



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MANOEL RODRIGUES NETO

**A CONTABILIDADE POR FUNDOS COMO INSTRUMENTO DE
MELHOR EVIDENCIAÇÃO NO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NOS
PROJETOS SOCIAIS DO COLÉGIO NOSSA SENHORA
AUXILIADORA (SOUSA-PB)**

**SOUSA - PB
2011**

MANOEL RODRIGUES NETO

**A CONTABILIDADE POR FUNDOS COMO INSTRUMENTO DE
MELHOR EVIDENCIAÇÃO NO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NOS
PROJETOS SOCIAIS DO COLÉGIO NOSSA SENHORA
AUXILIADORA (SOUSA-PB)**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientadora: Professora Ma. Lúcia Silva Albuquerque.

**SOUSA - PB
2011**

MANOEL RODRIGUES NETO

**A CONTABILIDADE POR FUNDOS COMO INSTRUMENTO DE MELHOR
EVIDENCIAÇÃO NO TERCEIRO SETOR:
UM ESTUDO NOS PROJETOS SOCIAIS DO COLÉGIO
NOSSA SENHORA AUXILIADORA (SOUSA-PB)**

Monografia julgada e aprovada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis
pela Universidade Federal de Campina Grande.

BANCA EXAMINADORA:

Profª. MSc. Lúcia Silva Albuquerque
Orientadora

Profº. MSc. Fábio José Lira dos Santos
Membro

Profª. MSc. Janaina Ferreira M. de Melo
Membro

Dedico este trabalho aos meus queridos pais e aos irmãos: Michele, Mônica, Rafael e Francisco Assis, pelo apoio, compreensão e incentivo nos meus estudos.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me ter concedido forças, esperança e sabedoria nessa trajetória, permitindo-me alcançar o objetivo sonhado.

A minha querida esposa, Fabrícia Andrade, pela atenção e compreensão durante todo o meu processo acadêmico.

Aos meus pais, Ângela Maria e Raimundo Rodrigues por todos os ensinamentos, que me deram no decorrer de minha vida.

Aos meus irmãos: Michele, Mônica, Rafael e Francisco Assis, por todo apoio e dedicação na construção deste trabalho.

Aos amigos e colegas de curso, pelo companheirismo vivenciado durante esses anos de estudo.

A todos os professores, pela paciência e ensinamentos, especialmente à minha Orientadora: Lucia Silva Albuquerque, pelo empenho no desenvolvimento desta monografia.

Aos membros que compuseram a BANCA EXAMINADORA, especialmente a Profª. Lúcia Silva Albuquerque, pela paciência que teve comigo, na realização desta monografia.

Às Irmãs da Congregação das Filhas de Santa Teresa de Jesus, aos voluntariados da Família Teresiana, pessoas altamente voltadas para a responsabilidade social de Sousa.

A todos que, de forma direta ou indireta, me ajudaram na execução desta monografia.

Obrigado!

"A saída está na educação. Um povo educado saberá fazer melhor suas escolhas para o desenvolvimento do país".

(Serginho Groisman)

RESUMO

A Contabilidade por Fundos no Terceiro Setor consiste em um instrumento capaz de ser utilizado para evidenciação das informações contábeis que são geradas em uma entidade sem fins lucrativos de forma mais detalhada e transparente. Em função do montante de recursos repassados a essas entidades, a contabilidade por fundos surge como uma das alternativas mais viáveis ao processo de prestação de contas nessas organizações. Portanto, a pesquisa tem como objetivo demonstrar a contabilidade por fundos como instrumento de melhor evidenciação nas entidades sem fins lucrativos, especificamente no ramo da educação; características e semelhanças com a contabilidade tradicional. O trabalho se inicia com uma pesquisa bibliográfica acerca do tema escolhido para descobrir resposta sobre o problema exposto. Foi realizado um estudo de caso nos Projetos Sociais, Centro de "Evangelização e Promoção Social", Creche "Georgina Marques" e Centro "Fé e Cultura", na cidade de Sousa-PB, com dados coletados por meio de documentação direta e indireta. Na pesquisa pode-se perceber que a contabilidade tradicional demonstra os recursos de forma global e totalizada, não possibilitando a visualização em separado, de cada projeto social, sendo que para este tipo de entidade, essa informação pode gerar questionamento e análises diferenciadas. A contabilidade por fundos evidencia o melhor gerenciamento dos recursos financeiros e econômicos nos projetos sociais, abordando aspectos gerais relacionados à mensuração contábil, no sentido de assegurar maior qualidade nas informações geradas pela contabilidade por fundos.

Palavras-Chave:

Projetos Sociais, Entidades Sem Fins Lucrativos, Contabilidade por Fundos, Contabilidade Tradicional.

ABSTRACT

The Accounting for Fund in the Third Section consists of instrument capable of being used for evidencição of the accounting information that are generated in an entity without lucrative ends in a more detailed and transparent way. In function of the amount of resources reviewed those entities, the accounting for funds appears as viable one of the alternative ones to the process of installment of bills in those organizations. Therefore, the research has as objective to demonstrate the accounting for funds as instrument of better evidencição in the entities without lucrative ends, specifically in the branch of the education; characteristics and likeness with the traditional accounting. The work he/she/it begins with a bibliographical research concerning the theme chosen to discover answer on the exposed problem, a case study was accomplished in the Social Projects, I Center of " Evangelização and Social " Promotion, Creche " Georgina Marques " and I Center " Faith and Culture ", in the city of Sousa-PB, with data collected by means of direct and indirect documentation. In the research it can be noticed that the traditional accounting demonstrates the resources in a global way and totalizada, not facilitating the visualization in separate, of each social project, and for this entity type, that information can generate questionamento and differentiated analyses. The accounting for funds evidences the best gerenciamento of the financial and economic resources in the social projects, approaching general aspects related to the accounting mensuração, in the sense of assuring larger quality in the information generated by the accounting by funds.

Word-key:

Social projects, Entities Without Lucrative Ends, Accounting for Fund, Traditional Accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Divisão das pessoas jurídicas segundo o CCB.....	48
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo das principais características das entidades sem fins lucrativos.....	44
Quadro 2 - Diferença entre os objetivos das ESFL e das ECFL.....	45
Quadro 3 - Classificação das ESFL.....	46
Quadro 4 - Composição do patrimônio líquido social.....	62
Quadro 5 - Índices de Avaliação de Desempenho.....	73
Quadro 6 - Índices de Eficiência de Gestão.....	74

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Demonstração do Resultado do Exercício – 2008.....	82
Tabela 2 - Balanço Patrimonial do projeto (Janeiro à Dezembro 2008).....	83
Tabela 3 - Demonstração das Atividades dos Projetos - Exercício – 2008.....	85
Tabela 4 - Demonstração da posição financeira dos Projetos Sociais – 2008.....	87
Tabela 5 - Resultado dos Índices para Avaliação de Desempenho e Gestão.....	88

