabilidade e à prestação de contas (Carneiro et al., 2011; Medeiros et al., 2013; Brito & Perez, 2014; Tondolo et al., 2016).

Por consequência, a prática de *accountability* ganha espaço e mostra-se como um caminho para que os gestores das instituições do Terceiro Setor atribuam visibilidade às suas ações, demonstrando seu desempenho às partes interessadas, as quais integram o sistema econômico e social, como é demonstrado na Figura 2.

Figura 2 - Visão sistêmica do terceiro setor



Fonte: Adaptado de Olak & Nascimento (2010).

Ao apresentar uma visão sistêmica das entidades sem fins lucrativos, a Figura 2 expõe a relação das organizações com o ambiente externo, onde estas obtêm dele os recursos necessários para execução da sua missão e devolvem para os seus financiadores

(mercado, governo, sociedade, entre outros) o resultado obtido pelo uso desses recursos, por meio da *accountability* (Olak & Nascimento, 2010). Os doadores, os beneficiários e as instituições estão preocupados em garantir que uma porcentagem significativa dos recursos doados seja aplicada diretamente à causa específica, logo a evidenciação dos custos de administração e de manutenção da entidade é essencial para que se possa verificar a eficiência da organização (Connolly et al., 2013).

De forma complementar, alguns autores colaboram para o debate do conceito ao sugerirem níveis e dimensões em que a *accountability* necessita ser trabalhada no âmbito do Terceiro Setor. Saxton e Guo (2011) apresentam duas formas de *accountability*, a financeira e a de desempenho, que compõem uma única dimensão: a divulgação. Desse modo, os autores consideram dois lados na equação de desempenho das organizações sem fins lucrativos, o cumprimento das metas e dos objetivos estabelecidos pela organização e o resultado dessas ações na forma de produtos, resultados e impactos obtidos.

Costa et al., 2011 defendem que a *accountability* de uma organização sem fins lucrativos deve ser considerada a partir de três dimensões: econômica, social e missão. A econômica diz respeito à sustentabilidade financeira para executar a atividade fim, sendo que os autores sugerem focar mais no valor social criado no que em variáveis tangíveis e financeiras. A social considera a integração da responsabilidade social nas estratégias da organização e a missão é a capacidade de ser eficiente na maximização do valor social, que deve estar associado à consecução da missão e dos objetivos organizacionais.

Rodrigues et al. (2013) sugerem uma *accountability* de três níveis que considere as dimensões de:

- a) efetividade social, que é a capacidade de atingir metas sociais;
- b) institucional, que diz respeito às normas legais e auto impostas; e
- c) econômico-financeira, que objetiva avaliar a medição de desempenho e o tempo para executar a sustentabilidade da atividade.

Assim, nessa abordagem, são considerados não apenas o cumprimento legal e resultados financeiros, mas, principalmente, a eficiência da organização ao executar sua missão.

Percebe-se que no contexto das organizações do Terceiro Setor, as abordagens apresentadas possuem em comum a conexão entre os desempenhos financeiro e social, resultando em uma *accountability* que reporta os resultados da instituição de forma global, levando em consideração uma gama de dados que permitem às partes interessadas avaliar a

eficiência da organização em termos econômicos e de gestão. É importante destacar que a prática de *accountability* ainda é um tema pouco explorado no contexto das organizações sem fins lucrativos (Brito & Perez, 2014, Silva, 2016) e, portanto, buscou-se na literatura por temas vinculados para que seja possível relacionar os aspectos discutidos nesta dissertação.

Considerando que a *accountability* é resultado da implementação e da execução de uma série de processos e atividades desenvolvidos no âmbito da organização, a forma como os gestores desenvolvem e acompanham esses processos influencia diretamente no resultado final. Dessa forma, estudos que relacionam aspectos de gestão com prestação de contas têm sido desenvolvidos nos últimos anos com objetivo de investigar como a orientação dos gestores e a escolha de ferramentas de gestão afetam a seleção dos elementos e dos mecanismos de divulgação utilizados (Costa et al., 2011; Said et al., 2013; Cunha et al., 2014; Sabert & Graham, 2014; Lugoboni et al., 2018; Jorge et al., 2019).

Do mesmo modo, se refletirmos a partir de uma abordagem que considera o resultado final do processo de prestação de contas, Costa et al. (2011) alertam que o desequilíbrio nesse processo não permite que as organizações sem fins lucrativos compreendam completamente suas prioridades estratégicas, tampouco consigam entender suas motivações e suas responsabilidades. A lógica dos autores pode ser interpretada no sentido de que, ao elaborar a prestação de contas, as entidades precisam obrigatoriamente revisitar seus conceitos, seus valores e sua cultura organizacional avaliando se os resultados alcançados de fato refletem esse conjunto de diretrizes. Portanto, a *accountability* pode contribuir para o gerenciamento da entidade e ser afetada pelas práticas de gestão aplicadas, sendo a própria prestação de contas uma ferramenta que pode ser utilizada de forma estratégica pela entidade.

Nessa linha, Drucker (2012, p. 45) faz uso da analogia para definir a importância de aplicar ferramentas estratégicas no âmbito das ESFLs, afirmando que “... na gerência de uma instituição sem fins lucrativos, a missão e o plano são as boas intenções. As estratégias são os tratores. Elas transformam aquilo que você quer fazer em realizações”. Como se observa, o autor apropria-se da palavra “tratores” para estabelecer uma relação de semelhança com as ações necessárias para converter a razão de ser da entidade em algo factível e de forma eficiente.

Denota-se que o ambiente onde as ESFLs atuam é, em muitos casos, precário em termos de profissionalização, no entanto, para que as atividades estejam alinhadas à missão

para qual cada entidade foi instituída, os gestores dessas entidades devem orientá-las a usar ferramentas gerenciais, como o Planejamento Estratégico (Lugoboni et al. 2018). Evidentemente, as especificidades das organizações desse setor refletem em suas operações e seus relacionamentos com o ambiente (Helmig, Jegers & Lapsley, 2004), o que torna essa tarefa ainda mais difícil e desafiadora para os gestores, pois devem adaptar os métodos e os instrumentos utilizados por empresas com fins lucrativos para realidade do Terceiro Setor.

Nesse sentido, Buckmaster (1999) afirma que a falta de recursos e de conhecimento sobre os benefícios dessas ferramentas é o maior impedimento para que as ESFLs estabeleçam métricas para medir seus resultados, entretanto essa prática pode funcionar como uma ferramenta de aprendizado, proporcionando *feedback* aos gestores sobre suas atividades e seus projetos. Em consonância, Ribeiro e Timóteo (2012) alertam que a falta de controles dificulta a prestação de contas, resultando em perda de transparência.

Assim, entendendo que as práticas de gestão influenciam significativamente na melhoria da prestação de contas (Said et al., 2013), torna-se imperativo que as ESFLs apliquem princípios de gestão e se apropriem de instrumentos capazes não somente de direcioná-las para o futuro, mas também que garantam o controle e o acompanhamento das metas e dos objetivos desejados.

2.3 TEORIA DOS *STAKEHOLDERS* NO CONTEXTO DA *ACCOUNTABILITY*

A teoria dos *stakeholders* teve origem em 1984, no estudo de Freeman, que apresentou o conceito de *stakeholder*, do ponto de vista da gestão estratégica, como sendo qualquer grupo que possa afetar ou ser afetado pela realização de atividades organizacionais (Alam, 2006). Para Freeman (2004), a maior parte dos estudos sobre esse conceito ocorreu em quatro subcampos: teorias normativas de negócios; governança corporativa e teoria organizacional; responsabilidade social corporativa e desempenho; e gestão estratégica. Dentre os pressupostos básicos apontados pelo autor, não importa o que você representa e qual é o seu objetivo final, o que se deve levar em conta são os efeitos das suas ações sobre os outros e os potenciais efeitos das ações dos outros sobre você.

Anteriormente, no estudo de Freeman e Reed (1983), os autores destacam que, do ponto de vista estratégico, a organização deve considerar como seu *stakeholder* um amplo grupo de indivíduos, os quais podem afetar a organização de forma amigável (ajudando no alcance dos objetivos) ou hostil (impedindo o alcance dos objetivos). Ainda, os autores

defendem que a correta aplicação da teoria na prática organizacional passa por um processo de análise e mapeamento do poder que cada uma das partes interessadas exerce sobre a empresa. Nesse cenário, Freeman e Reed (1983) classificam três tipos de poder que podem ser exercidos:

- a) poder de voto (como é o caso dos acionistas);
- b) poder político ou influente (como por exemplo, entidades e Governo, ao exercerem influência por meio de legislações e regulamentos) e;
- c) poder econômico (todos aqueles que influenciam decisões de mercado, por exemplo os clientes).

Evidentemente, a matriz de influência é diferente para cada tipo de organização, assim como, uma parte interessada pode possuir mais de um tipo de poder (Freeman & Reed, 1983).

Dessa forma, com o advento da teoria dos *stakeholders*, as organizações tiveram a possibilidade de reestruturar suas relações, viabilizando elos de acordo com seus interesses e suas necessidades (Anese, Costa & Rossetto, 2018). Logo, percebe-se que essa teoria pode embasar estudos que estão relacionados com a responsabilidade institucional de prestar contas à sociedade sobre seu desempenho, pois segundo Rodrigues et al. (2013), a *accountability* determina uma ligação entre as organizações e um conjunto de partes interessadas, assumindo que a organização transparente obtém benefícios ao demonstrar que é sensível aos seus *stakeholders*.

Uma característica particular das instituições do Terceiro Setor é que estas têm muitos donos, e seus gestores são responsáveis pela administração da instituição por um prazo determinado, cuidando de um recurso que não é seu. Nessa perspectiva, a teoria dos *stakeholders* defende o incentivo da participação democrática, tornando a entidade mais responsiva às necessidades das partes interessadas e promovendo sua participação no seu processo de governança (Freeman & Reed, 1983). Dessa forma, considerando que se tratam de entidades de cunho privado, porém com finalidades públicas, a prestação de contas é um processo necessário e primordial para que os *stakeholders* da instituição possam analisar e acompanhar o desempenho destas (Cruz, Stadler, Martins & Rocha, 2009). Em outras palavras, o conceito de *accountability* exige que a organização seja responsável na execução das suas atividades. Logo, o sucesso de uma organização depende de sua capacidade de equilibrar as demandas conflitantes das várias partes interessadas (Alam, 2006) e os gestores de organizações do Terceiro Setor devem desenvolver sua

capacidade gerencial, a fim de promover a articulação entre os interesses compartilhados e os recursos necessários para promovê-los (Falconer, 1999).

A concorrência por financiamento, percebida no âmbito do Terceiro Setor, torna-se um fator relevante na busca por uma boa imagem perante os *stakeholders* desse segmento (Cruz et al., 2010), os quais nessa situação exercem o poder econômico (Freeman e Reed, 1983). Assim, a transparência na sua atuação, praticada a partir da divulgação das ações e da prestação de contas, pode ser um recurso para melhorar a imagem da organização perante a sociedade (Tondolo et al., 2016), afetando a decisão de doar dos apoiadores da causa. Da mesma forma, a busca por uma gestão voltada para resultados é consequência da redução do Estado e da escassez de recursos, levando as organizações a buscar financiamento privado e fazendo crescer a conscientização da sociedade a fim de exigir mais clareza quanto ao uso dos recursos captados e de resultados alcançados (Rodrigues, 2004). Nessa perspectiva, a identificação das partes interessadas e a análise do impacto estratégico de cada uma delas sobre a entidade, defendido por Freeman e Reed (1983), contribui para uma gestão participativa e auxilia a entidade na construção de práticas de *accountability* eficazes.

Atendendo aos pressupostos da teoria dos *stakeholders*, cabe ressaltar que as organizações devem divulgar o que de fato interessa aos seus diferentes *stakeholders* porque não se trata de divulgar todas as informações, mas, sim, aquilo que auxilia na construção da credibilidade da organização (Silva, 2016). Sobre esse aspecto, a interação com as partes interessadas é imprescindível para a definição dos elementos e dos mecanismos a serem utilizados na prestação de contas pelos gestores. Outrossim, essa interação permite administrar os interesses conflitantes, de forma que a entidade possa estabelecer estratégias para equilibrar e ponderar os interesses dos *stakeholders* com diferentes poderes (Freeman & Reed, 1983). Saxton e Guo (2011) ainda ressaltam que o processo de inclusão das partes interessadas na tomada de decisão está em ascensão e que este é uma dimensão crítica da *accountability*.

Diante disso, a entidade deve incluir também em seu processo de seleção da informação a demanda dos seus *stakeholders*, garantindo que essa interação oportunize o desenvolvimento da vantagem competitiva na busca pela legitimidade das ESFLs.

2.4 ESTUDOS CORRELATOS

Apresentados os conceitos iniciais sobre o assunto e as suas origens, expõe-se nesta seção as pesquisas anteriores (Miranda et al., 2009; Behn et al., 2010; Carneiro et al., 2011; Portulhak et al., 2015; Silva, 2016; Tondolo et al., 2016; Dall’Agnol et al., 2017; Becker, 2018; Ramos & Klann, 2019) que abordaram a divulgação de dados e informações no Terceiro Setor.

Miranda et al. (2009) investigaram a terminologia contábil utilizada pelas entidades do Terceiro Setor para prestar contas das suas atividades e o grau de aderência de suas demonstrações contábeis às normas definidas pelo CFC. A partir de uma pesquisa aos *sites* de 269 entidades, os autores identificaram que apenas 31 continham algum tipo de prestação de contas e que a terminologia utilizada não era padronizada, comprometendo a compreensibilidade e a comparabilidade das informações divulgadas. Considerando que a Contabilidade é um dos meios principais pelo qual a *accountability* se materializa, para Miba, Relvas e Filho (2007) a *accountability* de uma organização tem início com a contabilização das suas transações, que geram as informações sobre o desempenho econômico-financeiro do negócio e suas consequências futuras, sendo esses dados comunicados pela Contabilidade.

O estudo de Behn et al. (2010), propôs verificar a disponibilidade de divulgar das organizações sem fins lucrativos. Assim, foi solicitado às 300 maiores organizações sem fins lucrativos dos Estados Unidos suas demonstrações financeiras auditadas. Os autores obtiveram respostas positivas de 142 instituições e com base nas análises realizadas, foi possível inferir que organizações maiores, com mais dívidas e taxa de contribuição maior estão mais propensas a permitir o acesso às suas demonstrações financeiras. A esse respeito, Carneiro et al. (2011) declaram que muitas entidades do Terceiro Setor não se preocupam com a divulgação contábil porque não se sentem motivadas para tal e que isso decorre da falta de percepção sobre o seu caráter público.

Ainda, no estudo realizado por Carneiro et al. (2011), cujo objetivo foi elaborar um diagnóstico sobre a prestação de contas, à luz da *accountability*, da transparência e da importância dos demonstrativos contábeis, foi perceptível que a maioria das entidades participantes do estudo, apesar de atribuírem importância à transparência e à prestação de contas, não divulgam informações à sociedade. O estudo foi realizado com uma amostra de

32 instituições localizadas no Estado de Rondônia, onde se identificou que apenas nove delas utilizam todas as demonstrações contábeis previstas e exigidas pelos órgãos reguladores. No tocante às práticas contábeis, Voese e Reptczuk (2011) enfatizam a importância de as instituições estarem atentas às formalidades e à burocratização governamental para que possam desenvolver corretamente suas atividades nas esferas operacional, contábil-financeira e jurídica.

A pesquisa de Portulhak et al. (2015) se propôs a verificar se existe uma relação entre a prática de prestação de contas e o comportamento de indivíduos no papel de doadores. Por meio da análise de 277 questionários, distribuídos a oito grupos distintos de respondentes, os autores identificaram que há uma relação positiva entre a prestação de contas realizada por entidades do Terceiro Setor e o comportamento de doação de indivíduos, o que ocorre de forma mais significativa nas atitudes de manter, aumentar ou retomar doações.

Nessa mesma linha, Silva (2016) avaliou a influência da prestação de contas na percepção que os *stakeholders*, tanto externos como internos, têm da organização e no seu comprometimento para com esta. Por meio de um estudo de caso em uma organização de Portugal, foi possível perceber que a *accountability* promove o envolvimento e a motivação dos diferentes *stakeholders*, incentivando-os a participar das atividades da organização, como também na tomada de decisão. Na instituição, objeto do estudo, percebeu-se que o crescimento exponencial ocorreu de forma rápida e quase automática, sem um planejamento prévio relacionado às políticas de sustentabilidade econômica ou à prestação de contas rigorosa e pormenorizada.

A pesquisa de Tondolo et al. (2016) teve como objetivo o desenvolvimento e validação de um constructo para medir a transparência das entidades sem fins lucrativos. Como resultado, os autores apresentaram um instrumento multidimensional de medição da transparência construído a partir de quatro dimensões, sendo elas:

- a) nível inicial de atendimento, que se refere à disponibilidade de canais de atendimento à comunidade, bem como à disponibilização de documentação relacionada com a natureza jurídica e os atos constitutivos da entidade;
- b) aspectos legais, em que é verificada a capacidade de atendimento às exigências legais às quais a entidade está sujeita;

- c) prestação de contas, relacionada com práticas de divulgação de relatórios e informações financeiras, como também o uso de canais e mídias diversas para tal; e
- d) gestão e resultados, em que se avaliam práticas de monitoramento de resultados e a interação com as partes interessadas.

Dessa forma, os autores defendem que todos esses elementos são complementares e necessários na mensuração da capacidade de transparência de uma entidade do Terceiro Setor.

Dall’Agnol et al. (2017) buscaram compreender como a transparência e a prestação de contas contribuem para a mobilização de recursos nas organizações sociais. A pesquisa foi realizada com cinco organizações do Rio Grande do Sul em que foi possível averiguar quais delas se utilizam de diversas estratégias vinculadas com as ações de transparência e prestação de contas e quais contribuem para a mobilização de recursos. Além disso, o estudo identificou que os principais meios pelos quais as OSCs se comunicam com as partes interessadas são mídias sociais, *folders*, jornais, televisão e *website*. Entretanto, a única demonstração divulgada pelas organizações é o Balanço Patrimonial, e isso se deve à obrigatoriedade legal e não ao interesse de ser transparente.

A partir de um experimento *online* realizado na Alemanha com 407 participantes, Becker (2018) investigou se a *accountability* voluntária influencia a atitude do público em termos de reputação, confiança pública e qualidade percebida. Por *accountability* voluntária a autora considerou práticas de divulgação que vão além do cumprimento de exigências legais, ou seja, a divulgação de dados não obrigatórios. Partindo da premissa de que tais iniciativas ganharam importância substancial nas últimas duas décadas, a autora identificou que, em contraponto a outras pesquisas, a *accountability* voluntária certificada externamente por meio de auditoria, é capaz de demonstrar maior reputação e qualidade nas organizações sem fins lucrativos, mas não está relacionada ao comportamento de doação (em relação às outras condições de *accountability*). Ainda, concluiu que a *accountability* voluntária, certificada ou não, não está associada a menos confiança pública, reputação, qualidade percebida e comportamento de doação (em comparação com a *accountability* mínima legal).

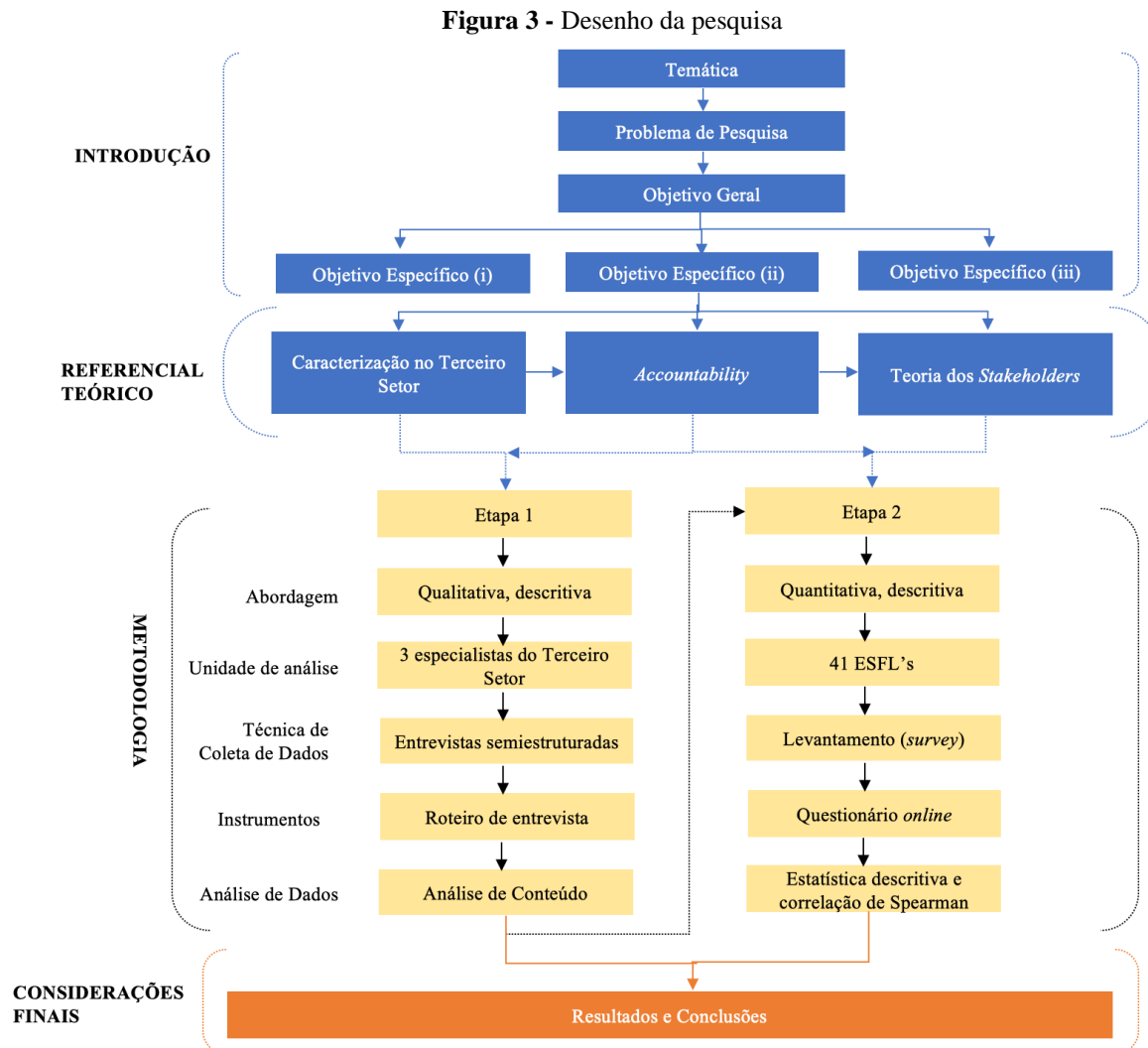
Contribuindo ao debate, a partir de uma nova abordagem, Ramos e Klann (2019) avaliaram a relação entre a qualidade das informações contábeis divulgadas e as características das entidades brasileiras do Terceiro Setor por meio de um *checklist* com

ítems baseados na ITG 2002. Os autores avaliaram 392 entidades e constataram um baixo índice de qualidade da informação contábil reportada. As características organizacionais de tamanho, tempo de constituição e qualificação como OSCIP influenciaram significativamente e positivamente a qualidade da informação contábil das entidades analisadas. Como conclusão, o estudo salientou que as organizações sem fins lucrativos e os órgãos regulamentadores precisam evoluir no processo de reporte da informação contábil, bem como na conscientização da importância desses relatórios para o processo de tomada de decisão e de prestação de contas públicas.

