

SINERGIA

REVISTA DO INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS (ICEAC)

AS INFORMAÇÕES DEMANDADAS PELOS DIVERSOS TIPOS DE USUÁRIOS DE UMA ENTIDADE SEM FINALIDADE LUCRATIVA

MARIA DE FÁTIMA DA SILVA SERRA*

RESUMO

Os documentos que integram o processo de prestação de contas de uma entidade são utilizados pelos mais distintos tipos de usuários da entidade, e para terem utilidade devem contemplar as informações necessárias ao processo de tomada de decisão desses usuários. O presente estudo apresenta o resultado de uma investigação que descreve as informações requeridas pelos usuários das ESFL em função da decisão a ser tomada. A amostra utilizada foi de 250 pessoas entrevistadas em cinco cidades do estado do Rio Grande do Sul (Rio Grande, Pelotas, Encantado, Lajeado e Porto Alegre). A conclusão deste estudo é que a condição indispensável para que a responsabilidade da prestação de contas de uma ESFL seja amplamente exercida é o conhecimento das necessidades informativas dos diversos tipos de usuários de uma ESFL pelos gestores da entidade e, a conseguinte evidenciação dessas informações nos documentos que integram o processo de prestação de contas da entidade. Uma vez entendido quais são essas necessidades, é fundamental que os gestores dessas entidades optem por satisfazer tal demanda e cumpram com seu dever social de responder sobre sua atuação, de forma que os usuários da entidade entendam o que nela ocorreu e possam tomar suas decisões fundamentadas em informações.

PALAVRAS CHAVES: Entidades sem finalidade lucrativa. Usuários da informação contábil e prestação de contas.

ABSTRACT

THE INFORMATION DEMANDED BY STAKEHOLDERS IN A NON-PROFIT ORGANIZATION

Accounting documents in an organization are used by several kinds of stakeholders, and to be useful they must include the information necessary to the process of decision making. This study presents the results of an investigation which describes the information required for each stakeholder of a non-profit organization – NPO as basis to decision-making. The sample was 250 people surveyed in five cities in the state of Rio Grande do Sul, Brazil (Rio Grande, Pelotas, Encantado, Lajeado and Porto Alegre). The conclusion of this study is that the prerequisite for the responsibility of accountability of the NPO is the knowledge of the information need of different types of NPO stakeholders by the managers and the subsequent disclosure of this information in documents which cover the process of accountability of the organization. Once the stakeholders' needs are understood, it is fundamental that NPO managers satisfy such demand and comply with their social duty to respond on their management so that the stakeholders understand what has occurred in the NPO and can make their decisions based on information.

KEYWORDS: Non-profit organization. Stakeholders and accountability.

1 INTRODUÇÃO

Uma entidade sem finalidade lucrativa – ESFL é constituída com uma promessa tácita de fazer algo em favor da sociedade. Os associados e gestores da entidade aceitam a responsabilidade moral de fazer o melhor que puderem para cumprir a promessa constitutiva da entidade, e a sociedade espera que isso aconteça (CUTT; MURRAY, 2000; FOX; BROWN, 1998).

O que acontece em uma entidade não é somente de interesse dos que a administram, e sim de muitas outras pessoas alheias à entidade que têm interesse na continuidade desta, por isso devem os administradores da entidade produzir informações de prestação de contas transparentes.

Os interessados na situação financeira e patrimonial de uma entidade são chamados usuários da informação contábil (PERDOMO, 2007; ANTHONY, 1978), ou partes interessadas (FREEMAN, 1984; AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1966). Essa informação é denominada “contábil” porque é produzida pelo setor de contabilidade da entidade, setor este responsável por processar os dados contábeis e emitir os informes de prestação de contas que revelem a real situação econômica, patrimonial, financeira e de resultados da entidade.

* Professora do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis – ICEAC/FURG; doutoranda pela Universidad Europea de Madrid – UEM; e-mail: mfsserra@hotmail.com. Rua Dr. Pedro Armando Gatti, nº 90, Jardim do Sol, Rio Grande/RS, CEP 96.200.360

Toda e qualquer entidade, seja lucrativa ou não, utiliza a contabilidade para controlar seu patrimônio. “Contabilidade é o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica que permita aos usuários, através destas, avaliar e tomar decisões” (AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1966). É por meio da contabilidade que os dados são processados e a informação é revelada aos usuários da entidade.

O objetivo da contabilidade é prover um conjunto de informes financeiros para seus usuários com relação à riqueza ou relações econômicas da entidade (HENDRIKSEN; BRENDA, 1999, p. 104). Os demonstrativos e relatórios elaborados pelo sistema contábil de uma entidade têm por objetivo traduzir a prestação de contas da real situação econômica, financeira, patrimonial e de resultados da entidade.

A prestação de contas é o principal meio de que os gestores das ESFL dispõem para responder a todos os que se interessam na entidade que estão cumprindo com seu compromisso, e também é o instrumento que os usuários utilizam para entender a gestão executada e a real situação da entidade, e decidir sobre a mesma.

Há muitos anos no meio acadêmico chama-se a atenção para a necessidade do debate sobre como as ESFL lidam com as múltiplas exigências de prestação de contas de seus usuários (EBRAHIM, 2002). Sobre as perspectivas dos interessados em uma ESFL, a literatura inicial é creditada a Freeman (1984), que escreveu que as partes interessadas são entendidas como todos os indivíduos ou grupo que afetam ou são afetados por uma entidade. O referido estudo contempla a teoria base para o entendimento da concepção da terminologia “responsabilidade social corporativa, desempenho e ética”, concepção esta defendida por diversos autores (CLARKSON, 1995; JAWAHAR; MCLAUGHLIN, 2001; SOULE, 2002), e também contribuiu para o surgimento da auditoria social como um mecanismo de prestação de contas.

O estudo de Freeman pode ser entendido como o ponto inicial da discussão na literatura sobre a prestação de contas das ESFL aos diversos interessados na entidade. Com base nesse estudo surgiram diversas publicações sobre os mecanismos de prestação de contas das ESFL (EBRAHIM, 2002; PAPASPYROPOULOS et al., 2009; O'DWYER; UNERMAN, 2008), nas quais estudiosos debatem sobre a responsabilidade da prestação de contas e sobre a forma como uma ESFL, especialmente as ONGs comunicam seus resultados (BORIS, 1999; CHISOLM, 1995; AVINA, 1993; EBRAHIM, 2002; 2003; EDWARDS; HULME, 1996; GIBELMAN; GELMAN, 2001; CUTT; MURRAY, 2000; JEPSON, 2005; GRAY; BEBBINGTON; COLLISON, 2006).