ABREVIATURAS E SIGLAS

BP	Balanço Patrimonial
CEPS	Centro de Evangelização e Promoção Social
CFC	Centro Fé e Cultura
CNSA	Colégio Nossa Senhora Auxiliadora
CCB	Código Civil Brasileiro
CTN	Código Tributário Nacional
CFSTJ	Congregação das Filhas de Santa Teresa de Jesus
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CF	Constituição Federal
CSLL	Contribuição Social o Lucro Líquido
CGM	Creche Georgiana Marques
DMPLS	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DSDE	Demonstrações do Superávit ou Déficit do Exercício
ECFL	Entidades com Fins Lucrativo
ESFL	Entidades Sem Fins Lucrativos
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
ONGs	Organizações Não Governamentais
OSFL	Organizações Sem Fins Lucrativos
OS	Organizações Sociais
PL	Patrimônio Líquido
PLS	Patrimônio Líquido Social
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO AO ESTUDO REALIZADO	16
1.1 Problematização	19
1.2 Justificativa	22
1.3 Objetivos	26
1.3.1 <i>Objetivo geral</i>	26
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	27
1.4 Procedimentos Metodológicos	27
1.4.1 <i>Caracterização da pesquisa</i>	27
1.4.2 <i>Instrumento de Coleta e Análise de Dados</i>	28
1.5 Delimitação do estudo	29
2 REFERENCIAL TEÓRICO	30
2.1 Terceiro Setor	30
2.1.1 <i>Conceito, Função e Objetivo do Terceiro Setor</i>	30
2.1.2 <i>O problema do lucro no terceiro setor</i>	35
2.1.3 <i>Responsabilidade Social</i>	36
2.2 Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)	41
2.2.1 <i>Identidade e Caracterização das Entidades sem Fins Lucrativos no Brasil</i>	41
2.2.2 <i>Principais características das entidades sem fins lucrativos</i>	42
2.2.3 <i>Filosofia, missão e objetivo das entidades sem fins lucrativos</i>	44
2.2.4 <i>Classificação das entidades sem fins lucrativos</i>	46
2.2.5 <i>O novo código civil brasileiro e as entidades sem fins lucrativos</i>	47
2.2.6 <i>As Organizações Sociais (OSs) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)</i>	48
2.3 Normas e Práticas Contábeis Aplicadas às Entidades sem fins Lucrativos	50
2.3.1 <i>O Princípio Contábil da Competência</i>	53
2.3.2 <i>Os Custos e as Despesas e o seu Confronto com as Receitas</i>	58
2.3.3 <i>Princípios fundamentais de contabilidade</i>	59
2.3.4 <i>Princípio da competência</i>	60
2.3.5 <i>Principais demonstrações contábeis</i>	60
2.3.6 <i>Balanço patrimonial</i>	62
2.3.6 <i>Demonstrações do superávit ou déficit do exercício (DSDE)</i>	62
2.3.7 <i>Demonstração das mutações do patrimônio líquido social (DMPLS)</i>	63
2.3.8 <i>Demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR)</i>	63
2.3.9 <i>Demonstração do Fluxo de Caixa</i>	64
2.3.10 <i>Notas explicativas às demonstrações contábeis</i>	65
2.3.11 <i>Plano de contas</i>	66
2.4 Sistema de Contabilidade por Fundos Aplicados às Entidades sem Fins Lucrativos	66

2.4.1 A Contabilidade por Fundos.....	68
2.4.2 "Contabilidade de Fundos" versus "contabilidade por fundos".....	69
2.4.3 O que é contabilidade por fundos.....	70
2.4.4 Indicadores de avaliação de desempenho e eficiência na Contabilidade por Fundos.....	70
2.4.5 Importância dos Indicadores de Desempenho na contabilidade por Fundos.....	71
3. ESTUDO DE CASO.....	75
3.1 Histórico e Informações Operacionais.....	75
3.2 Projetos Sociais da Entidade;.....	76
3.2.1 Identificação; Duração, Funcionamento, Instituição Mantenedora.....	76
3.3 Planos de Trabalhos dos Projetos.....	78
3.3.1 Identificação Institucional.....	78
3.4 Apresentação e análise dos Resultados.....	81
3.5. Demonstrações Contábeis – exercício 2008.....	81
3.5.1 A Contabilidade Tradicional.....	81
3.5.2 A Contabilidade por Fundos.....	83
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS.....	91

1 INTRODUÇÃO AO ESTUDO REALIZADO

A contabilidade, desde seu aparecimento como conjunto ordenado de conhecimentos, com objeto e finalidade definidos, tem sido considerada como arte, como técnica ou como ciência, de acordo com a orientação seguida pelos doutrinadores aos enquadrá-la no elenco das espécies do saber humano (FRANCO, 1996 p. 78).

A contabilidade é um instrumento de grande relevância na vida das organizações do Terceiro Setor, que tem como objetivo fornecer informações precisas, para auxiliar o administrador no processo de decisão, através das demonstrações contábeis, as quais fornecem informações úteis na elaboração de relatórios com concisões, possibilitando um melhor gerenciamento de todos os recursos financeiros de qualquer tipo de organizações do Terceiro Setor.

As organizações do terceiro setor vêm buscando um novo formato de gestão que lhes permite um modelo próximo ao que é colocado para empresas que comercializam produtos e serviços.

Para Scharf e Malta (2001, p. 9): Os motivos que levam as Organizações Não Governamentais (ONGs) a perseguirem a profissionalização estão relacionados diretamente a dois fatores: o primeiro refere-se à concorrência por recursos, que, com o crescimento do chamado terceiro setor, no qual estão inseridas as ONGs, faz com que a fatia que cabe a cada uma dessas organizações, sem fins lucrativos, tenda à diluição; o outro está ligado às exigências que a sociedade faz em relação à aplicação desses recursos por parte dessas organizações.

Conforme Bava (2000, p. 41):

“Para o Banco Mundial e outras instituições multilaterais, o Terceiro Setor, tendo à frente as ONGs [sic], tem um importante papel executor de políticas sociais, articulado e complementar à ação do Estado. [...] estas instituições sem fins lucrativos [...] são eficientes, baratas, não desperdiçam recursos com a burocracia, não são corruptas, apresentam resultados muito mais significativos que ação do Estado”.

Assim, podem-se perceber a atuação e o crescimento de um setor da economia até bem pouco tempo restrito às ações de filantropia e caridade, cuja atuação se verifica em todo o mundo.

Para uma organização do terceiro setor é de fundamental importância ter um controle financeiro, tendo por base a utilização de relatórios, orçamentos e demonstrações contábeis em caráter gerencial que auxiliam na gestão financeira dos seus Projetos Sociais. A Contabilidade por Fundos pode ser utilizada para fins gerenciais no controle financeiro das Instituições sem fins lucrativos.

À medida que uma entidade cresce, suas atividades tornam-se mais complexas, com isso os administradores necessitam de informações para auxiliar nas tomadas de decisões benéficas às entidades para que suas ações sejam planejadas e alcançadas. (Olak 2000)

Para uma entidade é de fundamental importância ter um controle financeiro, tendo por base a utilização de relatórios, orçamentos e demonstrações contábeis em caráter gerencial que auxiliam na gestão financeira. A Contabilidade por Fundos é um instrumento utilizado para fins gerenciais e no controle financeiro de uma organização.

