

## Efeitos da Divulgação de Informações Contábeis Econômicas sobre as Doações Individuais para Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo Experimental com Alunos de Ciências Contábeis

**Autoria:** Cássia Vanessa Olak Alves Cruz, Luiz João Corrar, Valmor Slomski

### RESUMO

A principal finalidade deste artigo é verificar se a divulgação de informações contábeis econômicas, especificamente da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE), influencia nas decisões individuais de se fazer doação a entidades do terceiro setor e na quantia a ser doada. O desenvolvimento do estudo se deu através de uma pesquisa experimental, com a participação de 300 alunos dos cursos de Ciências Contábeis de duas universidades brasileiras. No processo de coleta e análise dos dados foram utilizados o questionário e os testes de Kruskal-Wallis; Mann-Whitney e Qui-Quadrado (proporções), respectivamente. Constatou-se inicialmente, pelos resultados, que o tipo de informação recebida – uma descrição das realizações e atividades desenvolvidas por uma entidade real; a DSDE; ou ambas as informações –, não influenciou na decisão sobre se fazer ou não doação a organizações do terceiro setor nem na quantia doada. Entretanto, uma outra análise, dá indícios da utilidade da informação não contábil quando da decisão de doação. Assim, os achados dessa pesquisa ratificam as discussões, existentes na literatura, sobre possíveis mudanças no modelo atual da DSDE (previsto na legislação), a partir das necessidades de informações dos seus usuários.

### 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, dados de 1995 (LANDIM e BERES, 1999), mostram que 17,2% das receitas das organizações do terceiro setor provêm de doações privadas, sendo que 14,0% vêm de indivíduos e 3,2% de empresas. Além disso, essas doações dos indivíduos (em dinheiro) foram feitas por 21% da população, entretanto, se fossem quantificados também os bens doados, esse volume cresceria, ou seja, 50% da população faz alguma doação, em bens ou dinheiro, para essas instituições no país. Ademais, considerando não apenas as doações pecuniárias, mas também em tempo (trabalho voluntário), o percentual de 17,2% passa para 26,1%.

O conhecimento desses dados propicia algumas reflexões: de um lado estão as entidades que necessitam dessas doações, dentre outros recursos, para desenvolverem suas práticas de atuação social; e por outro estão os doadores que almejam que suas contribuições sejam utilizadas de modo a maximizar os benefícios ao público-alvo dessas instituições e, portanto, carecem de informações sobre o desempenho das entidades.

Diante disso, discute-se neste artigo se a divulgação dessas informações, mais especificamente de informações contábeis econômicas, influencia nas decisões individuais de se fazer doação a organizações do terceiro setor.

A função fundamental da contabilidade é prover os usuários das demonstrações contábeis, tais como os doadores, com informações que os ajudarão a tomar decisões e, dentre estas, podem estar as decisões de doar ou não, assim como pronunciado no *Statement of Financial Accounting Concepts n. 4* (apud MARUDAS, 2001, p. 1, tradução nossa) “A demonstração financeira da entidade sem fins lucrativos deve ser ‘útil aos atuais e potenciais fornecedores de recursos (tais como os doadores) [...] em suas tomadas de decisões sobre a destinação de recursos para aquelas organizações’”.

Khumawala e Gordon (1997); Marudas (2001) e Parsons (2001) estudaram a relação entre a transparência das informações contábeis financeiras e não financeiras e as decisões de se fazer doações a entidades do terceiro setor. Ressalta-se, entretanto, que apesar da existência

dessas pesquisas no âmbito internacional, a relação entre as referidas variáveis ainda não foi profundamente estudada no Brasil.

Diante disso, esta pesquisa busca responder, principalmente, a seguinte questão: **A divulgação de informações contábeis econômicas, especificamente da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, influencia nas decisões individuais de se fazer doação a entidades do terceiro setor e na quantia a ser doada?**

Em decorrência desta questão, este estudo tem como objetivo geral comparar o valor possivelmente doado por alunos dos cursos de Ciências Contábeis de duas universidades brasileiras a uma entidade do terceiro setor, através de um estudo experimental, levando-se em consideração o tipo de informação recebida: uma descrição das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade; a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício; ou ambas as informações.

A importância de se entender o efeito das informações contábeis sobre as decisões de doações deve-se a alguns motivos. Primeiro, as doações representam um “investimento” em entidades do terceiro setor, portanto, da mesma forma que as empresas procuram entender como os investidores utilizam seus relatórios contábeis, as organizações sem fins lucrativos devem buscar compreender se e como os relatórios contábeis das instituições influenciam nas decisões de contribuições pelos doadores (investidores).

Além disso, a contabilidade nas entidades do terceiro setor brasileiro encontra-se em processo de desenvolvimento e, entender o valor das informações contábeis para os doadores pode contribuir para o aprimoramento desse processo.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Trabalhos, como o de Parsons (2001), têm analisado o impacto de informações contábeis financeiras e não financeiras sobre as decisões individuais de se fazer doações a entidades do terceiro setor.

