

ACCOUNTABILITY NO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DOS FATORES DETERMINANTES

Fernanda dos Santos Jorge

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Maria Ivanice Vendruscolo

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

RESUMO

A *accountability* vem sendo relacionada com a prática de prestação de contas às partes interessadas, a partir da qual é possível avaliar o desempenho das entidades. Considerando que o Terceiro Setor é composto de entidades sem fins lucrativos (ESFLs) que necessitam de recursos públicos e privados para sua operacionalização, este trabalho objetiva analisar os fatores determinantes da prática de *accountability* nessas organizações. A pesquisa é descritiva, com abordagem qualitativa e de campo, realizada por 3 entrevistas com gestores de ESFLs para validação do levantamento apurado na literatura e analisados pela análise de conteúdo. Como resultado foram identificados 20 elementos de divulgação e 9 mecanismos de *accountability*. As práticas de *accountability* apuradas foram agrupadas em sete categorias: práticas de planejamento e gestão, práticas contábeis, práticas de medição e acompanhamento de resultado, estrutura organizacional, interação com *stakeholders*, dependência de recursos e imposição legal. 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, estando fortemente vinculados com a sua forma de atuação, regulamentação e natureza jurídica. 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. No âmbito acadêmico, contribui para o enriquecimento da literatura e debate do tema, a partir da identificação e levantamento de elementos e mecanismos de *accountability* e das análises práticas adotadas no processo de prestação de contas das ESFLs.

Palavras-Chave: Accountability; Prestação de contas; Terceiro Setor; Gestão.

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 suas particularidades e principalmente por não visarem 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, principalmente 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 M., Costa & Gómez, 2011).

Dentre esses desafios, um aspecto peculiar nessas instituições é a dependência de recursos externos para 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 possuem em prestar contas à sociedade das suas atividades e da utilização dos recursos captados, com vias a fortalecer a relação de confiança com seus apoiadores (Buckmaster, 1999; Cunha & Matias-Pereira, 2012; Portulhak et al., 2015).

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 P., 2016) e o uso de indicadores para o gerenciamento e medição de desempenho (Buckmaster, 1999; Wadongo, 2014), constituem alguns dos aspectos que podem afetar a prática de *accountability* pelas instituições sem finalidade de lucro. 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 ESFL's (Behn, DeVries & Lin, 2010; Flach & Gonçalves, 2013; Mário, Paula, Alves & Jupetipe, 2013; Brito & Perez, 2014; Araújo, Carneiro, Lovo, & Silva J., 2015; Zittei et al., 2016; Santos, Ohayon & Pimenta, 2017; Nascimento, Rabelo & Viotto, 2020). Em contraponto, identificou-se 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 por escopo 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, num segundo momento, correlacioná-los com práticas e características de gestão. 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? Para tal, o objetivo geral deste estudo é identificar os fatores determinantes da prática de *accountability* nas entidades do Terceiro Setor.

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, Junior, Silva W., & Siqueira, 2010). Essa atuação se dá, principalmente, por meio de ações e disponibilização de serviços a grupos de indivíduos vulneráveis socialmente (Brito & Perez, 2014), o que coloca 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 papel na sociedade (Cruz et al., 2010; Ribeiro, Freitas Neto & Barbosa, 2019). No Brasil, o desenvolvimento e atuação do Terceiro Setor tem sido acompanhado pelo Governo através de pesquisas e levantamentos que buscam entender o papel desempenhado por essas entidades e sua influência no contexto econômico e social do país. O estudo 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 que seus serviços atendem diversas demandas sociais, bem como 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 fundamental para o entendimento do amplo contexto social em que vivemos (Werther Jr. & Berman, 2001).

A segunda perspectiva que fundamenta este estudo é a mercadológica e decorre, dentre outros motivos, do aumento de ESFLs nos últimos anos, o que gerou 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 a 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). Deste modo, o Terceiro Setor está, inevitavelmente, vinculado à economia capitalista, podendo extrair dela vantagens competitivas (Camargo, Suzuki, Ueda, Sakima, & Ghobril, 2002). 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 R., Tondolo V., & 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.