Sendo a Contabilidade por Fundos um conjunto de recursos comprometidos para propósitos específicos, comumente empregados para designar a concentração de recursos de várias procedências para a consecução de determinado fim. (Olak, 2000 p. 123)

Os problemas sociais são grandes para que apenas ações individuais e desorganizadas possam resolvê-los. É necessário que exista estrutura que possa disponibilizar informações essenciais para a tomada de decisões. Indicar que as organizações do Terceiro Setor devem assumir a responsabilidade dos seus projetos sociais para permanecerem firmes em seus objetivos.

Além do aspecto social, verifica também o crescimento da necessidade de informações que reflitam a situação das organizações com o fim de tomarem decisões que contribuirão para o alcance de metas, cumprimento da missão das organizações, além dos objetivos dos diversos usuários das informações contábeis.

A contabilidade por Fundos é um instrumento necessário para melhor evidenciação no Terceiro Setor, mostrando que é preciso ter uma concepção da importância da contabilidade dentro de uma estrutura social, com base em seus objetivos e fundos necessários para que a estrutura organizacional possa tomar suas projeções com base nos seus instrumentos de evidenciação.

O crescimento das entidades vem caracterizar uma nova postura gerencial e de controle aplicável ao crescimento das entidades, a prestar contas dos resultados obtidos, em função

das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder, proporcionando assim aos seus gestores um conjunto de informações necessárias a tomada de decisão.

As associações de classe no Brasil vêm tomando para si funções que deveriam ser tratadas pelo Estado, tais como: saúde, educação, segurança e lazer. Grupos de pessoas juntamente com a participação de empresas se unem e formam entidades civis, sem fins lucrativos, para atender a determinadas funções em que o Estado não consegue operar com a eficiência necessária. Desta forma os chamados beneficiários dessas entidades necessitam de manutenção de seus interesses. (OLAK, NASCIMENTO, 2000).

As informações que a contabilidade pode trazer para qualquer entidade servirão de base para realizar seu planejamento e traçar suas metas, nesse sentido de divulgação, Sá (1998, p. 89) comenta:

O que ocorre em uma empresa não interessa só à empresa, mas, também a muitas pessoas, ocorrendo o mesmo com as instituições de finalidade não lucrativa. Entre as diversas finalidades de se conhecer o que acontece com a riqueza aziendal, estão como usuais e principais as de:

- orientação para investidores e para o mercado de capitais;
- orientação para credores e Instituições de crédito;
- análises científicas para modelos de comportamento da riqueza para ensejar decisões administrativas;
- modelos para prosperidade

uma empresa que se guia por modelos contábeis tende ao sucesso permanente. Grande parte dos erros que se comentem na administração decorre da falta de atenção aos dados e orientação que a contabilidade pode oferecer.

As empresas, sem fins lucrativos, por não terem, como consequência de sua missão, o lucro pode não ter na contabilidade tradicional uma forma clara de evidenciação de seus resultados, para essas entidades, contudo, a ciência contábil traz como opção a Contabilidade por Fundos, cuja base é sustentada pela Teoria do Fundo, conforme cita Hendriksen e Van Breda (1999, p. 470):

A teoria do fundo abandona a relação pessoal pressuposta na teoria da propriedade e a personalização da empresa como unidade econômica e jurídica artificial, pressuposto na teoria da entidade. Em vez disso, a teoria do fundo trata a empresa como uma unidade operacional, orientada para atividades, como base da contabilidade. Essa área de interesse, denominada fundo, inclui um grupo de ativos e obrigações e restrições correspondentes, representando funções ou atividades econômicas específicas.

Tratar-se do terceiro setor e suas divisões, falando sobre o crescimento recente do setor como um novo modelo de negócios, também os argumentos a favor da responsabilidade social, exemplificando os projetos sociais dentro da sociedade *sousense*, como um forte instrumento de desenvolvimento social. Deve-se esclarecer, no entanto, que as informações contábeis de que as organizações necessitam não se tratam apenas das demonstrações financeiras exigidas pela legislação, mas englobam, de uma forma geral, todas as informações e evidenciações elaboradas dentro de uma entidade.

Esse crescimento em larga escala durante a década de 80 do século passado, até o início deste, provocou nos dirigentes das chamadas organizações de recrutar executivos dos outros dois setores, com o intuito de garantir, por meio de atitudes gerenciais profissionais, a comunidade e a manutenção das atividades das organizações desse setor.

Desta forma, o objetivo principal é demonstrar um estudo sobre as informações que podem ser geradas através da Contabilidade por Fundos como instrumento de melhor evidenciação nas entidades sem fins lucrativos, gerando informações que podem ser extraídas da contabilidade por Fundos em uma entidade civil sem fins lucrativos, especificamente no ramo da educação.

1.1 Problematização

Conforme Olak (2000, p.1), há três elementos que caracterizam uma nova postura gerencial e de controle aplicável a organizações do terceiro setor, que são “transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”.

Então, esses três elementos, quando apreciados em conjunto, formam o que se poderia denominar tríade de gestão para organizações do terceiro setor. Considere-se, no entanto, o aspecto relativo ao termo *accountability*, que, no dizer de Nakagawa (1993, p. 17):

é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder, corresponde sempre à obrigação de se executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só se quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela contabilidade.

Tem-se com isso que o termo *accountability* deve ser empregado como a obrigação de prestação de contas, e o termo *transparência* devem ser utilizados como essência do termo *disclosure*, que trata de forma de apresentação dos relatórios de gestão.

A aplicação dessa tríade, considerando-se a transparência como a essência da disclosure, oferece condições de se determinar o grau de sucesso que uma entidade pode alcançar, pois de uma gestão que permita a correta aplicação e captação de recursos dependendo de sua continuidade. É papel da Contabilidade o fornecimento de informações para a determinação dessa continuidade.

O mundo, em si, tem passado por transformações, cujos reflexos são sentidos das mais variadas formas. Essas alterações provocam mudanças em diversos aspectos, principalmente de cunho cultural, tendo em vista a aproximação das nações propiciada pelas facilidades de acesso à informação. Nesse contexto, insere-se o modo como vem evoluindo rapidamente o pensamento contábil, na busca do acompanhamento da evolução sócio-econômica dos negócios, que ficam cada vez mais complexos de entender.

Para Petri (1981, p. 12),

Entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda; de industrialização e venda dos produtos elaborados; e de prestação de serviços, obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a característica de sem fins lucrativos. O que lhes dá essa característica é o fato de não remunerarem seus proprietários (acionistas, sócios ou associados) pelos recursos por eles investidos em caráter permanente (capital social, fundo social ou patrimônio), com base nos recursos próprios por elas gerados (ganhos ou lucros), e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo os resultados) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade.