As pesquisas elencadas nesta seção permitem inferir que variados aspectos (gestão, práticas contábeis, relacionamento com *stakeholders*, etc.) e características próprias (tamanho, tempo, qualificações, etc.) afetam a prática de *accountability* em uma ESFL. Uma vez que essas entidades são vistas como um capital social por conta de sua formação, manutenção e operação resultantes dos investimentos realizados pela sociedade e governo (Rodrigues et al., 2013), espera-se que estas cultivem a transparência que pode ser representada por três elementos ligados à postura gerencial: *accountability*, relatórios de avaliação e instrumentos de comunicação (Olak & Nascimento, 2010). Sob essa perspectiva, esta pesquisa diferencia-se das anteriores na identificação dos elementos e dos mecanismos de *accountability*, bem como na análise das práticas de gestão e características determinantes da prática de *accountability* nas ESFLs brasileiras.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo descreve o conjunto de procedimentos utilizados para atingir os objetivos definidos neste estudo. A Figura 3 demonstra o desenho da pesquisa.



Fonte: Elaborada pela autora (2020).

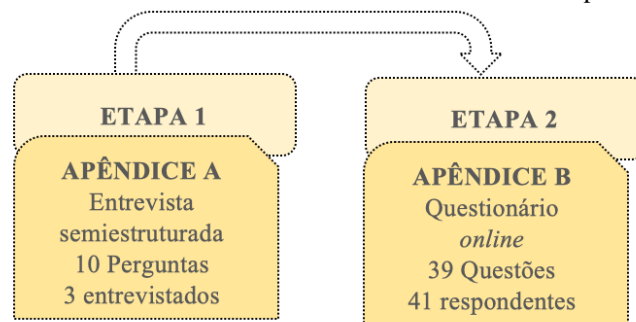
Conforme apresentado na Figura 3, esta pesquisa foi operacionalizada em duas etapas, sendo elas:

- a) Etapa 1 - identificação dos elementos e mecanismos utilizados na prática de *accountability* pelas organizações sem fins lucrativos por levantamento preliminar da literatura e validação destes e identificação de outros por meio de entrevistas com gestores de ESFLs. Esta etapa teve por finalidade fornecer subsídios para

elaboração das seções I (elementos) e II (mecanismos) do instrumento de coleta da Etapa 2 e auxiliar nas análises dos objetivos específicos (i e ii);

- b) Etapa 2 - investigação das relações entre os elementos e mecanismos utilizados na prática de *accountability* e as práticas de gestão apuradas nas entidades por meio de questionário junto às ESFLs, a fim de responder os objetivos específicos e geral do estudo. A Figura 4 exibe uma síntese dos instrumentos utilizados e a relação entre ambos.

Figura 4 - Detalhamento dos instrumentos de coleta de dados por etapas da pesquisa



Fonte: Elaborada pela autora (2020).

Assim procedendo, as etapas são independentes, mas se complementam na análise dos fatores determinantes do processo de *accountability* das instituições do Terceiro Setor, ao identificar, validar e entender como se dá a seleção dos elementos e escolha dos mecanismos (etapa 1), a fim de fornecer subsídios para analisar a sua relação com as práticas de gestão (etapa 2), escopo da pesquisa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Nesta seção é apresentada a classificação da pesquisa quanto ao seu objetivo, e abordagem adotados. A fim de analisar os principais fatores que determinam a prática de *accountability* no âmbito das organizações do Terceiro Setor, este estudo classifica-se, quanto ao seu objetivo, como descritivo, posto que este tipo de pesquisa tem como principal objetivo descrever as características de um determinado fenômeno ou população ou, ainda, estabelecer relações entre diferentes variáveis (Gil, 2008). Complementando, Raupp e Beuren (2008, p. 81) afirmam que “descrever significa identificar, relatar, comparar entre outros aspectos.” Neste estudo se utiliza da pesquisa descritiva para analisar e correlacionar variáveis sem manipulá-las, buscando, a partir da frequência, analisar a

relação e a conexão das práticas de *accountability* das ESFLs com a natureza das suas atividades, práticas de gestão e características organizacionais (Cervo Bervian & Silva, 2007).

Quanto à abordagem do problema o estudo é classificado como qualitativo-quantitativo. Na etapa 1 é qualitativo ao aprofundar o fenômeno estudado (Raupp & Beuren, 2008) por meio de entrevistas com gestores que atuam diretamente no segmento, possibilitando entender o problema a partir do ponto de vista deles. Ainda, com relação a essa abordagem, Flick (2011) afirma que a partir dela é possível relatar o mundo externo e entender os fenômenos sociais internos, a fim de investigar a maneira pela qual as pessoas constroem o mundo à sua volta, o que estão fazendo ou o que está acontecendo. Na etapa 2, utilizou-se da abordagem quantitativa, a partir da aplicação de um questionário *online*. Esta abordagem, segundo Raupp e Beuren (2008, p. 93) “é frequentemente aplicada aos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos.”

Por fim, com relação aos procedimentos técnicos, classifica-se como pesquisa de levantamento, posto que este tipo de procedimento se mostra adequado quando a população é numerosa e, portanto, não é possível estudar detalhadamente cada objeto ou fenômeno (Raupp & Beuren, 2008). Ainda, o levantamento se caracteriza pela interrogação direta das pessoas, através de uma amostra significativa, a respeito do comportamento ou fenômeno que se deseja conhecer (Gil, 2008).

Desse modo, a fim de obter conhecimentos diretos da realidade das organizações do Terceiro Setor e validar os achados da revisão de literatura sobre o tema, optou-se por utilizar entrevista semiestruturada (Etapa 1) como forma complementar de coleta de dados para elaboração do questionário (Etapa 2). Conforme Triviños (1987), o método de entrevista possui a capacidade de apresentar questionamentos básicos sustentados por teorias e hipóteses relacionados ao tema da pesquisa. Dessa forma, foi possível assegurar que os elementos coletados na literatura não abordam somente fatores empíricos, mas que também contemplem as condições vivenciadas pelos gestores na prática.

3.2 PROCEDIMENTOS METODODOLÓGICOS ADOTADOS NA ETAPA 1

Para melhor entendimento do processo metodológico utilizado no estudo, apresentam-se os procedimentos metodológicos da etapa 1.

3.2.1 Definição da população-alvo da etapa 1

A população de um estudo pode ser definida como o conjunto de elementos que possuem, pelo menos, uma característica comum (Marconi & Lakatos, 2011). Partindo dessa premissa, a população da primeira etapa da pesquisa são os profissionais exercendo cargos de gestão em instituições do Terceiro Setor e com comprovada experiência no segmento. Além disso, exigiu-se o notório saber do tema a fim de que possam contribuir para o estudo no sentido de validar o levantamento preliminar da literatura a respeito dos elementos e mecanismos utilizados na prática de *accountability* pelas organizações sem fins lucrativos, contribuindo então para a elaboração do questionário, que foi aplicado na etapa 2.

3.2.2 Caracterização da amostra final da etapa 1

Para proceder as entrevistas, optou-se pela seleção de uma amostra não probabilística e por conveniência que, segundo Colauto & Beuren (2008), são tipos de amostra estabelecidas a partir de critérios que dependem unicamente do pesquisador e, ainda, o pesquisador deve entender que a amostra representa, de alguma forma, o universo populacional. O perfil dos entrevistados é apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Características dos gestores entrevistados

Identificação	Profissão/Nível de Formação	Tipo de Instituição/Porte	Função	Tempo de Experiência no Terceiro Setor
Entrevistado 1 (E1)	Contador Especialização em fase de conclusão	Associação/Médio	Coordenadora de Tesouraria	16 anos
Entrevistado 2 (E2)	Contador e professor universitário Mestrado	Fundação privada/Grande	Gerente Administrativo Financeiro	16 anos
Entrevistado 3 (E3)	Médico e professor universitário Doutorado	Associação/Pequeno	Presidente (Fundador)	12 anos

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Cabe ressaltar que os 3 entrevistados (E1, E2 e E3) que se dispuseram a participar da pesquisa residem em Porto Alegre/RS. Contudo, para minimizar possíveis vieses, a amostra contou com instituições de diferentes portes e estruturas legais.

3.2.3 Coleta de dados da etapa 1 – entrevista

As entrevistas foram realizadas com base em um roteiro semiestruturado (APÊNDICE A), elaborado a partir do referencial teórico sobre o tema, composto por 10 questões. Nessa etapa foram coletados dados sobre como as entidades geram e selecionam os elementos de *accountability* e quais os mecanismos são utilizados para disponibilizá-los aos *stakeholders*. Assim, foi possível avaliar como cada instituição trata as informações e prioriza sua divulgação para as partes interessadas. As entrevistas foram realizadas no mês de junho de 2019, com duração média de 30 minutos. As seções foram gravadas com autorização dos entrevistados para registro da conversa e posterior apresentação em artigo científico e transcritas manualmente para o computador, permitindo um melhor tratamento dos dados.

3.2.4 Análise dos dados da etapa 1 – entrevista

Após serem transcritas para o computador, foram analisadas pelo método de análise de conteúdo que, segundo Colauto e Beuren (2008, p. 137) “ tem por objetivo estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens”. Para Bardin (2014), esse método é um conjunto de instrumentos em constante aperfeiçoamento e destinados a analisar as comunicações. Complementarmente, a autora sugere a execução da análise ao redor de três etapas, a saber:

- a) pré-análise;
- b) exploração do material e;
- c) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Na etapa de pré-análise, o objetivo principal foi a organização dos dados de forma a tornar útil e operacional para o pesquisador, bem como sistematizar as ideias iniciais da pesquisa. Dessa forma, as entrevistas foram transcritas e organizadas para que se pudesse passar para segunda etapa, a exploração do material. Na etapa de exploração do material, procedeu-se a definição das categorias, que foram definidas seguindo os objetivos específicos, a saber: elementos e mecanismos. Na sequência, procedeu-se a classificação dos dados obtidos nas entrevistas no sentido de propiciar a realização da inferência. Na etapa tratamento dos resultados, os dados foram analisados a partir do referencial teórico, obtendo, assim, as semelhanças e diferenças entre os resultados e o aporte teórico.

3.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS ADOTADOS NA ETAPA 2

Para melhor entendimento do processo metodológico utilizado no estudo, apresentam-se os procedimentos metodológicos da etapa 2.

3.3.1 Definição da população-alvo da etapa 2

Devido a inexistência de uma base de dados específica do Terceiro Setor e, portanto, a dificuldade em acessar essas instituições, optou-se por definir como população do estudo as ESFL's brasileiras associadas à Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) (<https://abong.org.br/>, recuperado em 06 de junho de 2019).

A escolha pelas entidades associadas à ABONG se deu, primeiramente, porque a entidade atua há mais de 20 anos e é considerada a maior associação do Terceiro Setor do país (Oliveira & Callado, 2018). Além disso, a ABONG aplica critérios para aceitação de associados, dentre eles, no mínimo 02 anos de existência e apresentação do balanço contábil anual (<https://abong.org.br/>, recuperado em 06 de junho de 2019). Assim, espera-se que a população do estudo seja composta por organizações que possuam um nível mínimo de gestão e que se utilizam de práticas de *accountability*, objeto de estudo dessa dissertação.

Mediante consulta ao *site* da instituição no mês de setembro de 2019, identificou-se um total de 228 entidades associadas, as quais representam o universo na Etapa 2 deste estudo. Essas entidades estão distribuídas por todas as regiões brasileiras e atuam nos mais variados ramos exercendo atividades em diversas áreas temáticas, tais como agricultura, educação, arte e cultura e assistência social.

3.3.2 Caracterização da amostra final da etapa 2

Das 228 OSCs associadas na ABONG, 218 foram convidadas a participar do estudo por meio de correspondência eletrônica, uma vez que divulgaram *e-mail* para contato. Dos *e-mails* enviados, 36 retornaram, não sendo possível contatá-los por outra forma. Assim, o universo final deste estudo é composto por 182 instituições.

Cabe destacar que houve dificuldade em se obter retorno das instituições, algumas responderam alegando falta de tempo e a existência de política institucional que não

permitia a participação em pesquisas acadêmicas. Em todos os casos foi argumentado sobre o objetivo da pesquisa e a garantia de sigilo. Outro aspecto a ser destacado é que, no corpo da mensagem enviada, foi solicitado de forma categórica que o questionário fosse respondido pelo gestor responsável pela prestação de contas da entidade ou gestor responsável pela área financeira/contábil. Acredita-se que essa solicitação também afetou o número de respondentes, dado que algumas entidades responderam que o responsável estava afastado ou ocupado.

Não obstante, foi obtido um total de 43 questionários respondidos, dos quais 2 foram excluídos por serem da mesma instituição, perfazendo uma amostra resultante de 41 instituições, que representa 22,53% da população acessada, as quais estão distribuídas regionalmente conforme a Tabela 2.

Tabela 2 - Distribuição da amostra por região

Quantidade Entidades	Região	(%)
Sudeste	21	51,22
Nordeste	14	34,15
Sul	5	12,19
Centro-Oeste	1	2,44
Total	41	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Como pode ser observado, a amostra do estudo é composta, majoritariamente de instituições da região Sudeste e Nordeste e apenas a região Norte não está representada no estudo. Considerando que, conforme a Tabela 3, 65% das OSCs estão localizadas nas regiões Sudeste e Nordeste, 19% na região Sul e apenas 16% nas regiões Centro-Oeste e Nordeste, considera-se que a amostra possui representação regional correspondente.

A caracterização das instituições com relação à natureza jurídica, tempo de atuação, faturamento, quantidade de funcionários remunerados e certificações ou qualificação, consta explicitado na Tabela 3.

Tabela 3 - Caracterização das entidades que compõem a amostra final

Natureza jurídica	%	Tempo de atuação	%	Faturamento	%	Func.	%	C/Q	%
Associação	75,61	Até 5 anos	-	Até 1 milhão	58,54	Nenhum	14,63	CEBAS	31,71
Fundação	7,32	Entre 5 e 10 anos	2,44	De 1 milhão a 5 milhões	21,95	Até 5	21,95	OSCIP	17,07
Outros	17,07	Entre 10 e 15 anos	7,32	De 5 milhões a 10 milhões	4,88	De 6 a 10	17,07	Não possui	17,07
Sociedade Coop.	-	Entre 15 e 20 anos	17,07	De 10 milhões a 20 milhões	-	De 10 a 15	14,63	Outros	34,15
Org. Religiosa	-	Mais de 20 anos	73,17	Mais de 20 milhões	14,63	Mais de 15	31,71	-	

Nota. Legenda: C/Q = certificação e qualificação; Coop. = cooperativa; Func. = funcionários; Org. = organização.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme pode ser observado na Tabela 3, a amostra é composta, em sua maioria, por Associações (75,61%) com mais de 20 anos de atuação (73,17%) e cujo faturamento é de até 5 milhões (80,49%). Outro aspecto relevante a ser destacado é que 82,93% da amostra possui certificação ou qualificação como OSCIP, logo, a maioria recebe algum tipo de isenção de impostos e está apta a firmar parcerias e convênios com a administração pública. Ademais, o perfil da amostra, quanto à natureza jurídica, era esperado e está alinhado com os dados divulgados pelo Ipea (2018), no qual aponta que as associações privadas são maioria dentre as ESFLs brasileiras, representando 82,74% do total de instituições.

Para melhor caracterizar as entidades, foi questionado sobre a quantidade de pessoal remunerado que atuam nas instituições, pois, em consequência de suas limitações financeiras, as instituições sem fins lucrativos, normalmente, possuem poucos vínculos de trabalho formais (Ipea, 2018). Identificou-se que 68,29% das instituições possuem até 15 funcionários, sendo que 14,63% das ESFLs da amostra não possuem nenhum. Esse resultado também era esperado, dado que as ESFLs se utilizam do voluntariado para, além de envolver a comunidade, reduzir os custos com seus projetos (Wadongo, 2014).

Adicionalmente, foi solicitado no questionário que as instituições indicassem a condição do contador, cuja informação está exposta na Tabela 4.

Tabela 4 - Condição do contador nas instituições da amostra

Condição	Quantidade	(%)
Empresa terceirizada	26	63,41
Profissional autônomo	9	21,95
Contratado pelo regime CLT	5	12,20
Voluntário	1	2,44
TOTAL	41	100%

Nota. CLT = sigla para Consolidação das Leis do Trabalho.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Como pode ser observado na Tabela 4, 85,36% das instituições optam por serviços contábeis externos, por meio da contratação de escritórios contábeis (63,41%) ou profissional autônomo (21,95%). Identificou-se também que 12,20% das instituições possuem contador contratado pela legislação trabalhista e apenas 1 instituição na qual o contador é voluntário. Ainda que a relação entre o profissional contábil e a instituição não exima o cumprimento das responsabilidades legais técnicas, pressupõe-se que pode afetar a *accountability* de uma instituição, visto que, a elaboração das demonstrações contábeis seguindo os princípios fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade constitui um elemento exigido por um dos *stakeholders* das OSCs, conforme ressalta Riberto et al. (2019).

A seção 10 do questionário é dedicada a caracterização dos respondentes no tocante ao tempo de experiência na instituição, tempo de experiência no Terceiro Setor e formação, os quais são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 - Caracterização dos respondentes do questionário

Formação	%	Tempo de atuação na Entidade	%	Tempo de experiência no Terceiro Setor	%
Graduação	60,98	Até 5 anos	21,95	Até 5 anos	9,76
Especialização ou MBA	24,39	De 6 a 10 anos	19,51	De 6 a 10 anos	12,20
Mestrado	7,32	De 11 a 15 anos	9,76	De 11 a 15 anos	17,07
Doutorado ou pós-doc	7,32	Mais de 15 anos	48,78	Mais de 15 anos	60,98

Nota. MBA = sigla para *Master in Business Administration*, pós-doc = sigla para pós-doutorado.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Verifica-se pela Tabela 5 que 78,05% dos respondentes possui experiência no Terceiro Setor, atuando no segmento há mais de 10 anos. Também se verifica que 58,54%

atua na entidade há mais de 10 anos e que o nível de formação predominante é a graduação, representado por 60,98% dos respondentes. Os respondentes evidenciam realizar a educação continuada em nível de *lato* (24,39%) e *strictu* (14,64%) *sensu*.

3.3.3 Coleta de dados da etapa 2 – questionário

Os dados na etapa 2 são a percepção dos respondentes em relação:

- a) aos elementos de *accountability* divulgados;
- b) aos mecanismos de *accountability* utilizados;
- c) às práticas de planejamento e de gestão adotadas; e
- d) às características da entidade quanto à estrutura organizacional, fonte de recursos e normativos.

Estes foram coletados com a aplicação de um questionário estruturado (APÊNDICE B) em 10 seções e composto por 39 questões fechadas seguindo a escala *Likert* de 7 (sete) pontos, conforme é detalhado no Quadro 3. Considerando que as entidades estão localizadas em diferentes regiões do país, optou-se pelo questionário pela flexibilidade de as entidades responderem no momento em que julgarem mais conveniente e por conta da possibilidade de envio por *e-mail* (Gil, 2008). O questionário ficou à disposição dos respondentes por 6 semanas, sendo o primeiro envio na primeira semana de outubro de 2019. No total foram feitos 6 envios com intervalos entre 7 a 10 dias. O detalhamento do questionário é demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 - Detalhamento do questionário por modalidade de dados coletados

Seção	Questões	Intensidade da Escala
Seção 1: Elementos	1	Nunca é divulgado (Valor=1) a Sempre é divulgada (Valor=7)
Seção 2: Mecanismos	1	Nunca utilizou (Valor =1) a Sempre utilizou (Valor=7)
Seção 3: Práticas de Planejamento e Gestão	4	Discordo completamente (valor=1) a Concordo plenamente (valor =7)
Seção 4: Práticas Contábeis	4	
Seção 5: Práticas de Medição e Acompanhamento de Resultados	3	
Seção 6: Estrutura Organizacional	4	
Seção 7: Interação com os <i>Stakeholders</i>	3	

Seção 8: Dependência de Recursos	4	Nunca ocorre (valor =1) a ocorre com muita frequência (valor = 7)
Seção 9: Imposição Legal	2	Discordo completamente (valor=1) a Concordo plenamente (valor =7)
Seção 10: Perfil da Entidade e do Respondente	13	Não aplicável
TOTAL DE QUESTÕES	39	

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Como pode ser verificado no Quadro 3, a fim de melhorar a compreensão dos respondentes, os termos utilizados na escala *Likert* foram elaborados de acordo com cada seção. Os dados das seções 1 (elementos) e 2 (mecanismos) além de responder aos objetivos específicos a) e b), a partir da análise por estatística descritiva dos itens, foram utilizados para correlacionar a intensidade do uso de elementos e mecanismos com as variáveis analisadas nas seções de 3 a 9.

3.3.4 Análise dos dados da etapa 2 – questionário

Na etapa 2 da pesquisa, os dados coletados nas seções 1 (elementos) e 2 (mecanismos) do questionário foram, primeiramente, analisados pela estatística descritiva (média, moda e desvio padrão), a partir da qual foi possível sumarizar e descrever o comportamento dos dados para, então, produzir uma análise descritiva que, segundo Colauto e Beuren (2008, p. 139), “se preocupa fundamentalmente em investigar o que é, ou seja, em descobrir as características de um fenômeno”. Dessa forma, a estatística descritiva foi utilizada para descrever e caracterizar o comportamento dos sujeitos da pesquisa quanto à:

- a) frequência de divulgação dos elementos de *accountability*; e
- b) frequência de utilização dos mecanismos de *accountability*, sendo possível identificar os mais utilizados pelas ESFLs.

Na sequência, para investigar e avaliar as relações entre os elementos e mecanismos utilizados na prática de *accountability* e as práticas de gestão apuradas nas entidades, adotou-se a análise de correlação bivariada, utilizando o *software* SPSS. Preliminarmente foi realizado o teste de normalidade onde se observou que, conforme o teste Shapiro-Wilk, os dados não apresentam distribuição normal. Logo, a partir dessa evidência, optou-se pela análise de correlação não paramétrica de Spearman, que de acordo com Martins e

Theóphilo (2009, p. 131) mede a “intensidade da correlação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas series ordenadas”. Nesse estudo, foram considerados estatisticamente significativos os coeficientes de correlação de Spearman que obtiveram níveis de 99% ($p= 0,01$) e 95% ($p=0,05$).

3.3.5 Procedimentos de validação e confiabilidade do questionário

Segundo declara Colauto e Beuren (2008, p. 131) “o processo de elaboração dos questionários é um tanto quanto complexo e longo, exigindo cuidado na seleção e formulação das questões”. A partir dessa premissa, procedeu-se a duas seções de validação do instrumento a fim de avaliar o delineamento, as interpretações e as generalizações das questões antes de ser encaminhado à população.

A primeira foi a realização de uma aplicação teste junto a estudantes de pós-graduação e profissionais atuantes no ramo contábil e financeiro (20 respondentes), a fim de avaliar a compreensibilidade dos enunciados de cada questão. Após os ajustes recomendados pelos respondentes do piloto, o instrumento foi encaminhado a três especialistas, com o objetivo de validar o instrumento de coleta, a saber:

- a) um profissional mestre em economia com cargo de gestão em uma Fundação privada e que também atua como professor universitário de disciplinas dos cursos de Ciência Contábeis e Administração;
- b) um profissional com mestrado em relações internacionais com cargo de gestão em uma Entidade sindical; e
- c) um professor doutor em Controladoria e Contabilidade e pesquisador do tema Terceiro Setor.

Após análise, os especialistas encaminharam seus pareceres com observações e sugestões sobre cada um dos itens, os quais foram avaliados e contemplados para o ajustamento do instrumento final. Enfatiza-se que a validação do instrumento de coleta de dados visa aumentar o rigor e a qualidade da pesquisa, controlando possíveis vieses ou, pelo menos, diminuindo o seu efeito (Colauto & Beuren, 2008).

Após a realização dos procedimentos de coleta de dados, foi analisada a confiabilidade do instrumento de medição, por meio do coeficiente de alfa de Cronbach, medida amplamente utilizada para tal (Hair Jr., Black, Babin, Anderson & Tatham, 2009).

