

INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS: UMA ANÁLISE SOBRE A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE NO APOIO À GESTÃO*

RELIGIOUS INSTITUTIONS: AN ANALYSIS OF THE USE OF ACCOUNTING IN MANAGEMENT SUPPORT

LÍLIAN RÉGIA DIS SANTOS QUEIROZ

Graduada em ciências contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN. E-mail: lilian_regia@hotmail.com

MARIA APARECIDA DO NASCIMENTO CAVALCANTI MARQUES

Mestre pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFRN. Professora do curso de ciências contábeis da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro – UFRRJ. E-mail: aparecidacavalcanti@uol.com.br

ROBERTO SILVA DA PENHA

Professor Assistente dedicação exclusiva da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, doutorando em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Uberlândia - UFU e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília - UnB. E-mail: robertorrcontabilidade@hotmail.com

Endereço: Avenida Universitária, 1.000 – Bairro Universitário Montes Claros – MG – CEP: 39.404-547.

Recebido em: 18/03/2018 Revisado por pares em: 07/05/2018 Aceito em: 01/06/2018

RESUMO

As organizações do terceiro setor visam, mediante o desenvolvimento das suas atividades, gerar benefícios para a sociedade. As instituições religiosas, ao provocarem mudanças sociais, também possuem as características das entidades do terceiro setor. Com o fim de assessorar os gestores das instituições, a contabilidade surge como meio de apoio, uma vez que as informações produzidas, se utilizadas de forma oportuna, auxiliarão na tomada de decisão. Neste sentido, o trabalho teve o objetivo de verificar se as instituições religiosas mantêm registros contábeis e como os utilizam no processo de apoio à gestão. Para a consecução do objetivo, direcionou-se o instrumento de coleta de dados a uma amostra de 24 instituições. Esta pesquisa se classifica como descritiva, qualitativa e quantitativa. Dentre os resultados, identificou-se que 90% das instituições religiosas analisadas mantêm registros contábeis e elaboram demonstrações contábeis. Ademais, essas entidades utilizam ferramentas de análise das demonstrações contábeis, bem como fazem uso de outros relatórios de apoio à gestão. Porém, observou-se que a periodicidade de uso ainda apresenta um lapso de tempo longo, demonstrando que algumas decisões tomadas não se basearam em dados contábeis. Ainda no que diz respeito ao suporte oferecido às decisões na instituição, à relevância de dados contábeis e ao auxílio que as informações contábeis podem oferecer à tomada de decisão, os percentuais de concordância desses temas foram entre 80% e 90%, demonstrando um resultado positivo acerca da importância da contabilidade como ferramenta de auxílio à gestão.

Palavras-chave: Terceiro setor. Gestão. Instituições religiosas.

*Artigo apresentado no X Congresso de Administração, Sociedade e Inovação (CASI). Petrópolis - RJ. Dez/2017

ABSTRACT

Third sector organizations aim, through the development of their activities, to generate benefits for society. Religious institutions, in provoking social changes, also have the characteristics of the entities of the third sector. In order to advise the managers of the institutions, Accounting is a means of support, since the information produced, if used in a timely manner, will aid in decision making. In this sense, the objective of the work was to verify if religious institutions maintain accounting records and how they use them in the management support process. To achieve the objective, the instrument of data collection was directed to a sample of 24 institutions. This research is classified as descriptive, qualitative and quantitative. Among the results, it was identified that 90% of religious institutions analyzed maintain accounting records and prepare financial statements. In addition, these entities use accounting analysis tools, as well as make use of other management support reports. However, it was observed that the periodicity of use still presents a long period of time, demonstrating that some decisions taken were not based on accounting data. Also with regard to the support offered to decisions in the institution, the relevance of accounting data and the help that the accounting information can offer to the decision making, the percentages of agreement of these subjects were between 80% and 90%, showing a positive result about the importance of Accounting as a tool to help management.

Keywords: Third sector. Management. Religious institutions.

1 INTRODUÇÃO

As organizações do terceiro setor têm como objetivo a transformação das pessoas mediante atividades desempenhadas pela própria sociedade. Por serem atividades desenvolvidas no âmbito de saúde, educacional, de assistência social, cultural, associativo, religioso, dentre outros, essas organizações são chamadas comumente de entidades sem fins lucrativos, organizações não governamentais (ONGs), organizações da sociedade civil, organizações sociais, entidades beneficentes, organizações filantrópicas etc. (OLAK; NASCIMENTO, 2010; OLIVEIRA; ROMÃO, 2006).

No entanto, de acordo com o Código Civil, essas entidades são pessoas jurídicas de direito privado e são classificadas como: associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos (BRASIL, 2002). Conforme Olak e Nascimento (2010), as ONGs se caracterizam por serem entidades privadas para as quais o lucro não é o objetivo fundamental, sendo suas atividades mantidas mediante contribuições, doações e, ainda, por renúncias fiscais (subvenções), e que de nenhuma forma o lucro seja revertido para seus membros ou mantenedores.

As organizações religiosas inseridas no terceiro setor também possuem as características deste, quais sejam: provocar mudanças sociais por meio de sua missão, não possuir finalidade de lucro e receber benefícios fiscais mediante imunidade e isenções (BRASIL, 1998).

Essa peculiaridade relativa à não finalidade lucrativa das organizações religiosas não implica que elas não busquem um resultado positivo, até porque existem gastos, como os de manutenção, e objetivos religiosos e assistenciais a serem alcançados, necessitando, para tanto, que haja sobra de recursos.

Nesse sentido, as entidades religiosas se assemelham, em alguns aspectos, às demais entidades empresariais, necessitando, assim, de ferramentas de controle e de análise de resultados, de forma a dar maior eficiência aos seus processos. Cabe, por conseguinte, à ciência contábil dar suporte a essas organizações.