Portanto, o lucro mencionado não é a razão de nenhuma entidade, mas é consequência para a manutenção e continuidade das entidades.

Conforme Drucker (1997, p. 3), as organizações, sem fins lucrativos, existem para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade. Logo, o produto final destas entidades são indivíduos transformados. Para o autor, essas entidades “são agentes de mudanças humanas. Seus resultados sempre são mudanças em pessoas – de comportamento, condições, perspectivas, saúde, esperanças e, acima de tudo, de sua competência e capacidade”.

Então, essa definição passa a evidenciar claramente que a “matéria-prima” destas entidades são os próprios indivíduos e que seu “produto” final são seres humanos transformados. Logo, seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam sempre provocar mudanças sociais.

Segundo Santos (1999, p. 8):

Hoje em dia, não se pode mais admitir que a Contabilidade esteja sendo preparada para uso exclusivo dos mesmos usuários de 4 ou 5 décadas atrás. A Contabilidade passou a ter relevância no cenário econômico como um todo, deixando de ser instrumento importante apenas no auxílio prestado no cálculo e identificação dos valores que servem como base para recolhimento de impostos, análise para concessão de crédito ou pagamento de dividendos, e com isso começa a ocupar espaço bastante importante nas relações sociais; ou seja, a Contabilidade tem demonstrado que sua base de dados para prestação de informações deve passar a ser um dos principais instrumentos de balizamento nas relações do homem e das empresas que estejam inseridas em um mesmo contexto social.

Essa assertiva coloca a Contabilidade como o instrumento fornecedor de informações para o sistema de gestão de qualquer que seja a organização que se utilize de recursos escassos para a consecução de seus objetivos e cumprimento de sua missão. Nesse contexto, figuram tanto as organizações governamentais, como as não governamentais, tenham estas fins lucrativos, ou não.

O cenário descrito em algumas destas pesquisas é muito atual, principalmente, no Brasil, que por ser um país em desenvolvimento, é atingido normal, tardiamente, pelas tendências dos países desenvolvidos. Pode-se observar maior preocupação com a contabilidade aplicada dentro dos projetos sociais. As leis que normalizam as entidades sem fins lucrativos, como estão sendo aplicadas, a formação das pessoas em contabilizar os recursos alcançados, bem como a sua aplicação, e sua interpretação no meio da sociedade capitalista (Olak 2000).

Muitas instituições são apoiadas por uma mesma empresa, tornando-se cada vez mais dependentes e fragilizadas, da mesma maneira que a ineficiência e o desperdício de recursos também crescem quando os volumes transacionados são maiores do que ação desenvolvida no contexto da realidade em que vive o terceiro setor.

No Brasil, o desenvolvimento social sempre contou com a participação do Estado, mas hoje, grande parte das empresas privadas vem proporcionando recursos destinados a projetos sociais, entretanto percebe-se, atualmente, a necessidade de novas técnicas de contabilização desses recursos dentro dos projetos.

É possível observar que, nos últimos anos, as empresas privadas e as organizações do terceiro setor vêm mobilizando um volume cada vez maior de recursos destinados à iniciativas sociais. Não se pode esquecer que a experiência de geração de renda em comunidades menos favorecidas, economicamente, é capaz de transformar a realidade local. A melhoria financeira traz benefícios diretos para o indivíduo, a família, a sociedade, enfim a transparência de sua estrutura.

Conforme explicam Olak (2000), a contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e produtividade com relação à entidade em questão. Por meio das demonstrações contábeis como: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), entre outros, utilizam-se como ferramenta no processo de análise da situação patrimonial da entidade e de um planejamento financeiro adequado.

Assim, a contabilidade por fundos encontra no sistema de informação contábil, ferramentas para auxiliar aos gestores de determinada entidade, como melhor gerenciar suas atividades.

Diante do exposto esta pesquisa pretende responder a seguinte pergunta-chave: **Como a Contabilidade por Fundos pode contribuir para uma melhor evidenciação nos projetos sociais do Colégio Nossa Senhora Auxiliadora?**

1.2 Justificativa

O Terceiro Setor vem apresentando um crescimento. Este crescimento é em virtude de principais argumentos que se justifica o redirecionamento de tantos recursos e a dedicação de tantos voluntariados no processo de formação de conjunto de idéias interligadas com a sociedade, no sentido de formular conceito de que a responsabilidade é de todos e que tem um papel muito importante na transformação de um projeto social, devidamente regulamentado pelas normais contábeis, não esquecendo de que por ser ações sociais, não existe a mesma obrigatoriedade das empresas com fins econômicos. (Olak 1996, p.1)

Pode-se verificar que essa noção de "terceiro setor" apresenta um crescimento caracterizado de um conjunto diversificado de organizações metaforicamente, um espaço de afirmação de valores e práticas sociais que não pertencem ao terreno do mercado, como altruísmo, compromisso social, solidariedade e laços comunitários, discutindo em torno da identidade do terceiro setor com diversas críticas pela tentativa de interpretar cada um dos termos empregados nas definições de terceiro setor, considerando, dentre outros aspectos, principalmente a estrutura, a missão e os objetivos das organizações participantes desse setor.

A identificação de um projeto social, no sentido de que ele será uma ferramenta de qualificação de aprendizagem no processo. Não adianta imaginar, ou criar um projeto se ele não tem a estrutura firme com seus objetivos e certamente à transparência dentro da contabilidade. Um dos fatores para que o crescimento do terceiro setor ocorra, deve-se a

falência do Estado de Bem-Estar Social. Surgiu com a finalidade de garantir condições de vida digna a todos os seus cidadãos (ZEPPELINI, 2007).

Contudo, a discussão em torno da identidade do terceiro setor e de sua importância, depara-se com diversas críticas pela tentativa de interpretar cada um dos termos empregados nas definições de terceiro setor, considerando, dentre outros aspectos, principalmente a estrutura, a missão e os objetivos das organizações participantes desse setor, não esquecendo que organizações do terceiro setor são agentes não econômicos e não estatais que procuram atuar, coletivamente e formalmente, para o bem estar de uma comunidade ou sociedade.

Pode-se verificar um caráter generalista por não delimitar as ações desses agentes a determinados grupos específicos, não havendo uma preocupação nesse caso de definir o terceiro setor pelos beneficiados com seus serviços por não delimitar a forma de atuação da organização, se de caráter público ou coletivo.

Relativamente, as entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade, realizando atividades de caráter beneficente, filantrópico, caridade, religioso, cultural, educacional, literário, esportivo, além de outros serviços, buscando sempre alcançar os objetivos para os quais foram criadas, realizando inúmeras atividades não atendidas ou deixadas sob a guarda do Estado, que por sua vez consegue não cumprir tais atividades de forma eficiente.

Percebe-se, assim que essas entidades formam um setor da economia denominado de Terceiro Setor, onde sua base de sustentação não é Estatal e nem privado, contudo, poderá se relacionar com os dois tipos: o Estado representando o Primeiro Setor (sistema burocrático-administrativo e governamental) e o privado representando o Segundo Setor (o mercado, sistema produtivo-lucrativo), portanto o terceiro é não governamental e sem fins lucrativos, por outro lado, tem fins públicos, mas é organizada a partir de agentes privados, da chamada sociedade civil.