O mencionado estudo foi desenvolvido através de uma pesquisa experimental com doadores e não doadores de uma instituição sem fins lucrativos voltada ao auxílio de pessoas portadoras de HIV, sendo solicitado recursos aos pesquisados que recebiam diferentes informações formando 4 grupos:

- o primeiro recebeu somente a solicitação de recursos;
- o segundo recebeu um resumo das informações financeiras;
- o terceiro uma narrativa das realizações da entidade, e;
- o quarto grupo recebeu todas as informações acima.

A pesquisa de Parsons (2001) concluiu que doadores inteirados de informações contábeis financeiras favoráveis estarão mais propensos a fazer doações se eles forem doadores prévios daquela instituição. Entretanto, no caso de novos doadores, a média da contribuição produzida pela solicitação que incluía as informações contábeis financeiras e não financeiras não foi significativamente diferente da média produzida sem estas informações.

Semelhantemente, Marudas (2001) estudou os efeitos da divulgação de informações financeiras sobre as decisões de doações privadas e, os seus resultados indicaram que duas informações financeiras tiveram um efeito significativo sobre as doações privadas:

- a primeira denominada “*administrative efficiency*” é mensurada pela relação entre despesas com programas e despesas totais, esse índice é considerado uma medida de valores gastos em programas, mais especificamente, nas atividades-fim da

entidade em oposição às administrativas ou de captação de recursos, essa informação teve um efeito significativo sobre as doações a entidades filantrópicas e àquelas voltadas a arte e cultura;

- a segunda denominada “*price*”, complementa a anterior, pois é uma relação entre o total das despesas e as despesas por programas.

Um outro indicador financeiro pesquisado nesse estudo (MARUDAS, 2001) foi denominado de “*years of available assets*”, mensurado pela razão entre ativos líquidos e despesas. Esse índice é considerado uma medida de quanto tempo uma entidade do terceiro setor pode operar nos níveis atuais sem necessitar de fundos adicionais. A pesquisa concluiu que essa última informação não teve um efeito significativo negativo sobre as doações privadas às entidades sem fins lucrativos, como era esperado, entretanto, teve um efeito significativo positivo sobre as doações às entidades filantrópicas e às que atuam na área da educação.

Khumawala e Gordon (1997) analisaram como doadores individuais utilizam as demonstrações financeiras elaboradas segundo os padrões do FASB (SFAS n. 116 e n. 117) em seu processo de decisão. Participaram do experimento voluntário, 216 alunos, de duas universidades, que possuíam conhecimentos contábeis. Os participantes receberam demonstrações financeiras sintéticas de quatro organizações sem fins lucrativos, sendo que a metade deles recebeu demonstrações financeiras e informação quantitativa e narrativa das atividades desenvolvidas pela entidade, enquanto a outra metade recebeu somente as três demonstrações financeiras requeridas pelo SFAS n. 117.

Os resultados do estudo de Khumawala e Gordon (1997) sugerem que várias modificações são necessárias nas informações contábeis, especificamente, os achados da pesquisa indicam que a informação não financeira é mais útil do que as demonstrações financeiras, portanto, elaborar informações sobre as realizações da entidade deve ser uma exigência e não uma opção.

## 2.1 As Informações Contábeis no Brasil e sua Divulgação

No âmbito das informações geradas pela contabilidade, verifica-se na literatura (FIPECAFI, 2003) que essas devem abranger não só aspectos financeiros e econômicos (apesar de constituírem o núcleo central da contabilidade), mas também físicos e de produtividade, ou seja, as entidades precisam dar ênfase à evidenciação ou divulgação (*disclosure*) de todas as informações que permitam a avaliação da sua situação, provendo os seus usuários (como os doadores) de elementos importantes para seu processo decisório.

No contexto do terceiro setor brasileiro, as informações contábeis podem ser encontradas essencialmente nas demonstrações contábeis que, nessas organizações, de forma geral, seguem os moldes usados pelas entidades com fins lucrativos, pois, tanto a contabilidade das empresas (segundo setor) quanto a do terceiro setor é regulamentada pela lei 6.404 (BRASIL, 1976), enquanto a do Estado (primeiro setor) é disciplinada pela lei 4.320 (BRASIL, 1964).

Entretanto, algumas adaptações de nomenclatura são realizadas para o atendimento de aspectos normativos como, por exemplo, patrimônio social ao invés de patrimônio líquido, ou, ainda, superávit ou déficit e não lucro ou prejuízo.

Portanto, considerando as exigências legais no Brasil, essas instituições sem fins lucrativos devem elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, demonstrações estas complementadas por Notas Explicativas.

Num contexto de transparência e responsabilidade pelas suas ações, as entidades do terceiro setor brasileiro qualificadas como organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs) estão obrigadas pela lei 9.790 (BRASIL, 1999) a tornarem públicas suas demonstrações contábeis e relatório de atividades, dentre outras medidas que visam o fortalecimento do terceiro setor, contribuindo ainda para o aumento da confiabilidade e credibilidade dessas instituições.