A prestação de contas de uma ESFL deve contemplar informações que suportem o processo de decisão dos diversos usuários da entidade, e para isso é fundamental que estes interessados na entidade possam medir os resultados por ela executados.

A tarefa de medir os resultados das ESFL é um problema que não está resolvido plenamente (GONZALEZ et al., 1999, p. 34). Esse problema é atribuído a quatro fatores, que são: inexistência do benefício, a dificuldade de medir os *outputs*, a produção destas entidades, e a maneira como é avaliada a relação *inputs* e *outputs* (ANTHONY; YOUNG, 1999, p. 65). Os problemas de avaliar os resultados de uma ESFL não devem ser vistos como barreiras para a entidade não apresentar as informações de resultados que contemplem as necessidades dos seus usuários nos seus relatórios e demonstrativos de prestação de contas.

Atualmente existem comissões específicas ligadas a entidades de classe que estudam as ESFL e que prestam um grande trabalho de consultoria aos que se dedicam às ESFL, como é o caso da Comissão de Estudos do Terceiro Setor do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS e da Associação Espanhola de Ciências Administrativas – AECA, da Espanha, que possui uma comissão de estudos específica para as ESFL. Também na Espanha existe o Observatório do Terceiro Setor, que se dedica exclusivamente ao tema das ESFL. Essas três entidades editam regularmente publicações sobre temas de interesse do terceiro setor, porém não encontramos nenhuma publicação no meio acadêmico e nas entidades de classe dos profissionais de contabilidade, relacionada com as demandas informativas dos diversos usuários de uma ESFL, e essa é a problemática a ser estudada neste trabalho.

O objetivo principal deste estudo é identificar as informações requeridas por cada tipo de usuário de uma ESFL nos relatórios de prestação de contas. E os objetivos específicos são: relacionar os diversos usuários de uma ESFL, identificar as decisões tomadas por cada tipo de usuário, relacionar as informações demandadas por cada tipo de usuário.

O presente estudo está organizado em duas partes: a primeira contempla um referencial teórico sobre o tema prestação de contas e usuários das ESFL; a segunda parte apresenta o resultado de uma pesquisa qualitativa que descreve as informações requeridas pelos usuários das ESFL em função da decisão a ser tomada pela entidade.

A importância deste estudo está em apresentar uma contribuição aos gestores das ESFL que desejarem contemplar seus usuários com as informações requeridas e auxiliarem o processo de tomada de decisão desses usuários. Este estudo busca promover a discussão sobre o conteúdo dos relatórios de prestação de contas das ESFL e a real utilidade desses relatórios. É importante o entendimento das

necessidades de informação dos usuários do processo de prestação de contas de uma ESFL para que possa o gestor da entidade produzir relatórios que atendam essa demanda informativa, pois, quando um usuário não recebe a informação que deseja, pode decidir não apoiar a entidade. Em suma, este estudo busca contribuir para o desenvolvimento de relatórios de prestação de contas das ESFL que atendam às necessidades informativas dos seus usuários.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O relacionamento entre uma ESFL e seus usuários é baseado em um propósito compartilhado, em que os usuários têm boas intenções e confiam na capacidade da entidade para executar os objetivos constitucionais (JORDAN; VAN TUIJL, 2000). Esse relacionamento é o pilar fundamental do contrato tácito entre os usuários que apoiam a entidade e os que a gerenciam. Anseiam os que apoiam uma entidade desse setor que seus gestores estejam comprometidos em maximizar os recursos à sua disposição em favor dos beneficiários da entidade.

A prestação de contas é formalizada por um conjunto de demonstrativos e relatórios que contemplam os informes sobre a gestão executada na entidade e traduzem a real situação econômica, financeira e patrimonial da entidade ao término de um período.

A responsabilidade de prestar contas, aplicada às ESFL, é entendida como o meio pelo qual os indivíduos podem encaminhar reclamações, denúncias e reivindicações à entidade e receber respostas dos que gerenciam a entidade (EDWARDS; HULME, 1996). Pelo conceito de prestação de contas como meio, os gerentes devem reconhecer a responsabilidade de suas ações e o dever de informar e responder aos interessados sobre sua atuação.

A prestação de contas é o processo de responsabilização pelas ações empreendidas (FOX; BROWN, 1998). Esse processo é fundamental na responsabilidade de realizar de forma responsável (CORNWALL et al., 2000). Quem gerencia uma ESFL deve ter claro esse conceito e assumir sua responsabilidade na realização dos recursos postos à disposição da entidade, que na sua maioria são originados de contribuições não-reembolsáveis de membros da sociedade de forma direta ou indireta. As contribuições diretas são as recebidas de forma voluntária de doadores, e as indiretas são as subvenções governamentais que se originam de tributos pagos pela sociedade.

A responsabilidade de prestar contas tem dimensões externas e internas. As dimensões externas são estabelecidas pela obrigação de satisfazer as normas prescritas de comportamento (CHISOLM, 1995, p. 141) e as dimensões internas são motivadas pelo sentimento de responsabilidade dos indivíduos para realizarem as ações e a missão da entidade (FRY, 1995).

A prestação de contas também pode ser entendida como uma responsabilidade democrática. Esse conceito tem origem nas entidades públicas, que têm a gestão representada por funcionários eleitos e remunerados (BEHN, 2001; DUNN, 1999; PRZEWORSKI et al., 1999; WEBER, 1999). A grande maioria das ESFL, também por força regimental e estatutária, tem seu quadro diretivo eleito. É o caso dos sindicatos, associações classistas, clubes sociais, cooperativas, associações e fundações, porém na grande maioria destas entidades os representantes não são remunerados.

No Brasil, a condição para qualificar uma ESFL como de utilidade pública ou filantrópica é a não-remuneração dos diretores ou de integrantes do conselho fiscal (Lei 91/1935, Lei 8.212/91, Decreto 3.048/1999, Decreto 7.237/2010).

A aplicação dos conceitos da responsabilidade democrática na prestação de contas das ESFL exige que essas entidades mudem os atuais modelos de prestação de contas e apliquem uma prestação de contas baseada na responsabilidade cooperativa (BEHN, 2001). Essa concepção tem por objetivo propiciar à sociedade transparência sobre o gasto executado, e por base fundamental o interesse público na entidade (DUNN, 1999). A lei federal de acesso à informação (Lei 12.527/2011) é um exemplo de transparência do gasto público e da aplicação do conceito de responsabilidade democrática na prestação de contas das entidades públicas. A referida lei torna acessível a todos os que se interessarem os detalhes da execução do gasto público nas entidades integrantes das três esferas governamentais (municipal, estadual e federal), evidenciado por entidade e por objeto de gasto.