Conforme Andrade (1998), as organizações privadas sem fins lucrativos estão inseridas no chamado Terceiro Setor, termo que abrange um amplo leque de entidades e que vem sendo utilizado paralelamente a outras expressões relacionadas, como setor de caridade, setor independente, setor voluntário, setor isento de imposto, economia social, Organizações Não Governamentais (ONGs) setor sem fins lucrativo, organizações filantrópicas, organizações da sociedade civil, entre outras, o que resulta numa multiplicidade de termos presentes na literatura nacional e internacional.

Essa compreensão sobre os papéis desempenhados pelos diversos tipos de organizações existentes é facilitada pela sua representação no modelo tri-setorial, que surge como uma alternativa à dualidade público-privado que, para as economias capitalistas avançadas, tendeu a coloca-se como sinônimo de Estado versus Mercado, acrescentando que esta abordagem é criticada por não representar adequadamente toda a natureza do espaço privado.

Dessa forma, no modelo tri-setorial, as entidades existentes são classificadas em três setores autônomos, mas interdependentes: entidades governamentais (Estado ou primeiro setor) e organizações privadas sem fins lucrativos (Terceiro Setor). Essa forma de compreender o Terceiro Setor, ou seja, como uma tipologia de organizações, parece mais adequada e elucidativa, pois se mostra menos ambiciosa e permite que se explorem as interseções entre os três grupos.

Segundo Andrade (1998), o objetivo básico da informação contábil é ajudar alguém a tomar decisões. Esse alguém pode ser o presidente de uma empresa, o gestor de produção, o administrador de um hospital ou de uma escola, ou um investidor. Independente de quem está tomando a decisão, o entendimento da informação contábil propicia a tomada de uma decisão melhor e mais bem fundamentada.

Assim pode-se observar que a contabilidade tem como função apresentar informações sob o enfoque gerencial na gestão e tomada de decisões das organizações apresentando um sistema integrado, que facilitem as informações de forma clara e objetiva, para obter resultado satisfatório na empresa. Para o auxílio na tomada de decisões, a contabilidade gerencial baseia-se nas demonstrações contábeis para a elaboração dos seus relatórios gerenciais.

Com a criação da Lei nº 11.638/07, criada em 28 de Dezembro de 2007, no Brasil, entrou em vigor no dia 01 de Janeiro de 2008, trazendo algumas mudanças nos artigos, da Lei 6.404/76, destacando a extinção da DOAR (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos) e a obrigatoriedade da DFC (Demonstração do Fluxo de Caixa), adotando uma tendência mundial. Já tendo sido defendido por órgãos como FASB e IASB (SCHMIDT; SANTOS, FERNANDES, 2007).

Para Clarke e Monkhouse (1995) a importância da entidade fica cada vez mais evidenciada mundialmente, devido a sua capacidade geradora de ação social, independentemente do seu estágio de desenvolvimento visualizando no atual contexto econômico que independentemente do tamanho da entidade sem fins lucrativos, faz-se necessário trabalhar

com o processo de gestão baseado em informações concretas, uma vez que, a sociedade não considera erros no gerenciamento dos recursos alcançados.

O Estado como provedor de certos tipos de bens levou a sociedade civil a organizar-se para garantir a provisão desses bens. Em geral, não somos possuidores dessa forma de organização estatal e que temos quase sempre um estado patrimonialista, não se consegue ter uma idéia precisa do alcance desse fato (Olak 1996)

Para que a responsabilidade social seja uma parte integrante de cada processo decisório, é preciso que ande de acordo com as normas que rege a contabilidade para organizações do terceiro setor, fazendo ela parte do DNA da entidade social – seu quadro de missões, visões e valores não possam ser esquecidos, simplesmente pelo fato de não existir uma contabilidade por fundos dentro de sua estrutura (ZEPPELINI, 2007).

Buscar uma definição clara e objetiva para as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) não é tarefa fácil. A expressão sem fins lucrativos, largamente usados para designar as entidades fora do contexto do Estado e do mercado (que congrega as entidades de fins econômicos), não reflete, por si só, o que são e qual o efetivo papel que desempenham no contexto social, econômico e político contemporâneo.

Sendo assim o próprio conceito de “lucro” é muito abrangente e, portanto, deve ser muito bem caracterizado. Ter “lucro” é uma questão de sobrevivência para qualquer tipo de entidade, com ou sem fins lucrativos. (Olak, 2000 p.1).

Conforme loschpe (2000, p. 26): enfatiza que Entidade sem fins lucrativos.

é um conceito que vem sendo utilizado no Brasil e em outros países, principalmente nos Estados Unidos da América, para designar o conjunto composto de organizações sem fins lucrativos, cujo papel principal é a participação voluntária, fora do âmbito governamental, que dão suporte às práticas da caridade, da filantropia e do mecenato, voltadas para a garantia do direito de cidadania da sociedade.

Assim, entende-se que a expressão sem fins lucrativos está relacionada diretamente à não-distribuição de seus resultados a qualquer título, determinando que não haverá vantagens financeiras a terceiros ligados a essas entidades, sejam pessoas físicas ou jurídicas, mas que há uma sobra financeira denominada superávit que deverá ser reaplicada em suas atividades operacionais.

Se há circunscrição ao âmbito das entidades tidas como de assistência social e/ou de utilidade pública não estamos sequer cobrindo a ponta do iceberg. Um segundo motivo para

a dificuldade do terceiro setor e que muitos desses organismos não têm registro legal. São cidadãos que se reúnem para executar algum tipo de trabalho social, em geral pequenas iniciativas, mas que, no seu conjunto, é muito importante para a sociedade:

Percebe-se que a porta do iceberg da sociedade é um conjunto de dificuldades que o Governo Federal, Estadual e Municipal, não consegue mais controlar, existindo assim um conjunto de indivíduos passando por dificuldades que até o momento era obrigação do governo, como ter uma educação, saúde, lazer e uma perspectiva de vida melhor.

Exemplos de trabalhos sociais e pequenas iniciativas pode-se citar: Pessoas que se juntam para servir refeições aos moradores de ruas, grupos de profissionais de saúde que prestam assistência a comunidades carentes, estudantes universitários que organizam cursinhos pré-vestibulares para os seus colegas de baixa-renda que estão concluindo o 2º grau, etc.

Além da informalidade do registro no terceiro setor, outro desafio é a ausência de dados sobre o terceiro setor. O objetivo dos empresários é de obter lucros, tendo, na maioria das vezes, a visão de que a responsabilidade social é um papel do governo. Visão essa que está sendo mudada através dos tempos, trazendo a conscientização de alguns empresários, que já estão contribuindo de alguma forma no meio social através de parcerias com Institutos Educacionais, provendo a reabilitação de jovens envolvidos em drogas.