Entretanto, em pesquisa realizada por Alves (2005), verificou-se que 50% das OSCIPs pesquisadas não dão publicidade às demonstrações contábeis, 33% tornam públicas através de *website* na Internet e 17% através de jornal local. Quanto ao relatório de atividades, 83% das entidades não lhe dão publicidade e 17% tornam público através de *website* na Internet.

Especificamente, a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE) nas entidades do terceiro setor é uma adaptação da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), uma informação contábil de natureza econômica (FIPECAFI, 2003, 49).

De acordo com o Olak e Nascimento (2006, p. 74), o principal objetivo da DSDE nas organizações do terceiro setor é “[...] evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo, denominado ‘exercício’”. Diante disso, discute-se o formato e a utilidade da Demonstração de Superávit ou Déficit prevista na legislação brasileira.

Olak, no seu estudo sobre a contabilidade de entidades sem fins lucrativos, discutiu o modelo proposto por Freeman e Shoulders (1993 *apud* OLAK, 1996, p. 192-193) da Demonstração das Atividades do Exercício para as organizações de assistência social como alternativa a DSDE exigida legalmente.

Martins (1983, p. 136), ao discutir sobre o melhor formato da Demonstração das Atividades do Exercício nas entidades do terceiro setor, enfatiza que o principal é que as classificações devem ser feitas não a partir de um modelo básico obrigatório, mas sim a partir das necessidades de informações dos seus usuários.

Desse modo, verifica-se que um ponto essencial é identificar as necessidades informacionais dos usuários e, entre esses estão os doadores.

Dentre as informações contábeis previstas na legislação, delimitou-se, para fins deste artigo, o estudo da utilidade da DSDE para as decisões de doação, além disso, para fins de comparação, foi incluída, na pesquisa, uma informação não econômica, ou seja, o relatório das realizações e atividades desenvolvidas pela instituição sem fins lucrativos, considerando que, como visto, este é um relatório exigido para algumas dessas organizações quando do processo de prestação de contas a órgãos governamentais e até a comunidade em geral. A fundamentação da escolha dessas variáveis será ainda comentada no tópico que trata da metodologia.

## **2.2 Doações em Organizações do Terceiro Setor**

Além das informações contábeis, este artigo aborda outra variável, ou seja, as doações que propiciam a constituição, manutenção e ampliação do patrimônio das entidades do terceiro setor. Portanto, para que se proceda ao estudo da relação entre as variáveis citadas até aqui, faz-se necessário o entendimento do que vem a ser uma doação individual.

O Código Civil Brasileiro no artigo 538 (BRASIL, 2002) define doação como “o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

As doações foram definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, NBC T 10.16) como sendo “transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos”.

Outro aspecto importante a ser analisado, à luz do direito civil, diz respeito àquelas doações livres de quaisquer restrições e as doações com cláusulas restritivas temporárias ou permanentes.

Essas restrições temporárias impostas pelo doador foram definidas nos US-GAAP (DELANEY *et al*, 2002, p. 1017), como uma “restrição que expirará (se satisfeita) ou por uma ação da organização (tal como o uso dos recursos para o propósito descrito pelo doador) ou pelo tempo transcorrido” (tradução nossa). Ainda segundo os US-GAAP, “uma restrição permanente nunca expira. Em vez disso, ela requer que os recursos doados sejam mantidos permanentemente, embora se admita que a organização gaste o resultado ou use os outros benefícios econômicos gerados por esses recursos”. (tradução nossa).

Frente a essas definições, adotam-se, para fins desta pesquisa, os seguintes critérios com relação às doações para entidades do terceiro setor:

- Doações, nesta pesquisa, são transferências voluntárias de recursos pecuniários ou não a organizações do terceiro setor, sem a contrapartida dessas beneficiárias dos recursos e livres de quaisquer restrições;
- Entretanto, este estudo se delimita as doações em dinheiro;
- Por fim, doadores individuais, para fins deste artigo, são indivíduos (pessoas físicas) que desejam contribuir com as instituições do terceiro setor.

### 3 METODOLOGIA

A busca das respostas ao problema levantado se deu através de uma pesquisa experimental, com a participação de 300 alunos dos cursos de Ciências Contábeis de duas universidades: a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo (USP) e a Universidade Estadual de Londrina (UEL).

A pesquisa experimental também denominada por alguns autores de pesquisa de laboratório (SILVA, 2003, p. 62) é uma pesquisa empírica onde “... variáveis são manipuladas de maneira preestabelecida, e seus efeitos suficientemente controlados. Tentam descobrir relações causais.” (MARTINS, 2002, p. 35).

Este artigo tem uma abordagem quantitativa-qualitativa, pois segundo Martins e Lintz (2000, p. 45) dependendo do objeto de estudo poderá ser dado mais ênfase à avaliação quantitativa, como no caso desta pesquisa; entretanto, geralmente os estudos comportam tanto avaliação quantitativa quanto qualitativa, sendo falsa a dicotomia entre pesquisa quantitativa e pesquisa qualitativa.