De acordo com Hair Jr. et al. (2009, p. 544), “confiabilidade é um indicador do grau em que um conjunto de indicadores de um constructo latente é internamente consistente com base em quão altamente inter-relacionado são os indicadores”. Dessa forma, mede a correlação entre as respostas de um questionário, por meio da análise do perfil das respostas fornecidas pelos respondentes. O coeficiente obtido foi de 94,60%, logo, acima do parâmetro mínimo aceitável de 70% (Hair Jr. et al., 2009).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com a intenção de facilitar a compreensão dos resultados, este capítulo está estruturado conforme os objetivos específicos da pesquisa e as técnicas de análise de dados utilizadas em cada etapa. Assim, as seções foram organizadas a fim de apresentarem os resultados referentes a cada um desses objetivos, de acordo com o exposto no Quadro 4.

Quadro 4 - Relação das seções de apresentação dos resultados e sua relação com as etapas de coleta

Seção	Assunto	Fonte de Dados
4.1	Elementos de <i>accountability</i> mais utilizados por entidades sem fins lucrativos	Entrevista e questionário
4.2	Principais mecanismos de <i>accountability</i> utilizados por entidades sem fins lucrativos	Entrevista e questionário
4.3	Análise conjunta dos elementos e mecanismos de <i>accountability</i>	Questionário
4.4	Análise das estatísticas descritivas das práticas e características das entidades	Questionário
4.5	Análise da relação entre os elementos e mecanismos utilizados e as práticas e características de gestão das ESFLs	Questionário

Nota. ESFLs = sigla para Entidades Sem Fins Lucrativos.

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Na sequência, o detalhamento das seções de análise e interpretação dos dados (Quadro 4), coletados conforme procedimentos metodológicos.

4.1 ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ELEMENTOS DE *ACCOUNTABILITY*

Partindo do princípio de que o conceito de *accountability* ainda não está consolidado na literatura brasileira (Medeiros et al., 2013), após proceder a revisão da literatura e de posse da lista de elementos identificados em estudos anteriores, buscou-se entrevistar gestores de ESFLs como etapa complementar e de validação desses elementos, onde o objetivo principal foi entender como se dá o processo de seleção das informações divulgadas, garantindo que os elementos citados na literatura representam a prática profissional. A fim de facilitar a análise, primeiramente são expostos os perfis profissionais e a formação de cada entrevistado, bem como a descrição da entidade em que atuam para, na sequência, descrever os resultados da análise de cada entrevistado (Etapa 1).

A primeira entrevistada (E1) é formada em Contabilidade e atua como Coordenadora de tesouraria em uma Associação, onde trabalha há 16 anos. Essa associação possui como principal fonte de recurso uma dotação orçamentária advinda do Tribunal de Justiça. Ao ser perguntada sobre a sua função e seu envolvimento na prestação de contas da entidade, explanou “faço de tudo um pouco, a entidade é bem dinâmica ..., é feita essa prestação [de contas] em cima do meu trabalho na Contabilidade” (E1). Quando questionada sobre quais informações da entidade são divulgadas, citou:

nós temos duas prestações de contas, . . . pro Tribunal de Justiça, que é o quem repassa a dotação orçamentária conforme o orçamento deles, e isso é anual, e a cada dois anos nós temos a prestação de contas que é a eleição do grupo de gestores, ... relatórios gerenciais, as contabilidades, os livros que a gente leva, a gente leva os movimentos bancários, se algum associado manifestar a vontade de verificar os documentos . . . (Entrevistado 1)

Na sequência ainda citou que “ a cada biênio é informado o total de associados, a quantidade de associados . . .” e quando perguntada sobre os interessados na informação divulgada deixa claro que o Tribunal de Justiça é um dos principais interessados e que além dos relatórios gerenciais, recebem as cópias dos documentos que comprovam a aplicação do recurso, os balancetes mensais e que recentemente passaram a exigir o Balanço Patrimonial. Não obstante, esclareceu que a entidade também presta contas aos associados frisando que “eles fazem toda uma parte não só contábil, mas faz uma parte de justificativa, na realidade, de feitos sociais que a Entidade proporcionou pros seus associados”

A segunda entrevistada (E2) também possui formação em Contabilidade e atua como Gerente Administrativo Financeiro de uma Fundação privada, há quase 3 anos. Trata-se de uma Fundação cujo objetivo principal é atuar na elaboração e execução de projetos de pesquisa, ensino e extensão a partir da prestação de serviços administrativos. Com relação a sua função e atuação no contexto da prestação de contas da entidade explica que é responsável por vários setores, dentre eles projetos, recursos humanos, área financeira e compras. Sobre a divulgação de informações explicou que a Fundação é regida pelo Decreto 8241, que regulamenta a aquisição de bens e a contratação de obras e serviços pelas fundações de apoio, logo “pra garantir um processo transparente e sem risco, ... ela [Fundação] segue rigorosamente o projeto”. Ainda esclareceu que “presta contas pro TCU, pra vários órgãos de fiscalização, Tribunal de Contas da União, o próprio Tribunal de Contas do Estado, pro Ministério Público”

Ao ser questionada a respeito da seleção de dados para divulgação citou o portal da Entidade onde é possível visualizar toda documentação dos projetos que a Fundação

gerencia, como cita “convênios, contratos, . . . tem todos os arquivos selecionados, . . . tá tudo disponível”. Ademais, quando questionada sobre os indicadores e dados sobre o desempenho da instituição, esclareceu que não estão neste mesmo portal “esses [indicadores da entidade] só no relatório da [entidade], . . . esse [dado] não é tão transparente assim, . . . os *stakeholders* recebem”. Para a entrevistada, os principais interessados na informação são os coordenadores de projetos, a própria universidade e a comunidade acadêmica como um todo, enfatizando ainda que “quanto mais informação, mais seguro o professor tiver, mais confiança ele terá na [entidade]”.

O terceiro entrevistado (E3) é médico especialista em reprodução humana e professor universitário. Atua no Terceiro Setor desde 2007, quando fundou um instituto que disponibiliza tratamentos de fertilidade gratuitos para mulheres com baixa renda. Por ser o fundador, sua atuação está fortemente vinculada com o nível estratégico da instituição. A respeito da prestação de contas, primeiramente, citou que o instituto não atua apenas como um prestador de serviços estando também vinculado com a pesquisa. Na visão dele existe a prestação de contas das atividades que seriam “quantos pacientes foram atendidos, quantos engravidaram . . .” e uma prestação de contas global e que envolvem os números, a qual “é feita nossa, interna, que a gente tem ela nas reuniões . . .”.

A respeito dos dados financeiros da instituição, afirma que nenhum dado é divulgado externamente, porém ao justificar tal postura pondera “é uma questão cultural, . . . a gente no Brasil não tem essa questão cultural que outros países têm, . . . não parei pra pensar . . .” Ademais citou que não há demanda da comunidade externa por esse tipo de informação, porém quando questionado sobre os *stakeholders* internos afirmou que ocorrem reuniões com o Conselho onde são expostos os resultados de ações e parcerias passadas, bem como são planejadas ações futuras, pois “a área da saúde é toda regulamentada, eu não posso fazer um monte de coisa, então tudo isso é discutido internamente . . .”.

Com base nas entrevistas realizadas foi possível verificar que não há um padrão de comportamento nas instituições e que a seleção dos elementos de divulgação ocorre de forma distinta em cada organização, estando fortemente vinculados com a sua forma de atuação, regulamentação e natureza jurídica. Ao comparar os resultados da entrevista com o levantamento realizado na literatura, identificou-se que apenas um elemento não estava contemplado na revisão da literatura: número de associados, citado pela E1, que atua em uma associação.

Considerando que as Associações resultam da união legal de pessoas com um objetivo comum (Brito & Perez, 2014) e que, portanto, são consideradas *stakeholders* interessados na informação, considerou-se importante acrescentar esse elemento ao questionário. Para facilitar o entendimento por parte dos respondentes e abranger os demais tipos de entidades, optou-se por incluir no questionário de forma abrangente, a saber, o elemento número de associados/financiadores/apoiadores.

A Tabela 6 apresenta a estatística descritiva dos elementos de *accountability*, conforme os dados coletados na seção 1 do questionário (Etapa 2 da pesquisa).

Tabela 6 - Estatística descritiva dos elementos de *accountability*

Nr.	Elemento	Média (μ)	Mediana	Desvio Padrão (σ)
1	Balanço Patrimonial (BP)	5,54	7	2,05
2	Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	5,39	7	2,22
3	Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	5,00	6	2,47
4	Demonstração da Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	5,10	7	2,52
5	Notas Explicativas (NE)	5,02	7	2,54
6	Relatório de Auditoria Independente (RAI)	4,54	5	2,46
7	Relatório de Atividades ou Relatório Anual	5,68	7	2,22
8	Certidões Negativas de Débitos Federais, Estaduais e Municipais	4,71	6	2,53
9	Histórico da Entidade	6,20	7	1,66
10	Nomes dos Dirigentes da Entidade	6,02	7	1,81
11	Estatuto Social	5,56	7	2,28
12	Atas de Assembleia	5,17	7	2,33
13	Atas de Eleições	5,22	7	2,33
14	Títulos e Certificações	5,02	7	2,45
15	Descrição da Missão, Objetivos Institucionais e Valores da Entidade	6,27	7	1,64
16	Número de atendimentos/ações/atividades realizadas	5,71	7	2,06
17	Número de associados/financiadores/apoiadores	5,66	7	2,09
18	<i>Dados quantitativos e qualitativos sobre atuação de voluntários</i>	<i>3,34</i>	<i>3</i>	<i>2,31</i>
19	<i>Dados sobre trabalhadores formais</i>	<i>4,37</i>	<i>5</i>	<i>2,46</i>
20	Indicadores quantitativos e qualitativos sobre Projetos, Atividades, Programas e Campanhas	5,56	7	2,00

Nota. Escala que varia de NUNCA É DIVULGADO (valor = 1) a SEMPRE É DIVULGADO (valor = 7). **Negrito**=mais divulgados; *Itálico*=menos divulgados.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Os dados apresentados na Tabela 6 permitem observar dois principais resultados, sendo que, primeiramente, considerando a média e o desvio padrão, há quatro elementos que se sobressaem aos demais, sendo: 15-Descrição da Missão, Objetivos Institucionais e Valores da Entidade ($\mu=6,27$; $\sigma=1,64$); 9-Histórico da Entidade ($\mu=6,20$; $\sigma=1,66$); 10-

Nomes dos Dirigentes da Entidade ($\mu=6,02$; $\sigma=1,81$) e; 20-Indicadores quantitativos e qualitativos sobre Projetos, Atividades, Programas e Campanhas ($\mu=5,56$; $\sigma=2,00$). Todos esses elementos obtiveram média alta, mediana 7 e desvio padrão até 2.00 em relação aos demais, indicando que são os mais divulgados pelas entidades da amostra. Esse achado é semelhante ao de Pacheco et al. (2016), que constataram em sua pesquisa que os indicadores voluntários são mais divulgados que os obrigatórios, tais como, demonstrações contábeis e dados sobre recursos públicos.

Destaca-se que, exceto o elemento 20, os demais tratam-se de informações gerais a respeito da entidade e, tendo como principal característica, ser estanque, ou seja, não sofrem alterações ao longo do tempo. Logo, infere-se que o resultado seja justificado pela facilidade na manutenção da informação. Ainda, comparando aos achados de Pacheco et al. (2016), após analisarem 48 fundações privadas, foi constatado que 100% divulgavam o elemento 9, enquanto que 87,50% divulgavam o elemento 15. A respeito do elemento 20-Indicadores quantitativos e qualitativos sobre Projetos, Atividades, Programas e Campanhas, salienta-se que era um resultado esperado devido à natureza das atividades desenvolvidas por organizações do Terceiro Setor.

O segundo resultado que merece destaque se refere aos elementos 18-Dados quantitativos e qualitativos sobre atuação de voluntários ($\mu=3,33$; $\sigma=2,31$) e 19-Dados sobre trabalhadores formais ($\mu=4,37$; $\sigma=2,46$), sendo esses os elementos menos utilizados pelas instituições que responderam ao questionário, corroborando com os achados de Santos et al. (2017). Com relação à evidenciação dos dados sobre os voluntários, Silva (2016) ressalta que a evolução destes em termos quantitativos demonstra a capacidade de criação de valor social da entidade, pois a execução das atividades nas entidades do Terceiro Setor depende, substancialmente, da participação de voluntários.

Na análise por instituição, procedeu-se o cálculo da média, mediana e desvio padrão das frequências de divulgação dos elementos para cada instituição, dessa forma, é possível avaliar o grau de aderência, bem como as diferenças de comportamento entre as instituições, conforme é apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 - Análise da frequência de divulgação dos elementos de *accountability* por instituição

Instituição	Média (μ)	Mediana	Desvio Padrão (σ)
<i>Org1</i>	2,50	1	2,67
<i>Org2</i>	5,05	4	1,47
<i>Org3</i>	4,60	7	3,02
Org4	7,00	7	0,00
<i>Org5</i>	4,80	5	2,07

<i>Org6</i>	2,20	1	2,46
<i>Org7</i>	3,30	1	2,77
<i>Org8</i>	6,50	7	1,47
<i>Org9</i>	6,30	7	1,45
<i>Org10</i>	6,30	7	1,22
<i>Org11</i>	5,55	6	1,36
<i>Org12</i>	6,95	7	0,22
<i>Org13</i>	6,50	7	0,89
<i>Org14</i>	2,45	2	1,36
Org15	7,00	7	0,00
<i>Org16</i>	5,95	7	1,57
<i>Org17</i>	4,50	6	1,99
<i>Org18</i>	1,60	1	1,85
<i>Org19</i>	5,20	7	2,46
<i>Org20</i>	6,50	7	0,69
<i>Org21</i>	6,15	7	1,39
<i>Org22</i>	6,85	7	0,49
<i>Org23</i>	4,40	6	2,91
<i>Org24</i>	6,25	7	1,33
<i>Org25</i>	6,25	7	0,91
<i>Org26</i>	6,90	7	0,45
<i>Org27</i>	1,80	1	1,51
Org28	7,00	7	0,00
<i>Org29</i>	4,95	7	2,65
<i>Org30</i>	6,90	7	0,45
<i>Org31</i>	4,50	3	2,14
<i>Org32</i>	5,35	7	2,06
<i>Org33</i>	5,80	6	1,51
<i>Org34</i>	5,40	6	1,54
<i>Org35</i>	3,70	1	3,06
<i>Org36</i>	5,85	6	0,88
<i>Org37</i>	4,00	4	3,08
<i>Org38</i>	4,60	5	2,21
<i>Org39</i>	5,40	5	1,10
<i>Org40</i>	5,95	7	2,24
<i>Org41</i>	6,65	7	0,93

Nota. Escala que varia de NUNCA É DIVULGADO (valor = 1) a SEMPRE É DIVULGADO (valor = 7). Org. = sigla para organização. **Negrito**=instituição com melhores resultados; *Itálico*= instituição com piores resultados

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme pode ser visualizado na Tabela 7, três instituições (Org4, Org15 e Org28) afirmaram sempre divulgar todos os elementos apresentados na pesquisa ($\mu=7$; $\sigma=0,00$), enquanto que seis instituições (Org1, Org6, Org7, Org18, Org27 e Org35) apresentaram mediana igual a 1 e médias entre 1,60 e 3,70, indicando que nunca divulgam a maioria dos elementos. Ainda, cabe destacar que as instituições Org3, Org19, Org29 e Org40, ao apresentarem mediana igual a 7, porém desvios padrão entre 2,24 e 3,02, indicam que sempre divulgam determinados elementos e nunca ou quase nunca divulgam outros elementos.

4.2 ANÁLISE DOS PRINCIPAIS MECANISMOS DE *ACCOUNTABILITY*

Com o intuito de identificar quais os principais mecanismos utilizados pelas instituições sem fins lucrativos para divulgar seus dados e ações, indagou-se, inicialmente aos entrevistados (Etapa 1) sobre o processo de seleção e divulgação dos dados, buscando obter informações sobre quais os meios e recursos utilizados para disponibilizar as informações aos seus *stakeholders* e, na sequência, validados por questionário (Etapa2).

Conforme relata a E1, sua instituição possui práticas de *accountability* focadas no associado, sendo que, além da prestação de contas obrigatória e anual para o Tribunal de Justiça, é feita uma prestação de contas *in loco* durante a assembleia de eleição dos gestores, que ocorre a cada dois anos. Quando questionada sobre a quais informações são divulgadas e como o processo ocorre, explana

tem essa prestação de contas que a gente faz, onde o conselho fiscal deliberativo faz a aprovação das contas, depois é feita a eleição pros associados e também feita a prestação de contas pra eles, aí já a parte de relatórios gerenciais, as contabilidades, os livros que a gente leva, a gente leva os movimentos bancários, se algum associado manifestar a vontade de verificar os documentos . . . (Entrevistado 1)

Para ela, disponibilizar os documentos e relatórios durante a assembleia faz parte de um esforço da entidade para se mostrar transparente aos seus associados, pois mesmo tendo ciência de que nem todos os presentes irão analisar ou entender a documentação, os gestores da entidade fazem questão de dispor os comprovantes para reforçar a confiança na entidade e no processo de eleição dos representantes (diretoria e conselho).

A E2 cita com grande ênfase o *site* da instituição, pois considera que é a principal ferramenta de comunicação entre a Fundação e suas partes interessadas. Quando indagada sobre o que entende por *accountability*, afirma “*Accountability* pra mim é prestação de contas e transparência ... precisa ter um *site* aonde tu divulgues a tua prestação de contas de forma transparente”. Quando questionada sobre quais informações são divulgadas no *site*, se direciona para o computador de sua mesa demonstrando os caminhos do *site* onde podem ser acessadas as documentações dos projetos coordenados pela entidade, “se tu entras aqui [mostra o *site* da Entidade] em Projetos . . . aí tu vais poder entrar aqui e vê aqui Convênios, Contratos ... tem todos os arquivos selecionados . . . tá tudo disponível . . .”

Complementa explicando que a entidade foca na divulgação dos dados e documentos dos projetos que a Fundação gerencia, visto que a instituição é regida por Lei específica e é fiscalizada pelo Tribunal de Contas da União. Acrescenta que, além dos

dados disponibilizados no *site*, existe uma prestação de contas institucional realizada por meio de um relatório que não está disponível no *site*, mas é enviado aos demais *stakeholders* da entidade.

Conforme a narrativa do E3, a instituição não possui processos formais de prestação de contas externa e ao ser indagado sobre como é feita a divulgação dos serviços que o instituto oferece, explana “a gente tem uma série de publicações [científicas] tanto nacionais quanto internacionais que sai o nome do instituto” Esclarece que, apesar de existir uma "planilha que é feito o controle" e terem ciência de que estão sujeitos à fiscalização, nenhum dado financeiro é divulgado externamente.

Informa ainda que não há demanda de informação por parte da comunidade e que credita isso ao fato de o processo ser muito transparente, pois é de conhecimento público que o custo dos serviços oferecidos é muito superior aos valores cobrados pela entidade. Logo, não haveria dúvidas sobre a credibilidade da entidade e por isso não vê necessidade em dispor as informações, exceto se forem solicitadas.

Da mesma forma que ocorre com a seleção dos elementos, é perceptível que cada instituição possui critérios distintos quanto à escolha de ferramentas para se comunicar com suas partes interessadas. Na comparação com os dados obtidos em pesquisas anteriores sobre o tema, não foi encontrado a disponibilidade de documentação física, citada pela E1, como um mecanismo de *accountability*. A esse respeito, modelos de *accountability* voluntário são abordados na literatura nacional e internacional como a capacidade que a entidade possui em disponibilizar informações sem obrigatoriedade legal (Behn et al., 2010; Santos et al., 2017). Nesse sentido, esse mecanismo (disponibilidade de documentação física) foi incluído na seção 2 do questionário por ser considerando um mecanismo voluntário de prestação de contas.

A Tabela 8 apresenta a estatística descritiva dos resultados obtidos quanto aos mecanismos utilizados pelas instituições para divulgar seus elementos de *accountability*, conforme a seção 2 do questionário (Etapa 2 da pesquisa).

Tabela 8 - Estatística descritiva dos mecanismos de *accountability*

Nr.	Mecanismo	Média (μ)	Mediana	Desvio Padrão (σ)
1	Site da Entidade	5,93	7	1,97
2	Mídias Sociais (Facebook, Instagram, Twitter, etc.)	4,59	6	2,47
3	Relatório de prestação de contas impresso	4,71	5	2,36
4	Relatório de prestação de contas digital	4,85	6	2,43
5	Newsletter/informativo em formatos digital ou impresso	4,49	5	2,40
6	Veiculação em rádio	2,37	1	1,88

7	<i>Veiculação em televisão</i>	1,90	1	1,55
8	Vídeos institucionais	4,20	4	2,02
9	Disponibilidade de documentos físicos para acesso às partes interessadas	5,88	7	1,89

Nota. Escala que varia de NUNCA UTILIZOU (valor = 1) a SEMPRE UTILIZOU (valor = 7).

Negrito=instituição com melhores resultados; *Itálico*= instituição com piores resultados

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

A partir dos resultados apresentados na Tabela 8, percebe-se que os mecanismos mais utilizados pelas instituições são 1-*Site* da Entidade ($\mu=5,93$; $\sigma=1,97$), 2-Mídias Sociais ($\mu=4,59$; $\sigma=2,47$), 3-Relatórios de prestação de contas impresso ($\mu=4,71$; $\sigma=2,36$), 4-Relatórios de prestação de contas digital ($\mu=4,85$; $\sigma=2,43$) e 9-Disponibilidade de documentos físicos para acesso às partes interessadas ($\mu=5,88$; $\sigma=1,89$). Esses resultados estão alinhados com a pesquisa de Dall’Agnol et al. (2017) que verificaram que os meios de comunicação, dentre eles *site* e mídias sociais, estão entre as principais formas de divulgação das ações realizadas pelas ESFLs. Quanto aos relatórios impresso e digital os resultados corroboram com a pesquisa de Pacheco et al. (2016), que verificaram a utilização destes por 81,25% da amostra, mas não corrobora com o estudo de Santos et al. (2017), que verificaram que apenas 25% das entidades estudadas por eles se utilizam desse recurso.

Ademais, verifica-se que, mesmo as entidades tendo preferência pelos meios digitais, disponibilizar o acesso aos documentos físicos também é um mecanismo com forte aderência nas entidades. Tal mecanismo não foi relatado em pesquisas anteriores e foi acrescentado a este estudo a partir das entrevistas realizadas, sendo explicitamente citado pelo E1.

Os mecanismos 6-Veiculação em rádio ($\mu=2,37$; $\sigma=1,88$) e 7-Veiculação em televisão ($\mu=1,90$; $\sigma=1,55$) são os mecanismos menos utilizados pelas instituições, sendo que ambos obtiveram mediana 1, indicando que a maioria das instituições nunca fez uso desses meios de comunicação. Considerando que são mecanismos com alto custo envolvido e que as OSCs possuem restrição de recursos, esse resultado era esperado.

A Tabela 9 apresenta o cálculo da média, mediana e desvio padrão das frequências de utilização dos mecanismos de *accountability* por instituição, onde é possível verificar que há disparidade na comparação entre elas.