Esta ausência e esta informalidade revelam a importância do papel da Contabilidade para entidades sem fins lucrativos, visto que tratam da retirada da informalidade as pessoas que vivem diretamente e indiretamente de ajuda de outras pessoas para sobreviver.

Esta informalidade dos indivíduos apresenta dados, possibilitando a geração de informações necessárias que auxiliem o gestor a gerenciar as entidades, utilizando como base a contabilidade por fundo, como um instrumento de melhor evidenciação para a tomada de decisão.

Para uma organização é de fundamental importância ter um controle financeiro, tendo por base a utilização de relatórios, orçamentos e demonstrações contábeis em caráter gerencial que auxiliam na gestão financeira. Uma das demonstrações contábeis que pode ser utilizada para fins gerenciais e no controle financeiro é a demonstração do fluxo de caixa projetado.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Demonstrar a contabilidade por fundos como instrumento de melhor evidência nos projetos sociais do Colégio Nossa Senhora Auxiliadora.

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar as informações contábeis, identificando os seus projetos sociais.
- Elaborar as Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração do Superávit e Déficit do Período) dentro do modelo da Contabilidade por Fundos;
- Mensurar a contabilidade por fundos nos projetos pesquisados

1.4 Procedimentos Metodológicos

1.4.1 Caracterização da pesquisa

A pesquisa utiliza-se do método científico, para descobrir respostas aos problemas mediante o emprego de procedimentos metodológicos. A pesquisa científica é resultado do ser humano diante dos problemas ou inquietações que o envolvem. Para desmistificação dessas lacunas, o pesquisador utiliza-se de métodos científicos, constituídos por um conjunto de processos sistematicamente desenvolvidos para aumentar a probabilidade de obter as soluções pretendidas (BEUREN, 2006).

A escolha do tipo de pesquisa é fundamental para o desenvolvimento do trabalho científico. O trabalho se inicia com uma pesquisa bibliográfica acerca do tema escolhido. Segundo Cervo e Bervan (1983, p. 55), a pesquisa bibliográfica:

Explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre determinado assunto, tema ou problema.

A monografia teórica empírica é aquela que, baseada em um referencial teórico, resulta uma pesquisa de campo. O estudo de campo é o trabalho fruto da análise de uma situação institucional específica.

Por trata-se de um estudo de Caso, aplicado no projeto Cidadania e inclusão Social sobre o tema delimitado, a pesquisa tem um lado experimental.

O projeto "Cidadania e Inclusão Social" é um projeto criado para satisfazer pessoas carentes de orientação, estímulo e de uma melhor condição de vida humana e cristã. Destacando preferência pelos menores, que são mais vulneráveis e necessitados de estímulo e orientação, sem esquecer a família a base da sustentabilidade social.

Diante de uma análise descritiva para descrever as informações obtidas com a elaboração dos Projetos Sociais auxiliando no processo decisório do CNSA, utiliza-se uma pesquisa qualitativa sobre o problema exposto no trabalho.

Conforme Sousa; Fialho; Otani (2007, p. 40) "a abordagem qualitativa difere-se da quantitativa por não empregar o instrumento estatístico no processo de análise dos dados coletados na investigação do problema de pesquisa". Ou seja, conforme foi feito a coleta dos dados da empresa analisada, realizou-se a interpretação das informações retiradas dos seus projetos executados dentro da cidade de Sousa.

1.4.2 Instrumento de Coleta e Análise de Dados

Segundo BEUREN (2006): "Analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação, as transcrições de entrevistas as informações dos documentos e outros dados disponíveis".

As informações foram coletadas por meio de documentação direta e indireta. De forma resumida explicam Sousa; Fialho e Otani (2007) que:

- Documentação Direta: realiza-se através da coleta de dados, no próprio local onde os fenômenos ocorrem, podem ser obtidos através da pesquisa do campo ou de laboratório;
- Documentação Indireta: utiliza-se do processo de coleta de dados através de uma pesquisa documental (fontes primárias tendo por base a observação de documentos) ou pesquisa bibliográfica (fontes secundárias que se compõem de elementos derivados de obras originais como livros, artigos científicos, que têm como objetivo interpretar as fontes primárias).

Por se tratar de um estudo de caso, nos Projetos Sociais: Centro de "Evangelização e Promoção Humana", Creche "Georgina Marques" e Centro "Fé e Cultura" do CNSA em Sousa/PB, observou-se relatórios gerenciais e financeiros coletadas dos Projetos Sociais da empresa citada, mencionando a estrutura financeira desses projetos no período estabelecido para retirar, informações que auxiliem no processo de decisão. Na documentação indireta utilizou-se de diversas fontes secundárias como livros, revistas e artigos científicos, entre outros para interpretar as fontes primárias.

1.5 Delimitação do estudo

A pesquisa tem como objeto estudar os projetos sociais do CNSA, que tem como ramo a educação em Sousa/PB. Objetiva analisar os seus projetos sociais Centro de “Evangelificação e Promoção Humana” Creche “Georgina Marques” Centro “Fé e Cultura” realizado no período de 12 meses (Janeiro a dezembro de 2008), para evidenciar a sua importância no processo de transformação de cidadãos voltados para a sociedade.

O estudo de caso limita-se em estudar a estrutura da empresa em questão com a implantação dos seus projetos sociais, podendo ser utilizado como fonte de futuras pesquisas posteriormente.

Evidenciar a discussão dos pontos de vista existentes em literaturas acadêmicas sobre o terceiro setor e responsabilidade social, buscando apenas, através de um exemplo prático os benefícios que uma entidade sem fins lucrativos pode ter ao usar a contabilidade por fundos como base de gerenciamento de suas atividades.

As informações obtidas foram organizadas. A empresa – alvo constitui-se de um conjunto de ações voltada para a sociedade, em que se desenvolve, mantendo a sua estrutura de ação social na sociedade inserida.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Terceiro Setor

2.1.1 Conceito, Função e Objetivo do Terceiro Setor.

No atual panorama econômico mundial, pode-se afirmar que existem três setores distintos, que de forma diversificadas fazem movimentar a economia e trabalham para a evolução da sociedade. No primeiro setor está o Estado que, por meio de seus órgãos e entidades, exerce suas atividades, quais sejam políticas, administrativas, econômicas e financeiras, com o objetivo de cumprir suas finalidades básicas, desempenhando as seguintes funções:

- Instituições e dinamização de uma ordem jurídica;
- Resolução dos conflitos sociais por meio da aplicação das normas instituídas;
- Administração e gerenciamento dos bens públicos para atender às necessidades da coletividade.

No segundo setor, situam-se as empresas privadas, que exercem suas atividades com fins de obter lucros a serem distribuídos aos investimentos como remuneração do capital aplicado.

Já na existência de um terceiro setor pode ser determinado como certa, porém, é polêmica sua classificação e sua definição.