Para ter acesso à informação de transparência da prestação de contas das entidades públicas brasileiras, basta o cidadão acessar por meio da Internet o portal da transparência (www.portaldatransparencia.gov.br), que é vinculado à Controladoria Geral da União. Nesse espaço virtual estão centralizadas as informações dos gastos públicos federais, sendo possível também ao cidadão encaminhar reclamações e solicitar esclarecimentos adicionais.

A lei de acesso à informação pública tem por objetivo a transparência da informação e o desenvolvimento do controle social da administração pública. Essa lei é a aplicação da concepção da responsabilidade democrática da prestação de contas do gasto público, em que o cidadão tem direito de conhecer o destino da aplicação dos recursos.

Com relação à prestação de contas dos valores das transferências efetuadas às ESFL pelo governo federal, é possível ao cidadão que aceder ao portal da transparência conhecer os valores transferidos por ESFL. Em 2011 esse valor somou a importância de R\$4.394.470.273,54, e em 2012, R\$5.469.811.441,85 (Portal da Transparência do Governo Federal, 2013). A soma de recursos transferida pelo governo federal brasileiro às ESFL é relevante e demonstra que o setor público apoia projetos desenvolvidos por esse tipo de entidade, porém é importante assinalar que a transferência de recursos públicos tem por base a seleção e definição de projetos e programas em que devem ser aplicados os recursos.

Seguindo o exemplo da administração pública federal, o prefeito da cidade de São Paulo determinou por meio do Decreto 53.623/2012 que as ESFL que recebam recursos públicos devem divulgar, por meio de sítio na Internet da entidade e em quadro de avisos de amplo acesso público na sede da entidade, as seguintes informações:

- cópia do estatuto social atualizado da entidade;
- relação nominal atualizada dos dirigentes;
- cópia integral dos convênios, contratos, termos de parceria, acordos, ajustes ou instrumentos congêneres realizados com os órgãos e entidades da administração pública municipal, bem como dos respectivos aditivos.

No âmbito federal tramita o Projeto de Lei 4171/12, de autoria do deputado Vinicius Gurgel, que, se aprovado, obrigará todas as ESFL a prestar contas dos recursos públicos recebidos, publicando os demonstrativos contábeis em jornal de circulação nacional e nos órgãos de imprensa locais do município ou do estado onde a entidade esteja sediada. A proposta prevê também a publicação integral das informações de prestação de contas das ESFL na página web do jornal na Internet.

A publicação da prestação de contas por meio da Internet é uma forma de possibilitar o acesso de todos os interessados na entidade a essas informações. As leis de acesso à informação são uma maneira de obrigar as ESFL para que façam uso desse recurso tecnológico a fim de cumprir com a responsabilidade democrática da prestação de contas.

Quando uma ESFL torna público o detalhamento das ações executadas, está anunciando o papel da entidade à sociedade (PAPASPYROPOULOS et al., 2009). A comunicação das ações executadas por uma ESFL é uma atitude de transparência, em que as informações devem ser acessíveis a todos os interessados e permitir um perfeito entendimento da situação da entidade e da gestão executada.

É necessária a reflexão sobre a responsabilidade de prestar contas das ESFL, pois nessas entidades não existe a figura dos acionistas como os principais interessados nos benefícios auferidos e o cálculo do benefício exige muito mais do que uma análise de valor obtido. Logo, é importante o entendimento de que as ESFL enfrentam diversas demandas de vários usuários e que estes buscam informações com frequência (EBRAHIM, 2003).

As ESFL devem prestar contas aos múltiplos atores que atuam sobre a entidade (NAJAM, 1996), e responder a todas as demandas informativas é uma responsabilidade dos que as gerenciam (EDWARDS; HULME, 1996, p. 967). A prestação de contas é um processo direcionado “acima da entidade”.

A prestação de contas “acima da entidade” é um processo de apresentar respostas a todos os que se interessam na entidade mas não fazem parte dela – estão fora do dia a dia da entidade. Essa prestação de contas é formalizada pelo conjunto de relatórios que são postos à disposição dos usuários externos à entidade (EBRAHIM, 2003; BROWN, 2008; BROWN; MOORE, 2001).

A prestação de contas pode ser dividida em três categorias de destinatários: doadores, clientes e interna (NAJAM, 1996, p. 342-345).

A prestação de contas para os doadores contempla as respostas às relações com os doadores, financiadores e governos, focada na execução dos gastos das doações designados para fins específicos.

A prestação de contas para os clientes é denominada de responsabilidade descendente (EDWARDS; HULME, 1996, p. 967), porque objetiva apresentar aos beneficiários da entidade as realizações empreendidas e retrata as relações com os beneficiários dos serviços ofertados pela ESFL. Esse tipo de prestação de contas é dirigido à ESFL que recebe serviços, à comunidade beneficiária ou regiões impactadas pelos programas executados pela ESFL.

A prestação de contas interna reflete as preocupações próprias da ESFL e é dirigida aos funcionários, dirigentes e associados, ou seja, pessoas que convivem diretamente com a entidade. Esse tipo de prestação de contas pode ser entendido como responsabilidade de atuação em prol da missão e objetivo da entidade, porque essas são as pessoas que executam as atividades e necessitam constantemente de informações para planejar, avaliar e realizar suas ações.

Para as ESFL, a prestação de contas deve ser entendida como uma questão de legitimidade e identidade, parte essencial da sua natureza de prestar serviços à sociedade. E, nesse sentido, é parte do contrato social tácito firmado entre as entidades e a sociedade. Essas entidades existem graças à confiança que infundem para a sociedade, e por essa razão devem prestar contas de forma transparente, pois

necessitam do aval social para continuar existindo, já que são mantidas com recursos não-reembolsáveis (DOMENECH et al., 1998, p. 131).

Uma vez entendido que o processo de prestação de contas de uma ESFL é de responsabilidade dos que a gerenciam, é elaborado pela contabilidade e deve refletir a situação econômica, financeira, patrimonial e de resultados da entidade aos diversos tipos de usuário, o próximo passo será identificar quem são esses usuários a quem a entidade deve prestar contas.

Um usuário da informação de prestação de contas de uma entidade é “todo agente da economia que precisa conhecer os aspectos relevantes à atividade econômico-financeira da entidade, para basear seu processo de decisão, e que tenha um direito razoável de acesso à informação. Esse direito se cria quando os interesses do usuário podem ser afetados, positiva ou negativamente pela atividade da entidade” (TRIGO et al., 1996, p. 105).