A abordagem quantitativa busca “quantificar opiniões, dados, nas formas de coleta de informações, assim como também com o emprego de recursos e técnicas estatísticas” (OLIVEIRA, 2001, p.115), dessa forma as técnicas estatísticas aqui empregadas são: o teste de Kruskal-Wallis; Mann-Whitney e Qui-Quadrado (proporções).

O teste de Kruskal-Wallis serve “[...] para testar se três ou mais amostras independentes foram extraídas de populações com médias iguais” (STEVENSON, 1981, p. 322), usado como um método alternativo à análise de variância clássica (ANOVA) quando algumas hipóteses necessárias a aplicação da análise da variância não são satisfeitas, como

por exemplo, a suposição de que as amostras tenham sido extraídas de populações normais e com variâncias iguais.

No caso em questão, verificou-se através do teste de Levene que não havia esta homogeneidade de variância necessária para a aplicação da ANOVA, além disso, a hipótese da normalidade também foi violada, segundo o teste de Kolmogorov-Smirnov, diante disso foi utilizado um teste análogo a ANOVA, porém não paramétrico, o teste de Kruskal-Wallis.

O teste de Mann-Whitney é também utilizado como alternativa ao teste-*t* de duas amostras para médias, sendo quase tão forte a esse respectivo teste paramétrico.

O teste Qui-Quadrado testa a alegação de que K amostras independentes provenham de populações que contenham a mesma proporção de determinado item.

No processo de coleta de dados foi utilizada inicialmente a pesquisa bibliográfica que “trata-se de um estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto. Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto” (MARTINS, 2002, p. 35). Assim sendo, torna-se necessária a revisão da literatura para que, consoante a Castro (1978, p. 76), esta pesquisa seja uma “continuação de um esforço prévio de conhecimento da realidade”, ou seja, deve-se retomar o problema onde os seus antecessores o abandonaram. Esta etapa do estudo viabilizou a elaboração do questionário, instrumento utilizado na pesquisa empírica.

A fim de traduzir o objetivo da pesquisa, foram elaborados três questionários diferentes, tomando por base as pesquisas de Marudas (2001) e Parsons (2001), descritas na revisão da literatura.

Os três questionários possuíam um texto inicial explicando a pesquisa e seus objetivos, bem como uma solicitação de recursos feita pela entidade X, uma instituição real, sem fins lucrativos, privada, localizada no Brasil há mais de 10 anos, voltada para a defesa do meio-ambiente, que teve seu nome preservado neste estudo com a finalidade de isolar os efeitos relativos às estratégias de marketing sobre as decisões de doação dos participantes da pesquisa. Os dados referentes à organização foram retirados de seu *website*, ou seja, são informações disponíveis ao público, sendo elas:

- a) o pedido de solicitação de recursos, uma vez que a entidade recebe, para sua manutenção, contribuição de colaboradores;
- b) uma síntese das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade no ano de 2006, e;
- c) informações contábeis econômicas referentes ao ano de 2006 e 2005, que se resumem na Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE) da organização.

As informações dos itens b e c compõem o processo de prestação de contas da instituição à comunidade e estavam organizadas no Relatório Anual 2006, que além da narrativa das realizações e da DSDE (única informação contábil divulgada) possuía fotos do trabalho realizado.

A escolha dessas informações fundamenta-se nas pesquisas de Khumawala e Gordon (1997), Marudas (2001) e Parsons (2001) para que os resultados da pesquisa pudessem ser comparados. Ademais, refletem a realidade de uma entidade, que teve em 2006, 26,1% do total de sua receita (R\$ 11.679.116) proveniente da contribuição de colaboradores, sendo que esse percentual supera a média nacional de 17,2% segundo as pesquisas de Landim e Beres (1999).

É interesse observar que, na Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE), a empresa divulga além dos valores, os percentuais de participação de cada item da receita sobre o total do valor da receita, bem como de cada item das despesas sobre o total do valor das despesas. Assim, é divulgado, por exemplo, o indicador “*administrative efficiency*” (medido pela relação entre despesas com programas e despesas totais), sendo que, nos achados de Marudas (2001) essa foi uma informação que teve um efeito significativo sobre as doações.

Retomando o processo de elaboração dos questionários, verificou-se que os três modelos possuíam o pedido de solicitação de recursos, entretanto, no primeiro modelo, esse pedido foi complementado apenas com a síntese das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade; no segundo modelo, o pedido foi complementado apenas pela DSDE, e; no terceiro modelo, foram apresentadas, além da solicitação de recursos, ambas as informações.