A ciência contábil, que tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, possui ferramentas que possibilitam o controle do patrimônio e, por meio dos seus relatórios, revelam a situação financeira e patrimonial das entidades, de maneira que sua análise permite retirar informações relevantes para apoio à tomada de decisão (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

Para que haja uma melhor contribuição da contabilidade, é necessário que ocorra a escrituração contábil, obrigatoriedade expressa no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966). Neste sentido, Carneiro, Oliveira e Torres (2011) mostram a importância da prestação de contas para a manutenção das atividades de uma organização, com uma abordagem relacionada às ciências contábeis. Para os autores, a prestação de contas é uma necessidade perante os doadores a fim de promover a transparência e a comunicação com os diversos atores interessados na entidade e, assim, garantir a continuidade das doações necessárias à sua sobrevivência.

O uso de análises de demonstrações contábeis pode oferecer apoio à gestão das instituições, e a utilização dessas ferramentas visa a auxiliar o administrador no desempenho de suas funções, de forma que possa atingir a missão e os objetivos organizacionais (SILVA, 2012).

Neste contexto, busca-se responder à seguinte questão: as instituições religiosas mantêm registros contábeis, e como os utilizam no processo de apoio à gestão?

O presente trabalho tem o objetivo de verificar se as instituições religiosas mantêm registros contábeis e como os utilizam no processo de apoio à gestão.

As justificativas deste trabalho giram em torno da representatividade das instituições religiosas dentro do terceiro setor e as poucas pesquisas envolvendo instituições religiosas. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) aponta a existência de cerca de 290,7 mil fundações privadas e associações sem fins lucrativos (BRASIL, 2010). Essas instituições empregam 1,2 milhão de pessoas, merecendo destaque a participação das organizações religiosas, as quais representam 82.853 instituições (28,5% do total) e empregam 150.552 pessoas, o que demonstra a importância desse segmento para o terceiro setor.

De forma geral, a gestão de entidades do terceiro setor vem sendo amplamente discutida em estudos (MARTINS; PEDROSA NETO; OLIVEIRA, 2008; MÁRIO *et al.*, 2013; CARVALHO *et al.*, 2007), no entanto, quando o tema está ligado a entidades religiosas, ainda é pouco pesquisado, o que tende a instigar os novos pesquisadores.

Neste sentido, entendendo-se que a contabilidade possui ferramentas que dão suporte à gestão visando ao crescimento e à manutenção dessas instituições, faz-se necessário investigar como as entidades religiosas utilizam a informação contábil para auxiliar na sua gestão.

O artigo, além desta introdução, está estruturado com as seguintes seções: referencial teórico, na segunda seção; procedimentos metodológicos, no item terceiro; apresentação e análise dos resultados, na seção quatro; e, por fim, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção trata dos seguintes pontos: terceiro setor e imunidades e isenções, instituições religiosas, contabilidade em instituições religiosas e contabilidade como ferramenta de gestão.

2.1 TERCEIRO SETOR

O termo terceiro setor é utilizado em uma forma de tipologia organizacional que divide as entidades em três setores, de acordo com as características que lhe são próprias: o primeiro setor é representado pelas instituições governamentais, ou seja, o Estado; o segundo

setor é constituído pelas empresas privadas com finalidades lucrativas, também chamado de mercado; e o terceiro setor seria uma combinação do primeiro com o segundo, uma vez que as entidades do terceiro setor possuem características tanto do Estado como do mercado (SLOMSKI *et al.*, 2012).

Por vezes, impossibilitado de cumprir o seu dever no que concerne às garantias fundamentais, o Estado concede subvenções às entidades privadas, mediante convênios, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, como forma de, indiretamente, por meio dos incentivos, garantir os direitos fundamentais dos cidadãos. Por conseguinte, o terceiro setor trata-se do grupo que representa as entidades sem fins lucrativos, embora o termo sem fins lucrativos não signifique que essas instituições não busquem o lucro, pois ele é um meio necessário para a manutenção e continuidade delas (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Segundo Oliveira e Romão (2006), o terceiro setor é composto por instituições cujas atividades desenvolvidas têm como foco os aspectos sociais, com fins não econômicos, que geram bens e serviços de caráter público. É composto por organizações, não importando a sua natureza jurídica, que realizam trabalhos nas áreas sociais, como educação, saúde, trabalho, cidadania e meio ambiente.

Embora existam muitos termos dados a essas instituições, conforme Borges (2003), as associações e fundações são frequentemente chamadas por outras expressões, tais como: instituto, organização não governamental (ONG), entidade filantrópica, entidade assistencialista, organização da sociedade civil de interesse público (Oscip), entidade de utilidade pública. Porém, as entidades sem fins lucrativos podem ser constituídas sob a forma jurídica de: associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos.

Conforme o art. 44 do Código Civil (BRASIL, 2002), as associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado. Ainda, o art. 45 afirma que começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

O texto do art. 53 do Código Civil (BRASIL, 2002) diz que as associações se constituem pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Corroborando, Oliveira e Romão (2006) dizem que associação é uma entidade de direito privado, formada pela união de pessoas com o propósito de realizarem fins não econômicos. Vale salientar que, de acordo com o art. 5º, I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), é plena a liberdade de associação para fins lícitos.

Para Voese e Reptczuk (2011, p. 34), “fundações são entes jurídicos que têm como fator preponderante o patrimônio. Esta ganha personalidade jurídica e deve ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor”. O art. 62 do Código Civil (BRASIL, 2002) prescreve que, para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

2.2 INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS, CONTABILIDADE E GESTÃO

Segundo o art. 44 do Código Civil, as organizações religiosas são pessoas jurídicas de direito privado, e o § 1º do referido artigo, incluído pela Lei nº 10.825/2003, prescreve que: “São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento” (BRASIL, 2002).

As organizações religiosas no Brasil têm uma grande representatividade no terceiro setor e, de acordo o IBGE, muitas entidades que desenvolvem atividades assistenciais, educacionais, de saúde, dentre outras, são de origem religiosa, embora não estejam classificadas como tal (BRASIL, 2010). Oliveira e Romão (2006) afirmam que não há como afirmar com precisão o que são organizações religiosas e questionam se seriam somente igrejas, sinagogas, mesquitas, centros espíritas ou também seriam seminários, faculdades de teologia, educandários, associações de igrejas e instituições que têm origens confessionais.