Tabela 9 - Análise da frequência de utilização dos mecanismos de *accountability* por instituição

Instituição	Média (μ)	Mediana	Desvio Padrão (σ)
Org1	4,33	7	3,16
Org2	5,00	5	2,00
Org3	5,67	7	2,65
<i>Org4</i>	<i>3,67</i>	<i>1</i>	<i>3,16</i>
Org5	3,89	4	1,96
<i>Org6</i>	<i>2,33</i>	<i>1</i>	<i>2,65</i>
<i>Org7</i>	<i>1,67</i>	<i>1</i>	<i>2,00</i>
Org8	5,11	5	2,26
Org9	4,67	5	1,41
Org10	5,11	6	2,52
Org11	3,78	4	2,39
Org12	5,22	6	2,44
Org13	5,22	5	1,56
<i>Org14</i>	<i>2,89</i>	<i>2</i>	<i>1,62</i>
Org15	5,22	7	2,59
Org16	5,33	7	2,65
<i>Org17</i>	<i>4,11</i>	<i>3</i>	<i>2,42</i>
<i>Org18</i>	<i>1,00</i>	<i>1</i>	<i>0,00</i>
<i>Org19</i>	<i>2,67</i>	<i>2</i>	<i>1,80</i>
Org20	5,78	7	2,17
Org21	4,89	6	1,62
Org22	4,78	5	2,49
Org23	4,56	5	2,79
Org24	3,33	4	2,50
Org25	5,89	6	0,78
Org26	6,22	6	0,83
<i>Org27</i>	<i>1,44</i>	<i>1</i>	<i>1,33</i>
Org28	5,22	6	2,33
Org29	4,33	7	3,16
Org30	4,56	4	1,88
Org31	5,56	7	1,74
<i>Org32</i>	<i>3,67</i>	<i>1</i>	<i>3,16</i>
Org33	5,33	7	2,65
Org34	3,44	4	1,67
Org35	4,67	4	2,50
Org36	5,22	6	2,44
Org37	6,33	7	2,00
<i>Org38</i>	<i>2,22</i>	<i>2</i>	<i>1,92</i>
Org39	4,33	4	0,87
Org40	4,44	7	3,05
Org41	4,11	4	2,32

Nota. Escala que varia de NUNCA É UTILIZADO (valor = 1) a SEMPRE É UTILIZADO (valor = 7). Org. = sigla para organização. **Negrito**=instituição com mediana alta; *Itálico*= instituição com mediana baixa
Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

Com base na Tabela 9, observam-se três principais resultados que merecem destaque. Primeiramente, verifica-se que 10 instituições (Org4, Org6, Org7, Org14, Org17, Org18, Org19, Org27, Org32 e Org38) apresentaram medianas iguais a 1, 2 e 3, o que significa que nunca ou quase nunca se utilizaram dos mecanismos elencados no estudo. Por outro lado, 23 instituições (Org1, Org2, Org3, Org8, Org9, Org10, Org12, Org13, Org15,

Org16, Org20, Org21, Org22, Org23, Org25, Org26, Org28, Org29, Org31, Org33, Org36, Org37 e Org40) apresentaram medianas iguais a 7, 6 e 5, indicando que sempre ou quase sempre utilizaram os mecanismos apresentados. Por fim, observa-se que no grupo de instituições que obtiveram medianas altas, há casos com média baixa e desvio padrão alto, o que indica a preferência por determinados mecanismos em detrimento de outros. Esse resultado é devido, em parte, aos resultados com os mecanismos 6-Veiculação em rádio ($\mu=2,37$; $\sigma=1,88$) e 7-Veiculação em televisão ($\mu=1,90$; $\sigma=1,55$), cujas medianas foram 1. Na análise detalhada apenas 6 instituições responderam que sempre ou quase sempre se utilizam da veiculação em rádio e 3 responderam que sempre ou quase sempre se utilizam de veiculação em televisão.

4.3 SÍNTESE DOS ELEMENTOS E MECANISMOS DE *ACCOUNTABILITY*

Para melhor entendimento da dinâmica do processo de prestação de contas das entidades analisadas, esta seção trata da análise conjunta dos resultados obtidos nas seções 1 (elementos de *accountability*) e 2 (mecanismos de *accountability*) do questionário. Dessa forma, a Tabela 10 apresenta, de forma comparativa, os resultados obtidos por instituição.

Tabela 10 - Análise conjunta dos elementos e mecanismos de *accountability* por instituição

Instituição	Elementos			Mecanismos		
	Média	DV	Mediana	Média	DV	Mediana
Org1	2,50	2,67	1	4,33	3,16	7
Org2	5,05	1,47	4	5,00	2,00	5
Org3	4,60	3,02	7	5,67	2,65	7
Org4	7,00	0,00	7	3,67	3,16	1
Org5	4,80	2,07	5	3,89	1,96	4
Org6	2,20	2,46	1	2,33	2,65	1
Org7	3,30	2,77	1	1,67	2,00	1
Org8	6,50	1,47	7	5,11	2,26	5
Org9	6,30	1,45	7	4,67	1,41	5
Org10	6,30	1,22	7	5,11	2,52	6
Org11	5,55	1,36	6	3,78	2,39	4
Org12	6,95	0,22	7	5,22	2,44	6
Org13	6,50	0,89	7	5,22	1,56	5
Org14	2,45	1,36	2	2,89	1,62	2
Org15	7,00	0,00	7	5,22	2,59	7
Org16	5,95	1,57	7	5,33	2,65	7
Org17	4,50	1,99	6	4,11	2,42	3
Org18	1,60	1,85	1	1,00	0,00	1
Org19	5,20	2,46	7	2,67	1,80	2
Org20	6,50	0,69	7	5,78	2,17	7

Org21	6,15	1,39	7	4,89	1,62	6
Org22	6,85	0,49	7	4,78	2,49	5
Org23	4,40	2,91	6	4,56	2,79	5
Org24	6,25	1,33	7	3,33	2,50	4
Org25	6,25	0,91	7	5,89	0,78	6
Org26	6,90	0,45	7	6,22	0,83	6
Org27	1,80	1,51	1	1,44	1,33	1
Org28	7,00	0,00	7	5,22	2,33	6
Org29	4,95	2,65	7	4,33	3,16	7
Org30	6,90	0,45	7	4,56	1,88	4
Org31	4,50	2,14	3	5,56	1,74	7
Org32	5,35	2,06	7	3,67	3,16	1
Org33	5,80	1,51	6	5,33	2,65	7
Org34	5,40	1,54	6	3,44	1,67	4
Org35	3,70	3,06	1	4,67	2,50	4
Org36	5,85	0,88	6	5,22	2,44	6
Org37	4,00	3,08	4	6,33	2,00	7
Org38	4,60	2,21	5	2,22	1,92	2
Org39	5,40	1,10	5	4,33	0,87	4
Org40	5,95	2,24	7	4,44	3,05	7
Org41	6,65	0,93	7	4,11	2,32	4

Nota. Org.= sigla para organização.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme pode ser observado na Tabela 10 há entidades que, apesar de obterem médias e medianas baixas para divulgação de elementos, possuem médias e medianas maiores para utilização dos mecanismos. É o caso das instituições Org1, Org31, Org35 e Org37, as quais, analisando-as individualmente é possível verificar que divulgam menos elementos e/ou com menores frequências, porém se utilizam de quase todos os mecanismos elencados e/ou com maior frequência.

Em contraponto, as instituições Org4, Org11, Org17, Org19, Org24, Org30, Org32, Org34, Org38 e Org41 apresentam comportamento inverso, ou seja, obtiveram média e mediana altas em elementos e baixa em mecanismos, indicando que se utilizam de menos ou com menor frequência os mecanismos elencados, mas divulgam uma qualidade maior de dados e/ou com maior frequência.

A Tabela 10 também evidencia que nas instituições Org6, Org7, Org14, Org18 e Org27, as médias e medianas são baixas tanto para elementos quanto para mecanismos, demonstrando que em 12% das instituições analisadas o processo de *accountability* como um todo não possui aderência. Apenas 3 instituições, Org2, Org5 e Org39, apresentaram frequência mediana para elementos e mecanismos de *accountability*, ficando com medianas entre 4 e 5 em ambos.

Finalmente, observa-se que a maioria das instituições obteve médias e medianas altas para elementos e mecanismos, representando 46,53% da amostra analisada. As instituições Org3, Org,8, Org9, Org10, Org12, Org13, Org15, Org16, Org20, Org21, Org22, Org23, Org,25, Org26, Org28, Org29, Org33, Org36 e Org40 se destacaram ao obterem medianas entre 5 e 7 em ambos os itens.

A partir dos dados comparativos da Tabela 10, classificou-se as instituições em 5 grupos, que são apresentados de forma resumida na Tabela 11.

Tabela 11 - Resumo da análise conjunta de elementos e mecanismos de *accountability*

Categoria	Instituições	Qtde.	%
↑ Elementos ↑ Mecanismos	Org3, Org,8, Org9, Org10, Org12, Org13, Org15, Org16, Org20, Org21, Org22, Org23, Org,25, Org26, Org28, Org29, Org33, Org36 e Org40	19	46,34
↑ Elementos ↓ Mecanismos	Org4, Org11, Org,17, Org19, Org24, Org30, Org32, Org34, Org38 e Org41	10	24,39
↓ Mecanismos ↓ Elementos	Org6, Org,7, Org14, Org18 e Org27	5	12,20
↓ Elementos ↑ Mecanismos	Org1, Org31, Org35 e Org37	4	9,76
Elementos e Mecanismos medianos	Org2, Org5 e Org39	3	7,32
TOTAL		41	100,00

Nota. Org. = sigla para Organização; Qtde. = sigla para quantidade.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

A Tabela 11 sintetiza o nível de *accountability* das instituições analisadas. Considerando que a frequência de divulgação dos elementos e a frequência de utilização dos mecanismos são componentes que determinam a prática robusta de *accountability* dentro das organizações, podemos concluir que 46,34%, correspondente a 19 instituições, apresentam níveis altos de divulgação dos elementos e utilização dos mecanismos. Por outro lado, 53,66%, correspondente a 22 instituições, não apresentaram resultados satisfatórios porque não alcançaram médias altas em ambos os itens analisados. Sob outro enfoque, verifica-se que 70,73%, que corresponde a 29 instituições, obtiveram resultados satisfatórios na divulgação dos elementos, logo, não estão se utilizando de todos os mecanismos elencados, mas estão divulgando periodicamente todos ou alguns dos elementos listados, permitindo que seus *stakeholders* acompanhem suas atividades.

4.4 ANÁLISE DAS PRÁTICAS E CARACTERÍSTICAS DE GESTÃO DAS ENTIDADES

Os resultados apresentados nesta seção, visam descrever, primeiramente, o resultado das estatísticas descritivas das categorias analisadas correspondentes às seções 3 a 9 do questionário, e, na sequência, apresentam-se os resultados dos testes de correlação de Spearman entre as variáveis investigadas.

4.4.1 Práticas de planejamento e gestão

A Tabela 12 apresenta as estatísticas descritivas das práticas de planejamento e gestão das entidades. Partindo da premissa de que o processo de prestação de contas das ESFLs é afetado positivamente pelas práticas de gestão baseadas em missão (Said et al., 2013), buscou-se investigar se estas possuem seus objetivos definidos, bem como se utilizam o planejamento estratégico como ferramenta para guiar seus planos de ação.

Tabela 12 - Estatística descritiva das práticas de planejamento e gestão

Prática	Distribuição das Respostas							Média μ	Mediana	Desvio Padrão σ
	1	2	3	4	5	6	7			
Missão, Visão e Objetivos definidos e divulgados	2	0	1	1	4	5	28	6,22	7	1,52
Uso do Planejamento Estratégico	2	0	0	3	6	2	28	6,15	7	1,54
Objetivos e metas institucionais definidos e divulgados	2	0	0	4	6	5	24	6,00	7	1,55
A tomada de decisão considera as metas e objetivos definidos no planejamento	2	0	0	3	3	8	25	6,15	7	1,49

Nota. Escala: 1- Discordo completamente a 7- Concordo completamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Com base nos dados da Tabela 12, observa-se mediana 7 para as quatro práticas listadas, bem como médias acima de 6, sendo a menor média no item que perguntou se os objetivos e metas institucionais estão definidos e amplamente divulgados entre todos os integrantes da Entidade ($\mu = 6$; $\sigma = 1,55$). Verifica-se então que, na percepção dos respondentes, a maioria das ESFLs analisadas possuem missão, valores, metas e objetivos plenamente definidos e divulgados entre os componentes da instituição ($\mu = 6,22$; $\sigma = 1,52$). Da mesma forma, a maioria utiliza o planejamento estratégico para definição dos planos de

ação da entidade ($\mu = 6,15$; $\sigma = 1,54$) e considera esse instrumento no processo de tomada de decisão ($\mu = 6,15$; $\sigma = 1,49$). Resultado similar foi encontrado na pesquisa de Lugoboni et al. (2018) que, por meio de um estudo de caso em uma ESFL, identificaram que a instituição além de elaborar o planejamento estratégico anualmente, também acompanhava o desempenho da instituição a partir de indicadores definidos e estabelecidos a partir dos objetivos institucionais.

4.4.2 Práticas contábeis

Os resultados das estatísticas descritivas das práticas contábeis analisadas são apresentados na Tabela 13. Na medida que as demonstrações contábeis são parte fundamental da *accountability* de uma instituição, pois a partir dos demonstrativos é que se pode observar alguns dos principais elementos da dimensão econômico-financeira da entidade, buscou-se avaliar se as entidades analisadas mantêm regularidade na elaboração dos seus demonstrativos financeiros, bem como se atendem aos normativos e instruções.

Tabela 13 - Estatística descritiva das práticas contábeis

Prática	Distribuição das Respostas							Média μ	Mediana	Desvio Padrão σ
	1	2	3	4	5	6	7			
Demonstrações Contábeis são elaboradas dentro do prazo legal, ao final de cada exercício	1	1	1	2	2	5	29	6,27	7	1,47
Elabora todo o conjunto de Demonstrações, inclusive as NE	3	1	0	0	2	3	32	6,27	7	1,75
Escrituração contábil é regular e de acordo com as normas e regulamentos do Terceiro Setor.	1	0	0	0	3	1	36	6,68	7	1,06
São observados os normativos e instruções emitidos pelo CFC	1	0	0	0	1	3	36	6,73	7	1,00

Nota. Escala: 1- Discordo completamente a 7- Concordo completamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Ao observar os resultados da Tabela 13, verifica-se que, conforme os respondentes, a maioria das entidades elabora todo conjunto de demonstrações financeiras ($\mu = 6,27$; $\sigma = 1,75$) e observa os normativos e instruções dos órgãos reguladores ($\mu = 6,73$; $\sigma = 1,00$). Destaca-se que as quatro práticas obtiveram medianas 7 e médias acima de 6. O maior desvio padrão é observado no item onde foi questionado se todo conjunto de demonstrações é elaborado ($\mu = 6,27$; $\sigma = 1,75$), no qual 3 respondentes afirmaram que essa prática nunca ocorre nas instituições. Com relação à pergunta sobre a observação dos normativos e

regulamentos ($\mu = 6,73$; $\sigma = 1,00$), apenas 1 respondente afirmou que discorda completamente que essa é uma prática da instituição, sendo que a maioria afirmou que concorda completamente com a afirmação. Além disso, na percepção dos respondentes, a maioria das entidades elabora as demonstrações contábeis dentro do prazo legal ($\mu = 6,27$; $\sigma = 1,47$) e a escrituração contábil é regular na medida que segue os normativos específicos do Terceiro Setor ($\mu = 6,68$; $\sigma = 1,06$). Com relação a esse último item, na pesquisa realizada por Miranda et al. (2009), foi verificado um nível consideravelmente baixo de aderência aos normativos específicos do Terceiro Setor. Pode-se inferir que o resultado divergente se deu por conta das características da amostra deste estudo, podendo ser explicado, conforme demonstrado na Tabela 5, pelo tempo de experiência das entidades, já que 90,24% possuem mais de 15 anos de atuação ou pelo conhecimento dos profissionais, haja vista que 78,05% possuem mais de 10 anos de experiência no Terceiro Setor.

4.4.3 Práticas de medição e acompanhamento de resultados

A Tabela 14 demonstra as percepções dos respondentes a respeito das práticas de medição e desempenho das entidades, bem como a distribuição das respostas. De acordo com Sabert e Graham (2014), a definição de indicadores para as ESFLs deve incluir as perspectivas a partir da visão dos diferentes grupos de partes interessadas. Dessa forma, para avaliar essa categoria foi perguntado aos respondentes a respeito de métricas capazes de avaliar a entidade de forma global, seus projetos e atividades e também colaboradores.

Tabela 14 - Estatística descritiva das práticas de medição e acompanhamento de resultados

Prática	Distribuição das Respostas							Média μ	Mediana	Desvio Padrão σ
	1	2	3	4	5	6	7			
Indicadores ou métricas para avaliar resultados globais e/ou projeto/atividade.	4	1	3	4	6	8	15	5,22	6	1,97
Acompanhamento periódico do desempenho da Entidade	4	0	3	3	6	5	20	5,49	6	1,96
Avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores	4	3	3	3	10	4	13	4,88	5	2,01

Nota. Escala: 1- Discordo completamente a 7- Concordo completamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme observado na Tabela 14, as práticas de medição e acompanhamento de resultados são aplicadas na maioria das entidades, sendo a média geral desta categoria 5,20. Em contraponto, considerando o número de respondentes com frequências até 4, essas

práticas não são observadas pelos respondentes em quase um 1/3 das entidades analisadas. A prática que obteve mais variabilidade de frequência e menor média foi a de avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores da instituição ($\mu = 4,88$, $\sigma = 2,01$). Infere-se que este resultado possa ser afetado pelo fato de que grande parte da equipe das ESFLs é voluntária, estratégia que é utilizada tanto para reduzir custos quanto para promover a participação da comunidade (Wadongo, 2014). Dessa forma, com uma equipe reduzida é provável que o processo de avaliação de desempenho não esteja institucionalizado. Além disso, a pesquisa de Wadongo (2014) identificou que as ESFLs não se utilizam da avaliação de colaboradores para recompensar sua equipe, o que também justifica a baixa aderência a esta prática. Na outra ponta, a seção que obteve maior aderência foi sobre o acompanhamento periódico da instituição ($\mu = 5,49$, $\sigma = 1,96$), enquanto a existência de indicadores e métricas obteve o segundo melhor resultado em termos de aderência ($\mu = 5,22$, $\sigma = 1,97$).

4.4.4 Estrutura organizacional

Para analisar a estrutura organizacional das entidades e entender como suas atividades e responsabilidades estão organizadas, solicitou-se aos respondentes que indicassem seu grau de concordância sobre quatro aspectos, os quais são demonstrados na Tabela 15.

Tabela 15 - Estatística descritiva de estrutura organizacional

Aspecto	Distribuição das Respostas							Média μ	Mediana	Desvio Padrão σ
	1	2	3	4	5	6	7			
Processos e atividades formalmente mapeados	5	4	1	4	8	7	12	4,83	5	2,11
Estratégias de controle para monitorar as atividades do nível operacional aos cargos de gestão	4	2	2	5	11	6	11	4,93	5	1,90
Os controles garantem que as atividades são executadas com conformidade	5	0	1	5	5	11	14	5,29	6	1,95
Organograma formal com as responsabilidades e autoridades identificadas	3	0	1	4	7	5	21	5,71	7	1,76

Nota. Escala: 1- Discordo completamente a 7- Concordo completamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

De acordo com as respostas obtidas, percebe-se que os aspectos elencados possuem médias relativamente diferentes entre si, sendo a média geral desta categoria 5,19. Os

resultados indicam que as entidades analisadas precisam evoluir, principalmente, no mapeamento de processos e utilização de controles internos. O aspecto menos aderente foi a existência de processos e atividades formalmente mapeados ($\mu = 4,83$; $\sigma = 2,11$), onde pelo menos 34,14% das entidades obteve frequência menor que 5, ou seja, ou as entidades não possuem suas atividades mapeadas ou possuem apenas em parte, de acordo a visão dos gestores. O aspecto mais aderente foi a existência de organograma formal ($\mu = 5,71$; $\sigma = 1,76$), o qual 51,21% dos gestores concordou plenamente que o organograma da entidade define as responsabilidades e autoridades. As respostas entre 3 e 6 podem significar que há um organograma, mas não é formalizado, está desatualizado ou ainda não representa com fidedignidade as responsabilidades e autoridades da instituição. Os demais aspectos mediam a existência de controles internos em todos os níveis da instituição ($\mu = 4,93$; $\sigma = 1,90$) e a efetividade dos controles existentes ($\mu = 5,29$; $\sigma = 1,95$), onde observou-se medianas 5 e 6, respectivamente, indicando que a maioria das entidades possui e aplica um nível mínimo de controle interno na execução das suas atividades.

4.4.5 Interação com *stakeholders*

A Tabela 16 evidencia a percepção dos respondentes quanto à interação da sua entidade com suas partes interessadas. Buscou-se analisar se, no entendimento dos gestores, a entidade se relaciona de forma satisfatória com seus *stakeholders*.

Tabela 16 - Estatística descritiva da interação com *stakeholders*

Item	Distribuição das Respostas							Média μ	Mediana	Desvio Padrão σ
	1	2	3	4	5	6	7			
As necessidades de informação dos <i>stakeholders</i> são plenamente atendidas	0	1	0	0	2	4	34	6,68	7	0,91
Os financiadores e apoiadores tem interesse em acompanhar o desempenho social e financeiro	2	0	1	2	5	6	25	6,07	7	1,56
Disponibilidade de canais de relacionamento que estimulam a interação com <i>stakeholders</i>	1	1	1	2	5	3	28	6,17	7	1,50

Nota. Escala: 1- Discordo completamente a 7- Concordo completamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Pelos resultados obtidos e evidenciados na Tabela 16, verifica-se que esta categoria foi a que obteve maior aderência, com uma média geral igual a 6,31. O item sobre atendimento às necessidades de informação das partes interessadas ($\mu = 6,68$; $\sigma = 0,91$) teve

o menor desvio padrão e melhor média, além de mediana 7. Da mesma forma, os respondentes entendem que há demanda por parte dos financiadores e apoiadores da instituição ($\mu = 6,07$; $\sigma = 1,56$) e que os canais de relacionamento disponibilizados pelas entidades estimulam a interação ($\mu = 6,17$; $\sigma = 1,50$). Tais resultados evidenciam que as entidades analisadas atendem ao pressuposto da teoria dos *stakeholders* que incentiva a democracia corporativa, ou seja, reconhecem e incentivam a participação das partes interessadas no processo de governança das entidades (Freeman & Reed, 1983).

4.4.6 Dependência de recursos

A Tabela 17 apresenta à percepção dos respondentes quanto a dependência de recursos externos, especialmente os públicos, uma vez que, de acordo com Dall’Agnol et al. (2017) constituem um dos principais desafios para a sustentabilidade organizacional.

Tabela 17 - Estatística descritiva da dependência de recursos

Item	Distribuição das Respostas							Média μ	Mediana	Desvio Padrão σ
	1	2	3	4	5	6	7			
Desenvolve estratégias para captação de recursos próprios	12	2	5	9	0	7	6	3,68	4	2,23
Possui fontes de financiamento diversificadas , incluindo recursos próprios e recursos públicos	2	3	6	4	5	8	13	5,02	6	1,92
Disputa recursos financeiros públicos	5	0	1	2	1	4	28	5,88	7	2,06
A prestação de contas é utilizada como uma ferramenta para captação de recursos públicos	8	1	3	4	4	2	19	4,88	6	2,40

Nota. Escala: 1- Nunca ocorre a 7- Ocorre com muita frequência.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Os resultados obtidos evidenciam que a maioria das entidades não desenvolve estratégias para captação de recursos próprios, item que obteve a menor média ($\mu = 3,68$; $\sigma = 2,23$) e mediana (4). Além disso, também se observa média baixa no item que perguntou se as entidades utilizam a prestação de contas como uma ferramenta para captação de recursos públicos ($\mu = 4,88$; $\sigma = 2,40$). Na outra ponta, observa-se que a maioria disputa recursos públicos concedidos por meio de parcerias, convênios e editais ($\mu = 5,88$; $\sigma = 2,06$), o que explicaria as médias altas na seção que analisou suas práticas contábeis. Por fim, quando perguntadas sobre a diversificação de recursos, os resultados mostram que há variabilidade na percepção dos gestores ($\mu = 5,02$; $\sigma = 1,92$), uma vez que 36,58% dos

respondentes optou pela escala até 4 e apenas 13 responderam que é muito frequente que haja essa diversificação. Esse resultado evidencia a dependência por recursos públicos, verificada também no estudo de Carneiro et al. (2011), indicando que as entidades possuem dificuldade em desenvolver estratégias para captação de recursos próprios para diversificar suas fontes de receita.