Os três tipos de questionário possuíam as mesmas questões (num total de 11, sendo 8 fechadas e 3 abertas), que foram divididas em duas partes: a primeira continha 7 questões e referia-se ao processo de solicitação de recursos examinado pelo participante, sendo que, uma das questões solicitava ao pesquisado uma doação anual para a entidade X, onde foi fixado um limite máximo de R\$ 1.000,00 (Um mil reais) para fins de comparação entre as respostas; a segunda parte continha 4 questões que tinham por finalidade traçar o perfil do candidato, identificando, por exemplo, se este havia contribuído nos últimos doze meses com alguma entidade sem fins lucrativos visando dividir a amostra em doadores e não doadores.

No processo de validação do questionário, foi realizado um pré-teste com 6 alunos da Universidade Estadual de Londrina (UEL) no dia 01 de junho de 2006, sendo posteriormente realizadas as alterações necessárias detectadas através deste pré-teste, além disso, apurou-se o tempo médio de resposta de aproximadamente 15 minutos.

Os questionários foram aplicados no período de 18 de junho de 2007 a 06 de julho de 2007 em 300 alunos de Ciências Contábeis, sendo que 142 (47%) eram da FEA/USP e 158 (53%) da UEL, sendo essas amostras não-aleatórias.

Entretanto, no processo de codificação, análise e tabulação dos dados identificou-se que 18,67% dos questionários respondidos não eram válidos pelos seguintes motivos: falta de resposta em perguntas essenciais e/ou quebra da coerência interna, o que resultou em 244 questionários válidos, desses 56% foram respondidos por alunos das séries iniciais do curso de Ciências Contábeis e 44% por alunos das séries finais.

A confiabilidade das questões foi testada através do coeficiente Alfa de Cronbach, sendo que o coeficiente obtido foi de “*alpha* = 0,6963”, calculado através do software SPSS, revelando que o questionário aplicado possui uma boa consistência interna.

A escolha da população de estudo para a realização do experimento, ou seja, os alunos de Ciências Contábeis das duas mencionadas universidades, teve por base a pesquisa de Khumawala e Gordon (1997) para que os resultados pudessem ser comparados.

Embora a metodologia utilizada atenda aos objetivos desta pesquisa, ressaltam-se como limitações a este estudo:

- As informações contábeis econômicas se restringiram a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício, assim trabalhos posteriores poderão ser realizados considerando o impacto de outros tipos de informações, como àquelas provenientes do Balanço Patrimonial, Balanço Social, entre outras geradas pela contabilidade.

- A população de estudo, neste artigo, ficou restrita aos alunos de Ciências Contábeis das duas universidades pesquisadas, assim o estudo pode ser ampliado utilizando-se alunos de outros cursos para fins de comparação ou, ainda, pode ser realizado com doadores ou potenciais doadores de uma entidade determinada, nesse caso, o nome da organização seria divulgado e dever-se-iam tomar as devidas precauções para isolar o efeito do marketing sobre o processo de solicitação de recursos, se necessário.
- Os resultados desta pesquisa estão limitados ao universo pesquisado, não sendo possível realizarem-se generalizações.

#### 4 RESULTADOS

A análise da influência do tipo de informação se deu sobre: a) A decisão quanto doar ou não, e; b) A quantia a ser doada. Sendo que a análise deste último aspecto levou em consideração ainda o fato de o pesquisado já ser doador ou não de entidades do terceiro setor.

De modo geral, utilizou-se o teste Qui-Quadrado para testar as diferenças de proporções (número de doações efetuadas), e os testes de Kruskal-Wallis e de Mann-Whitney para testar as diferenças de médias (quantias doadas). O nível de significância ( $\alpha$ ) utilizado para os testes foi de 0,05.

As tabelas seguintes contêm os resultados dos mencionados testes conforme as saídas do programa SPSS for Windows. O principal item analisado é o *asympt sig*, pois, se este valor for menor que o nível de significância utilizado (0,05), a hipótese nula não é aceita, se for maior, a mesma é aceita.

##### a) Decisão de Doação

Com relação à decisão individual de se fazer doações ou não a entidades do terceiro setor, testaram-se as seguintes hipóteses estatísticas:

$H_0$ : A decisão individual de ser fazer doação independe do tipo de informação recebida.

$H_1$ : A decisão individual de ser fazer doação depende do tipo de informação recebida.

**Tabela 1 – Teste Qui-Quadrado: Decisão de doação por tipo de informação recebida**

Decisão sobre doar ou não		Tipo da informação recebida			Total	Chi-Square Tests	
		Descrição atividades	Informação contábil	Ambas informações			
<b>Doaram</b>	Count	77	71	75	223	Pearson Chi-Square Df	1,283 2
	Expected Count	76,8	73,1	73,1	223,0		
<b>Não doaram</b>	Count	7	9	5	21	Asymp.Sig.	0,526
	Expected Count	7,2	6,9	6,9	21,0		
<b>Total</b>	Count	84	80	80	244		
	Expected Count	84,0	80,0	80,0	244,0		

Como se verifica na tabela 1, a solicitação que incluiu apenas a descrição das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade produziu 77 doações em dinheiro, enquanto que a solicitação que incluiu somente a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício divulgada pela entidade produziu 71 doações em dinheiro, e, quando ambas informações foram divulgadas juntas, foram produzidas 75 contribuições.