Ioschpe (2000, p. 26) menciona que Terceiro Setor é um conceito que vem sendo utilizado no Brasil e em outros países, principalmente nos Estados Unidos da América, para designar o conjunto composto de organizações sem fins lucrativos, cujo papel principal é a participação voluntária, fora do âmbito governamental, que dão suporte às práticas de caridade, filantropia e do mecenato, voltadas para a garantia do direito de cidadania da sociedade.

Portanto, esses conceitos de caridade, filantropia e mecenato, embora distintos e inseridos em contextos diversos, podem estar coexistindo quando se sabe que o objetivo principal de uma organização desse setor é promover a cidadania em sua plenitude, utilizando-se os diversos meios de que dispõe.

Coelho (2000, p. 59), ensina que “genericamente a literatura agrupa nessas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, e que visam à produção de um bem coletivo”.

Todas as organizações privadas devem ter e praticar sempre suas atividades voltadas para o coletivo, sem fazer distinção.

De acordo com Landin e Beres (1999, p. 8), comenta que:

essa noção de terceiro setor evoca não apenas um conjunto diversificado de organizações como também, metaforicamente, um espaço de afirmação de valores e práticas sociais que não pertencem ao terreno do mercado, como altruísmo, compromisso social, solidariedade, laços comunitários, ambientalismo etc.

Portanto, o setor não deve evocar um conjunto de organização diversificado, devendo eles evidenciarem os projetos sociais que possuem ligação com mercado comercial.

Ioschpe (2000, p. 41) afirma que “numa definição mais simplificada, diria que se trata de todas aquelas instituições sem fins lucrativos que, a partir do âmbito privado, perseguem propósito de interesse público”.

Conforme Fonseca (2000, p. 4), “organizações do terceiro setor são aqueles agentes não econômicos [sic] e não estatais que procuram atuar, coletiva e formalmente, para o bem-estar de uma comunidade ou sociedade (...)”.

Portanto, pode-se verificar na assertiva de Fonseca, acima exposta, um caráter generalista por não delimitar as ações desses agentes a determinados grupos específicos, não havendo uma preocupação nesse caso de definir o terceiro setor pelos beneficiados com seus serviços por não delimitar a forma de atuação da organização, se de caráter público ou coletivo.

Essa discussão parece encontrar um ponto de convergência no ensinamento de Ioschpe (2000, p. 29), quando cita quatro razões para agrupar tão diferentes entidades sob uma mesma denominação:

- faz contraponto às ações do governo – onde as iniciativas particulares também conduzem determinadas atividades típicas do Estado, tais como: educação, saúde, desporto, cultura, comunicação, geração de emprego e renda, dentre outras;
- faz contraponto às ações do mercado – o mercado não consegue atender à demanda, necessitando, portanto, de ações por parte das entidades sem fins lucrativos com o fim de atender a uma parte das condições que viabilizam o mercado;
- empresta um sentido maior aos elementos que compõem – estimula a filantropia empresarial, determinando maior valor à empresa como um dos elementos componentes do item continuidade do investimento;

- projeta uma visão integrada da vida pública – dá ênfase ao caráter complementar das ações entre os setores – mercado, Estado e terceiro setor de tal modo que a tríade é necessária e complementar, onde se pode observar que sem o Estado o terceiro setor não seria organizado, sem o terceiro setor o Estado não conseguiria cumprir todas as suas funções e sem o terceiro setor o mercado não conseguiria atender à demanda por produtos, serviços e trabalho, sendo recíprocos os relacionamentos.

Portanto, o terceiro setor embora não seja totalmente aceito ou utilizado, pode designar como sendo uma grande variedade de organizações, cujo principal produto é a transformação do ser humano.

De acordo, com Olak (2000, p. 23) que:

ao discorrer sobre o assunto, arremata seu estudo com a seguinte assertiva: “Ser Terceiro Setor significa participar de um terceiro segmento, além do Estado e do mercado.”

Assim, o terceiro setor é um conjunto de organizações com a capacidade de desenvolver habilidades capazes de proporcionar o desenvolvimento social, pois são elas que adicionam e criam valor para o cumprimento da missão de uma sociedade mais comprometida com o social, tendo a finalidade a obter resultados sociais positivos.

Verifica-se, com base nesses conceitos, que a expressão terceiro setor, embora não seja totalmente aceita ou utilizada, pode designar uma grande variedade de organizações, cujo principal produto é a transformação do ser humano.

O fato de as organizações desse setor não distribuírem dividendos, aliado ao não-pagamento de impostos, pode determinar a importância dessas entidades para a sociedade na consecução de seus objetivos, justificada pela aplicação integral de seus recursos em atividades auxiliares do Estado, na busca pelo bem comum e pela transformação do ser humano.

Com isso, de acordo com a afirmação de Falcão e Cuenca (1999, p. 39), conclui-se que “uma entidade do Terceiro Setor não basta à autonomia política, o compromisso ideológico ou o espírito beneficente. Ela tem que ter também superávits operacionais para sobreviver economicamente. Do contrário, não passará de uma boa idéia. [...] Reinvestido, como tem de ser, possibilitando a expansão e a maior eficiência na consecução do interesse público a que se propõe, e que é legítimo e a diferencia”.

Percebe-se que uma das características do Terceiro Setor é sua extrema heterogeneidade, o que se repercute na ausência de consenso quanto à abrangência de seu conceito e às terminologias adotadas para se referir às organizações que o compõem (COSTA JÚNIOR, 1998).

Terceiro Setor pode ser entendido como aquilo que é público, porém privado ou então, aquilo que é privado, porém público (FERNANDES, 1994). Esse trocadilho serve para demonstrar que Terceiro Setor assemelha-se ao Estado (Primeiro Setor) na medida em que tem como objetivos e alvo de atuação o espaço público, mas diferencia-se do Governo por ser uma iniciativa da própria sociedade. Por outro lado, Terceiro Setor não equivale à iniciativa privada (Segundo Setor), pois apesar de não ser governamental, tem como objetivo o benefício social.

Essa definição extremamente genérica denota a complexidade e ambigüidade do conceito, visto que o público, porém privado muitas vezes pode estar mais próximo do privado do que do público, como é o caso de muitos projetos sociais vinculados às grandes empresas. Ou então, o privado, porém público pode estar mais próximo do público, como é o caso de muitas organizações filantrópicas cujos recursos, metodologias e suporte originam-se quase na sua totalidade do Estado.

Na verdade, dentro do espectro do Terceiro Setor encontram-se organizações de diferentes matizes. Eis alguns exemplos de organizações que podem ser definidas como pertencentes ao Terceiro Setor:

- Associações comunitárias;
- Organizações-Não Governamentais (ONGs);
- Instituições filantrópicas;
- Fundações;
- Igrejas e seitas;
- Organizações Sociais (OS – conforme definição da proposta de Reforma do Estado);
- Projetos sociais desenvolvidos por empresas;
- Sindicatos.

Para autores como PAULA (1997), Terceiro Setor e Organizações Não-Governamentais (ONG's) são neologismos surgidos na esteira do processo de expansão da lógica neoliberal de condução dos Governos das economias capitalistas centrais. Por detrás da discussão, cada vez mais intensa, sobre a importância das ONG's, estaria implícita a idéia de que os problemas sociais e econômicos devem ser resolvidos a partir da lógica do mercado, ou melhor, do encontro e da ação dos diversos atores no espaço das trocas econômicas, cabendo ao Estado um papel restrito à regulação dessa esfera.