Assim como outras organizações do terceiro setor, as instituições religiosas também são beneficiadas com incentivos fiscais, possuindo imunidade de alguns impostos garantidos na Constituição Federal, que no seu art. 150, VI, “b”, afirma que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto” (BRASIL, 1988), garantia esta reforçada no art. 9º, IV, “b” e “c”, do CTN (BRASIL, 1966).

Embora indiretamente as organizações tenham que manter escrituração contábil, não existem hoje no Brasil normas específicas de contabilidade direcionadas às entidades religiosas, de forma que essas entidades se utilizam da legislação vigente para as entidades sem finalidade de lucro, nelas incluídas as organizações religiosas. Para a contabilidade das instituições sem fins lucrativos, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a Resolução CFC nº 1.409/2012, que aprovou a ITG 2002 – Entidades sem finalidade de lucros, cujo objetivo é estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucro (CFC, 2012).

De acordo com Slomski *et al.* (2012), a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis têm como propósito a representação da estrutura e da posição patrimonial e financeira de uma entidade e do desempenho financeiro desta. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucro, são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável (CFC, 2012).

Uma das particularidades dessas instituições diz respeito à titulação das contas: no Balanço Patrimonial, a denominação da conta capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período (CFC, 2012).

Quanto à gestão no tocante à contabilidade, Garrison, Noreen e Brewer (2011) dizem que a contabilidade gerencial busca fornecer informações aos administradores de uma instituição com a finalidade de ajudá-los a atingir os objetivos organizacionais, e que, para melhor gerir os recursos de uma organização, os administradores podem se valer de três atividades básicas: planejamento, direção e motivação e o controle.

Para que uma informação possa ser considerada útil para a tomada de decisão, ela deve apresentar algumas características, divididas em fundamentais (relevância e representação fidedigna) e de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade). Assim, se uma informação possuir essas características, presume-se que os gestores terão subsídios para as tomadas de decisões (CFC, 2011). Apesar de a estrutura conceitual possuir o propósito de atender às empresas privadas, esses itens são importantes para qualquer organização.

Observa-se que os gestores buscam utilizar os seus recursos de forma eficiente e atingir os objetivos organizacionais, e podem utilizar as informações contábeis para auxiliar a

tomada de decisão e na orientação de suas ações, por meio de ferramentas de análise de demonstrações contábeis ou outros relatórios gerenciais. Algumas dessas ferramentas de apoio à gestão nas entidades são: análises horizontais e verticais, indicadores de liquidez, orçamentos e fluxos de caixa.

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Pesquisas envolvendo a temática de instituições religiosas e a interação destas com a contabilidade são escassas, dentre as poucas pesquisas feitas até então no Brasil, pode-se destacar as de Freire (2015), Stephano e Buesa (2013) e Souza *et al.* (2011).

Freire (2015) verificou 174 demonstrativos de prestação de contas de igrejas ligadas à Arquidiocese de Natal – RN. Os resultados apontaram que os responsáveis pela escrituração auxiliar não seguiram as exigências estabelecidas na ITG 2000 (R1), os registros foram feitos com a ausência de atendimento à maioria dos critérios e procedimentos estabelecidos para a escrituração contábil.

Stephano e Buesa (2013) pesquisaram, entre líderes de igrejas das cidades de Cotia – SP e Itapevi – SP, fatores ligados à transparência das informações contábeis. Os resultados indicaram que as igrejas possuíam os registros contábeis e que a maioria possuía preocupação com a transparência das informações contábeis. Em geral, os respondentes apresentaram conhecimento da importância da transparência contábil, com a finalidade de proteção à entidade, como comprovar ao fisco o reinvestimento dos recursos e a seriedade diante dos membros e sociedade.

Já Souza *et al.* (2011), por meio de pesquisa documental entre os anos de 2005 a 2009, verificou o balanço social de uma instituição religiosa. Dentre os achados da referida pesquisa, cabe mencionar que o balanço social foi considerado um instrumento de transparência de informações da entidade para a sociedade, confirmando o cumprimento da missão social da instituição.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos procedimentos metodológicos para atender aos objetivos desta pesquisa, esta seção é dividida em três subseções, sendo a primeira a classificação da pesquisa, seguida da população e amostra e, por fim, os procedimentos de coleta de dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois busca descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2010). O procedimento desta pesquisa é por meio de levantamento, que, segundo Gil (2010), caracteriza-se pela interrogação direta às pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

Além do aspecto qualitativo inerente ao levantamento, esta pesquisa também é considerada quantitativa, pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto ao tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, como o percentual e a média (RICHARDSON, 2008).

Nas questões em que foi utilizada a escala de Likert, foi utilizado o *Ranking Médio* (RM) a partir do modelo proposto por Oliveira (2005 apud BONICI; ARAÚJO JUNIOR, 2011), em que se atribui um valor de 1 a 5 para cada resposta a partir da qual é calculada a média ponderada para cada item, baseando-se na frequência das respostas. Sendo assim, foi obtido o RM por meio da fórmula apresentada no Quadro 1.

Quadro 1 – Cálculo do *Ranking* Médio

<p>Média Ponderada (MP) = $\sum (f_i \cdot V_i)$. <i>Ranking</i> Médio (RM) = MP / (NS). f_i = frequência observada de cada resposta para cada item. V_i = valor de cada resposta. NS = nº de sujeitos.</p>
--

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise de Likert afirma que, quanto mais próximo de 5 o RM estiver, maior será o grau de concordância das respostas, e quanto mais próximo de 1 menor será a concordância.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A partir de dados do Censo 2010 das instituições religiosas no Brasil, verificou-se um total de 28 instituições sediadas em Natal – RN, sendo escolhidas, ainda, outras 12 instituições caracterizadas como de outras religiões, totalizando 40 instituições religiosas.

Dessa amostra, 4 instituições não têm representação em Natal – RN, informação essa constatada mediante pesquisa em sítios da *Internet*, e com outras 12 organizações não foi possível estabelecer contato telefônico nem por *e-mail*, resultando em uma amostra final de 24 entidades.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Inicialmente, buscaram-se os contatos das instituições por meio dos sítios de pesquisa na *Internet*. Logo após pesquisa no sítio institucional e contato telefônico com as instituições, foi possível coletar os *e-mails* dos seus representantes, sendo possível enviar os questionários mediante a ferramenta *Google Drive*, cujo *link* foi enviado por *e-mail*.