Neste 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*, principalmente quando estas estão estrategicamente definidas em consonância com a missão e 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 pelos quais se dá a prestação de contas e a avaliação de desempenho parecem ser mais complexos do que em empresas com fins lucrativos (Costa et al., 2011; Rodrigues, Vilas Boas, Lira, Costa, & Sá 2013). Ademais muitas das empresas 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.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

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 atuação fora do âmbito governamental (Falconer, 1999; Ioschpe, 2000; Olak & Nascimento, 2010; Salamon & Sokolowski, 2016). Para entender a atuação deste 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, na década de 1980 passou a ser utilizado também por pesquisadores Europeus.

A origem deste 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, serviços e 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). Segundo afirmam 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 destas organizações não é um consenso entre os autores, que se utilizam de 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 utilizam, respectivamente, os termos *Nonprofit Organization* e *Not-For-Profit Organization* (Silva, 2016). Dessa forma, conforme afirmam Salamon e Sokolowski (2016), o termo Terceiro Setor e seus vários cognatos englobam uma variedade de instituições e por este motivo é considerado um conceito intrigante no discurso político e social.

Dotadas de particularidades que diferem em essência das outras organizações, num contexto global, os autores relatam cinco características principais que podem definir e classificar as instituições que fazem parte do Terceiro Setor. Independente de como a instituição está formalizada, as características comuns entre as instituições são: i) possuem uma realidade institucional, formal (personalidade jurídica) ou informal; ii) são entidades independentes do Estado, ou seja, privadas, e são capazes de gerir suas atividades; iii) são autogovernadas; iv) não são compulsórias, sendo constituídas de maneira voluntária e, finalmente; v) 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 estabelece uma atuação íntima com o Estado e o mercado (Fonseca, 2000), formando assim, uma tríade, onde há um ponto de interseção entre eles. 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. 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 possuem 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 deste segmento, que alinhado com o fato de se defini-las por termos negativos e ambíguos (por exemplo: sem fins lucrativos e não governamental), contribuem para sua obscuridade e 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 este segmento de Organizações da Sociedade Civil (OSCs), conceito que apareceu pela primeira vez na Lei Federal 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: associações; sociedades; fundações; organizações religiosas; os partidos políticos (Brasil, 2002).

Além das figuras jurídicas citadas no 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. Importa destacar

que a Lei que instituiu as OSCIPs traz em seu conteúdo fortes recomendações sobre boas práticas de gestão e governança corporativa, assim como exige a observância aos princípios fundamentais e normas brasileiras de Contabilidade (Cunha, Carpes, & Utzig 2014).

Paralelamente, existe o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que é 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 as quais a aplicação de 20% da receita bruta em ações de gratuidade e 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 OSCs e a administração pública, especialmente, no que diz respeito à transparência e ao acesso à informação (Ipea, 2018). A partir de então, passou-se a exigir relatório anual de execução de atividades, demonstrativo integral da receita e despesa realizadas; extrato da execução física e financeira e 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).

Neste contexto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) contribui desde 1999 para o movimento de regulação contábil no Brasil, através da emissão de normas específicas para as entidades sem finalidade de lucro, sendo que 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 procedimentos de reconhecimento contábil, especialmente, no que diz respeito às subvenções, imunidades tributárias e 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 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. Com relação aos órgãos e autoridades citados pelo CFC (2015) importa destacar que dependem da natureza jurídica, condição e atuação de cada instituição. A Tabela 1 apresenta de forma resumida essa relação.

Tabela 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 pelas autoras com base no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (CFC, 2015).

Conforme pode ser observado na Tabela 1, dependendo da forma de atuação da entidade, títulos e condições que possui, estará sujeita a fiscalização desses órgãos, devendo observar a legislação específica a 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 este ministério o velamento das Fundações privadas, a intervenção nas Associações em casos de abuso da personalidade jurídica e a cassação da qualificação como OSCIP, principalmente 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 os requisitos fixados em lei. Tais títulos habilitam as entidades portadoras ao recebimento de auxílios ou subvenções. Assim, no caso de a instituição possuí-lo, estará sujeita à fiscalização da Secretaria da Justiça Estadual ou ao órgão correspondente. Já no caso de a instituição possuir o CEBAS, ficará sujeita a fiscalização dos Ministérios da Educação, Ministério do Desenvolvimento Social ou Ministério da Saúde, conforme for 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 condições.