Quanto ao acesso à informação, os usuários são classificados em dois tipos: usuários internos, que têm acesso direto aos dados que fundamentam a informação elaborada pela contabilidade, e os usuários externos, as pessoas que não têm poder de mando sobre a gestão da entidade e não dispõem de informações adicionais às publicadas.

Os usuários internos são os gerentes da entidade, associados e fundadores, que têm o poder de acesso a toda e qualquer informação que desejarem, além de serem os agentes responsáveis pela elaboração da informação.

Para o Financial Accounting Standards Board – FASB, o principal grupo de usuários são os externos, porque essas pessoas dispõem apenas das informações divulgadas pelos gerentes da entidade e não têm autonomia para exigir a produção de informação em tempo real (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 92).

Os usuários externos de uma ESFL são: a comunidade em geral, o governo central e local, as autoridades tributárias, os beneficiários dos serviços, outras ESFL, diversos organismos reguladores e de supervisão, as organizações profissionais e os distintos grupos fornecedores de fundos (LEAT, 1996, p. 67).

Em qualquer entidade, os usuários externos pertencem ao ambiente público da entidade. Esse ambiente reúne o conjunto de pessoas interessadas nas atividades executadas pela entidade e que estão fora do ambiente interno. São usuários externos da informação contábil de uma entidade os seguintes segmentos públicos da sociedade: financeiro, meios de comunicação, governamental, ação cidadã, comunidade local e comunidade em geral (KOTLER, 1993, p. 65-78).

Tendo por base a definição de usuário de Trigo et al. (1996) e a relação dos usuários externos apresentada por Kotler (1993) e Leat (1996), opina-se que os diversos tipos de usuários de uma ESFL podem ser agrupados nas seguintes categorias: instituições financeiras, fornecedores comerciais, doadores e futuros doadores, beneficiários, comunidade em geral, meios de comunicação, governo, entidades do terceiro setor, funcionários, associados e diretores da entidade.

A demanda de informação dos diversos tipos de usuários de uma ESFL está relacionada diretamente com a decisão que será tomada pelo usuário em relação à entidade. Para as finalidades deste estudo, uma categoria de tipo de usuário da informação de uma entidade é a denominação de um grupo que contém pessoas que tomam a mesma decisão sobre a entidade e conseqüentemente demandam as mesmas informações.

Para entender qual a demanda informativa de cada grupo de usuários, foi realizada uma investigação que contempla as informações necessárias em função das decisões tomadas por cada categoria de tipos de usuário de uma ESFL.

3 METODOLOGIA

A investigação realizada por este estudo é classificada como descritiva (quanto aos objetivos), qualitativa (quanto à abordagem do problema), bibliográfica e de levantamento (quanto aos procedimentos).

Uma investigação descritiva tem por objetivo descrever as características de uma determinada população ou fenômeno (GIL, 1996), e uma das características deste tipo de investigação é a técnica padronizada de coleta de dados (ANDRADE, 2005). Este estudo descreve as decisões tomadas e as informações requeridas pelos diversos tipos de usuários de uma ESFL (população-alvo). Os procedimentos de coleta de dados utilizados foram observação sistemática e uma entrevista semiestruturada aplicada a usuários selecionados pela investigadora. A entrevista foi orientada por um questionário previamente testado. As respostas obtidas pela entrevista foram anotadas e os resultados analisados e revelados neste estudo.

Entre as características de uma investigação qualitativa estão o ambiente natural como fonte direta dos dados e o investigador como instrumento principal; a preocupação com o processo e não simplesmente com os resultados; e a tendência indutiva da análise (TRIVIÑOS, 2006). A investigação foi realizada diretamente com as pessoas que decidem sobre uma ESFL (usuários). Os dados coletados nas entrevistas não são tratados de forma estatística e sim apresentados neste estudo de forma descritiva. Os resultados revelados por este estudo traduzem a análise pela investigadora da demanda informativa dos entrevistados,

e todas as informações requeridas pelos usuários são consideradas significativas e importantes. Neste estudo nenhuma informação requerida pelos usuários é tratada pela investigadora como mais ou menos significativa que a outra, razão pela qual não foi aplicada análise de métodos estatísticos para os resultados obtidos pelas entrevistas.

A investigação bibliográfica representou o embasamento do referencial teórico apresentado no estudo, e o levantamento, a base para a descrição da demanda informativa dos usuários.

A amostra foi de 250 pessoas entrevistadas em cinco cidades do estado do Rio Grande do Sul: Rio Grande, Pelotas, Encantado, Lajeado e Porto Alegre. Visando comprovar se havia diferença de demanda de usuários de uma cidade para outra, a entrevista foi aplicada em todas as cinco cidades. Cinquenta pessoas foram entrevistadas em cada cidade.

Os critérios adotados para seleção dos entrevistados foram diferentes para os distintos tipos de usuários de uma ESFL. As pessoas selecionadas para responder à entrevista são as que exercem a função de gerência e de decisão sobre as ESFL nas instituições financeiras, fornecedores comerciais, nos órgãos governamentais e entidades do terceiro setor. E para os tipos de usuários doadores, comunidade em geral, funcionários e associados, os selecionados para responder à entrevista foram pessoas com nível de instrução superior completo. Os beneficiários que responderam à entrevista foram pessoas que são beneficiadas pela ESFL há mais de três anos.

Os entrevistados foram selecionados de forma não-probabilística por julgamento, e todos os escolhidos responderam à entrevista. Para cada cidade foi escolhida a mesma proporção de tipos de usuário. A quantidade de entrevistas realizada por tipo de usuário está apresentada no quadro 1.

A amostragem por julgamento é também chamada de intencional e compreende a seleção de elementos para um fim específico. É uma forma em que o julgamento do investigador é utilizado para selecionar os elementos da amostra que acredita que representam a população-alvo (HAIR JR. et al., 2005). Esse tipo de amostragem produz resultados satisfatórios quando a pesquisa tem por finalidade extrair dados informativos de caráter exploratório e também quando não existem grandes diferenças na população-alvo.

QUADRO 1 – Quantidade de entrevistas realizadas por tipo de usuários

TIPO DE USUÁRIO	Nº de entrevistas realizadas	Entrevistas realizada em cada cidade
instituições financeiras	10	02
fornecedores comerciais	15	03
doadores e futuros doadores	50	10
beneficiários	25	05
comunidade em geral	50	10
meios de comunicação	05	01
Governos	05	01
entidades do terceiro setor	10	02
funcionários	15	03
associados	50	10
diretores de entidades	15	03

Com base em observações, é possível afirmar que os tipos de usuários de uma ESFL quanto a sua função frente a uma entidade têm um papel diferente – uns são agentes contribuintes, outros financiadores, outros apoiadores e usuários –; porém, o perfil do usuário em cada categoria não é muito diferente. Por exemplo, todos os doadores são movidos por um sentimento de filantropia e por uma vontade de fazer a diferença, ao passo que as instituições financeiras e os fornecedores somente financiam uma entidade solúvel, e o governo, a sociedade e os meios de comunicação não apoiam entidades duvidosas.