A ferramenta utilizada para a coleta de dados foi o questionário, que, segundo Silva (2012), é um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever. O questionário utilizado nesta pesquisa foi composto por 13 questões, sendo a parte inicial do questionário com perguntas abertas e fechadas e a segunda parte com a opinião dos entrevistados acerca do estudo, utilizando o método da escala de Likert, a qual, segundo Richardson (2008), possui itens que se classificam ao longo de um contínuo de cinco pontos que varia entre “muito de acordo e muito em desacordo”.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Das 24 instituições que compuseram a amostra e que foram contatadas, apenas 12 responderam à pesquisa. A primeira parte do questionário atende ao primeiro objetivo deste trabalho, que busca identificar se as instituições religiosas mantêm escrituração, onde essa escrituração é realizada e, visando à gestão, a partir de dados contábeis, se as instituições que não mantêm escrituração contábil recebem *feedback* da movimentação e quais demonstrações contábeis são elaboradas.

Tabela 1 – Cargos exercidos pelos respondentes

Cargo	Percentual
Secretário do economato	8%
Pastor	33%
Presidente da administração	8%
Gerente	8%
Tesoureiro	25%
Auxiliar contábil	8%
Responsável legal	8%
Total	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Buscou-se identificar quais os cargos exercidos pelos respondentes, entendendo-se que eles exercem cargos de confiança na administração das instituições e possuem conhecimento das rotinas internas das organizações. Mediante uma pergunta aberta, os cargos identificados foram os de: secretário do economato, pastor, presidente da administração, gerente, tesoureiro, auxiliar contábil e responsável legal. A Tabela 1 demonstra os cargos e o percentual de cada um com relação ao total de respostas.

A segunda questão verificou, por meio de uma pergunta fechada com alternativas dicotômicas do tipo sim-não, se as entidades religiosas têm mantido escrituração contábil, chegando, assim, a um percentual de 83% das instituições que mantêm escrituração contábil e 17% que não mantêm escrituração contábil.

Sobre a manutenção de escrituração contábil, vale salientar que os incentivos fiscais de imunidade de impostos garantidos no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal possui como um dos requisitos para sua manutenção, manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, e o descumprimento dos requisitos pode gerar suspensão da aplicação dos benefícios, conforme art. 14, III e § 1º, do CTN (BRASIL, 1966).

A partir da informação que 10 instituições religiosas mantêm escrituração contábil, buscou-se verificar onde a escrituração é realizada. Na questão, foram disponibilizadas as seguintes opções: na própria instituição, na sede da instituição (mantenedora ou semelhante), escritório de contabilidade (terceirizada) e, também, a opção aberta “outro”.

Os resultados encontrados, como demonstrado na Tabela 2, foram que 40% dessas instituições realizam a escrituração contábil na própria instituição, 20% na sede da instituição e outros 20% em escritórios de contabilidade. Confrontando os resultados encontrados, observa-se que não existe um padrão em manter a escrituração na própria instituição ou em escritórios terceirizados.

Tabela 2 – Local de realização da escrituração contábil

Local	Quantidade	Porcentagem
Na própria instituição	4	40%
Na sede da instituição (mantenedora ou semelhante)	3	30%
Escritório de contabilidade (terceirizada)	3	30%
Outro	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda no que diz respeito à escrituração contábil, buscou-se verificar, no caso de a contabilidade não ser feita na própria instituição, se as instituições recebem algum *feedback* da movimentação contábil, visto que o uso dessas informações influenciariam a gestão dessas

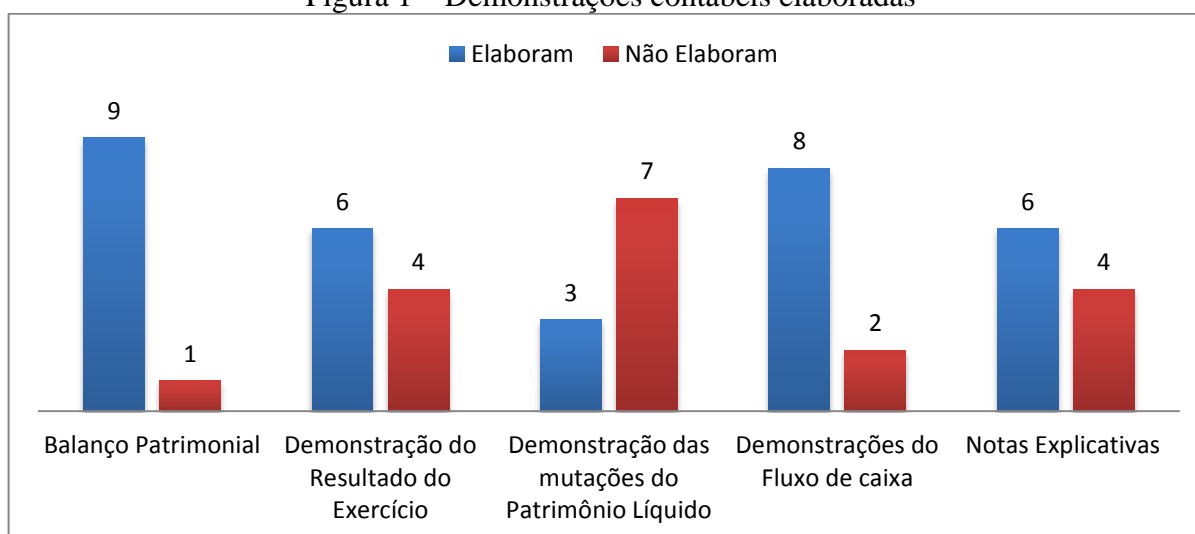
entidades, e foi verificado que 67% dessas instituições têm retorno de suas movimentações e 33% não recebem o *feedback*.

No trabalho desenvolvido por Stephano e Buesa (2013) sobre contabilidade no terceiro setor com enfoque nas igrejas de Cotia – SP e Itapevi – SP, foi encontrado que 25% das instituições realizavam a escrituração contábil na própria igreja e 75% em escritórios terceirizados. Confrontando os resultados encontrados, observa-se que não existe um padrão em manter a escrituração na própria instituição ou em escritórios terceirizados. Bem verdade que os achados desta pesquisa e de Stephano e Buesa (2013) não permitem maiores generalizações, dada a escassez de trabalhos com esta temática.