Neste contexto, torna-se evidente que a informação gerada pela Contabilidade pode ser um mecanismo importante e regular através do qual se pode observar os principais aspectos da *accountability* (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). Fato esse confirmado na pesquisa de Carneiro et al. (2011), na qual a maioria dos gestores de entidades sem fins lucrativos consideraram a Contabilidade um instrumento fundamental no processo de prestação de contas e captação de recursos. Da mesma forma, há outros atores com interesse nas informações que são geradas pela contabilidade, tais como governo e gestores (Ramos & Klann, 2019), pois o conteúdo presente nos relatórios e 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* não é passível de tradução para o português e teve origem na Administração Pública, onde está vinculado com o exercício da democracia, no sentido de proteger os cidadãos da má conduta burocrática (Campos, 1990, Medeiros, Crantschaninov & Silva F., 2013). No que tange às organizações, o conceito ainda se encontra em construção no meio acadêmico, porém o que se verifica é que 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 prestação de contas (Carneiro et al., 2011; Medeiros et al., 2013; Brito & Perez, 2014; Tondolo R., Tondolo V., Camargo, & Sarquis, 2016). Por consequência, a prática de *accountability* ganha espaço e se mostra 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 fazem parte do sistema econômico e social.

De forma complementar, alguns autores colaboram para o debate do conceito ao sugerirem níveis e dimensões as quais 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. Dessa forma, os autores

consideram dois lados na equação de desempenho das organizações sem fins lucrativos, o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos pela organização e o resultado dessas ações na forma de produtos, resultados e impactos obtidos.

Costa, Ramus, & Andreaus, 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 a 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: i) efetividade social, que é a capacidade de atingir metas sociais; ii) institucional, que diz respeito às normas legais e auto impostas e; iii) 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 em executar sua missão.

Percebe-se que no contexto das organizações do Terceiro Setor, as abordagens apresentadas possuem em comum a conexão entre desempenho financeiro e desempenho 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. Importa 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 neste estudo.

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 possui influência direta no resultado final. Dessa forma, estudos que relacionam aspectos de gestão com prestação de contas têm sido desenvolvidos nos últimos anos com objetivo de verificar 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; Lugboni et al., 2018).

De mesmo modo, se refletirmos a partir de uma abordagem que considera o resultado final do processo de prestação de contas, Costa et al. (2011) alerta que o desequilíbrio nesse processo não permite que as organizações sem fins lucrativos compreendam completamente suas prioridades estratégicas, tampouco consigam entender suas motivações e responsabilidades. A lógica do autor pode ser interpretada no sentido de que, ao elaborar a prestação de contas, as entidades necessariamente precisam revisitar seus conceitos, valores e cultura organizacional avaliando se os resultados alcançados de fato refletem esse conjunto de diretrizes. Portanto, a *accountability* tanto pode contribuir para o gerenciamento da entidade como também 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 se apropria 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 em que as ESFLs atuam é, em muitos casos, carente de profissionalização, porém para que as atividades estejam alinhadas à missão para qual cada

entidade foi instituída, os gestores dessas entidades devem orientá-las ao uso de ferramentas gerenciais, como o Planejamento Estratégico (Lugoboni et al. 2018). Evidentemente, as especificidades das organizações desse setor refletem em suas operações e 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 instrumentos utilizados por empresas com fins lucrativos para realidade do Terceiro Setor.

Nesse sentido, Buckmaster (1999) afirma que a falta de recursos e a falta de conhecimento sobre os benefícios dessas ferramentas é o maior impedimento para que as ESFLs estabeleçam métricas para medir seus resultados, porém essa prática pode funcionar como uma ferramenta de aprendizado, proporcionando feedback aos gestores sobre suas atividades e 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, bem como se apropriem de instrumentos capazes não somente de direcioná-las para o futuro, mas que garantam o controle e acompanhamento dos objetivos e metas desejados.