Este estudo tem por limite a descrição das informações demandas pelos diversos tipos de usuários de uma ESFL entrevistados. Essas informações não são estudadas quanto à forma e a maneira como uma ESFL pode evidenciá-las, e também não são tratadas estatisticamente em termos de informação mais ou menos importante para os usuários, informação revelada ou não revelada pela ESFL, formas de acesso e as consequências para a ESFL que não contemplar a demanda informativa de seus usuários.

4 RESULTADOS DA INVESTIGAÇÃO

As entrevistas foram orientadas por um roteiro semiestruturado que buscou resposta a quatro questões. Os questionamentos apresentados aos usuários entrevistados foram:

- 1) Que decisão é tomada sobre uma ESFL?
- 2) Que avaliações são realizadas para decidir sobre uma ESFL?
- 3) Que informações são necessárias para tomar uma decisão sobre uma ESFL?
- 4) Como é feita a avaliação das informações?

Os resultados da investigação demonstram que uma mesma avaliação pode ser realizada por vários tipos de usuários. O quadro 2 apresenta por tipo de usuário de uma ESFL as decisões e avaliações que são realizadas.

Analisando as respostas dos entrevistados, constatou-se, que indiferente da cidade, os mesmos tipos de usuários tomam as mesmas decisões e fazem o mesmo tipo de avaliação sobre uma ESFL. A demanda de informação está relacionada com a decisão a ser tomada – diferentes tipos de usuários tomam a mesma decisão sobre uma ESFL e conseqüentemente demandam o mesmo tipo de informações. O quadro 3 apresenta por tipo de decisão as informações demandadas. Nesse quadro é possível compreender que análises são realizadas e as informações que suportam a tomada de decisão sobre a avaliação realizada.

QUADRO 2 – Decisão e avaliação realizada por tipo de usuário de uma ESFL

Tipo de usuário	Decisão	Avaliação
-Instituições financeiras -Fornecedores comerciais	-Conceder financiamento reembolsável -Vender ou prestar serviços	-Garantias de solvência -Capacidade da entidade de continuar operando
-Doadores -Futuros doadores	-Continuar aportando recursos não-reembolsáveis para a entidade -Decidir contribuir com recursos não-reembolsáveis a uma ESFL	-Garantia de boa gestão -Prévio conhecimento dos beneficiários dos serviços prestados -Capacidade da entidade de continuar operando -Missão e objetivo da entidade
-Beneficiários	-Utilização dos serviços	-Necessidade própria de consumo dos serviços -Conhecimento dos serviços oferecidos pela entidade
-Comunidade em geral -Meios de comunicação	- Apoio à entidade	-Garantia de boa gestão -Conhecer os beneficiários dos serviços prestados -Capacidade da entidade de continuar operando -Missão e objetivo da entidade -Política de atuação da entidade -Conhecimento dos serviços oferecidos pela entidade
-Governo	-Contribuir com recursos para financiamento de projetos -Conceder incentivos fiscais	-Garantia de boa gestão -Prévio conhecimento dos beneficiários dos serviços prestados -Capacidade da entidade de continuar operando -Missão e objetivo da entidade -Prévio conhecimento dos serviços oferecidos pela entidade
-Entidades do terceiro setor	-Estabelecer acordos de trabalho -Comparar o desempenho da entidade	-Garantia de boa gestão -Conhecer os beneficiários dos serviços prestados -Capacidade da entidade de continuar operando -Missão e objetivo da entidade -Prévio conhecimento dos serviços oferecidos pela entidade
-Funcionários	-Continuar trabalhando na entidade	-Garantia de pagamento dos salários -Política salarial e condições de trabalho -Capacidade da entidade de continuar operando
-Associados	-Continuar contribuindo com recursos à entidade -Eleger o conselho de governo	-Garantias de boa gestão -Conhecer os beneficiários dos serviços prestados -Capacidade da entidade de continuar operando
-Diretores da entidade	- Maximizar os resultados da entidade - Honrar o prazo dos compromissos da entidade	-Política salarial, benefícios e condições de trabalho -Capacidade da entidade de continuar operando -Missão e Objetivo da entidade -Política de atuação da entidade

QUADRO 3 – Informações demandadas de uma ESFL por análises realizadas

Avaliação: garantia de solvência	
Informação demandada	Análise
-Valor de dívidas a curto prazo -Valor de dívidas a longo prazo -Valor das disponibilidades a curto prazo -Valor das disponibilidades a longo prazo -Valor dos direitos a curto e longo prazo -Valor total de bens e direitos -Valor de direitos a curto e longo prazo -Relação de bens imóveis, valor de mercado do bem e número de registros notarial -Relação de bens dados como garantias de empréstimos financeiros -Certidões negativas da empresa e dos representantes da empresa nos órgãos federais, estaduais e municipais	-Investigar o valor da capacidade financeira da entidade de saldar a nova dívida solicitada. -Calcular o valor da liquidez corrente ajustada. (Liquidez corrente ajustada = ativo circulante – passivo Circulante + dívida solicitada) -Investigar a garantia em caso de não-pagamento da dívida solicitada; essa garantia é analisada por meio do cálculo do valor dos bens imóveis livres de garantia de empréstimos financeiros e de comprovação das certidões negativas. Bens livres de garantias = valor total dos bens imóveis – valor total de bens imóveis com garantia de empréstimos obtidos
Avaliação: Beneficiários dos serviços prestados	
Informação demandada	Análise
- Relação dos beneficiários da entidade por serviços/produtos oferecidos	-Identificar os beneficiários por produtos/serviços oferecidos pela entidade.
Avaliação: Missão e objetivo da entidade	
Informação demandada	Análise
-Estatuto da entidade -Atividades realizadas -Relação de beneficiários das atividades de serviços realizadas -Últimas atas da Assembléia Geral -Missão e objetivos da entidade definidos no estatuto da entidade -Relação de serviços/produtos oferecidos e beneficiários da entidade -Valor dos gastos em atividades e serviços oferecidos pela entidade -Valor dos gastos em gestão e administração da entidade -Valor dos gastos em captação de fundos	-Analisar o estatuto da entidade com o propósito de verificar se a entidade está desempenhando suas atividades em conformidade com sua missão e objetivo constitucionais. -Avaliar se os serviços e produtos oferecidos pela entidade têm relação direta com os objetivos e missão da entidade. -Avaliar os gastos realizados com atividades relacionadas ao objetivo e missão da entidade. -Identificar os gastos realizados com atividades de gestão, execução das atividades e captação de fundos.
Avaliação: Necessidade de consumo dos serviços	
Informação demandada	Análise
-Relação de serviços oferecidos -Relação de beneficiários dos serviços	-Avaliar a utilidade dos serviços oferecidos pela entidade a seus beneficiários. -Buscar resposta à seguinte pergunta: se os serviços oferecidos por esta entidade não existissem, qual seria a perda para os beneficiários da entidade?
Avaliação: Garantia de pagamento de salários	
Informação demandada	Análise
-Data de pagamento de salários -Existência de disponibilidade financeira para pagamento dos salários	-Avaliar se a entidade tem disponibilidade financeira para pagar os salários contratados a curto a longo prazo.
Avaliação: Maximização dos resultados da entidade	
Informação demandada	Análise
-Valor executado por atividade -Detalhes da composição de custos por atividade de serviço executada -Valor total arrecadado -Valor total aplicado -Demonstrações contábeis de entidades similares -Valor de custos de mercado dos itens de consumo	-Calcular o grau de eficiência, economia e eficácia da aplicação dos recursos Eficiência = Custo total por atividade/beneficiários Eficiência na captação de fundos = Custo com captação/Valor total de fundos captados Eficácia = Custo executado por atividade – Custo orçamentário por atividade Economia = Valor de mercado – Valor do custo executado