Compreendendo que as entidades devem manter escrituração contábil e que o CFC (2012) apresenta como demonstrações contábeis que devem ser apresentadas por essas organizações o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, buscou-se verificar quais demonstrações contábeis foram elaboradas pelas instituições.

Constatou-se, como evidenciado na Figura 1, que a demonstração contábil mais elaborada pelas entidades pesquisadas é o Balanço Patrimonial (9 instituições), seguido da Demonstração do Fluxo de Caixa (8 instituições), a Demonstração do Resultado do Exercício e as Notas Explicativas (6 instituições) e a que menos é elaborada é a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (3 instituições).

Figura 1 – Demonstrações contábeis elaboradas



Fonte: Dados da pesquisa.

Vale salientar que a elaboração das demonstrações contábeis pelas entidades, além de estar cumprindo a determinação do CFC, estará proporcionando aos gestores informações úteis acerca do patrimônio da instituição, uma vez que cada demonstração contábil expressa uma visão acerca do patrimônio das entidades.

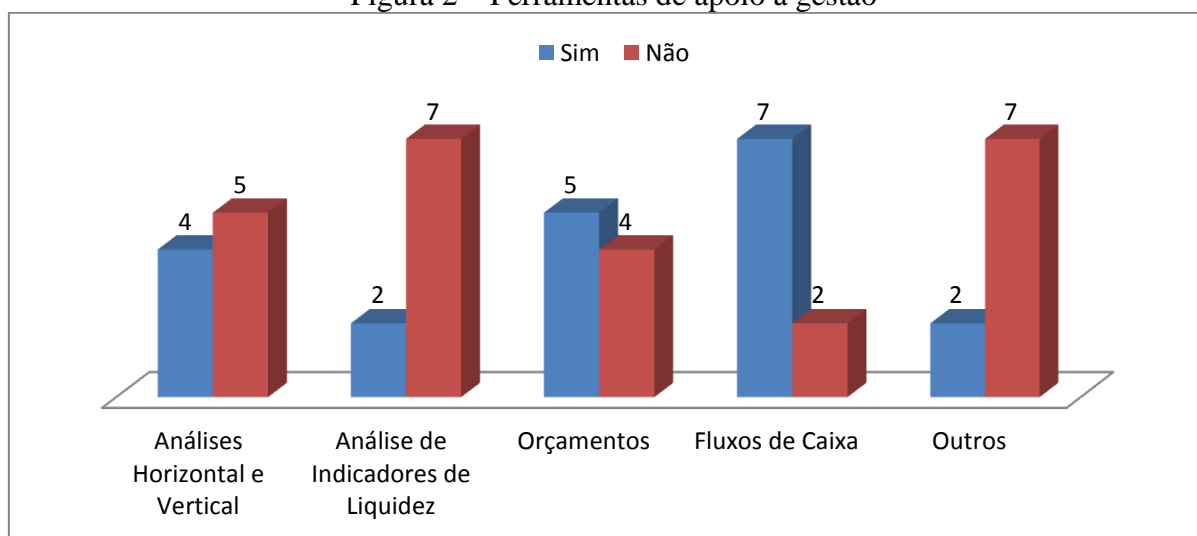
Na segunda parte do questionário, que visa identificar quais as ferramentas contábeis de apoio à gestão são utilizadas, as questões versaram sobre a utilização de ferramentas de análise das demonstrações contábeis, dentre as análises propostas, quais eram utilizadas para apoio à gestão e qual a periodicidade em que são utilizadas.

Dessa forma, o questionário buscou identificar se as instituições religiosas utilizam ferramentas de análise das demonstrações contábeis. Com as alternativas sim ou não, foram identificadas as seguintes informações: 90% das instituições utilizam as análises de demonstrações contábeis, 10% não utilizam. Ainda no que diz respeito às análises das

demonstrações como forma de apoio à gestão, buscou-se identificar, entre as alternativas dadas (análises horizontal e vertical, análise de indicadores de liquidez, orçamentos, fluxos de caixa e outros), quais ferramentas são utilizadas para apoio à gestão.

Identificou-se, como evidenciado na Figura 2, que, dentre as ferramentas propostas, a mais utilizada pelas entidades é o fluxo de caixa (7 instituições), seguido pelo orçamento (5 instituições), análise horizontal e vertical (4 instituições) e análise de indicadores de liquidez (2 instituições). Identificaram-se, ainda, outros dois relatórios: o primeiro foi intitulado pelo respondente como “específicos”, porém não se explicou qual seria esse relatório; o segundo relatório foi intitulado “planejamento operacional, tático e estratégico”.

Figura 2 – Ferramentas de apoio à gestão

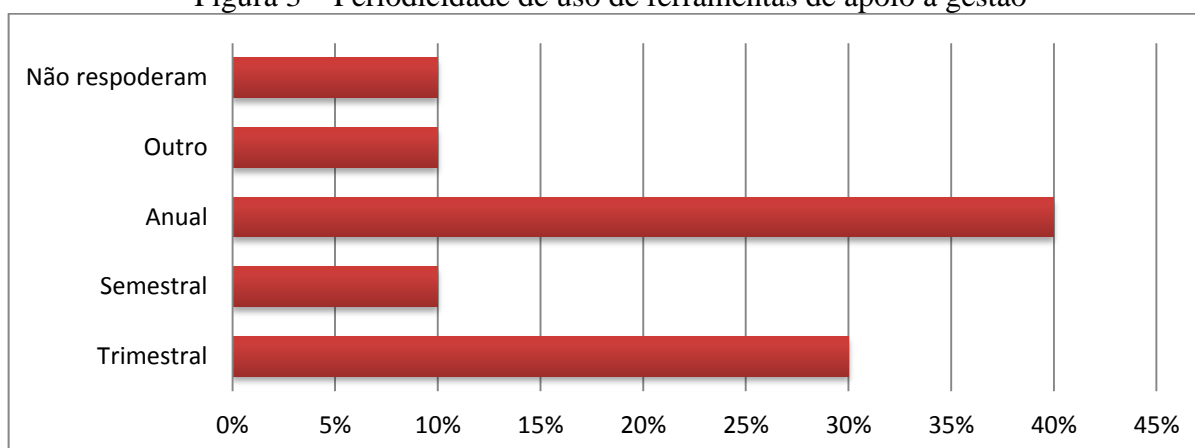


Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os dados da pesquisa, de que essas organizações têm utilizado ferramentas de análise de demonstrações como forma de auxílio à gestão, questionou-se sobre a periodicidade de uso dessas ferramentas, sabendo-se que uma das características de uma informação útil é a tempestividade, ou seja, uma informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões (CFC, 2011).