3. METODOLOGIA

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa aplicada, pois gera conhecimentos para a aplicação prática. Quanto ao seu objetivo, como descritivo, quanto à abordagem do problema é qualitativo e em relação ao procedimento técnico é de campo (Gil, 2008; Raupp & Beuren, 2008, p. 81), realizado por meio de entrevistas semiestruturadas com gestores que atuam diretamente no segmento para entender o problema a partir do ponto de vista deles. Dessa forma, assegura-se que os dados coletados na literatura não abordam somente fatores empíricos, mas que também contemplem as condições vivenciadas pelos gestores na prática. As entrevistas foram realizadas com base em um roteiro semiestruturado construído a partir de criteriosa análise da literatura sobre o tema. A população do estudo 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.

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 na Tabela 2.

Tabela 2

Perfil 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 pelas autoras (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. As entrevistas foram realizadas em junho de 2019, com duração média de 30 minutos, com base em um roteiro semiestruturado, elaborado a partir do referencial teórico sobre o tema, composto por 10 perguntas. Estas têm por objeto avaliar como cada instituição trata as informações e prioriza a divulgação para seus *stakeholders*. 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. Os dados coletados serviram de aporte para análise dos objetivos da pesquisa.

Após serem transcritas para o computador, foram analisadas pelo método de análise de conteúdo (Bardin, 2014), em três etapas, a saber: i) pré-análise ii) exploração do material e; iii) 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 aporte teórico.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 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 para 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.

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: 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 considerados *stakeholders* interessados na informação, considerou-se importante acrescentar esse elemento ao levantamento (Tabela 3).

Tabela 3

Elementos de *accountability* divulgados pelas ESFLs

Nr.	Elemento
1	Balanço Patrimonial (BP)
2	Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)
3	Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)
4	Demonstração da Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)
5	Notas Explicativas (NE)
6	Relatório de Auditoria Independente (RAI)
7	Relatório de Atividades ou Relatório Anual
8	Certidões Negativas de Débitos Federais, Estaduais e Municipais
9	Histórico da Entidade
10	Nomes dos Dirigentes da Entidade
11	Estatuto Social
12	Atas de Assembleia
13	Atas de Eleições
14	Títulos e Certificações
15	Descrição da Missão, Objetivos Institucionais e Valores da Entidade
16	Número de atendimentos/ações/atividades realizadas
17	Número de associados/financiadores/apoiadores
18	Dados quantitativos e qualitativos sobre atuação de voluntários
19	Dados sobre trabalhadores formais
20	Indicadores quantitativos e qualitativos sobre Projetos, Atividades, Programas e Campanhas

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

4.2 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 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*.

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, explica

[...] 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 divulgue 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 entra aqui [mostra o *site* da Entidade] em Projetos [...] aí tu vai 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 no levantamento por ser considerando um mecanismo voluntário de prestação de contas. A Tabela 4 apresenta os resultados obtidos quanto aos mecanismos utilizados pelas instituições para divulgar seus elementos de *accountability*.

Tabela 4

Mecanismos de *accountability* utilizados pelas ESFL’s

Nr.	Mecanismo
1	Site da Entidade
2	Mídias Sociais (Facebook, Instagram, Twitter etc.)
3	Relatório de prestação de contas impresso
4	Relatório de prestação de contas digital
5	Newsletter/informativo em formatos digital ou impresso

6	Veiculação em rádio
7	Veiculação em televisão
8	Vídeos institucionais
9	Disponibilidade de documentos físicos para acesso às partes interessadas

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

4.3 Principais Práticas De *Accountability*

A Tabela 5 apresenta as práticas de *accountability* agrupadas em categorias, partindo do processo de prestação de contas das ESFLs (Said et al., 2013).