QUADRO 3 – Informações demandadas de uma ESFL por análises realizadas

Continuação

Avaliação: Capacidade da entidade de continuar operando	
Informação demandada	Análise
-Valor da contribuição dos sócios da entidade -Quantidade de associados -Total de gastos do período -Valor das dívidas a vencer -Valor de financiamentos contratados no período -Valor total de ingressos do período -Valor total de subvenções públicas recebidas -Valor de contribuições do trabalho voluntário -Valor do custo dos serviços executados -Número de beneficiários -Relação dos riscos e incertezas conhecidos para a entidade e que ameaçam as operações executadas pela entidade -Relação das garantias e avais que a entidade contratou	1) Calcular o grau de dependência de financiamento direto, governamental e de instituições financeiras Grau de dependência de financiamento de associados = (valor total de contribuições de sócios / valor total de ingressos do período) x 100 Grau de dependência de financiamento público = (valor total de subvenções públicas / valor total de ingressos do período) x 100 Grau de dependência de financiamento de instituições financeiras = (valor total de financiamentos contratados no período / valor total de ingressos do período) x 100 2) Calcular a contribuição do trabalho voluntário Contribuição do trabalho voluntário = Horas trabalhadas x valor hora de salário de função compatível Total de custos com recursos humanos = Valor total de gastos com salários e contribuições + contribuição do trabalho voluntário Custo real dos serviços executados = Custo total dos serviços executados + contribuição do trabalho voluntário 3) Calcular o custo individual dos serviços oferecidos. Custo individual dos serviços executados = Custo real dos serviços / número de beneficiários Custo financeiro dos serviços = custo total financeiro dos serviços / número de beneficiários 4) Avaliar os riscos e incertezas contratuais e de mercado que ameaçam a entidade.
Avaliação: Garantias de boa gestão	
Informação demandada	Análise
-Relação de atividades executadas pela entidade -Relação do valor de custo por atividade executada na entidade -Relação de beneficiários por atividade executada pela entidade -Detalhes de custos por atividade executada pela entidade -Total de gasto com diretores da entidade -Estatuto da entidade -Atas de assembleia geral -Missão e objetivo da entidade -Sistemas existentes na ESFL de avaliação e seguimento das atividades de serviços realizadas -Critérios de seleção de pessoal e fornecedores	1) Calcular o custo por atividade de serviços executada 2) Identificar os gastos por atividade de serviço executada, identificando a composição/ detalhe do custo por atividade de serviço 3) Confrontar o custo das atividades com outras entidades de atuação similar 4) Calcular o custo com diretores da entidade 5) Relacionar os beneficiários das atividades com a missão e objetivo da entidade. 6) Identificar se as decisões da assembleia geral estão sendo implantadas.
Avaliação: Política salarial, benefícios e condições de trabalho	
Informação demandada	Análise
-Relação de cargos e salários da ESFL -Manual de descrição de atividades executadas por cargos da ESFL -Relação de benefícios praticados pela entidade -Definição de horário de trabalho -Política de admissão e demissão -Total de gastos com salários -Total de gastos em cursos de qualificação	-Comparar as condições de trabalho em política salarial e benefícios de entidades similares -Opinar sobre o valor executado com recursos humanos
Avaliação: Política de atuação da entidade	
Informação demandada	Análise
-Relação de serviços e atividades oferecidas pela entidade. -Relação de beneficiários dos serviços -Informações detalhadas de funcionamento do órgão de governo da entidade -Critérios de seleção de projetos, pessoal e fornecedores.	-Promover uma pesquisa de opinião junto aos beneficiários dos serviços da entidade, e analisar os resultados. -Observar junto aos beneficiários da entidade o nível de satisfação. -Utilizar os serviços da entidade, como beneficiário oculto, a fim de verificar a qualidade dos serviços oferecidos. -Analisar o funcionamento do órgão de governo da entidade no tocante a formação, tempo de gestão e benefícios concedidos. -Avaliar a forma como a entidade seleciona seus projetos, seu pessoal e seus fornecedores.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

A investigação apresentou por tipo de usuário as informações necessárias em função das decisões tomadas com respeito a uma ESFL (quadro 2). Constatou-se que algumas avaliações são comuns a vários tipos de usuários. Essas avaliações são realizadas com objetivo específico de tomar uma decisão sobre a entidade. Os resultados da investigação descrevem por tipo de usuário a decisão tomada e a avaliação realizada (quadro 2), e também apresentam por tipo de avaliação as informações requeridas para fundamentar decisão que será tomada sobre a entidade (quadro 3).

A análise dos resultados da investigação objetiva apresentar a justificativa do usuário de efetuar cada uma das dez avaliações.

A avaliação “garantia de solvência” é realizada com o objetivo de avaliar a capacidade da entidade de honrar seus compromissos financeiros e de identificar as garantias que a entidade pode oferecer aos compromissos assumidos.

A avaliação dos “beneficiários dos serviços prestados pela ESFL” é efetuada com o propósito de identificar quais são os beneficiários dos serviços prestados pela entidade. Os beneficiários dos serviços prestados são os principais clientes de uma ESFL e também a razão de sua existência.