Identificou-se que a periodicidade em que se utilizam essas análises foi de: 40% utilizam anualmente, 30% trimestralmente, 10% semestralmente, 10% outro e 10% não responderam, conforme Figura 3, sendo que, na alternativa “outro”, a instituição indicou que utilizava mensalmente ferramentas de apoio à gestão. Observa-se que o intervalo de tempo em que as entidades utilizam as ferramentas é grande, sugerindo que muitas decisões são tomadas utilizando outros critérios e não com base nos dados contábeis.

Figura 3 – Periodicidade de uso de ferramentas de apoio à gestão



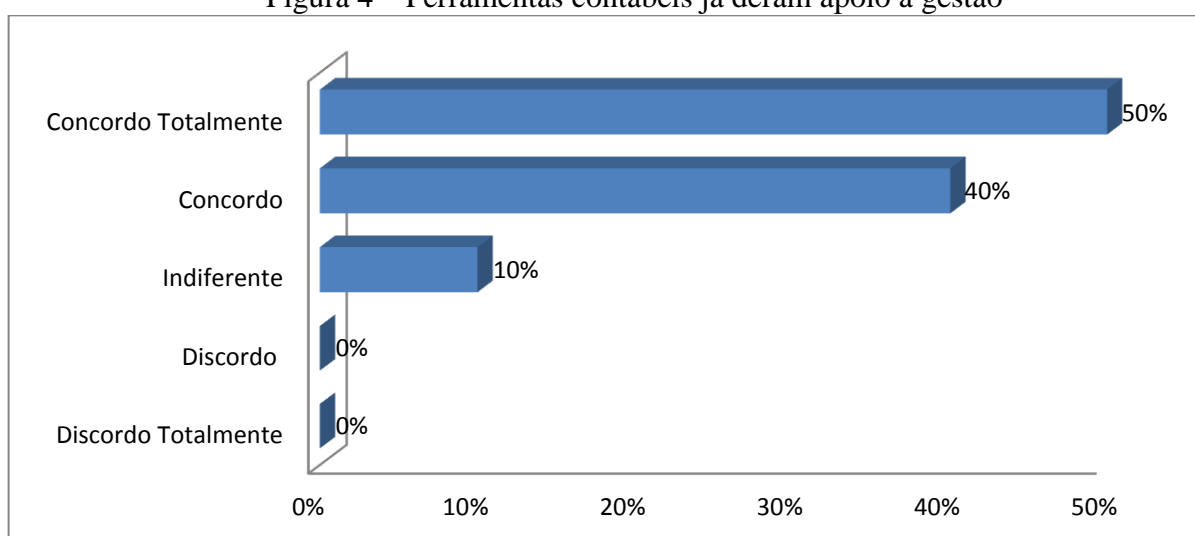
Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados desta segunda parte da análise deste estudo demonstram que, apesar de 90% das entidades pesquisadas afirmarem utilizar análise das demonstrações contábeis como forma de apoio à gestão, 70% delas não a utilizam de forma contínua, por meio de um acompanhamento com períodos de análise mais curtos, dessa forma, o acesso a informações pode não estar ocorrendo de forma oportuna para auxiliar o processo de tomada de decisão.

Na terceira parte do questionário, buscou-se identificar se as ferramentas contábeis deram suporte a alguma decisão na organização, qual o grau de relevância dada às informações gerenciais, se os relatórios gerenciais podem oferecer apoio à tomada de decisão e, também, identificar algum outro relatório que facilitaria a gestão e que ela não tem acesso, atendendo aos demais objetivos desta pesquisa.

Dos gestores das organizações religiosas, quando questionados se as ferramentas contábeis deram suporte a alguma decisão na organização, em uma pergunta utilizando a escala de Likert, 50% afirmaram concordar totalmente, 40% concordaram, 10% se mostraram indiferente e nenhum afirmou discordar, como mostrado na Figura 4.

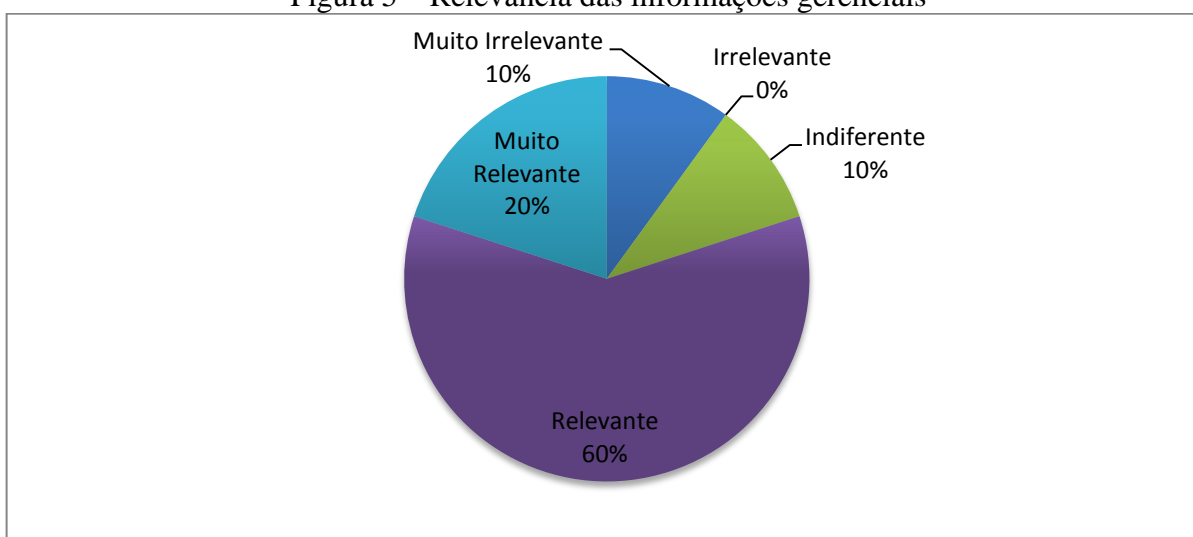
Figura 4 – Ferramentas contábeis já deram apoio à gestão



Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio do uso da escala de Likert, buscou-se verificar o grau de relevância dada às informações gerenciais, conforme Figura 5.