4.4.7 Imposição legal

Finalmente, na seção 9 do questionário, foi solicitado aos respondentes que indicassem seu grau de concordância a respeito do papel que as leis e regulamentos exercem sobre a prestação de contas. Os resultados são apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 - Estatística descritiva de imposição legal

Item	Distribuição das Respostas							Média μ	Mediana	Desvio Padrão σ
	1	2	3	4	5	6	7			
As Leis e regulamentos específicos induzem a prestação de contas	2	1	0	4	3	5	26	6,02	7	1,67
A prestação de contas orientada, prioritariamente , pelas Leis e normativos	1	0	0	2	3	3	32	6,49	7	1,21

Nota. Escala: 1- Discordo completamente a 7- Concordo completamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

A maioria dos gestores concorda plenamente que as leis e regulamentos impulsionam a entidade na elaboração da prestação de contas ($\mu = 6,02$, $\sigma = 1,67$). Resultado semelhante foi encontrado quando perguntado se a elaboração da prestação de contas é orientada prioritariamente pelos mesmos normativos ($\mu = 6,49$, $\sigma = 1,21$). Assim, infere-se que as questões legais e regulamentares impactam fortemente a prática de *accountability* no âmbito das ESFL's analisadas. Destaca-se que 34 das 41 instituições da amostra possuem algum tipo de certificação (CEBAS ou outros) ou qualificação como OSCIP, logo, estão sujeitas a fiscalização mais severa por parte dos órgãos regulamentadores. Ainda, esse resultado vai de encontro com a pesquisa de Ramos e Klann (2019), onde os resultados apontaram que, além de características como tamanho e tempo de constituição, a qualificação como OSCIP, também possui influência significativa e positiva sobre a qualidade da informação contábil das entidades sem fins lucrativos.

Ademais, verifica-se neste item a influência política que os órgãos regulamentadores e Governo exercem sobre os processos de prestação de contas das entidades, pois segundo os resultados, as entidades claramente buscam formular estratégias para atender ao que é exigido por estes *stakeholders* (Freeman & Reed, 1983).

4.5 ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE OS ELEMENTOS E OS MECANISMOS DE *ACCOUNTABILITY* E AS PRÁTICAS E CARACTERÍSTICAS DE GESTÃO DAS ESFLs

Esta seção apresenta os coeficientes encontrados na correlação de Spearman das relações entre os elementos e mecanismos de *accountability* e as variáveis utilizadas para representar as práticas e características de gestão das ESFLs. No intuito de facilitar o relato dos resultados, optou-se pela numeração dos itens de cada categoria, bem como por denominar os elementos em:

- a) elementos contábeis (BP, DRE, DFC, DMPL, NE e RAI) e;
- b) elementos institucionais (relatório anual, certidões, histórico da entidade, nomes dos dirigentes, estatuto social, atas de assembleia, atas de eleição, títulos e certificações, missão, visão e objetivos institucionais, quantidade de atendimentos realizados, quantidade de associados, apoiadores ou financiadores, dados sobre os voluntários, dados sobre os funcionários remunerados e indicadores sobre projetos, atividades e programas).

4.5.1 Relação entre os elementos de *accountability* e as práticas de planejamento e gestão

A Tabela 23 evidencia as correlações entre os elementos de *accountability* e as práticas de planejamento e gestão.

Tabela 19 - Correlação entre elementos de *accountability* e as práticas de planejamento e gestão

Elementos/PPG	Missão, Visão e Objetivos definidos (i)	Uso do Planejamento Estratégico (ii)	Objetivos e metas definidos e divulgados (iii)	Tomada de decisão baseada no planejamento (iv)
Balanço Patrimonial	-0,131	0,316*	0,148	0,267
DRE	-0,120	0,186	0,018	0,139
DFC	-0,062	0,276	0,236	0,338*
DMPL	-0,032	0,198	0,100	0,219
Notas Explicativas	-0,038	0,209	0,106	0,228

RAI	-0,011	0,405**	0,321*	0,290
Relatório Anual	-0,167	0,468**	0,193	0,281
Certidões	0,073	0,362*	0,409**	0,407*
Histórico Entidade	-0,166	0,347*	0,276	0,120
Dirigentes	-0,256	0,301	0,098	0,081
Estatuto Social	-0,326	0,117	-0,168	-0,148
Atas Assembleia	-0,270	-0,011	-0,158	-0,117
Atas Eleições	-0,250	0,114	-0,030	0,011
Títulos e Certificações	0,026	0,004	0,097	0,043
MVOI	-0,086	0,148	0,151	0,102
Qtde. atendimentos	-0,103	0,445**	0,260	0,147
Qtde. associados/apoiadores	-0,116	0,367*	0,330*	0,205
Dados voluntários	0,232	0,076	0,347*	0,275
Dados funcionários	0,127	0,082	0,208	0,037
Indicadores Proj./Atividades	0,061	0,321*	0,180	0,016

Nota. *, ** = é significante ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Qtde.= quantidade; BP=Balanco Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; Proj.= projetos.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme é evidenciado, das práticas de planejamento e gestão elencadas apenas a (i) missão, visão e objetivos definidos e divulgados, não apresentou relação estatisticamente significativa com quaisquer dos elementos de *accountability* considerados no estudo. A variável que mais obteve resultados significantes foi a (ii) uso do planejamento estratégico para definição dos planos de ação da entidade. Essa prática se mostrou positivamente significativa com os elementos balanço patrimonial, relatório de auditoria independente, relatório de atividades anual, certidões negativas, histórico da entidade, quantidade de atendimentos/ações/atividades realizadas, quantidade de associados e apoiadores e indicadores qualitativos e quantitativos de projetos, atividades, programas ou campanhas.

Assim, infere-se que o uso do planejamento estratégico impulsiona significativamente a utilização e divulgação desses elementos. Da mesma forma, a variável (iii) objetivos e metas institucionais definidos e amplamente divulgados apresenta relação positiva e estatisticamente significativa com três dos mesmos itens que a variável anterior, sendo, a divulgação do relatório de auditoria independente, relatório de atividades anual e certidões negativas. Além desses, constatou-se também apresentar relação significativa com a divulgação dos dados quantitativos e qualitativos sobre a atuação de voluntários. Finalmente, a prática (iv) tomada de decisão baseada nos objetivos e metas definidos no planejamento apresenta relação direta e significativa com divulgação do demonstrativo dos fluxos de caixa (DFC) e certidões negativas.

Dessa forma, supõe-se que a *accountability* das ESFLs é afetada por práticas de planejamento e gestão quando estas se utilizam do planejamento estratégico para definição

de suas metas e objetivos e auxílio na tomada de decisão. Este achado é semelhante ao encontrado na pesquisa de Said et al. (2013), que também identificaram correlações positivas entre *accountability* e práticas de gerenciamento baseadas em missões, que incluem a utilização do planejamento estratégico para guiar as ações da entidade.

4.5.2 Relação entre os elementos de *accountability* e as práticas contábeis

A Tabela 20 apresenta os resultados encontrados ao correlacionar os elementos de *accountability* e as práticas contábeis.

Tabela 20 - Correlação entre elementos de *accountability* e as práticas contábeis

Elementos/PC	DC no prazo ao final de cada exercício (i)	Elabora todas as DCs, inclusive as NE (ii)	Escrituração contábil regular cfe. normas do TS (iii)	São observados os normativos e instruções do CFC (iv)
Balanco Patrimonial	0,329*	0,444**	0,241	0,350*
DRE	0,193	0,319*	0,069	0,176
DFC	0,283	0,439**	0,270	0,362*
DMPL	0,122	0,358*	-0,010	0,093
Notas Explicativas	0,134	0,369*	-0,014	0,083
RAI	0,089	0,278	0,252	0,330*
Relatório Anual	0,104	0,360*	0,234	0,355*
Certidões	0,219	0,294	0,104	0,186
Histórico Entidade	0,109	0,334*	0,153	0,160
Dirigentes	0,265	0,303	0,156	0,148
Estatuto Social	0,090	0,172	0,026	-0,090
Atas Assembleia	-0,020	0,072	-0,043	-0,138
Atas Eleições	0,076	0,188	0,097	0,010
Títulos e Certificações	-0,090	-0,101	-0,023	0,065
MVOI	-0,058	0,155	0,033	0,033
Qtde. atendimentos	0,169	0,235	0,104	0,095
Qtde. associados/apoiadores	0,117	0,340*	0,248	0,245
Dados voluntários	-0,043	0,014	0,122	0,251
Dados funcionários	-0,058	-0,076	-0,039	-,051
Indicadores Proj./Atividades	0,135	0,233	-0,036	-0,159

Nota. *, ** = é significante ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Qtde.= quantidade; BP=Balanco Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; Proj.= projetos; DCs= Demonstrações Contábeis; cfe.= conforme; TS= Terceiro Setor; CFC=Conselho Federal de Contabilidade.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

De acordo com os resultados evidenciados na Tabela 20, foram encontrados coeficientes positivos e significantes para três das quatro práticas contábeis testadas. A única prática que não obteve correlação significativa foi a (iii) escrituração contábil regular obedecendo as normas e regulamentos específicos do Terceiro Setor. Em contraponto, a

prática (ii) elabora todo o conjunto de demonstrações contábeis exigido por lei, inclusive as notas explicativas, apresentou relação positiva e significativa com todos os elementos contábeis, relatório de atividades anual, histórico da entidade e quantidade de associados e apoiadores. A prática (iv) são observados os normativos e instruções emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade apresentou relação com a divulgação do balanço patrimonial, demonstração dos fluxos de caixa, relatório de auditoria independente e relatório de atividades anual, enquanto que a prática (i) demonstrações contábeis elaboradas dentro do prazo legal ao final de cada exercício apresentou relação com o balanço patrimonial.

Assim, é possível inferir que, na medida que as ESFLs elaboram todas as demonstrações contábeis e de forma regular, estarão mais propensas a divulgação de elementos contábeis, bem como com a divulgação de alguns elementos institucionais, como relatório de atividades, quantidade de associados e apoiadores e histórico da entidade. Ademais, verificou-se que a observação de normas e regulamentos específicos do Terceiro Setor não influencia na divulgação de tais elementos, visto que essa prática não apresentou coeficiente significativo para nenhum elemento. A pesquisa realizada por Carneiro et al. (2011) apontou que apenas 28% das entidades utilizavam todo conjunto de demonstrações contábeis na prestação de contas, sendo mais usual a utilização apenas do balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício. Considerando o resultado encontrado, infere-se que as novas exigências, advindas da lei 13.019/2014, possam ter provocado essa alteração de comportamento das entidades, estimulando-as, não somente a elaborar todo conjunto de demonstrações, mas também a divulgá-lo.

4.5.3 Relação entre os elementos de *accountability* e as práticas de medição e acompanhamento de resultados

A Tabela 21 traz os resultados encontrados na correlação entre os elementos de *accountability* e as práticas de medição e acompanhamento de resultados.

Tabela 21 - Correlação entre elementos de *accountability* e as práticas de medição e acompanhamento de resultados

Elementos/PMAR	Indicadores para avaliar resultados globais e/ou por projeto/atividade. (i)	Acompanhamento periódico desempenho da Entidade (ii)	Avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores (iii)
Balanco Patrimonial	0,133	0,276	0,134
DRE	0,253	0,298	0,135
DFC	0,088	0,185	0,026
DMPL	0,176	0,246	0,098
Notas Explicativas	0,182	0,258	0,102
RAI	0,204	0,226	0,187
Relatório Anual	0,196	0,264	0,215
Certidões	0,299	0,107	-0,022
Histórico Entidade	0,139	0,143	0,125
Dirigentes	0,160	0,077	-0,044
Estatuto Social	0,172	-0,083	-0,182
Atas Assembleia	0,092	-0,156	-0,177
Atas Eleições	0,168	-0,098	-0,249
Títulos e Certificações	0,189	-0,134	-0,104
MVOI	-0,242	-0,106	-0,015
Qtde. atendimentos	0,436**	0,300	0,251
Qtde. associados/apoiadores	-0,003	0,145	0,229
Dados voluntários	0,073	-0,009	0,113
Dados funcionários	0,335*	0,130	0,205
Indicadores Proj./Atividades	0,223	0,258	0,307

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Qtde.= quantidade; BP=Balanco Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; Proj.= projetos.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

A Tabela 21 evidencia que das práticas de medição e acompanhamento de resultados testadas, apenas a (i) indicadores para avaliar resultados globais e/ou por projeto e atividades se mostrou significativa para os elementos quantidade de atendimentos/ações/atividades realizadas e informações sobre funcionários remunerados. Deduz-se dos resultados encontrados que nas ESFL's o acompanhamento individualizado por projeto está mais relacionado com a divulgação de elementos de *accountability* do que o acompanhamento global de desempenho da entidade. Da mesma forma, a avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores não se mostrou estatisticamente significativa para nenhuma das relações mensuradas, indicando que essa prática não tem relação com a divulgação de elementos de *accountability*.

A pesquisa de Wadongo (2014), realizada com ESFLs do Kenya, identificou que, mediante as particularidades das ESFL's, o processo de definição das práticas de medição de desempenho é único e particular para cada instituição, o que pode explicar a relação

encontrada apenas para prática (i), onde o foco da avaliação encontra-se no objetivo da entidade e não em seu desempenho global.

4.5.4 Relação entre os elementos de *accountability* e estrutura organizacional

A Tabela 22 descreve os coeficientes de correlação das relações entre os elementos de *accountability* e as características da estrutura organizacional das ESFL's.

Tabela 22 - Correlação entre elementos de *accountability* e estrutura organizacional

Elementos/Itens	Processos e atividades mapeados	Estratégias de controle para monitorar as atividades	Os controles garantem a conformidade das atividades	Organograma formal identificando as responsabilidades
	(i)	(ii)	(iii)	(iv)
Balanco Patrimonial	0,125	0,021	0,080	0,190
DRE	0,138	0,128	0,008	0,347*
DFC	0,009	0,135	0,177	0,240
DMPL	0,098	0,245	0,139	0,274
Notas Explicativas	0,099	0,252	0,149	0,286
RAI	0,079	0,201	0,213	0,323*
Relatório Anual	0,106	0,125	0,241	0,140
Certidões	0,034	0,292	0,494**	0,203
Histórico Entidade	0,127	0,145	0,312*	0,038
Dirigentes	0,019	0,019	0,247	0,049
Estatuto Social	-0,143	-0,120	0,018	0,105
Atas Assembleia	-0,288	-0,128	0,063	-0,094
Atas Eleições	-0,250	-0,064	0,176	-0,050
Títulos e Certificações	-0,122	-0,32	0,102	-0,011
MVOI	-0,108	-0,048	-0,003	0,033
Qtde. atendimentos	0,226	0,227	0,446**	0,175
Qtde. associados/apoiadores	0,247	0,245	0,418**	0,120
Dados voluntários	0,096	0,132	0,195	-0,028
Dados funcionários	0,261	0,309*	0,243	0,265
Indicadores Proj./Atividades	0,278	0,353*	0,260	0,305

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Qtde.= quantidade; BP=Balanco Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; Proj.= projetos.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Através dos resultados obtidos e demonstrados na Tabela 22, pode-se observar que três variáveis representantes da estrutura organizacional das ESFL's mostraram relações positivas e estatisticamente significantes com alguns dos elementos de *accountability*. Inicialmente, a variável (ii) existência de estratégias de controle definidas para monitorar as atividades, se mostrou relacionada com a divulgação dos dados de funcionários remunerados e indicadores qualitativos e quantitativos de projetos, atividades, programas

ou campanhas. A eficiência dos controles, testada pela percepção dos gestores na variável (iii), obteve relações positivas e significantes para 4 elementos institucionais, sendo: certidões negativas, histórico da entidade, quantidade de atendimentos/ações/atividades realizadas e quantidade de associados e apoiadores.

Por fim, a variável (iv) existência de um organograma formal com a definição de responsabilidades, apresentou coeficientes positivos e significantes para dois elementos contábeis, sendo a demonstração do resultado do exercício e o relatório de auditoria independente. Infere-se então que, nas ESFL's, a presença de controles internos e definição de responsabilidades está associada com a divulgação de elementos de *accountability* contábeis e institucionais. Os achados do estudo de caso realizado por Ribeiro e Timóteo (2012) podem ser vinculados com esses resultados, pois identificaram que a falta de controles internos afeta a conformidade de atividades e conseqüentemente não produz dados fidedignos e confiáveis, prejudicando o desempenho da instituição e conseqüentemente a transparência de suas ações.

4.5.5 Relação entre os elementos de *accountability* e interação com os *stakeholders*

A Tabela 23 revela os coeficientes de correlação encontrados nas relações entre os elementos de *accountability* e as características de interação com os *stakeholders*.

Tabela 23 - Correlação entre elementos de *accountability* e interação com os *stakeholders*

Elementos/Itens	Necessidades de informação das partes interessadas são atendidas (i)	Financiadores e apoiadores têm interesse pelo desempenho (ii)	Canais de relacionamento estimulam a interação (iii)
Balço Patrimonial	0,173	0,261	0,083
DRE	0,233	0,125	0,096
DFC	0,155	0,228	0,088
DMPL	0,232	0,152	0,136
Notas Explicativas	0,247	0,156	0,147
RAI	0,003	0,212	-0,053
Relatório Anual	0,073	0,332*	0,085
Certidões	0,134	0,209	0,073
Histórico Entidade	0,018	0,278	0,184
Dirigentes	-0,030	0,099	0,119
Estatuto Social	-0,245	-0,108	-0,059
Atas Assembleia	-0,308*	-0,225	-0,123
Atas Eleições	-0,161	-0,098	-0,001
Títulos e Certificações	-0,412**	-0,205	-0,294
MVOI	-0,237	0,006	-0,019
Qtde. atendimentos	0,025	0,268	0,136
Qtde. associados/apoiadores	0,042	0,408*	0,354*

Dados voluntários	-0,284	0,192	0,133
Dados funcionários	-0,192	0,008	0,138
Indicadores Proj./Atividades	0,107	0,091	0,022

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Qtde.= quantidade; BP=Balço Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; Proj.= projetos.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Os resultados apontaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes para todas as variáveis, destacando que a variável (i) necessidades de informação das partes interessadas são atendidas apresentou uma relação inversa com atas de assembleia e títulos e certificações, o que pode indicar que, na percepção dos gestores, esses elementos não são considerados importantes por seus *stakeholders*, logo, quanto mais as entidades consideram que estão atendendo as necessidades de informação, menos divulgam tais elementos.

Já nas relações com as variáveis (ii) e (iii) os coeficientes significativos foram positivos. A variável (ii) financiadores e apoiadores têm interesse pelo desempenho apresentou relação positiva e significativa com a divulgação do relatório anual e quantidade de associados e apoiadores, enquanto que a variável (iii) disponibiliza canais de relacionamento que estimulam a interação das partes interessadas com a entidade, também apresentou coeficiente significativo para quantidade de associados e apoiadores.

Com relação ao resultado obtido na relação da variável (ii), infere-se que quanto mais os financiadores e apoiadores demandam por informações, mais as entidades disponibilizam tal elemento. A esse respeito, destaca-se a importância de as ESFL's disponibilizarem seus relatórios a toda gama de partes interessadas e de forma clara e objetiva, pois as informações interessam a toda comunidade (Carneiro et al., 2011). Destaca-se também que no estudo elaborado por Portulhak et al. (2015), identificou-se que as partes interessadas consideram a prestação de contas uma informação importante e que esta é relacionada significativamente com o comportamento de manter, aumentar ou retomar doações. Assim, os poucos coeficientes significantes encontrados na variável (ii), que relaciona o interesse dos *stakeholders* com a divulgação dos elementos, pode indicar que a maioria dos elementos não representam o tipo de informação que as partes interessadas (como um todo) buscam ou ainda, que o relatório anual e o número de associados e apoiadores são elementos que satisfazem a necessidade de informação da maior parte dos *stakeholders*.

Analisando essa evidência sob a perspectiva da teoria dos *stakeholders*, infere-se que o número de associados e apoiadores possui poder de influência sobre as entidades

(Freeman & Reed, 1984), já que é um dado divulgado na medida que estes demonstram interesse pelo desempenho.

4.5.6 Relação entre os elementos de *accountability* e dependência de recursos

A Tabela 24 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação entre os elementos de *accountability* e as variáveis utilizadas para representar a dependência de recursos nas ESFLs.

Tabela 24 - Correlação entre elementos de *accountability* e dependência de recursos

Elementos/Itens	Estratégias para captação de recursos próprios (i)	Fontes de financiamento diversificadas (ii)	Disputa recursos financeiros públicos (iii)	PC como ferramenta para captação de recursos públicos (iv)
Balanco Patrimonial	0,310*	0,268	0,128	0,215
DRE	0,200	0,305	0,306	0,343*
DFC	0,373*	0,266	0,197	0,350*
DMPL	0,246	0,336*	0,269	0,392*
Notas Explicativas	0,249	0,351*	0,283	0,405**
RAI	0,438**	0,201	0,106	0,291
Relatório Anual	0,312*	0,220	0,119	0,210
Certidões	0,260	0,256	0,294	0,435**
Histórico Entidade	0,202	-0,001	0,055	0,003
Dirigentes	0,288	0,249	0,176	0,159
Estatuto Social	0,187	0,032	0,220	0,321*
Atas Assembleia	0,225	0,001	0,271	0,323*
Atas Eleições	0,191	0,103	0,362*	0,304
Títulos e Certificações	0,323*	0,077	0,092	0,406**
MVOI	0,312*	-0,118	-0,271	0,071
Qtde. atendimentos	0,378*	0,242	0,260	0,228
Qtde. associados/apoiadores	0,151	-0,065	-0,014	-0,101
Dados voluntários	0,278	0,019	-0,126	0,176
Dados funcionários	0,129	0,132	0,176	0,393*
Indicadores Proj./Atividades	0,047	0,084	-0,033	0,074

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Qtde.= quantidade; BP=Balanco Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; Proj.= projetos; PC= prestação de contas.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

A Tabela 24 revela que todas as variáveis utilizadas apresentaram coeficientes positivos e significantes com, pelo menos, um elemento. Primeiramente, a variável (i) estratégias para captação de recursos próprios apresentou relação com três elementos contábeis, sendo balanço patrimonial, demonstração dos fluxos de caixa e relatório de

auditoria independente e; quatro elementos institucionais, a saber, o relatório de atividades anual, títulos e certificações, missão, valores e objetivos institucionais e quantidade de atendimentos/ações/atividades realizadas. Na sequência, a variável (ii) fontes de financiamento diversificadas apresentou relação com demonstração das mutações do patrimônio líquido e notas explicativas, enquanto a variável (iii) disputa por recursos financeiros públicos apresentou relação apenas com atas das eleições. Finalmente, a variável (iv) prestação de contas utilizada como ferramenta para captação de recursos públicos apresentou relação com quatro elementos contábeis, sendo demonstração do resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração das mutações do patrimônio líquido e notas explicativas e; cinco elementos institucionais, a saber, certidões negativas, estatuto social, atas de assembleia, títulos e certificações e dados de funcionários remunerados.

Das variáveis testadas, a (iv) e a (i), foram as que mais apresentaram coeficientes significantes, respectivamente. Logo, deduz-se que quanto mais as ESFLs utilizarem a prestação de contas como uma ferramenta para captação de recursos públicos mais irão divulgar elementos de *accountability*. De mesmo modo, quanto mais desenvolverem estratégias para captação de recursos próprios, através da comercialização de serviços e/ou produtos, mais divulgarão informações e dados sobre a entidade. Resultado semelhante foi encontrado na pesquisa de Brito e Perez (2014), onde além de outros achados detectaram que as entidades direcionam sua prestação de contas de forma mais prioritária aos grandes doadores e que isto reflete nas práticas adotadas e nos instrumentos utilizados.

4.5.7 Relação entre os elementos de *accountability* e imposição legal

A Tabela 25 descreve os coeficientes encontrados ao correlacionar os elementos de *accountability* com as características inerentes a imposição legal.