A avaliação da “missão e do objetivo da entidade” tem por finalidade verificar se a entidade possui um estatuto de fundação e se as atividades estão sendo executadas em acordo com a missão fundamental da entidade.

A “necessidade de consumo dos serviços” é avaliada pelos usuários com o objetivo de identificar se os beneficiários têm necessidade de consumo dos serviços oferecidos pela ESFL.

A avaliação da “capacidade da entidade para continuar operando” tem por objetivo conhecer os riscos da entidade de cessar suas operações. Uma ESFL pode deixar de existir quando seus serviços têm custo muito elevado em comparação com outras entidades similares, quando tem grande dependência de recursos não-reembolsáveis e deixa de recebê-los, e quando existem riscos e incertezas que a ameaçam.

Um usuário avalia a “garantia de boa gestão” de uma ESFL para entender e emitir uma opinião sobre como a entidade gasta os recursos recebidos, e como é a política de remuneração dos gerentes da entidade. Garantia de boa gestão oferece a ESFL que gasta os recursos arrecadados em favor de seu objetivo principal; que tem gerentes comprometidos com a missão da entidade e não recebem altos benefícios, e que tem um conselho deliberativo forte que a coordena conforme a determinação estatutária.

A “maximização dos resultados” da entidade é avaliada pelos usuários com o objetivo de comprovar que na ESFL avaliada os recursos estão sendo executados com economia, eficiência e eficácia.

A avaliação da “garantia de pagamento de salários” é realizada com objetivo de verificar se a ESFL pode honrar com os direitos trabalhistas de seus funcionários. Os recursos humanos de uma entidade necessitam receber seus salários e saber a data exata do pagamento, e qualquer incerteza pode causar muitos problemas aos trabalhadores, pois estes dependem dos salários para seu sustento.

A avaliação da “política salarial, benefícios e condições de trabalho” tem por objetivo o entendimento e a formação de uma opinião sobre a política de incentivo aos recursos humanos adotada pela entidade.

A avaliação da “política de atuação da entidade” é medida pela qualidade dos serviços que a entidade presta aos seus beneficiários, e tem por objetivo analisar o funcionamento dos órgãos de administração da entidade. Esses órgãos são os responsáveis pelas decisões de aplicação dos recursos na entidade.

CONCLUSÃO

Existe no meio acadêmico uma máxima de consenso que entende a prestação de contas como o dever e o compromisso dos gestores de qualquer tipo de entidade de prestar contas da gestão executada aos mais diversos tipos de usuários da entidade. E também existe um consenso dos estudiosos da contabilidade de que os documentos que integram o processo de prestação de contas de uma entidade somente terão utilidade se atenderem às necessidades informativas dos diversos tipos de usuários da entidade. Esses dois entendimentos acadêmicos representaram a fase fundamental deste estudo que buscou determinar e relacionar as necessidades informativas dos diversos tipos de usuário de uma ESFL. Neste trabalho, as informações demandadas pelos usuários das ESFL foram determinadas em função da decisão tomada pelo usuário, porque se entende que somente conhecendo as necessidades de informação dos usuários poderá o gestor de uma ESFL cumprir com sua responsabilidade de prestar contas da gestão executada.

Os resultados deste estudo são derivados da comparação da informação demandada por cada tipo de usuário com as análises realizadas, em que se busca demonstrar a justificativa de cada uma das dez avaliações que podem ser realizadas pelos usuários de uma ESFL. Entende-se que é importante que o gestor de uma ESFL conheça a razão que leva os usuários a avaliar a entidade, para que possa contemplar no processo de prestação de contas da entidade informações que supram a demanda informativa de seus

usuários e que suportem o processo de tomada de decisão.

A conclusão deste estudo é o entendimento de que a condição indispensável para que a responsabilidade da prestação de contas de uma ESFL seja amplamente exercida é o conhecimento das necessidades informativas dos diversos tipos de usuários de uma ESFL pelos gestores da entidade e a decorrente evidencição dessas informações nos documentos que integram o processo de prestação de contas da entidade. O entendimento da demanda informativa dos usuários de uma ESFL é fundamental para que os gestores optem por satisfazer tal demanda e cumpram com seu dever social de responder sobre suas atuações de forma, que os usuários entendam o que ocorreu na entidade e possam tomar decisões fundamentadas em informações.

Com respeito à forma e conteúdo de um processo de prestação de contas que contemple as informações demandadas pelos distintos tipos de usuário de uma ESFL, a lei de acesso à informação das entidades da Administração Pública Brasileira pode ser uma grande contribuição para que as ESFL sigam o exemplo e façam uso da Internet para publicar as informações demandadas por seus usuários. O processo de prestação de contas de uma ESFL somente tem utilidade quando contempla a demanda informativa de seus usuários e quando a entidade permite o fácil acesso a todos os que tenham interesse. Entende-se que a publicação na Internet de informações de prestação de contas é uma forma de baixo custo e de fácil acesso ao usuário que necessite avaliar e tomar decisões sobre uma ESFL.

A investigação será fonte de futuros estudos em que se buscará comprovar se as ESFL evidenciam em seus relatórios e demonstrativos de prestação de contas as informações demandadas por seus mais distintos tipos de usuários e cumprem com sua responsabilidade social de responder sobre sua atuação. Também se planeja estudar a aplicação da forma e do conteúdo da lei de acesso à informação da administração pública brasileira para as ESFL.

BIBLIOGRAFIA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA). *A statement of basic accounting theory*. Setting the Standard for Corporate Responsibility and Sustainable Development. Evanston: Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, 1966. Disponível em: <<http://www.accountability.org/services/program.html>>. Acesso em: 18 dez. 2012.
- ANDRADE, M. M. D. *Introdução à metodologia do trabalho científico*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- ANTHONY, R. N. What Nonbusiness Organization Accounting Information do Users Need? *Governmental Finance*, p. 14-20, May 1978.
- ANTHONY, R. N.; YOUNG, D. W. *Management Control in Nonprofit Organizations*. 6.ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999.
- AVINA, J. The Evolutionary Lifecycles of Non-governmental Development Organizations. *Public Administration and Development*, v. 13, n. 5, p. 453-474, 1993.
- BEHN, R. D. *Rethinking democratic accountability*. Washington, DC: Brookings Institution Press, 2001.
- BORIS, E. T. Nonprofit Organizations in a Democracy: Varied Roles and Responsibilities. In: BORIS E.T; STEUERLE, E. (Org). *Nonprofit and Government*. Washington, DC: Urban Institute Press, 1999. p.1-12.
- BRASIL. Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/presidencia/legislacao>>.
- BRASIL. Decreto n. 7.237, de 20 de julho de 2010. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/presidencia/legislacao>>
- BRASIL. Lei n. 91, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. *Diário Oficial da União*, 04 set. 1935. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>.
- BRASIL. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso à informação. *Diário Oficial da União*, n. 221-A, 18 nov. 2011, Seção 1. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Projeto de Lei 4171/2012. Aatoria do Deputado Vinicius Gurgel. Data de apresentação: 05/07/2012. Brasília: Congresso Nacional, 2012.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. *Portal da Transparência do Governo Federal*. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 12 jan. 2013.
- BROWN, L. D. *Creating Credibility: Legitimacy and Accountability for Transnational Civil Society*. Sterling, VA: Kumarian Press, 2008.