Figura 5 – Relevância das informações gerenciais

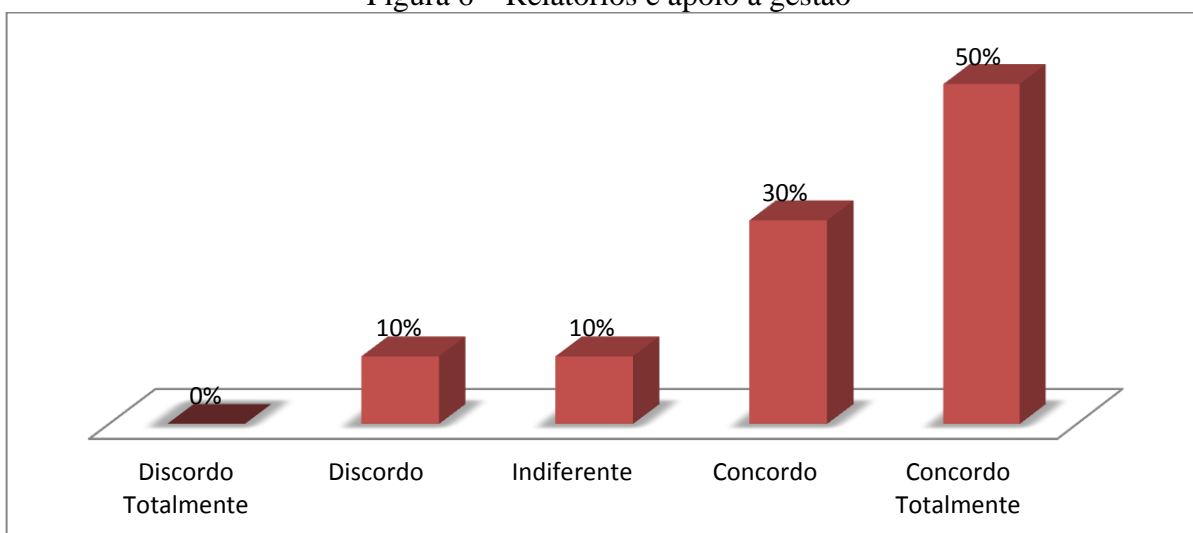


Fonte: Dados da pesquisa.

Como resultado desta questão, como demonstrado na Figura 5, 20% afirmam ser muito relevante, 60% relevante, 10% se mostraram indiferentes e 10% afirmaram ser muito irrelevante.

Na última questão, utilizando a escala de Likert, procurou-se identificar, de acordo com a opinião dos respondentes, se os relatórios gerenciais podem oferecer apoio à tomada de decisão no âmbito administrativo e atingir os objetivos organizacionais, e as repostas dadas foram: 50% concordam totalmente, 30% concordam, 10% são indiferentes, 10% discordam e não houve opinião que discordasse totalmente, como evidenciado na Figura 6.

Figura 6 – Relatórios e apoio à gestão

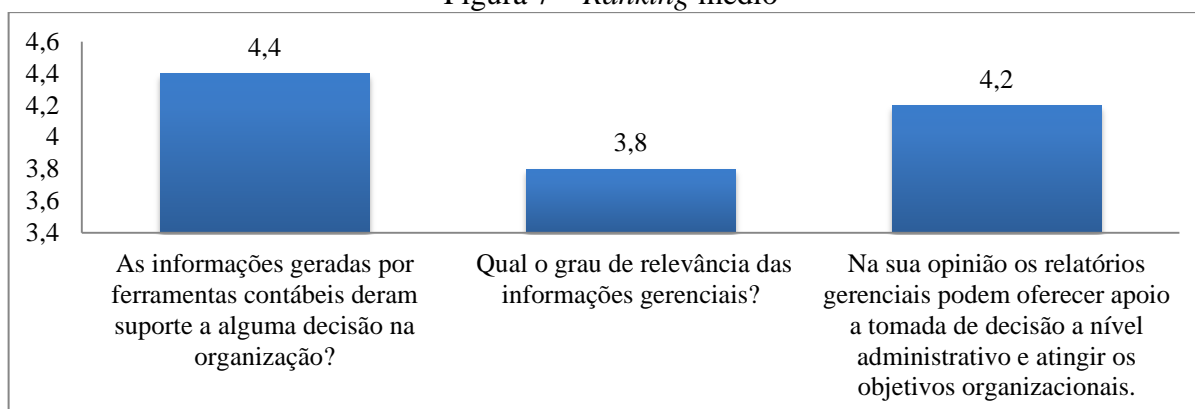


Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre a função gerencial da contabilidade, Stephano e Buesa (2013) verificaram se as informações geradas pela contabilidade pode apoiar a gestão das instituições, os resultados foram que 58% concordam, 34% concordam em parte e 8% são indiferentes. Confrontando com os resultados desta pesquisa, observa-se que o percentual que concordam totalmente ou em parte, para ambas as pesquisas, é elevado, demonstrando que os gestores têm opinião positiva acerca do suporte contábil aos gestores das instituições.

Outra forma de se analisar as questões na escala de Likert é mediante o *ranking* médio, que quanto mais próximo a 5, mais positiva é a resposta. A Figura 7 apresenta os resultados.

Figura 7 – *Ranking* médio



Fonte: Dados da pesquisa.