Pelo resultado do teste Qui-Quadrado (vide tabela 1), se aceita a hipótese nula (*asympt.sig* >  $\alpha$ ), ou seja, a decisão sobre se fazer ou não doação independe do tipo de



informação recebida, pois, como verificado, a estatística qui-quadrado indica que não há diferença significativa entre os números.

Este resultado corrobora os achados de Parsons (2001), pois segundo o seu estudo o número de doações produzidas pelos participantes que haviam recebido informação contábil financeira também não foi estatisticamente diferente daquele grupo que não havia recebido essa informação.

#### b) Decisão da Quantia a ser Doadada

Para testar a possível influência do tipo de informação sobre a decisão individual da quantia a ser doada a entidades do terceiro setor, foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis sendo testadas as seguintes hipóteses estatísticas:

$H_0$ : A quantia a ser doada quando da decisão individual de doação independe do tipo de informação recebida.

$H_1$ : Há pelo menos um tipo de informação que influencia na quantia a ser doada.

**Tabela 2 – Teste Kruskal-Wallis: Decisão da quantia a ser doada por tipo de informação recebida**

Tipo da informação recebida:	%	Mean Rank	Test Statistics	Média Geral
1. Descrição das atividades desenvolvidas	34,42	122,07	Chi-Square	0,006
2. Informações contábeis	32,79	122,53	Df	2
3. Ambas informações (atividades e contábeis)	32,79	122,93	Asymp.Sig.	0,997

Foi solicitado aos três grupos pesquisados uma doação para a instituição, tendo em vista o nível de informação que cada grupo havia recebido, além disso, havia uma restrição quanto ao máximo de recursos financeiros que poderia ser doado (R\$ 1.000,00). A média de doações produzidas pelo grupo 1, ou seja, aquele que recebeu apenas a narrativa das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade, foi de R\$ 232,08; já o grupo 2, que recebeu apenas as informações contábeis, produziu o valor médio de R\$ 221,33 referente às doações solicitadas; o grupo 3, que recebeu ambos os tipos de informações, produziu uma média de R\$ 237,38 em doações.

Analisando os resultados do teste de Kruskal-Wallis (vide tabela 2), verifica-se que não houve diferença estatisticamente significativa entre os montantes doados pelos três diferentes grupos (*asympt.sig* >  $\alpha$ ), assim se aceita a hipótese nula de que a quantia a ser doada quando da decisão individual de doação independe do tipo de informação recebida. Esses resultados também estão de acordo com os achados de Parsons (2001, p. 52), entretanto, diferem dos resultados de Marudas (2001) no que se refere ao efeito significativo da informação “*administrative efficiency*” (relação entre despesas com programas e despesas totais) sobre as doações, embora suas conclusões sejam válidas apenas para entidades filantrópicas e àquelas voltadas a arte e cultura e não para aquelas que tem por finalidade a preservação do meio-ambiente (caso da entidade X).

A DSDE da entidade X indicava, no período (2005-2006), um aumento percentual nas despesas administrativas, de captação de colaboradores e de informação pública e difusão e, em contrapartida, uma diminuição percentual nas despesas com programas. Este fato poderia sugerir uma menor contribuição dos pesquisados que receberam essa informação, entretanto, isso não aconteceu.

Diante disso, um fato interessante deve ser destacado: uma das questões perguntava ao pesquisado se a organização fornecia informação suficiente para a tomada de decisão de doação. Analisando a quantia doada sobre esta ótica verificou-se, através do teste de Kruskal-

Wallis, que um doador satisfeito, de forma geral, tende a doar maiores quantias que um doador insatisfeito. As hipóteses estatísticas testadas foram:

$H_0$ : A quantia a ser doada quando da decisão individual de doação independe do grau de suficiência quanto à informação recebida.

$H_1$ : A quantia a ser doada quando da decisão individual de doação depende do grau de suficiência quanto à informação recebida.

**Tabela 3 – Teste Kruskal-Wallis:**  
**Decisão da quantia a ser doada por grau de suficiência quanto à informação recebida**

Você acredita que esta organização fornece informação suficiente para você tomar decisão de doação?	%	Mean Rank	Test Statistics	Média Geral
1. Sim, há muita informação.	4,92	151,88	Chi-Square	39,036
2. Sim, entretanto há um pouco mais de informação do que eu necessito.	3,28	109,50	Df	4
3. Sim, há informação suficiente.	28,28	149,81	Asymp.Sig.	0,000
4. Não, eu necessitaria de um pouco mais de informações.	40,57	127,71		
5. Não, eu necessitaria de muito mais informações.	22,95	75,20		

Pelos resultados do teste de Kruskal-Wallis (vide tabela 3), verifica-se que houve diferença estatisticamente significativa entre os montantes doados ( $asympt.sig < \alpha$ ), assim se rejeita a hipótese nula.