- BROWN, L. D.; MOORE, M. H. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly. *Moore Accountability, Strategy, and International Nongovernmental Organizations*, n. 30, p. 569-587, 2001.
- CHISOLM, L. B. Accountability of Nonprofit Organizations and Those Who Control Them: The Legal Framework. *Nonprofit Management and Leadership*, v. 6, n. 2, p. 141-156, 1995.
- CLARKSON, M. B. E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, v. 20, n. 1, p. 92-117, 1995.
- CORNWALL, A.; LUCAS, H.; PASTEUR, K. Introduction: Accountability Through Participation: Developing Workable Partnership Models in the Health Sector. *IDS Bulletin*, v. 31, n. 1, p. 1-13, 2000.
- CUTT, J.; MURRAY, V. *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-Profit Organizations*. London: Routledge, 2000.
- DOMENECH, A. V et al. La gestión de las organizaciones no lucrativas. *Review*, n. 84, p. 76-82, 2. trim. 1998.
- DUNN, J. Situating democratic public accountability. In: A. PRZEWORSKI, S. C. S.; MANIN, B. *Democracy, Accountability, and Representation*. Cambridge; New York: Cambridge University Press, 1999. p. 329-344.
- EBRAHIM, A. Information Struggles: the Role of Information in the Reproduction of NGO-Funder Relations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 31, n. 1, p. 85-113, 2002.
- EBRAHIM, A. Accountability In Practice: Mechanisms for NGOs. *World Development*, v. 31, n. 5, p. 813-829, 2003.
- EDWARDS, M.; HULME, D. *Beyond the Magic Bullet: NGO Performance and Accountability in the Post-Cold War World*. Hartford, CT: Kumarian, 1996.
- EDWARDS, M.; HULME, D. Too Close for Comfort? The Impact of Official Aid on Nongovernmental Organizations. *World Development*, v. 24, n. 6, p. 961-973, 1996.
- FOX, J.; BROWN, L. D. *The Struggle for Accountability: NGOs, Social Movements, and the World Bank*. Cambridge, MA: MIT Press, 1998.
- FREEMAN, R. E. *Strategic Management: a Stakeholder Approach*. Boston: Pitman, 1984.
- FRY, R. E. Accountability in Organizational Life: Problem or Opportunity for Nonprofits? *Nonprofit Management and Leadership*, v. 6, n. 2, p. 181-195, 1995.
- GIBELMAN, M.; GELMAN, S. R. Very Public Scandals: Nongovernmental Organizations in Trouble. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 12, n. 1, p. 49-66, 2001.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GONZALEZ, L. A.; CASIELLES, R. V.; VIJANDE, M. L. S. Resultados de la orientación al mercado: evidencias empíricas de las organizaciones no lucrativas. *Investigaciones Europeas de Dirección Economía de la Empresa*, v. 5, n. 3, p. 19-40, 1999.
- GRAY, R.; BEBBINGTON, J.; COLLISON, D. NGOs Civil Society and Accountability: Making the People Accountable to Capital. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 19, n. 3, p. 319-348, 2006.
- HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- JAWAHAR, I. M.; MCLAUGHLIN, G. L. Toward a Descriptive Stakeholder Theory: an Organizational Life Cycle Approach. *Academy of Management Review*, v. 26, n. 3, p. 397-414, 2001.
- JEPSON, P. Governance and Accountability of Environmental NGOs. *Environmental Science & Policy*, n. 8, p. 515-524, 2005.
- JORDAN, L.; VAN TUIJL, P. Political Responsibility in Transnational NGO Advocacy. *World Development*, n. 28, p. 2051-2065, 2000.
- KOTLER, P. *Dirección de la mercadotecnia: análisis, planeación, implementación y control*. 7.ed. México, D.F: Prentice-Hall Hispanoamericana, 1993.
- LEAT, D. Are Voluntary Organisations Accountable? In: BILLIS, D.; HARRIS, M. *Voluntary Agencies: Challenges of Organisation and Management*. London: MacMillan, 1996. p. 61-79.
- NAJAM, A. NGO Accountability: A Conceptual Framework. *Development Policy Review*, n. 4, p. 339-353, 1996.
- O'DWYER, B.; UNERMAN, J. The Paradox of Greater NGO Accountability: A Case Study of Amnesty Ireland. *Accounting, Organizations and Society*, n. 33, p. 801-824, 2008.
- PAPASPYROPOULOS, K. G. et al. Exploring the Potentiality of Applying an Environmental Cost Accounting System to a Greek Hunting Organization. In: Environmental Accounting – Sustainable Development Indicators Conference. *Proceedings...* EMAN 2009. Prague, 2009. 1CD.
- PERDOMO, J. F. Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera. *Revista Española del Tercer Sector*, n. 6, p. 91-118, mayo-ago. 2007.
- PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C.; MANIN, B. *Democracy, accountability, and representation*. Cambridge; New York: Cambridge University Press, 1999.

SÃO PAULO. Prefeitura de São Paulo. Decreto nº 53.623, de 12 de dezembro de 2012. Regulamenta a Lei Federal nº12.527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito do Poder Executivo, estabelecendo procedimentos e outras providências correlatas para garantir o direito de acesso à informação, conforme especifica. Disponível em: <<http://www.capital.sp.gov.br/portalmmsp/homec.jsp>>.

SOULE, E. Managerial Moral Strategies – in Search of a Few Good Principles. *Academy of Management Review*, v. 27, n. 1, p. 114-124, 2002.

TRIGO, F. G. et al. Análisis de la demanda de información financiera en la coyuntura actual. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v. 25, n. 86, p. 103-137, 1996.

TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à pesquisa de ciências sociais*. São Paulo: Atlas, 2006.

WEBER, E. P. The Question of Accountability in Historical Perspective: from Jackson to Contemporary Grassroots Ecosystem Management. *Administration and Society*, v. 31, n. 4, p. 451-494, 1999.