Desta forma, a primeira questão, que verifica se as informações já deram suporte à decisão, apresentou a maior média, com 4,4; no que diz respeito à opinião acerca dos relatórios contábeis como apoio à tomada de decisão, a média foi de 4,2; já na relevância dada às informações, a média foi de 3,8.

Na última parte do questionário, interrogou-se acerca de outros relatórios que os gestores acreditam que facilitariam a gestão, mas que eles não têm acesso. Somente duas instituições religiosas responderam a essa questão, e os relatórios mencionados foram Balanço Patrimonial, gráfico e Pareto.

Constata-se, nesta última parte da pesquisa, em que o objetivo era verificar o grau de importância atribuída pelos gestores à contabilidade, que os resultados para as perguntas foram elevados, os percentuais de concordância estavam em 80% e 90%, e, quando analisado pelo *ranking* médio, todos ficaram com valores próximos a 5, demonstrando respostas positivas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor tem como característica a transformação da sociedade mediante ações desenvolvidas pelos indivíduos que a compõe, sendo as organizações religiosas inseridas também neste setor, possuindo grande representatividade e crescimento ao longo dos anos. Nesta pesquisa, buscou-se verificar se instituições religiosas da cidade de Natal – RN mantêm registros contábeis e se utilizam ferramentas de análise gerenciais para apoio à gestão.

Como resultados do estudo, verificou-se que grande parte das instituições pesquisadas mantém escrituração contábil. Partindo-se dessa informação, as organizações religiosas pesquisadas não elaboram todas as demonstrações contábeis, sendo que as mais elaboradas são o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Fluxo de Caixa.

No tocante às ferramentas contábeis de apoio à gestão, a maioria das instituições afirma utilizar ferramentas de análise e, dentre as análises propostas, as mais utilizadas são o fluxo de caixa e os orçamentos, porém, a periodicidade do uso dessas informações geradas pela contabilidade não tem sido utilizada de forma contínua, sendo que a maior parte utiliza anualmente ou trimestralmente. Constatou-se, também, que, nas organizações religiosas pesquisadas, os respondentes concordam que as ferramentas contábeis já serviram de apoio à gestão, demonstrando que as entidades têm sido auxiliadas pela contabilidade.

Nesta pesquisa, identificou-se que a relevância atribuída pelos gestores à contabilidade, tanto no que diz respeito à relevância dada pelas informações gerenciais, como na concordância acerca da importância das informações que a contabilidade pode oferecer para apoio à tomada de decisão, mostra que os respondentes desta pesquisa atribuem elevada importância aos dados contábeis.

Em relação a estudos anteriores no quesito sobre a função gerencial da contabilidade, Stephano e Buesa (2013) verificaram se as informações geradas pela contabilidade apoiavam a gestão das instituições, os resultados foram que 58% concordam, 34% concordam em parte e 8% são indiferentes. Confrontando com os resultados desta pesquisa, observa-se que o percentual que concorda totalmente ou em parte, para ambas as pesquisas, é elevado, demonstrando que os gestores têm opinião positiva acerca do suporte contábil aos gestores das instituições.

Em termos de limitações da pesquisa, destaca-se a dificuldade de contato com as instituições e com algumas em que foi possível contato houve dificuldade dos gestores em responderem à pesquisa acerca de informações contábeis, pois não foram receptivos a divulgarem informações contábeis. Outra limitação ocorreu pela possível falta de conhecimento dos gestores acerca das terminologias contábeis, podendo comprometer os resultados desta pesquisa.

Como proposta a estudos posteriores, sugere-se um estudo de caso em instituições religiosas com enfoque na gestão dessas entidades a partir de dados contábeis. Outro tema proposto seria acerca do grau de importância e o conhecimento dos gestores dessas instituições sobre a contabilidade aplicada às instituições do terceiro setor.

REFERÊNCIAS

BONICI, R. M. C.; ARAÚJO JUNIOR, C. F. **Medindo a satisfação dos estudantes em relação à disciplina on-line de probabilidade e estatística**. In: congresso internacional Abed de educação à distância, 17, São Paulo. São Paulo: 2011. v. 10, p. 1 – 10, 2011.

BORGES, R. F. (Ed.). **Manual de administração jurídica, contábil e financeira para organizações não governamentais**. São Paulo: Peirópolis, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 mar. 2013.

_____. Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 18 mar. 2014.

_____. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 21 abr. 2014.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2010**. Disponível em: <<http://loja.ibge.gov.br/as-fundacoes-privadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no-brasil-2010.html>>. Acesso em: 18 mar. 2014.

CARNEIRO, A. F.; OLIVEIRA, D. L.; TORRES, L. C. Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 6, n. 2, p. 90-105, 2011.

CARVALHO, D. N. de *et al.* Gestão e Sustentabilidade: Um estudo Multicasos em ONGS Ambientalistas em Minas Gerais. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 1, n. 2, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.409, de 21 de setembro de 2012. **ITG 2002 – Entidade Sem Finalidade de Lucros**. Brasília, Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409>. Acesso em: 01 abr. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 2011. **NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-financeiro**. Brasília, Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

FREIRE, A. M. **Escrituração contábil e uniformidade das contas no processo *accountability***: um estudo nas igrejas católicas da arquidiocese de Natal/RN. Natal, 2015. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multi-institucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UEPB/UFPE/UFRN.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.

MÁRIO, P. C. *et al.* A utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MARTINS, O. S.; PEDROSA NETO, C.; ARAÚJO, A. O. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 2, 2008.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**: Terceiro Setor. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, A.; ROMÃO, V. **Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas**: Trabalhista, Previdenciária, Contábil e Fiscal. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSKI, V. *et al.* **Contabilidade do terceiro setor**: Uma abordagem operacional-aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

SOUZA, M. A. *et al.* Análise de balanço social: Estudo em uma instituição religiosa. **Contexto: Revista do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade**, v. 11, n. 19, p.101-113, 2011.

STEPHANO, J. Y. K.; BUESA, N. Y. Contabilidade do Terceiro Setor Enfoque na Contabilidade das Igrejas de Cotia e Itapevi. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 4, n. 1, p.1-34, 2013.

VOESE, S. B.; REPTCZUK, R. M. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. **Contexto: Revista do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade**, v. 11, n. 19, p.31-42, 2011.