O teste de Mann-Whitney revela que há diferença significativa entre todos os pares, com exceção dos seguintes: 1-2 ( $Z=-1,374$   $p=0,17$ ); 1-3 ( $Z=-0,14$   $p=0,88$ ) e 1-4 ( $Z=-1,18$   $p=0,24$ ); 2-4 ( $Z=-0,928$   $p=0,35$ ).

Para exemplificar estes resultados, verifica-se que o grupo de doadores que respondeu: 3. Sim, há informação suficiente para tomada de decisão; fez uma doação estatisticamente diferente (e maior) que os grupos 4 e 5 que responderam que necessitariam de mais informações.

Entretanto, o que seria informação suficiente? A que tipo de informação os pesquisados se referiam? Para responder a estas questões é necessário fazer a análise anterior por tipo de informação recebida.

Assim, os doadores foram divididos em duas categorias: satisfeitos e insatisfeitos (segundo suas respostas aos questionários) no âmbito de cada grupo: 1. atividades; 2. informação contábil e 3. ambas as informações.

Desse modo, foi possível fazer uma comparação, através do teste Qui-Quadrado, visando identificar se o número de doadores satisfeitos que receberam, por exemplo, só a informação contábil era estatisticamente diferente do número de doadores que receberam outro tipo de informação como a descrição das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade. Assim, as hipóteses estatísticas testadas foram:

$H_0$ : O número de doadores satisfeitos não difere em função do tipo de informação recebida.

$H_1$ : O número de doadores satisfeitos difere em função do tipo de informação recebida.

Tabela 4 – Teste Qui-Quadrado: Grau de satisfação por tipo de informação recebida

A informação recebida para tomada de decisão de doação foi:		Tipo da informação recebida			Total	Chi-Square Tests	
		Descrição atividades	Informação contábil	Ambas informações			
Suficiente	Count	33	20	36	89	Pearson Chi-Square Df	7,342 2
	Expected Count	30,6	29,2	29,2	89,0		
Insuficiente	Count	51	60	44	155	Asymp.Sig.	0,025
	Expected Count	53,4	50,8	50,8	155,0		
Total	Count	84	80	80	244		
	Expected Count	84,0	80,0	80,0	244,0		

Analisando os resultados do teste, descritos na tabela 4, rejeita-se a hipótese nula ( $asympt.sig < \alpha$ ), ou seja, houve diferença estatística no número de doadores satisfeitos presentes nos grupos que receberam: 1. descrição das atividades; 2. informação contábil e 3. ambas as informações, entretanto, para se identificar onde estavam as diferenças, foram feitos os testes entre os pares de grupos.

Identificou-se diferença significativa entre os grupos 2 e 3 ( $asympt.sig=0,013$ ), ou seja o número de doadores satisfeitos no grupo que recebeu ambas as informações é diferente e maior do que o grupo que recebeu apenas as informações contábeis.

Através dessa análise não é possível fazer afirmações quanto as quantias doadas, mas os resultados sugerem que um maior número de informações recebidas gera doadores mais satisfeitos, além disso, a narrativa das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade fez a diferença entre os dois grupos. Esses resultados não podem confirmar os achados de Khumawala e Gordon (1997), que concluíram que a informação não financeira é mais útil do que as demonstrações financeiras em decisões individuais de doações, uma vez que a única demonstração contábil analisada foi a DSDE, mas dão indícios da utilidade da informação não contábil quando da decisão de doação.

Uma outra variável que deve ser considerada neste estudo refere-se ao fato de o pesquisado já ser um doador ou não. Será que isso influencia na quantia a ser doada?

Esta análise foi realizada com o auxílio do teste de Mann-Whitney, as hipóteses testadas foram:

$H_0$ : O tipo de informação recebida não influencia na quantia da doação de doadores que já contribuem com organizações do terceiro setor bem como daqueles que não contribuem.

$H_1$ : O tipo de informação recebida influencia na quantia da doação de doadores que já contribuem com organizações do terceiro setor e daqueles que não contribuem.

Tabela 5 – Teste Mann-Whitney:  
Decisão da quantia a ser doada por pesquisados já doadores e não doadores

Durante os últimos doze meses você fez doações em dinheiro para entidades sem fins lucrativos?	%	Mean Rank	Test Statistics	Média Geral
<b>Grupo que recebeu informações sobre as atividades desenvolvidas</b>				
1. Não fiz qualquer doação.	57,14	41,96	Z	-0,237
2. Sim, fiz doação.	42,86	43,22	Asymp.Sig.	0,813
<b>Grupo que recebeu informações financeiras</b>				
1. Não fiz qualquer doação.	72,50	39,59	Z	-0,570
2. Sim, fiz doação.	27,50	42,89	Asymp.Sig.	0,569
<b>Grupo que recebeu ambos os tipos de informações</b>				
1. Não fiz qualquer doação.	65,00	40,72	Z	-0,118
2. Sim, fiz doação.	35,00	40,09	Asymp.Sig.	0,906

Analisando os resultados dos testes para os três tipos de informação, verifica-se que em todos os casos a hipótese nula foi aceita ( $asympt.sig > \alpha$ ), ou seja, o fato de o pesquisado ter feito doação para uma instituição do terceiro setor nos últimos doze meses não influenciou em sua decisão.