Tabela 25 - Correlação entre elementos de *accountability* e imposição legal

Elementos/Itens	Leis e regulamentos aplicáveis ao TS induzem a elaborar a prestação de contas (i)	Prestação de contas é orientada pelas Leis e normativos (ii)
Balanco Patrimonial	0,308*	0,179
DRE	0,141	0,022
DFC	0,219	0,141
DMPL	0,036	0,015
Notas Explicativas	0,046	0,025
RAI	0,200	0,034

Relatório Anual	0,273	0,100
Certidões	0,229	0,218
Histórico Entidade	0,544**	0,385*
Dirigentes	0,324*	0,133
Estatuto Social	0,234	0,001
Atas Assembleia	0,143	-0,016
Atas Eleições	0,231	0,115
Títulos e Certificações	0,177	-0,088
MVOI	0,264	0,035
Qtde. atendimentos	0,461**	0,241
Qtde. associados/apoiadores	0,360*	0,471**
Dados voluntários	0,092	0,169
Dados funcionários	0,120	0,079
Indicadores Proj./Atividades	0,270	-0,024

Nota. *, ** = é significante ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Qtde.= quantidade; BP=Balanço Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; Proj.= projetos; TS= Terceiro Setor.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Por meio dos resultados obtidos, pode-se verificar que as duas variáveis se mostraram estatisticamente relacionadas com alguns dos elementos. A variável (i) leis e regulamentos específicos aplicáveis ao Terceiro Setor induzem a elaboração da prestação de contas, mostrou-se relacionada com o balanço patrimonial, histórico da entidade, nomes dos dirigentes, quantidade de atendimentos/ações/atividades realizadas e quantidade de associados e apoiadores. Assim, a medida que os gestores têm a percepção de que os normativos e regulamentos específicos induzem a prestação de contas, a entidade está mais propensa a divulgar esses elementos.

A variável (ii) prestação de contas é orientada pelas leis e normativos as quais está sujeita apresentou relação com elementos institucionais, a saber, histórico da entidade e quantidade de associados e apoiadores. Esse resultado surpreende por não se tratarem de elementos exigidos e regulamentados e pode indicar que, na percepção dos gestores, apesar de as ESFLs reconhecerem que as leis e normativos induzem a prestação de contas, conforme foi verificado na Tabela 18, estas não são determinantes para que as entidades divulguem tais informações. Corroborando, Pacheco et al. (2016) identificaram que os obrigatórios são menos divulgados do que os voluntários, porém na pesquisa de Santos et al. (2017) os resultados mostraram que as entidades priorizam a evidenciação de elementos obrigatórios em detrimento aos voluntários. Considerando que tais pesquisas se utilizaram de amostras diferentes, sendo a primeira em fundações e a segunda em associações, esta poderia ser um dos fatores que motivou os resultados divergentes, sendo indicado novas pesquisas para aprofundamento do tema e melhor entendimentos das evidências.

4.5.8 Relação entre os mecanismos de *accountability* e as práticas de planejamento e gestão

A Tabela 26 apresenta os resultados encontrados ao correlacionar os mecanismos de *accountability* com as práticas de planejamento e gestão.

Tabela 26 - Correlação entre mecanismos de *accountability* e práticas de planejamento e gestão

Mecanismos/PPG	Missão, Visão e Objetivos definidos (i)	Uso do Planejamento Estratégico (ii)	Objetivos e metas definidos e divulgados (iii)	Tomada de decisão baseada no planejamento (iv)
Site	-0,145	0,196	-0,052	0,085
Mídias Sociais	-0,019	0,134	0,178	0,150
Relatório de prestação de contas impresso	-0,173	0,282	0,083	0,073
Relatório de prestação de contas digital	-0,385*	0,347*	-0,035	-0,011
Newsletter/informativo	-0,111	0,090	-0,082	-0,193
Veiculação em rádio	0,216	0,122	0,260	0,082
Veiculação em televisão	0,226	0,023	0,243	0,102
Vídeos institucionais	-0,188	0,108	-0,068	-0,235
Documentos físicos	-0,293	0,462**	0,107	0,113

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme é observado, foram encontrados coeficientes significantes para três relações. Os resultados da Tabela 26 mostram que a variável (i) missão, visão e objetivos definidos apresentou relação negativa e estatisticamente significativa com relatórios de prestação de contas digital. Resultado que surpreende e suscita a necessidade de aprofundamento, visto que o relatório de prestação de contas digital é tido como um dos instrumentos mais utilizados pelas entidades, conforme é demonstrado na Tabela 8.

Por outro lado, a variável (ii) uso do planejamento estratégico se mostrou relacionada positiva e significativamente com o mesmo mecanismo de divulgação, além disso, também se mostrou relacionado com a disponibilidade de documentos físicos. Para as demais relações não foram encontrados resultados significantes, resultado que permite inferir que apenas o uso do planejamento estratégico está relacionado de forma positiva a utilização de mecanismos de *accountability*, validando a relação que o uso deste instrumento possui com a prática de prestação de contas nas ESFLs, visto que também se mostrou relacionado com vários elementos, segundo é evidenciado na Tabela 19.

4.5.9 Relação entre os mecanismos de *accountability* e as práticas contábeis

A Tabela 27 exibe os resultados da correlação entre os mecanismos de *accountability* e as práticas contábeis.

Tabela 27 - Correlação entre mecanismos de *accountability* e as práticas contábeis

Mecanismos/PC	DC no prazo ao final de cada exercício (i)	Elabora todas as DCs, inclusive as NE (ii)	Escrituração contábil regular cfe. normas do TS (iii)	São observados os normativos e instruções do CFC (iv)
Site	0,098	0,162	-0,248	-0,066
Mídias Sociais	-0,048	0,145	0,060	0,235
Relatório de prestação de contas impresso	0,199	0,364*	0,191	0,113
Relatório de prestação de contas digital	0,286	0,448*	0,210	0,121
Newsletter/informativo	-0,071	0,124	-0,162	-0,167
Veiculação em rádio	0,003	-0,100	0,003	-0,075
Veiculação em televisão	0,061	-0,158	-0,088	-0,119
Vídeos institucionais	0,036	0,206	0,039	-0,050
Documentos físicos	0,283	0,571**	0,384*	0,253

Nota. *, ** = é significante ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: BP=Balanço Patrimonial; DRE= Demonstração do Resultado do Exercício; DFC=Demonstração dos Fluxos de Caixa; DMPL= Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; RAI= Relatório de auditoria independente; MVOI= missão, valores e objetivos institucionais; DCs= Demonstrações Contábeis; cfe.= conforme; TS= Terceiro Setor; CFC=Conselho Federal de Contabilidade.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Diante das evidências obtidas, verifica-se que a variável (ii) elabora todas as demonstrações contábeis, inclusive as notas explicativas é relacionada com relatório de prestação de contas impresso, relatório de prestação de conta digital e disponibilidade de documentos físicos, enquanto que a variável (iii) escrituração contábil e regular atendendo as normas do Terceiro Setor se mostrou positiva e significante para disponibilidade de documentos físicos. Dessa forma, infere-se que as ESFLs que elaboram todas as suas demonstrações contábeis e mantem uma escrituração contábil regular estão mais propensas a elaborarem relatórios de prestação de contas, bem como disponibilizarem seus documentos físicos para avaliação das partes interessadas. Enfatiza-se que novamente as relações validam os resultados encontrados para as relações entre a variável (ii) e os elementos, isto é, a prática contábil de elaborar todo conjunto de demonstrações contábeis possui relação com a prática de prestação de contas nas ESFLs.

4.5.10 Relação entre os mecanismos de *accountability* e as práticas de medição e acompanhamento de resultados

A Tabela 28 evidencia os resultados da correlação entre os mecanismos de *accountability* e as práticas de medição e acompanhamento de resultados.

Tabela 28 - Correlação entre mecanismos de *accountability* e práticas de medição e acompanhamento de resultados

Mecanismos/PMAR	Indicadores para avaliar resultados globais e/ou por projeto/atividade. (i)	Acompanhamento periódico desempenho da Entidade (ii)	Avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores (iii)
Site	0,108	0,325*	0,076
Mídias Sociais	0,032	0,224	0,229
Relatório de prestação de contas impresso	0,336*	0,113	-0,028
Relatório de prestação de contas digital	0,292	0,224	-0,067
Newsletter/informativo	0,340*	0,376*	0,529**
Veiculação em rádio	0,305	0,385*	0,523**
Veiculação em televisão	0,261	0,242	0,369*
Vídeos institucionais	0,383*	0,335*	0,427*
Documentos físicos	0,243	0,335*	0,110

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: Acomp.= acompanhamento.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Contrariamente aos achados demonstrados na Tabela 21, onde se verificou que as práticas de planejamento e acompanhamento de resultados não se relacionam com a maioria dos elementos de *accountability*, a Tabela 28 mostra que tais práticas possuem relação positiva e significativa com boa parte dos mecanismos elencados na pesquisa. Inicialmente, a prática (i) indicadores para avaliar resultados globais e/ou por projeto e atividades apresentou relação com relatório de prestação de contas impresso, *newsletter/informativo* e vídeos institucionais. A prática (ii) acompanhamento periódico desempenho da entidade está diretamente associada ao uso do *site*, *newsletter/informativo*, veiculação em rádio, vídeos institucionais e disponibilidade de documentos físicos. Por fim, a prática (iii) avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores, mostrou-se associada positivamente com *newsletter/informativo*, veiculação em rádio, veiculação em televisão e vídeos institucionais. Dessa forma, infere-se que entidades que aplicam práticas de medição e acompanhamento de resultados estão propensas a utilizar um maior número de mecanismos de *accountability*.

4.5.11 Relação entre os mecanismos de *accountability* e estrutura organizacional

A Tabela 29 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação entre os mecanismos de *accountability* e estrutura organizacional.

Tabela 29 - Correlação entre mecanismos de *accountability* e estrutura organizacional

Mecanismos/Itens	Processos e atividades mapeados (i)	Estratégicas de controle para monitorar as atividades (ii)	Os controles garantem a conformidade das atividades (iii)	Organograma formal identificando as responsabilidades (iv)
Site	0,205	0,099	-0,048	0,131
Mídias Sociais	0,320*	0,106	0,148	-0,074
Relatório de prestação de contas impresso	0,167	0,233	0,285	0,325*
Relatório de prestação de contas digital	0,037	0,076	0,190	0,307
Newsletter/informativo	0,416**	0,117	-0,006	0,111
Veiculação em rádio	0,575**	0,352*	0,154	0,208
Veiculação em televisão	0,401*	0,327*	0,207	0,180
Vídeos institucionais	0,268	0,079	-0,064	0,170
Documentos físicos	0,141	0,177	0,324*	0,171

Nota. *, ** = é significante ao nível de 1% e 5%, respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme pode ser observado (Tabela 29), foram encontrados coeficientes positivos e significativos para todas as variáveis. A variável (i) processo e atividades mapeados obteve coeficiente significativo para mídias sociais, *newsletter/informativo*, veiculação em rádio e veiculação em televisão. A variável (ii) estratégias para controle e monitoramento das atividades obteve relação significativa com veiculação em rádio e veiculação em televisão, enquanto a variável (iii) controles garantem a conformidade das atividades se mostrou relacionada apenas com disponibilidade de documentos físicos. Finalmente, a existência de organograma formal identificando as responsabilidades, medida pela variável (iv), mostrou-se relacionada com relatório de prestação de contas impresso.

Destaca-se que, diferentemente dos resultados apresentados na Tabela 22 para elementos, a existência de processos e atividades formalmente mapeados está associado com a utilização de boa parte dos mecanismos de *accountability*, ou seja, ESFLs com processos e atividades mapeados estão mais propensas a utilizarem variados mecanismos para divulgação da prestação de contas.

4.5.12 Relação entre os mecanismos de *accountability* e interação com os *stakeholders*

A Tabela 30 evidencia as relações entre os mecanismos de *accountability* e a interação dos *stakeholders*.

Tabela 30 - Correlação entre mecanismos de *accountability* e interação com os *stakeholders*

Mecanismos/Itens	Necessidades de informação das partes interessadas são atendidas (i)	Financiadores e apoiadores têm interesse pelo desempenho (ii)	Canais de relacionamento estimulam a interação (iii)
Site	0,130	-0,002	-0,007
Mídias Sociais	0,104	0,424**	0,294
Relatório de prestação de contas impresso	0,103	0,306	0,294
Relatório de prestação de contas digital	0,086	0,134	0,062
Newsletter/informativo	0,214	0,108	0,279
Veiculação em rádio	-0,024	0,007	0,285
Veiculação em televisão	0,026	-0,113	0,188
Vídeos institucionais	0,125	0,075	0,037
Documentos físicos	0,282	0,353*	0,207

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Observa-se a partir dos resultados obtidos que, apenas a variável (ii) interesse dos financiadores e apoiadores, está associado com a utilização dos mecanismos de *accountability*. A relação positiva e significativa foi encontrada para mídias sociais e disponibilidade de documentos físicos. Assim, quanto mais os financiadores e apoiadores demandam informação das ESFLs, mais estas se utilizam das mídias sociais e disponibilizam os documentos para as partes interessadas. Resultado semelhante foi encontrado na pesquisa de Brito e Perez (2014), onde verificaram que apesar de as ESFLs se utilizarem das mídias sociais com bastante frequência para divulgar suas ações, também se utilizam de mecanismos mais simples, como cartazes e “boca a boca”. Em consonância, Ramos e Klan (2016) verificaram em seu estudo que a divulgação da prestação de contas em mídias sociais é um requisito da dimensão de transparência das entidades e, portanto, deve fazer parte das práticas organizacionais da entidade, permitindo assim uma ampla divulgação dos dados.

4.5.13 Relação entre os mecanismos de *accountability* e dependência de recursos

A Tabela 31 exibe os resultados das correlações entre os mecanismos de *accountability* e a dependência de recursos.

Tabela 31 - Correlação entre mecanismos de *accountability* e dependência de recursos

Mecanismos/Itens	Estratégias para captação de recursos próprios (i)	Fontes de financiamento diversificadas (ii)	Disputa recursos financeiros públicos (iii)	PC como ferramenta para captação de recursos públicos (iv)
Site	-0,008	0,052	0,029	0,058
Mídias Sociais	0,042	0,001	-0,131	-0,163
Relatório de prestação de contas impresso	0,114	0,238	0,353*	0,362*
Relatório de prestação de contas digital	0,186	0,252	0,417*	0,227
Newsletter/informativo	0,336*	0,396*	0,100	-0,135
Veiculação em rádio	0,217	0,094	-0,047	-0,062
Veiculação em televisão	0,332*	0,217	-0,019	0,020
Vídeos institucionais	0,180	0,302	0,231	0,018
Documentos físicos	0,145	0,245	0,335*	0,003

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Os resultados obtidos mostram que todas as variáveis utilizadas para medir a dependência de recursos se mostraram relacionadas positivamente com, pelo menos, um dos mecanismos de *accountability*. A variável (i) estratégias para captação de recursos próprios obteve coeficiente positivo e significativo para *newsletter/informativo* e veiculação em rádio. A variável (ii) fontes de financiamento diversificadas apresentou relação apenas com *newsletter/informativo*, enquanto a variável (iii) disputa por recursos financeiros públicos obteve três relações significantes, a saber, relatório de prestação de contas impresso, relatório de prestação de contas digital e disponibilidade de documentos físicos. Ainda, a Tabela 35 mostra que a variável (iv) utilização da prestação e contas como ferramenta para captação de recursos públicos também está relacionada com relatório de prestação de contas impresso.

Resumidamente, é possível inferir que a dependência de recursos privados, representadas pelas variáveis (i) e (ii), está associada com a utilização de *newsletter/informativo* e veiculação em televisão, enquanto que a dependência de recursos públicos, representada pelas variáveis (iii) e (iv), está associada com a utilização relatório de prestação de contas impresso, relatório de prestação de contas digital e disponibilidade

de documentos físicos. Os resultados refletem o que ocorre na prática das organizações, uma vez que os entes reguladores não exigem a divulgação de elementos em veículos populares e informais como informativos e veículos de comunicação, mas sim em relatórios e documentos formais, os quais são analisados e auditados (Lei n. 13.014, 2014).

4.5.14 Relação entre os mecanismos de *accountability* e imposição legal

A Tabela 32 exhibe os resultados das correlações entre os mecanismos de *accountability* e as variáveis utilizadas para representar imposição legal.

Tabela 32 - Correlação entre os mecanismos de *accountability* e imposição legal

Mecanismos/Itens	Leis e regulamentos aplicáveis ao TS induzem a elaborar a prestação de contas (i)	Prestação de contas é orientada pelas Leis e normativos (ii)
<i>Site</i>	0,133	-0,055
Mídias Sociais	0,103	0,201
Relatório de prestação de contas impresso	0,247	0,076
Relatório de prestação de contas digital	0,239	0,041
<i>Newsletter</i> /informativo	0,027	-0,009
Veiculação em rádio	-0,084	0,178
Veiculação em televisão	-0,149	0,067
Vídeos institucionais	0,134	-0,102
Documentos físicos	0,131	0,080

Nota. *, ** = é significativa ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Legenda: TS= Terceiro Setor

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

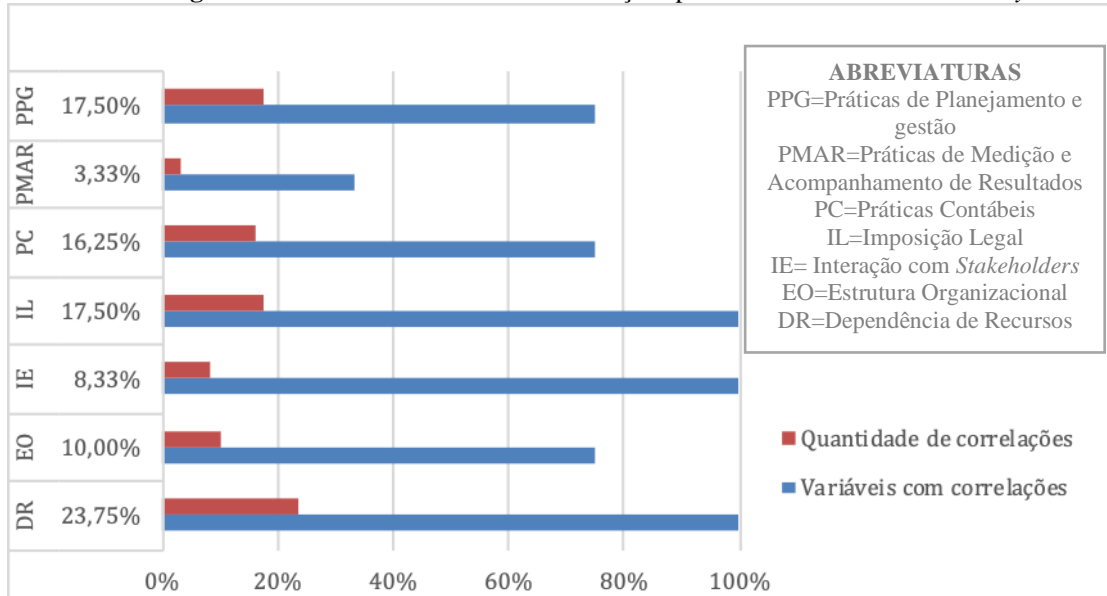
Através dos resultados obtidos, infere-se que nenhuma das relações investigadas apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que a utilização dos mecanismos de *accountability* não é associada com a percepção por parte dos gestores das ESFLs sobre a indução que as leis e normativos específicos do Terceiro Setor exercem sobre a elaboração da prestação de contas. Da mesma forma, os mecanismos não se encontram associados ao fato de os gestores elaborarem a prestação de contas orientados por tais normativos.

4.5.15 Síntese dos resultados encontrados nas correlações

Esta seção visa demonstrar os achados por variáveis de cada categoria, bem como a quantidade e a proporcionalidade das correlações em cada uma delas. A Figura 5 apresenta

uma síntese dos achados ao correlacionar os elementos de *accountability* com as categorias e variáveis utilizadas para verificar a influência das práticas e características de gestão.

Figura 5 - Síntese dos achados nas correlações para elementos de *accountability*

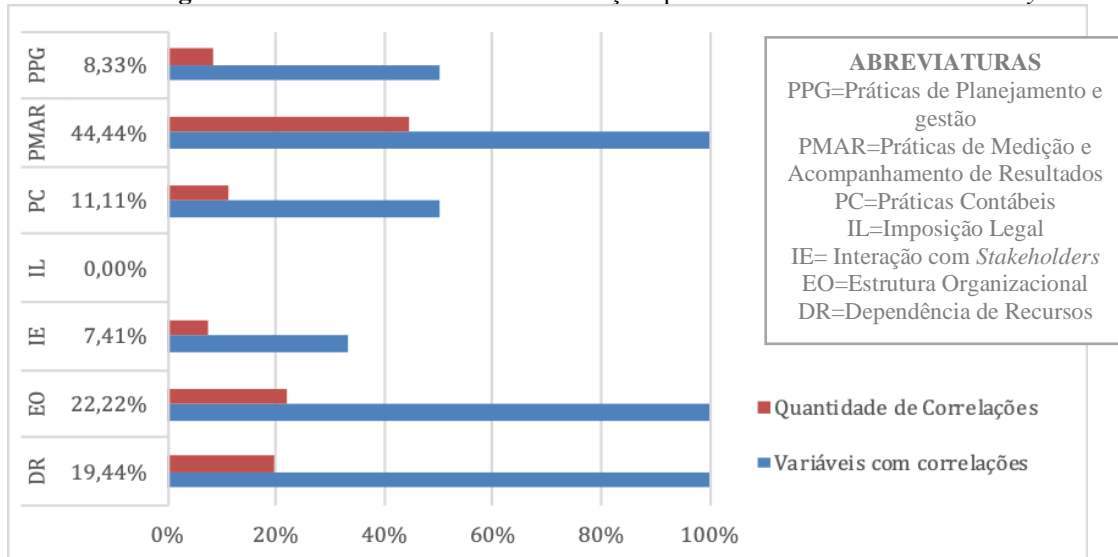


Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Primeiramente, foram encontradas correlações para todas as variáveis de imposição legal (IL), interação com *stakeholders* (IE) e dependência de recursos (DR). Práticas de planejamento e gestão (PPG), práticas contábeis (PC) e estrutura organizacional (EO) apresentaram correlações em 75% das variáveis e, finalmente, práticas de medição e acompanhamento dos resultados apresentou correlações em apenas 33% das variáveis. Ademais, com relação ao número de correlações obtido, foram encontradas 19 para DR, que corresponde a 23,75%, seguido de 14 para PPG e 7 para IL, onde ambas correspondem a 17,50%, 13 (16,25%) para PC, 8 (10%) para EO e apenas 5 (8,33%) para IE e 2 (3,33%) para PMAR.

A Figura 6 apresenta a síntese dos achados ao correlacionar os mecanismos de *accountability* com as categorias e variáveis utilizadas para verificar a influência das práticas e características de gestão.

Figura 6 - Síntese dos achados nas correlações para mecanismos de *accountability*



Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme se observa na Figura 6 foram encontradas correlações para todas as variáveis de PMAR, EO e DR. As categorias PPG e PC apresentaram correlações em 50% das variáveis e IE apresentou para 33% das variáveis. A categoria imposição legal não apresentou nenhuma correlação. Quanto ao número de correlações obtido, PMAR apresentou 12 correlações, que correspondem a 44,44%, seguido de EO com 8 (22,22%) correlações e DR que apresentou 7 (19,44%) correlações. As categorias PPG e IE apresentaram, respectivamente, 3 (8,33%) e 2 (7,41%), enquanto IL não apresentou nenhuma.

Dessa forma, é possível inferir que as práticas e características de gestão que afetam a divulgação de elementos e utilização de mecanismos não são similares. Sendo que DR, PPG, IL e PC afetam mais a divulgação de elementos, enquanto PMAR, EO e DR afetam mais a utilização dos mecanismos. Cabe ressaltar os achados das variáveis uso do planejamento estratégico (PPG) e elaboração de todas as demonstrações contábeis (PC), onde ambas apresentaram correlação positiva e significativa com 8 (40%) elementos e; 2 (22,22%) e 3 (33,33%) mecanismos, respectivamente. Essa evidência demonstra que tais práticas possuem uma influência maior que as demais, pois afetam a prática de *accountability* como um todo.