Tabela 5

Práticas de *accountability* de ESFLs

Categoria	Práticas identificadas
Planejamento e gestão	i.Missão, Visão e Objetivos definidos e divulgados ii.Uso do Planejamento Estratégico iii.Objetivos e metas institucionais definidos e divulgados iv.A tomada de decisão considera as metas e objetivos definidos no planejamento
Contábil	i.Demonstrações Contábeis são elaboradas dentro do prazo legal, ao final de cada exercício ii.Elabora todo o conjunto de Demonstrações, inclusive as NE iii.Escrituração contábil é regular e de acordo com as normas e regulamentos do Terceiro Setor iv.São observados os normativos e instruções emitidos pelo CFC
Medição e acompanhamento de resultados	i.Indicadores ou métricas para avaliar resultados globais e/ou projeto/atividade ii.Acompanhamento periódico do desempenho da Entidade iii.Avaliação e acompanhamento do desempenho dos colaboradores
Interação com <i>stakeholders</i>	i.As necessidades de informação dos <i>stakeholders</i> são plenamente atendidas ii.Os financiadores e apoiadores tem interesse em acompanhar o desempenho social e financeiro iii.Disponibilidade de canais de relacionamento que estimulam a interação com <i>stakeholders</i>
Dependência de recursos	i.Desenvolve estratégias para captação de recursos próprios ii.Possui fontes de financiamento diversificadas, incluindo recursos próprios e recursos públicos iii.Disputa recursos financeiros públicos iv.A prestação de contas é utilizada como uma ferramenta para captação de recursos públicos
Imposição legal	i.As Leis e regulamentos específicos induzem a prestação de contas ii.A prestação de contas orientada, prioritariamente, pelas Leis e normativos

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

Para a E1, 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 que na entidade 3, a percepção é de que demanda ocorre apenas por parte dos *stakeholders* internos (voluntários e Conselho de Administração). Percebe-se que, 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). Por consequência, as entidades definem suas

estratégicas de *accountability* com base na influência de cada tipo *stakeholder*, sendo essa influência distinta para cada organização (Freeman & Reed, 1983).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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 relatos da entrevistada 1 fica evidente a preocupação da entidade em comunicar 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 para os 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.

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. 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 apurada na literatura. 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.

Em relação às práticas de *accountability* identificadas na literatura e validadas pelos entrevistados em suas entidades foram agrupadas em sete categorias: práticas de planejamento e gestão, práticas contábeis, práticas de medição e acompanhamento de resultado, estrutura organizacional, interação com *stakeholders*, dependência de recursos e imposição legal. Em suma, o estudo revela que os fatores que determinam a escolha dos elementos e mecanismos de divulgação e, conseqüentemente, as práticas de gestão nas instituições sem fins lucrativos estão fortemente relacionados com a forma de atuação, a regulamentação a que estão sujeitadas e a natureza jurídica das instituições. Esses aspectos são facilmente observados quando se comparam os discursos e relatos dos E1 e E3 (associações) com os do E2 (fundação), onde é constatado que os *stakeholders* prioritários na Fundação são os órgãos reguladores, enquanto que nas associações a prioridade está em atender as demandas dos associados e gestores.

Como contribuição teórica, o estudo apura os elementos de divulgação e os mecanismos de utilização das práticas de *accountability* de forma a fomentar 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. Sugerem-se futuros estudos para analisar a relação entre os fatores determinantes da *accountability* identificados neste estudo e as práticas adotadas pelas organizações do Terceiro Setor.

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.
- 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.
- Bardin, L. (2014). *Análise de conteúdo* (ed. rev. e actual). Lisboa: Edições 70.
- 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.
- Brito, T. da S.; & Perez, O. C. (2014). Accountability nas organizações do terceiro setor. *Revista Pensamento & Realidade*, 29(4), 99-116.
- Buckmaster, N. (1999). Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organisations. *International Journal of Public Sector Management*, 12(2), 186-197.
- Campos, A. M. (1990). Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 24(2), 30-50.
- Camargo, M. F.; Suzuki, F. M.; Ueda, M.; Sakima, R. Y.; & Ghobril, A. N. (202). *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).
- CFC (2015). Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social.
- 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.
- 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.
- Costa, E.; Ramus, T.; & Andreas, 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.

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.