Este resultado difere daquele encontrado por Parsons (2001), que conclui que informações contábeis financeiras influenciam na doação de doadores prévios da entidade pesquisada. Neste último aspecto, a pesquisa de Parsons (2001) é diferente desta, tendo em vista que neste estudo o verdadeiro nome da entidade não foi relevado, sendo assim, os pesquisados já doadores podem ou não ser doadores prévios da entidade X, isso pode justificar os resultados aqui encontrados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal finalidade deste artigo foi verificar se a divulgação de informações contábeis econômicas, especificamente da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE), influencia nas decisões individuais de se fazer doação a entidades do terceiro setor e na quantia a ser doada, através de um estudo experimental com alunos de Ciências Contábeis.

Constatou-se inicialmente, pelos resultados, que o tipo de informação recebida – uma descrição das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade; a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício; ou ambas as informações –, não influenciou na decisão sobre se fazer ou não doação nem na quantia doada.

Entretanto, uma outra análise, identificou que doadores satisfeitos, no que se refere ao nível de informação recebida para tomada de decisão de doação, tendem a doar maiores quantias que doadores insatisfeitos. Nesse caso, verificou-se que o número de doadores satisfeitos no grupo que recebeu ambas as informações (DSDE e descrição das atividades desenvolvidas pela entidade) era diferente e maior que o grupo que recebeu apenas a DSDE.

Assim, os resultados sugerem que um maior número de informações recebidas gera doadores mais satisfeitos informacionalmente, além disso, a narrativa das realizações e atividades desenvolvidas pela entidade fez a diferença entre os dois grupos, dando indícios da utilidade da informação não contábil quando da decisão de doação.

Uma outra variável considerada no estudo referiu-se ao fato de o pesquisado já ser um doador ou não. Verificou-se, nesta pesquisa, que o fato de o pesquisado ter feito doação para uma instituição do terceiro setor nos últimos doze meses não influenciou em sua decisão de doar para a entidade analisada.

Entender o valor das informações contábeis para os doadores pode contribuir para o aprimoramento do processo de desenvolvimento da contabilidade nas entidades do terceiro setor brasileiro, assim, verificou-se, nesta pesquisa, que a DSDE apresentada no formato previsto em lei não influenciou na decisão de doação, o que ratifica a discussão sobre possíveis mudanças no modelo atual, a partir das necessidades de informações dos seus usuários.

Ressalva-se, entretanto, as limitações desta pesquisa, no que se refere às generalizações dos resultados encontrados, ademais, sugerem-se para futuras pesquisas a análise do impacto de outros tipos de informações, como àquelas provenientes do Balanço Patrimonial, Balanço Social, entre outras geradas pela contabilidade sobre as decisões de doação.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, Cássia Vanessa Olak. **Organizações da sociedade civil de interesse público e termos de parceria**: um estudo sobre o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos com recursos governamentais no Brasil. São Paulo, 2005. 177 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.16. Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp>>. Acesso em: 18/07/2006.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17/03/1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2005.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 6.404, de 15/12/1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2005.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 9.790, de 23/03/1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da sociedade Civil de Interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18/01/2005.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002, p. 1.
- CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: Mc Graw-Hill do Brasil, 1978.
- DELANEY, Patrick R. et al. **GAAP 2002: interpretation and application of generally accepted accounting principles 2002**. New York: John Wiley & Sons, 2002.
- FREEMAN, Robert J.; SHOULDERS, Craig D. **Governmental and nonprofit accounting. Theory and practice**. 4. ed. Prentice Hall, New Jersey, 1993 *apud* OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. São Paulo, 1996. 273 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS – FINECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- KHUMAWALA, S. B; GORDON, T. P. *Bridging the credibility of GAAP: individual donor and the new accounting standards for nonprofit organizations*. **Accounting Horizons**, v. 11, n. 3, p. 45-68, sep. 1997.
- LANDIM, Leilah; BERES, Neide. **Ocupações, despesas e recursos**: as organizações sem fins lucrativos no Brasil. Rio de Janeiro: NAU, 1999.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidade de fins não lucrativos. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, n. 17/90, 1983.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARUDAS, Nicholas Peter. *Effects of large non-profit organization financial disclosures on private donor giving*. Georgia, 2001. Dissertation (Doctor of Philosophy) – Robinson College of Business, Georgia State University. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em: 18/07/2006.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. São Paulo, 1996. 273 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Sérgio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

PARSONS, Linda McCollister. *The impact of financial information and voluntary disclosures on contributions to not-for-profit organizations: a field-based experiment*. Houston, 2001. Dissertation (Doctor of Philosophy) – Faculty of the Bauer College of Business, University of Houston. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em: 18/07/2006.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.