4.6 SÍNTESE DOS RESULTADOS À LUZ DA TEORIA DOS *STAKEHOLDERS*

Analisando os achados da pesquisa à luz da teoria dos *stakeholders*, inicialmente, do ponto de vista estratégico, as ESFLs consideram como seu *stakeholder* sua mantenedora, os órgãos reguladores e os órgãos fiscalizadores, a exemplo do Tribunal de Justiça e o Ministério Público. Tal definição ocorre de forma distinta para cada organização. Nesse sentido, infere-se que as entidades do Terceiro Setor definem seus procedimentos de *accountability* com base na pressão e na influência das partes interessadas, as quais afetam a organização, conforme destacado por Freeman e Reed (1983), de forma amigável ou hostil no alcance dos seus objetivos. Os três tipos de poder exercidos nas ESFLs observados, de acordo com a classificação de Freeman e Reed (1983) são:

- a) poder de voto (mantenedoras, associados);
- b) poder político ou influente (Governo, órgãos reguladores e fiscalizadores, tais como Ministério Público e CFC); e
- c) poder econômico (patrocinadores, doadores, clientes, mantenedores, associados).

Neste contexto, conforme estabelece a teoria dos *stakeholders*, ao prestar contas sobre seu desempenho, as organizações do Terceiro Setor analisadas procuram manter elos com seus *stakeholders* de acordo com seus interesses e necessidades (Rodrigues et al., 2013; Anese, Costa & Rossetto, 2018). Assumindo que a organização que pratica a transparência obtém benefícios, os elementos de *accountability* mais divulgados, mesmo sem serem obrigatórios, são: descrição da missão, objetivos institucionais e valores da entidade; histórico da entidade; nomes dos dirigentes da entidade e; indicadores quantitativos e qualitativos sobre projetos, atividades, programas e campanhas. Para tal, os mecanismos de *accountability* mais utilizados pelas ESFLs são: *site* da entidade; mídias sociais; relatórios de prestação de contas impresso; relatórios de prestação de contas digital e; disponibilidade de documentos físicos para acesso às partes interessadas.

Os resultados do estudo com relação às práticas de gestão, apontam que os gestores de organizações do Terceiro Setor procuram equilibrar as demandas conflitantes dos seus *stakeholders* para promover a articulação entre os interesses compartilhados e os recursos necessários para promovê-los, conforme apontado por Falconer (1999) e Alam (2006). Nessa perspectiva, a relação dos elementos e dos mecanismos nas práticas de *accountability*, identificada na maioria das ESFLs analisadas, evidencia o incentivo da participação democrática de forma a tornar as ESFLs mais responsivas às necessidades das partes interessadas, conforme é defendido pela teoria dos *stakeholders* (Freeman & Reed, 1983).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar os fatores determinantes da prática de *accountability* nas organizações do Terceiro Setor a partir de suas práticas e características de gestão. Neste capítulo são apresentadas as considerações finais da pesquisa, abordando os resultados obtidos, as limitações encontradas e as sugestões para estudos futuros.

5.1 RESULTADOS ENCONTRADOS

Considerando que a pesquisa foi realizada em duas etapas, é importante relatar os resultados obtidos em cada uma delas, a fim de elucidar e melhor compreender o desfecho do estudo. Nas entrevistas realizadas foi possível verificar que, conforme é relatado pela literatura, as entidades sem fins lucrativos possuem particularidades que afetam diretamente seus processos e atividades. Nos diálogos obtidos com a entrevistada 1 fica evidente a preocupação da entidade em relatar os dados e informações ao seu mantenedor, como requisito para manter sua principal fonte de recurso financeiro. A preocupação com os associados também é legítima e relatada, porém os elementos e mecanismos utilizados para tal são diferenciados, buscando atender a demanda de cada parte interessada de forma singular.

Já no caso da entrevistada 2, a *accountability* é focada em atender aos órgãos reguladores, sendo refletida diretamente nos instrumentos utilizados pela entidade, que foram pensados e planejados para atender o que é disposto nas leis e regulamentos os quais estão sujeitados. Assim, o foco da prestação de contas é direcionado aos usuários diretos dos serviços e órgãos fiscalizadores, não levando em conta as demais partes interessadas, como a comunidade, por exemplo. Da mesma forma, não há mecanismos e instrumentos que relatem o desempenho global da entidade, sendo esta informação apenas divulgada internamente aos gestores.

Finalmente, os relatos do entrevistado 3 apontaram uma situação distinta das outras duas instituições. Essa entidade atua de forma muito concentrada em um nicho específico da saúde e com uma equipe de voluntários fixos e não formalizados. A entidade não aplica práticas de gestão nas suas atividades, pois se utiliza da estrutura administrativa que o seu fundador possui em seu outro negócio (com fins lucrativos). Dessa forma, a entidade reconhece que não possui transparência dos seus dados, mas argumenta que não há

demanda para tal e que se um dia a situação mudar, providenciará as alterações necessárias para se adequar à nova realidade.

Analisando as evidências sob a perspectiva da teoria dos *stakeholders*, observa-se que cada entidade define seus procedimentos com base na pressão e influência das partes interessadas. Para entidade 1, o Tribunal de Justiça e os associados são os *stakeholders* que mais demandam informações, logo sua prestação de contas é direcionada a eles. Na entidade 2, o foco é no cliente (coordenadores de projetos) e no agente fiscalizador, assim, as informações e mecanismos utilizados buscam atendê-los. Enquanto na entidade 3, a percepção é de que demanda ocorre apenas por parte dos *stakeholders* internos (voluntários e Conselho de Administração). Por consequência, as entidades definem suas estratégias de *accountability* com base na influência de cada tipo *stakeholder*, sendo essa influência distinta para cada organização (Freeman & Reed, 1983).

Os dados obtidos nas entrevistas foram importantes para percorrer os processos que envolvem a prática de *accountability* em entidades sem fins lucrativos. Além disso, contribuíram para validar os elementos e mecanismos elencados, a partir da literatura, para elaboração do questionário que foi utilizado na segunda etapa. Durante os relatos coletados, a E1 citou que um dos indicadores mais solicitados e utilizados para medir o desempenho da sua entidade é o número de associados, o que foi acrescentado a lista de elementos do questionário. A mesma entrevistada relatou que a entidade utiliza como mecanismos de prestação de contas a disponibilização de documentos para que seus associados possam acessar e analisar, assim, este item foi acrescentado a lista de mecanismos do questionário.

A segunda etapa da pesquisa, realizada a partir de um questionário *online*, permitiu analisar a frequência de utilização dos elementos e mecanismos elencados. A partir das frequências obtidas, verificou-se que os elementos de *accountability* mais divulgados são: descrição da missão, objetivos institucionais e valores da entidade; histórico da entidade; nomes dos dirigentes da entidade e; indicadores quantitativos e qualitativos sobre projetos, atividades, programas e campanhas. Ressalta-se como característica comum entre esses elementos o fato de não serem obrigatórios, ou seja, não são exigidos por leis ou regulamentos, confirmando o estudo realizado por Pacheco et al. (2016), mas diferente dos achados da pesquisa de Santos et al. (2017).

Com relação aos mecanismos, as frequências obtidas mostraram que os mecanismos mais utilizados pelas ESFLs são: *site* da entidade; mídias sociais; relatórios de prestação de contas impresso; relatórios de prestação de contas digital e; disponibilidade de documentos

físicos para acesso às partes interessadas, corroborando com os achados de Dall’Agnol et al. (2017), onde verificaram que os meios de comunicação, dentre eles *site* e mídias sociais, estão entre as principais formas de divulgação das ações realizadas pelas entidades. Isto posto, considera-se até aqui, que os objetivos um e dois dessa dissertação foram atingidos ao se identificar os elementos e mecanismos de *accountability* mais divulgados pelas ESFLs.

O terceiro e último objetivo do estudo, teve como alvo verificar junto aos gestores das ESFLs quais os fatores determinavam a prática de *accountability* nas suas entidades. Dessa forma, práticas de gestão e características foram agrupadas em sete categorias, as quais foram primeiramente analisadas de forma individual e, num segundo momento, correlacionadas com os elementos divulgados e mecanismos utilizados. Primeiramente, as análises das estatísticas descritivas permitiram verificar que a maioria das entidades que compuseram a amostra consideram que aplicam práticas de planejamento e gestão, ou seja, possuem os conceitos fundamentais da entidade definidos e utilizam o planejamento estratégico para definir suas metas e auxiliar na tomada de decisão.

Similarmente, a maioria das entidades afirmou que é aderente às práticas contábeis, elaborando suas demonstrações de acordo com os normativos e mantendo uma escrituração contábil regular. Em contraponto, as frequências relacionadas com as práticas de medição e acompanhamento de resultado mostraram uma aderência menor na definição e utilização de indicadores para acompanhamento de desempenho, principalmente quando se referem à avaliação de colaboradores. Na categoria estrutura organizacional, que objetivou verificar se as entidades mantinham suas atividades e responsabilidades estruturadas e organizadas formalmente, obteve-se médias baixas e alta variabilidade nos itens referentes ao mapeamento de processos e estratégias de controle e médias maiores para a eficiência dos controles internos e existência de organograma formal.

A percepção dos gestores quanto sua interação com *stakeholders* apresentou frequências altas para a maioria das entidades. A maior parte dos respondentes indicou que concorda plenamente que seus financiadores e apoiadores tem interesse em acompanhar o desempenho social e financeiro da entidade, que a entidade atende a demanda por informações destes e que disponibiliza canais de relacionamento adequados. Quanto à dependência de recursos, as médias obtidas confirmaram os achados de estudos anteriores ao passo que as frequências mostraram que a maior parte das entidades não desenvolve

estratégias para captação de recursos próprios, sendo dependente financeiramente de recursos advindos de editais públicos e parcerias governamentais.

Finalmente, no quesito imposição legal, que pretendeu aferir até que ponto os normativos e regulamentos influenciam a prática de *accountability*, as frequências obtidas foram altas, sinalizando que a maioria das entidades concordava que há uma indução legal na elaboração da prestação de contas e, conseqüentemente, esta é elaborada propriamente para atender tais regulamentos.

Posteriormente, investigou-se as correlações existentes entre as práticas e as características de gestão e a divulgação de elementos e utilização de mecanismos. O principal achado revelou que a variável que mediu a utilização do planejamento estratégico, testada na categoria Práticas de Planejamento e Gestão, e a variável que mediu a elaboração de todas as demonstrações contábeis, testada na categoria Práticas Contábeis, estão associadas positivamente com mais elementos e mecanismos que as demais variáveis, logo, infere-se que podem ser determinantes na prática de *accountability*. Adicionalmente, verificou-se a existência de relação positiva entre a divulgação de elementos e a definição e divulgação de objetivos e metas, bem como o uso do planejamento para auxiliar a tomada de decisão.

No que tange aos resultados da correlação entre os elementos e mecanismos e as práticas contábeis, também foram encontradas relações positivas que evidenciam que na medida que as ESFLs elaboram todo conjunto de demonstrações contábeis e de forma regular, estarão mais propensas a divulgação de praticamente todos elementos contábeis, bem como a divulgação de alguns elementos institucionais, como relatório de atividades, quantidade de associados e apoiadores e histórico das entidades. De mesmo modo, essa relação se mostrou positiva para os mecanismos relatórios de prestação de contas impresso e digital e disponibilidade de documentos físicos.

Todavia, os dados obtidos nas correlações com as práticas de medição e acompanhamento de resultados apresentaram resultados diferentes para elementos e mecanismos. Na análise dos elementos, identificou-se relação apenas com existência de indicadores com quantidade de atendimentos/ações/atividades realizadas e informações sobre funcionários remunerados. Por outro lado, na análise para mecanismos foram encontradas relações com praticamente todos os itens, enfatizando que a divulgação por meio de vídeos institucionais se relacionou positivamente com as três variáveis utilizadas. Isto posto, infere-se que as práticas de medição e acompanhamento de resultados são

fatores que afetam as entidades na utilização de mecanismos que na divulgação dos elementos.

Nas relações entre as características da estrutura organizacional com elementos e mecanismos, relações positivas foram encontradas para ambos, porém em quesitos diferentes. Mais elementos foram relacionados a percepção de eficiência dos controles existentes, enquanto mais mecanismos foram relacionados com a existência de processos e atividades mapeados, sendo este último não se relacionou significativamente com nenhum elemento. As evidências mostram que a eficiência dos controles internos afeta mais a divulgação dos elementos, enquanto o mapeamento de processos afeta mais a utilização de mecanismos.

No que concerne aos dados sobre interação com *stakeholders*, os resultados mostram relações diferentes para elementos e mecanismos de *accountability*. Na análise dos elementos foram encontradas relações negativas entre a percepção da entidade em atender as necessidades de informação das partes interessadas e atas de assembleia e títulos e certificações. Por outro lado, as evidências mostram que quanto maior o interesse dos *stakeholders* pelo desempenho da entidade, mais essas divulgam o relatório anual e a quantidade de associados e apoiadores. Na análise dos mecanismos, foram encontradas correlações positivas entre o interesse dos *stakeholders* pelo desempenho da entidade e a utilização de mídias sociais e documentos físicos. Essas evidências confirmam o poder de influência exercido pelos regulamentos do Terceiro Setor, que fiscalizam as ESFLs a partir da apresentação de documentos físicos (Freeman & Reed, 1983; Lei n. 13.019, 2014) e vai de encontro com a tendência das ESFLs em utilizar a *Internet* como meio para se comunicar com a sociedade e seus potenciais provedores de recursos, por ser um mecanismo de baixo custo (Miranda et al., 2009; Moreno et al., 2016; Pacheco et al., 2016.).

As correlações positivas e significantes encontradas entre os elementos e mecanismos e as condições inerentes à dependência de recursos, mostraram que as entidades mais dependentes de recursos privados divulgam tanto elementos contábeis (BP, DFC e RAI) quanto elementos institucionais e se utilizam de mecanismos considerados informais, como informativos e veiculação em televisão. Por outro lado, entidades mais dependentes de recursos públicos priorizam a divulgação dos elementos contábeis (DRE, DFC, DMPL e NE), mas também divulgam elementos institucionais, porém se utilizam de

mecanismos formais, como relatórios de prestação de contas impresso e digital e disponibilidade de documentos físicos.

Concluindo, as relações identificadas entre elementos e mecanismos e imposição legal apontam que, a percepção dos respondentes sobre a indução das leis e normativos não está relacionada com a divulgação de elementos contábeis, ou seja, os regulamentados. Na análise das relações com mecanismos nenhuma apresentou coeficientes estatisticamente significantes, sugerindo que a utilização dos mecanismos de *accountability* não é associada com as variáveis de imposição legal propostas nesse estudo.

Ao abordar os fatores que condicionam a prática de *accountability* no Terceiro Setor, essa pesquisa contribui ao evidenciar quais processos de gestão estão relacionados com essa prática, colaborando com os gestores das entidades e fornecendo insumos para que possam direcionar seus esforços no gerenciamento das atividades e implementação de ferramentas adequadas e políticas vinculadas com a sua responsabilização e atuação social, sendo esta considerada uma implicação prática. Como contribuição teórica, denota-se a discussão e análise sobre os pressupostos defendidos na Teoria dos *Stakeholders*, que estão diretamente relacionados com a prática de *accountability* dentro das organizações do Terceiro Setor. Assim sendo, julga-se que a temática preenche um *gap* na literatura brasileira e promove o suporte teórico e empírico para novos estudos envolvendo as relações de poder e influência que afetam a sustentabilidade das ESFLs (Alam, 2006; Freeman & Reed, 1983).

Ademais, ressalta-se como contribuição empírica do estudo a construção de uma visão bidimensional da prática de *accountability* abordando o quê (elementos) e como/onde (mecanismos), a partir do mapeamento de tais itens, cooperando com o fomento da literatura acerca do desempenho das entidades do Terceiro Setor, o qual, conforme relata Godoy et al. (2016), cresce a cada dia motivado pela preocupação com a performance das mesmas.

5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

O estudo realizado apresentou algumas limitações que requerem apontamentos. Com relação à definição da amostra para coleta da etapa principal do estudo, importa destacar que, ao escolher um conjunto de entidades com uma mesma característica (associadas à ABONG), é possível que haja uma limitação quanto a possibilidade de extrapolação dos resultados para as demais entidades sem fins lucrativos.

De mesmo modo, registra-se o tamanho reduzido da amostra, ocasionado pela dificuldade de acesso aos respondentes, impossibilidade ou negativa de resposta de outros e/ou retornos tardios. Apesar das limitações identificadas na amostra, ressalta-se que a mesma é composta por instituições de variados portes e com atuação em diversos Estados brasileiros, o que representa o perfil da população definida. Finalmente, admite-se a possibilidade de um certo grau de vulnerabilidade nas respostas dos respondentes, pois trata-se de uma percepção dos mesmos e podem ter preenchido o questionário sem a criticidade adequada.

Assim, sugere-se para pesquisas futuras, a ampliação da amostra e a utilização de novos métodos de coleta a fim de se confirmar os achados dessa pesquisa. Estudos qualitativos podem ajudar na melhor compreensão da dinâmica global que envolve o processo de prestação de contas das ESFLs, principalmente no achado inerentes às relações com imposição legal e interação com os *stakeholders*, onde os resultados demonstraram a necessidade de aprofundamento do tema. Além disso, considera-se que o estudo realizado permitiu identificar aspectos que podem ser melhor explorados, como por exemplo, analisar o alinhamento entre a *accountability* obrigatória e as demandas das partes interessadas, buscando propor formatos e modelos que atendam de forma eficiente os diferentes tipos de *stakeholders* do Terceiro Setor, partindo da análise e mapeamento do papel de influência exercido por cada um deles.

Além disso, visando contribuir com o desenvolvimento do segmento e auxiliar na sustentabilidade das entidades, sugere-se explorar o potencial dos diferentes elementos de *accountability*, como ferramenta para captação de recursos privados, a partir de estudos de casos que demonstrem resultados positivos e relevantes e que, portanto, estimulem e disseminem essa prática junto às entidades.

REFERÊNCIAS

- Alam, M. (2006). Stakeholder theory. In: Hoque, Z. (Org.). *Methodological issues in accounting research: theories and methods* (pp.207-222). London: Spiramus Press.
- Albuquerque, A. C. C. de. (2006). *Terceiro setor: história e gestão de organizações*. São Paulo: Summus.
- Anese, V., Costa, C., & Rossetto, C. R. (2018). As dimensões da capacidade de gestão de stakeholders em instituições sem fins lucrativos: um ensaio teórico. *Revista de Administração IMED*, 8 (2), 3-22. Recuperado de <https://seer.imed.edu.br/index.php/raimed/article/view/2455>
- Araújo, J. P. F., Carneiro, A. F., Lovo, O. A., & Silva, J. M. (2015). Evidenciação das demonstrações contábeis das entidades portadoras do título de utilidade pública federal de Rondônia. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo*, 6(3), 538-556. Recuperado de <https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/AT/article/view/4559/4284>
- Bardin, L. (2014). *Análise de conteúdo* (ed. rev. e actual). Lisboa: Edições 70.
- Becker, A. (2018). An experimental study of voluntary nonprofit accountability and effects on public trust, reputation, perceived quality, and donation behavior. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 00(0), 1-21. Recuperado de <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0899764018756200?journalCode=nvsvb>
- Behn, B. K. B., DeVries, D. D., & Lin, J. (2010). The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. *Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting*, 26(4), 6–12. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611009000522>
- Brito, T. da S., & Perez, O. C. (2014). Accountability nas organizações do terceiro setor. *Revista Pensamento & Realidade*, 29(4), 99-116. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/309888954_Accountability_nas_Organizacoes_do_Terceiro_Setor
- Buckmaster, N. (1999). Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations. *International Journal of Public Sector Management*, 12(2), 186-197. Recuperado de <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513559910263499/full/html>
- Campos, A. M. (1990). Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 24(2), 30-50. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9049>
- Camargo, M. F., Suzuki, F. M., Ueda, M., Sakima, R. Y., & Ghobril, A. N. (2002). *Gestão do terceiro setor no Brasil: estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos* (2º ed.). São Paulo: Futura.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. L., & Torres, L. C., L. C. (2011). Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da

- contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2). Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewFile/1206/1142>
- Cervo, A. L., Bervian, P. A., & Silva, R. (2007). *Metodologia científica* (6^o ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- CFC (2015). Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Recuperado de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2010). Social capital and management control systems: a study of a non-government organization. *Accounting, Organizations and Society*, 35(8), 737-756. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368210000802>
- Coelho, S. de C.T. (2000). *Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. São Paulo: Editora SENAC.
- Colauto, R. D., & Beuren, I. M. (2008). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (pp.117-144). São Paulo: Atlas.
- Connolly, C., Hyndman, N., & Mcconville, D. (2013). Conversion ratios, efficiency and obfuscation: a study of the impact of changed UK charity accounting requirements on external stakeholders. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 24(3), 785-804. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-013-9371-8>
- Costa, E., Ramus, T., & Andreus, M. (2011). Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: evidence from italian CSVs. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 22(3), 470-493. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-011-9183-7>
- Cunha, J. H. de C., & Matias-Pereira, J. (2012). Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações. *Revista Contemporânea de Contabilidade* 9(18), 83-102. <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p83/23473>
- Cunha, P. R., Carpes, A. M. S., & Utzig, M. J. S. (2014). Gestão e desempenho em organizações de sociedade de interesse público (OSCIPS): um estudo em entidades de microcrédito. *Revista Ambiente Contábil*, 6(1), 202-218. Recuperado de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4127>
- Cruz, C. V. O. A. (2010). *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica* (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24062010-104557/pt-br.php>
- Cruz, C. F., Soares Junior, R. P., Silva, A. F., & Siqueira, J. R. M. (2010). Uma análise das prestações de contas organizações da sociedade civil de interesse público do Rio de

- Janeiro. *Revista Pensar Contábil*, 12(49), 31-41. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/825>
- Cruz, J. A. W., Quandt, C. O., Martins, T. S. M., & Silva, W. S. (2010). Performance no terceiro setor – uma abordagem de accountability: estudo de caso em uma organização não governamental brasileira. *Rev. Adm. UFSM*, 3(1), 58-75. Recuperado de <https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/2238>
- Cruz, J. A. W., Stadler, H., Martins, T. S., & Rocha, D. T. (2009). Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de strategic accounts. *REBRAE. Revista Brasileira de Estratégia*, 2(1), 11-26. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/321280182_Avaliacao_de_desempenho_no_terceiro_setor_uma_abordagem_teorica_de_strategic_accounts/fulltext/5a18d2474585155c26a95c17/Avaliacao-de-desempenho-no-terceiro-setor-uma-abordagem-teorica-de-strategic-accounts.pdf
- Dall'agnol, C. F., Tondolo, R. R. P., Tondolo, V. A. G., & Sarquis, A. B. (2017). Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no Sul do Brasil. *Revista Universo Contábil*, 13(2), 187-203. Recuperado de <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/5458>
- Drucker, P. F. (2012). *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Cengage Learning.
- Falconer, A. P. (1999). *A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão* (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Recuperado de http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/andres_falconer.pdf
- Flach, L., & Gonçalves, C. V. (2013). Accountability e análise da conformidade das demonstrações financeiras de uma organização do terceiro setor de Florianópolis. *DESENVOLVE: Revista de Gestão do Unilasalle*, 2(2), 69-88. Recuperado de <https://revistas.unilasalle.edu.br/index.php/desenvolve/article/view/1191/923>
- Flick, U. (2011). *Qualidade na pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed.
- Fonseca, L. V. de. (2000, outubro). O Estado, o Terceiro Setor e o mercado: uma tríade complexa. *Anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Goiânia, Goiás, Brasil, 16.
- Freeman, R. E. (2004). The stakeholder approach revisited. *Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik*, 5(3), 228-254. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/228946075_The_Stakeholder_Approach_Revisited
- Freeman, R. E., & Reed, L. D. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. *California Management Review*, 25(3), 88-106. Recuperado de https://www.researchgate.net/profile/R_Freeman/publication/238325277_Stockholders_and_Stakeholders_A_New_Perspective_on_Corporate_Governance/links/5893a4b2a6fdcc45530c2ee7/Stockholders-and-Stakeholders-A-New-Perspective-on-Corporate-Governance.pdf

- Gil, A. C. (2008). *Como elaborar projetos de pesquisa* (6º ed.). São Paulo: Atlas.
- Godoy, J. G. V., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2016). Organizações do terceiro setor: uma abordagem bibliométrica. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11(1). Recuperado de <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13376>
- Hair, J. F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R.L. (2009). *Análise Multivariada de Dados* (6º ed.). São Paulo: Bookman.
- Helmig, B., Jegers, M., & Lapsley, I. (2004). Challenges in Managing Nonprofit Organizations: A Research Overview. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 15(2), 101-116. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/226976379_Challenges_in_Managing_Nonprofit_Organizations_A_Research_Overview
- Hodgkinson, V.A. (1999). Defining the nonprofit sector cross-nationally differing cultures, roles, and histories. *Nonprofit Management & Leadership*. 10(2), 209-214. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/nml.10208>
- Ioschpe, E. B. (2000). *Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado* (2º ed.). São Paulo: Paz e Terra.
- Instituto De Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea. (2018). Mapa das organizações da sociedade civil. Recuperado em <https://mapaosc.ipea.gov.br/index.html>
- Jorge, F. S., Carraro, W. B. H., Vendruscolo, M.I (2019, setembro). Accountability no Terceiro Setor através da aplicação de práticas recomendadas pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil, 9. Recuperado de <http://dvl.ccn.ufsc.br/9congresso/anais/9CCF/20190715234620.pdf>
- Lei nº 9.790, de 23 de Março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm.
- Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm.
- Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009*. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. Recuperado em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm.
- Lei nº 13.019, de 31 de Julho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de

junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Recuperado em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm,

- Lima, E. M. (2009). *Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil: uma abordagem da teoria da divulgação* (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Recuperado de <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29052009-110807/pt-br.php>
- Lugoboni, L. F., Cabral, Chiroto & Zittei. (2018). Alinhamento entre planejamento estratégico e sistema de informação gerencial. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, 7(1), 79-105. Recuperado de <http://www.podiumreview.org.br/ojs/index.php/rgesporte/article/view/244>
- Martins, G.A., & Theóphilo, C.R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2º ed.). São Paulo: Atlas.
- Mcgill, M. E., & Wooten, L. M. (1975). Management in the Third Sector. *Public Administration Review*, 35(5), 444-455. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/974172>
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2011). *Metodologia científica* (6º ed.). São Paulo: Atlas.
- Mário, P. C., Santos de Paula, C. L., Alves, A. D. F., & Jupetipe, F. K. N. (2013). Evidenciação das fundações privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. *Pensar Contábil*, 15(56), 29-41. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1542/1379>
- Medeiros, A. K., Crantschaninov, T. I., & Silva, F. C. (2013). Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública*, 47(3), 745-775. Recuperado de http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122013000300010&script=sci_abstract&tlng=pt
- Melão, N. F., Guia, S. M., & Amorim, M. (2017). Quality management and excellence in the third sector: examining EQUASS in non-profit social services. *Total Quality Management and Business Excellence*, 28(8), 840-857. Recuperado de <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/14783363.2015.1132160>
- Miba, M. N., Relvas, T. R. S., & Filho, J. M. D. (2007). Accountability: a razão de ser da contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. 1(3), 83-100. Recuperado de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/17>
- Miranda, L.C., Oliveira, I. M. da S., Feitosa, A.B., & Rodrigues, R. N. (2009). Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. *Revista Universo Contábil*, 5(1), 22-37. Recuperado de <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1077>

- Moreno, P.C., Alcaide, T. C. H., San Juan, A. I. S. (2016). La Transparencia Organizativa y Económica en la Web de las Fundaciones: Un Estudio Empírico para España. *Revista de Estudios Cooperativos*, (121), 62-88. Recuperado de <https://revistas.ucm.es/index.php/REVE/article/view/49701>
- Nascimento, R. S., Rabelo, M. M. S., & Viotto, R. (2020). O nível de disclosure em Organizações do Terceiro Setor (OTS) no Estado do Ceará. *Revista Ambiente Contábil*, 12(1), 234-254. Recuperado de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/16503>
- Neto, A., Araújo, A. M. P., & Fregonesi, M. S. F. A. (2006). Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. *Revista de Contabilidade & Finanças da USP*, 17, 115-118. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34199>
- Nobari, J. J. (2015). *Accountability and social impact measurement for a third sector supported housing organization* (Tese de doutorado). Newcastle University, Newcastle, Inglaterra. Recuperado de <https://theses.ncl.ac.uk/jspui/handle/10443/2913>
- Olak, P. A., Nascimento, D. T. do. (2010). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos* (3º ed.). São Paulo: Atlas.
- Olak, P. A., Slomski, V., & Alves, C.V.O. (2008). As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 2(1), p.24-46. Recuperado de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/20>
- Oliveira, A. S.O., & Callado, A.A. C. (2018). Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 91-109. Recuperado de <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/about>
- Pacheco, R. R., Macagnan, C. B., & Seibert, R. M. (2016). Fatores explicativos do nível de evidenciação de informações de organizações do terceiro setor. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(2), 72-93. Recuperado de <https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/1764>
- Pereira, C. A. (2015). Avaliação de resultados e desempenhos. In: Catelli, A. (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. (pp.196-267). São Paulo: Atlas.
- Portulhak, H., Delay, A. J., & Pacheco, V. (2015). Prestação de contas por entidades do terceiro setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. *Pensar Contábil*, 14(55), 56-64. Recuperado de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/2622>
- Ramos, F. M.; & Klann, R. C. (2019). Relação entre a qualidade da informação contábil e as características organizacionais das entidades do terceiro setor. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(88),9-27. Recuperado de http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1984-92302019000100009&lng=pt&nrm=iso

- Raupp, F.M., & Beuren, I. M. (2008). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (pp. 76-97). São Paulo: Atlas.
- Reheul, A., Caneghem, T. V., & Verbruggen, S. (2014). Financial reporting lags in the non-profit sector: an empirical analysis. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 25(2), 352-377. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/43654319?seq=1>
- Resolução CFC nº 1.409, de 02 de setembro de 2015. Altera ITG 2002 trata de entidades sem finalidade de lucros. Recuperado de [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)&arquivivo=ITG2002\(R1\).doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)&arquivivo=ITG2002(R1).doc).
- Ribeiro, I. I. B., Freitas Neto, R. M., & Barbosa, A. (2019). Associação entre a composição dos recursos captados pelo Terceiro Setor Potiguar e as despesas por beneficiário. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(1), 69-78. Recuperado de <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/5364>
- Ribeiro, L. M. P., & Timóteo, A.C. (2012). A adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de minas gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 61-82. Recuperado de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/viewFile/2175-8069.2012v9n17p61/22269>
- Rodrigues, A. L. (2004). Configurações organizacionais em organizações sem fins lucrativos: reflexões para além da simples adoção de modelos. In: Voltolini, R. (Org.), *Terceiro Setor: planejamento e gestão* (pp.121-140). São Paulo: Editora SENAC.
- Rodrigues, T. K. A., Vilas Boas, A. A., Lira, A. M, Costa, I., & Sá, G. E. R. C. (2013). A importância e operacionalidade da accountability para as organizações sociais. *Revista FSA*, 10(2), 44-65.
- Sabert, B., & Graham, W. A. (2014). Performance and control of international non-profit organizations. *Journal of New Business Ideas & Trends*, 12(12),50-69. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/299485287_Performance_and_Control_of_International_Non-Profit_Organizations
- Said, J., Abidin, N.A.Z., & Nassir, N.M. (2013). Predictors of accountability outcomes in nonprofit organisations: an empirical investigation. *Asia Pacific Management Accounting Journal*, 8(2), 1-26. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/268806272_Predictors_of_Accountability_Outcomes_in_Nonprofit_Organisations_An_Empirical_Investigation
- Salamon, L. M., & Sokolowski, S. W. (2016). Beyond nonprofits: re-conceptualizing the third sector. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 27(4), 1515-1545. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-016-9726-z>

- Santos, C. M. V., Ohayon, P., & Pimenta, M. M. (2017). Disclosure via website e as características das empresas do terceiro setor: um estudo empírico das entidades cariocas. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 73-90. Recuperado de <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/304>
- Saxton, G. D., & Guo, C. (2011). Accountability online: understanding the web-based accountability practices of nonprofit organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(2), 270-295. Recuperado de <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0899764009341086>
- Silva, P. A. P. A. (2016). *A importância da accountability para os stakeholders das organizações sem fins lucrativos: o estudo de caso da Re-food* (Dissertação de mestrado). Instituto Politécnico do Porto, Porto, Portugal. Recuperado de <https://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/9829>
- Silva, M. N., Costa, A.C.V., & Gómez, C.R.P. (2011). Sustentabilidade no terceiro setor: o desafio de harmonizar as dimensões da sustentabilidade em uma ONG. *REUNA*, 16(3), 75- 92. Recuperado de <https://revistas.una.br/reuna/article/view/431>
- Tondolo, R. R. P., Tondolo, V. A. G., Camargo M. E., & Sarquis. A. V. (2016). Transparência no Terceiro Setor: uma proposta de construto e mensuração. *Espacios Públicos*, 19(47), 7-25. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/323767969_Transparencia_no_Terceiro_Setor_uma_proposta_de_construto_e_mensuracao
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas.
- Trussel, J. M., & Parsons, L. M. (2008). Financial reporting factors affecting donations to charitable organizations. *Advances in Accounting*, 23(1), 263-285. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S088261100723010X>
- Voese, S. B., & Reptczuk, R. M. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. *ConTexto*, 11(19), 31-42. Recuperado de <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/16314>
- Wadongo, B. I. (2014). *Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach* (Tese de doutorado). University of Bedfordshire, Luton, Reino Unido. Recuperado de <http://uobrep.openrepository.com/uobrep/bitstream/10547/333444/1/wadongo.pdf>
- Werther JR., W.B., & Berman, E. (2001). *Third sector management: the art of managing nonprofit organizations*. Washington: Georgetown University Press.
- Zittei, M. V. M., Politelo, L., & Scarpin, J. E. (2016). Nível de evidenciação contábil de organizações do terceiro setor. *Administração Pública e Gestão Social* 8(2), 85-94. Recuperado de <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4799>

APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

I - INFORMAÇÕES INICIAIS

a) Apresentação do entrevistador e informações sobre o mestrado acadêmico: Fernanda dos Santos Jorge, mestranda do PPGCONT - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

b) Tema da dissertação e objetivos: *Accountability* no Terceiro Setor, objetiva-se analisar os fatores determinantes do processo de *accountability* em instituições sem fins lucrativos.

c) Autorização para gravação da conversa e posterior apresentação em artigo científico.

d) Comentar sobre o objetivo da entrevista:

O objetivo da entrevista é identificar os elementos que compõem o processo de *accountability* das organizações do Terceiro Setor e os mecanismos utilizados para divulgação. Por elementos, subentende-se um conjunto de dados e informações que são divulgadas pela empresa, não somente para atender legislação vigente, como também para legitimar suas ações junto aos seus *stakeholders*. Mecanismos são os meios pelos quais a informação é divulgada ou apresentada.

e) Comentar brevemente sobre os achados na fase de revisão da literatura e os resultados preliminares encontrados:

A partir dos estudos utilizados como suporte para esta pesquisa, pretende-se abordar nessa entrevista duas dimensões de *accountability*: i) financeira: destinada a evidenciar os demonstrativos financeiros, aplicação de recursos, relatórios de auditoria e demais dados exigidos por Lei; ii) desempenho: destinada a evidenciar o desempenho obtido pela organização no alcance dos seus objetivos. Na dimensão de desempenho se observa uma gama maior de dados e informações que remetem ao conceito de *accountability*, pois permite aos *stakeholders* responsabilizar os gestores a partir da evidenciação ou não do cumprimento da missão da organização.

A partir dessa premissa, farei algumas perguntas para relacionar os achados da literatura com o que de fato acontece na prática da sua organização, visando identificar como ocorre o processo de *accountability* e quais os elementos são utilizados.

II - QUESTÕES NORTEADORAS: o que precisa “ocorrer” para que a informação seja gerada e para que seja divulgada e em que níveis.

#	Pergunta	Literatura de suporte
1	Qual seu nome completo e formação profissional? Qual seu cargo na organização e desde quando o exerce? Descreva sua experiência profissional e competências.	Não aplicável
2	No contexto das organizações, o que você entende por <i>accountability</i> ?	Carneiro et al. (2011); Medeiros et al. (2013); Tondolo et al. (2016)
3	Descreva os principais processos operacionais da sua organização.	Não aplicável
4	Nestes processos, o que considera como informação gerada? Descreva o valor destas informações para a organização.	Não aplicável

5	Destas informações, quais são divulgadas?	Não aplicável
6	Qual o processo de seleção de informações a divulgar? Quais os níveis/áreas/gestores envolvidos neste processo?	Não aplicável
7	Quem são os interessados pela informação divulgada? Descreva o valor para as partes interessadas.	Freeman & Reed (1983); Freeman (2004); Alam (2006)
8	Quais são os indicadores de desempenho utilizados pela sua instituição?	Cruz et al. (2010), Sabert & Graham (2014)
9	Como são relacionados os interesses da instituição com o que é esperado pela comunidade, governo e demais partes interessadas?	Freeman & Reed (1983); Rodrigues et al. (2013)
10	Você sente que há uma evolução no processo de transparência da Instituição? Relate um exemplo prático.	Não aplicável

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

Construto	Itens	Fonte
1. Indique com que frequência cada elemento abaixo é DIVULGADO EXTERNAMENTE pela sua Entidade, usando uma escala que varia de "NUNCA É DIVULGADO" (valor = 1) a "SEMPRE É DIVULGADO" (valor = 7).		
Elementos	Balço Patrimonial (BP)	ITG 2002; Carneiro et al. (2011)
	Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	ITG 2002; Carneiro et al. (2011)
	Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	ITG 2002; Carneiro et al. (2011)
	Demonstração da Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	ITG 2002; Carneiro et al. (2011)
	Notas Explicativas (NE)	ITG 2002; Carneiro et al. (2011)
	Relatório de Auditoria Independente (RAI)	Lei 9.790/1999; Lei 12.101/2009; Miranda et al. (2009); Santos et al. (2017)
	Relatório de Atividades ou Relatório Anual	Lei 9.790/1999; Lei 12.101/2009; Tondolo et al. (2016)
	Certidões Negativas de Débitos Federais, Estaduais e Municipais	Lei 9.790/1999
	Histórico da Entidade	Pacheco et al. (2016); Ipea, 2018
	Nomes dos Dirigentes da Entidade	Tondolo et al. (2016); Pacheco et al. (2016)
	Estatuto Social	Tondolo et al. (2016); Santos et al. (2017)
	Atas de Assembleia	Tondolo et al. (2016)
	Atas de Eleições	Tondolo et al. (2016)
	Títulos e Certificações	Mário et al. (2013); Santos et al. (2017)
	Descrição da Missão, Objetivos Institucionais e Valores da Entidade	Santos et al. (2017)
	Número de atendimentos/ações/atividades realizadas	Pacheco et al. (2016);
Número de associados/financiadores/apoiadores	*entrevista	
Dados quantitativos e qualitativos sobre atuação de	Ipea, 2018	

	voluntários	
	Dados sobre trabalhadores formais	Mário et al. (2013)
	Indicadores quantitativos e qualitativos sobre Projetos, Atividades, Programas e Campanhas	Lei 9.790/1999; Ipea, 2018; Pacheco et al. (2016)
2. Identifique com que frequência a sua Entidade utilizou os MECANISMOS listados abaixo nos ÚLTIMOS 5 ANOS para DIVULGAÇÃO dos ELEMENTOS que fazem parte da prestação de contas (inclusive os da questão anterior), usando uma escala que varia de "NUNCA UTILIZOU" (valor = 1) a "SEMPRE UTILIZOU" (valor = 7).		
Mecanismos	Site da Entidade	Saxton & Guo (2011); Moreno, Alcaide & Juan (2016)
	Mídias Sociais (Facebook, Instagram, Twitter, etc.)	Saxton & Guo (2011); Moreno, Alcaide & Juan (2016)
	Relatório de prestação de contas impresso	Dall'Agnol et al. (2017)
	Relatório de prestação de contas digital	Dall'Agnol et al. (2017)
	Newsletter/informativo em formatos digital ou impresso	*entrevista
	Veiculação em rádio	Brito & Perez (2014)
	Veiculação em televisão	Brito & Perez (2014)
	Vídeos institucionais	*entrevista
	Disponibilidade de documentos físicos para acesso às partes interessadas	*entrevista
Ao analisar as afirmativas abaixo, indique o seu nível de CONCORDÂNCIA , refletindo o que OCORRE e é percebido em sua Entidade, usando uma escala que varia de "DISCORDO COMPLETAMENTE" (valor = 1) a "CONCORDO PLENAMENTE" (valor = 7).		
3. Práticas de planejamento e gestão	3.1 A MISSÃO, VISÃO E OBJETIVOS estão definidos e amplamente divulgados entre todos os integrantes da Entidade.	Said et al. (2013); Brito (2017)
	3.2 A Entidade faz uso do Planejamento Estratégico para definição dos seus planos de ação.	
	3.3 Os objetivos e metas institucionais estão definidos e amplamente divulgados entre todos os integrantes da Entidade.	
	1.4 Durante o processo de tomada de decisão , os dirigentes consideram os objetivos e metas definidos no planejamento.	

4. Práticas contábeis	4.1 As Demonstrações Contábeis são elaboradas dentro do prazo legal , ao final de cada exercício.	Carneiro et al. (2011); Tondolo et al. (2016)
	4.2 A Entidade elabora todo o conjunto de Demonstrações exigido pela Lei, inclusive as Notas Explicativas.	
	4.3 A escrituração contábil é regular , obedecendo as normas e regulamentos específicos do Terceiro Setor.	
	4.4 Na elaboração dos Demonstrativos contábeis são observados os normativos e instruções emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade.	
5. Práticas de medição e acompanhamento de resultados	5.1 A Entidade possui indicadores ou métricas estabelecidos, que permitem avaliar os seus resultados globais e/ou resultados por projeto/atividade.	Said et al. (2013); Wadongo (2014)
	5.2 Existe um acompanhamento periódico do desempenho da Entidade.	
	5.3 Existe um processo de avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores da Entidade.	
6. Estrutura Organizacional	6.1 Os processos e atividades da Entidade estão formalmente mapeados .	Brito (2017); Ribeiro & Timóteo (2012)
	6.2 Existem estratégias de controle definidas, que permitem monitorar as atividades realizadas pelos colaboradores desde o nível operacional até os cargos de gestão.	
	6.3 Os controles utilizados pela Entidade garantem que as rotinas e atividades sejam executadas em conformidade com os normativos e instruções estabelecidas.	
	6.4 A instituição possui um organograma formal que permite identificar as responsabilidades e autoridades de cada integrante da instituição.	
As próximas perguntas referem-se ao RELACIONAMENTO com os financiadores, apoiadores, comunidade, Governo e qualquer outra parte que de alguma forma interaja com a Entidade. Avalie os próximos três itens, usando uma escala que varia de "DISCORDO COMPLETAMENTE" (valor = 1) a "CONCORDO PLENAMENTE" (valor = 7).		
7. Interação com stakeholders	7.1 As necessidades de informação do Governo, financiadores, sociedade e demais partes interessadas são plenamente atendidas pela Instituição.	Freeman & Reed (1983); Freeman (2004); Alam (2006); Santos et al. (2017)
	7.2 Os financiadores e apoiadores demonstram interesse em acompanhar o desempenho social e financeiro da Instituição.	
	7.3 A Entidade disponibiliza canais de relacionamento que estimulam a interação com seus	

	apoiadores, financiadores e demais partes interessadas, tais como e-mail, mídias sociais, eventos etc.	
Com relação às FONTES DE RECURSOS da Entidade, avalie os próximos três itens, usando uma escala que varia de "NUNCA OCORRE" (valor = 1) a "OCORRE COM MUITA FREQUÊNCIA" (valor = 7).		
8. Dependência de recursos	8.1 A Entidade desenvolve estratégias para captação de recursos próprios, através da comercialização de serviços e/ou produtos.	Cruz et al. (2010); Carneiro et al. (2011); Reheul et al. (2014); Dall'Agnol et al. (2017)
	8.2 A Entidade possui fontes de financiamento diversificadas , incluindo recursos próprios (serviços, produtos, eventos etc.) e recursos públicos (mantenedor, convênios, parcerias, editais, etc.).	
	8.3 A Entidade disputa recursos financeiros públicos concedidos por meio de parcerias, convênios, editais, etc.	
	8.4 A prestação de contas é utilizada pela Instituição como uma ferramenta para captação de recursos públicos.	
Com relação aos NORMATIVOS E EXIGÊNCIAS legais que o Terceiro Setor está sujeito, avalie as afirmativas abaixo, usando uma escala que varia de "DISCORDO COMPLETAMENTE" (valor = 1) a "CONCORDO PLENAMENTE" (valor = 7).		
9. Imposição legal	9.1 As Leis e regulamentos específicos aplicáveis ao Terceiro Setor, tais como Marco Legal e Leis aplicáveis aos detentores de certificados, OSCIPs etc. induzem a Instituição a elaborar a prestação de contas.	Ramos & Klann (2019); Becker (2018)
	9.2 A prestação de contas da Entidade é orientada, prioritariamente , pelas Leis e normativos as quais está sujeita.	
Perfil da Entidade	10. Qual a Natureza Jurídica da sua Entidade? () Associação () Fundação () Sociedade Cooperativa () Organização Religiosa () Outro:	Lei 13.204/2015
	11. Indique se a Entidade possui certificação ou qualificação: () OSCIP () CEBAS () Outro: () Não Possui	Santos et al. (2017); Ramos & Klann (2019)
	12. Qual o principal ramo de atuação da Entidade: () Assistência Social () Saúde () Educação () Defesa e desenvolvimento de direitos () Outro:	Ipea (2018)

	13. Informe a cidade onde está localizada sua Instituição:	Não aplicável
	14. Indique o tempo de atuação da Entidade: <input type="checkbox"/> Até 5 anos <input type="checkbox"/> Entre 5 e 10 anos <input type="checkbox"/> Entre 10 e 15 anos <input type="checkbox"/> Entre 15 e 20 anos <input type="checkbox"/> Mais de 20 anos	Ramos & Klann (2019)
	15. Indique o número de funcionários remunerados: <input type="checkbox"/> Não possui funcionários remunerados <input type="checkbox"/> Até 5 funcionários <input type="checkbox"/> Entre 6 e 10 funcionários <input type="checkbox"/> Entre 11 e 15 funcionários <input type="checkbox"/> Mais de 15 funcionários	Santos et al. (2017)
	16. Indique o faturamento anual da Entidade: <input type="checkbox"/> Até 1 milhão <input type="checkbox"/> De 1 milhão a 5 milhões <input type="checkbox"/> De 5 milhões a 10 milhões <input type="checkbox"/> De 10 milhões a 20 milhões <input type="checkbox"/> Mais de 20 milhões	Não aplicável
	17. Indique a condição do Contador da Entidade: <input type="checkbox"/> Empresa terceirizada <input type="checkbox"/> Contratado pela CLT <input type="checkbox"/> Profissional voluntário <input type="checkbox"/> Profissional autônomo <input type="checkbox"/> Outro:	Carneiro et al. (2011)
Perfil do Respondente	18. Indique o seu nível de formação: <input type="checkbox"/> Graduação <input type="checkbox"/> Especialização <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutorado	Não aplicável
	19. Qual o seu tempo de EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL NO TERCEIRO SETOR? <input type="checkbox"/> Até 5 anos <input type="checkbox"/> De 6 a 10 anos <input type="checkbox"/> De 11 a 20 anos <input type="checkbox"/> Mais de 20 anos	
	20. Qual o tempo de atuação na sua Entidade? <input type="checkbox"/> Até 5 anos <input type="checkbox"/> De 6 a 10 anos <input type="checkbox"/> De 11 a 20 anos <input type="checkbox"/> Mais de 20 anos	
	21. Qual a FUNÇÃO/CARGO que você exerce atualmente?	
	22. Informe seu e-mail, caso queira receber o resultado dessa pesquisa:	