Cabe notar que, dentro da idéia de Terceiro Setor, encontram-se: tanto organizações formalizadas juridicamente quanto informais; organizações com uma gestão estruturada e profissionalizada quanto não-estruturada e pouco-profissionalizada; organizações de grande porte quanto de tamanhos médio e pequeno; organizações de caráter supra-nacional ou multinacional quanto local (CARVALHO, 1997; FERNANDES, 1994); organizações com fontes de financiamento atreladas ao Estado e/ou grandes empresas quanto sem fontes regulares de financiamento de suas atividades, entre outras diferenciações (COSTA JÚNIOR, 1998).

O ponto de convergência entre as várias organizações que compoariam o Terceiro Setor parece ser a ausência do lucro como finalidade central em sua orientação gerencial e a objetivação de benefícios para toda a comunidade ou grupos sociais específicos. Dentre os fatores articuladores desses grupos/organizações encontram-se variáveis não excludentes como localização geográfica, etnia, ideologia, condição sócio-econômica, interesses econômicos, políticos e sociais, orientação religiosa, opção sexual, dentre outros.

Assume-se como Terceiro Setor as organizações que se caracterizam pela não-lucratividade como finalidade e constroem estratégias centradas na busca de melhorias para a comunidade como um todo ou para grupos específicos da população. Isso quer dizer que se considera integrantes do Terceiro Setor, em orientação semelhante à discutida por COSTA JÚNIOR (1998), organizações que vão desde fundações, com estruturas formais rígidas, e uma relação de proximidade com o Estado e grandes empresas a movimentos sociais pouco estruturados, englobando grupos religiosos e associações de moradores.

Outros conceitos que estão associados a Terceiro Setor dizem respeito a novas posturas que seriam exigidas das empresas consideradas modernas, tais como "Responsabilidade Social de Empresas" ou "Responsabilidade Empresarial", "Cidadania Empresarial" e "Filantropia Empresarial". Eles englobariam ações empresariais das mais diferentes formas, como projetos sociais junto à comunidade, políticas empresariais antidiscriminação no trabalho, controle de assédio sexual ou corrupção nas empresas, dentre outras.

Na verdade, o que se percebe é que são velhas idéias e propostas que retornam como novas soluções milagrosas para os problemas sociais, pois empresas e associações de caridade sempre atuaram em projetos sociais. Tanto no Brasil quanto em outros países, existem registros de ações sociais da comunidade e das empresas já há muitas décadas, algumas remetendo inclusive aos séculos XVIII e XIX. No entanto, hoje se acredita que essa atuação se faz de maneira diferenciada, ou seja, mais moderna, como será visto mais à frente. (STONER & FREEMAN, 1985)

Com base nestas afirmações, o terceiro setor consiste em desenvolver um conjunto de ações simples e objetiva dentro do contexto da sociedade, sem descrição de raça, idade e sexo, proporcionando aos seus gestores resultados positivos.

2.1.2 O problema do lucro no terceiro setor

O Estado existe para realizar o bem comum, interferindo na ordem social, econômica e jurídica para o atendimento desse objetivo.

Conforme Brancato (1997, p. 50), o primeiro setor, ou setor governamental, diz respeito a uma idéia de Estado, cuja conotação jurídica é dada pelo governo.

A principal fonte de receita do Estado para garantir a realização do bem comum decorre da tributação das atividades econômicas das pessoas físicas e jurídicas; sua aplicação para alcançar esse objetivo se dá de forma indiscriminada para todos, tratando de forma semelhante às pessoas ou contribuintes que se encontre em situações equivalentes.

Conforme Brancato (1997), o segundo setor (o mercado) distribui dividendo como forma de remunerar o capital investido, e é formado por capitalistas, pessoas físicas ou jurídicas, que investem capital ou trabalho em entidades, cujo fim precípua é promover um aumento desse capital por meio da obtenção de resultados positivos entre a aplicação e a alocação de recursos, ou seja, o retorno que as operações da entidade podem oferecer.

Essa característica é verificada quando se remete à idéia de lucro, ou retorno sobre investimento, devendo-se salientar que o retorno esperado será sempre monetário, o que implica dizer sempre com o intuito de aumentar a riqueza do dono do capital investido na entidade.

De acordo com Hurson (1999, p.1), as organizações participantes do terceiro setor possuem duas características principais que as diferem das demais: não distribuem lucro, como fazem as organizações pertencentes ao setor privado, nem estão sujeitas ao controle estatal, como as organizações do setor público.

Machado (1994, p. 197) ensina que:

não tem fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção de seus objetivos institucionais.

Falcão e Cueca (1999, p. 40) enfatizam que:

a expressão sem fins lucrativos está relacionada diretamente à não-distribuição de seus resultados a qualquer título, determinando que não haverá vantagens financeiras a terceiros ligados a essas entidades, sejam pessoas físicas ou jurídicas, mas que há uma sobra financeira denominada superávit que deverá ser reaplicada em suas atividades operacionais.

Conforme Olak (1996, p.27), o crescimento do patrimônio das entidades sem fins lucrativos não está relacionado ao crescimento do patrimônio de seus associados, mantenedores, financiadores ou diretores, assertiva que o faz determinar como uma característica dessas entidades o seguinte; "O patrimônio das ESFL pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcela de participação econômica no mesmo".

Na comparação das organizações do terceiro setor com os outros tipos de organizações, loschpe (2000, p.143) considera como características mais particulares e complementares do terceiro setor as seguintes:

- não tem fins lucrativos, sendo organizações voluntárias
- são formadas, total ou parcialmente, por cidadãos organizados voluntariamente;
- o corpo técnico normalmente é constituído por cidadãos ligados à organização por razões filosóficas;
- são orientadas para a ação; e
- comumente são intermediárias entre o cidadão comum e entidades que podem participar da solução de problema identificados.

Portanto, os líderes dessas organizações buscam a eficiência na aplicação de recursos, no sentido de obtenção de resultados positivos como forma de determinar a manutenção dos negócios da organização e o cumprimento de sua missão.

2.1.3. Responsabilidade Social

Por um longo período, desde a Revolução Industrial, as práticas administrativas estavam voltadas quase que exclusivamente para a determinação de métodos de produção. O Taylorismo buscava estabelecer uma relação de reciprocidade entre capital e trabalho para aumentar a produtividade e assegurar o fortalecimento do capital. O elemento humano seria apenas um recurso a ser otimizado. As preocupações estavam voltadas para o "espaço

interno” das empresas, para aspectos da organização que os administradores pudessem influenciar diretamente (DUARTE, 1986)

O ambiente externo passou a ser considerado à medida que na administração se desenvolveu o entendimento de que o desempenho dos sistemas organizacionais dependeria de outros elementos, além das suas ações específicas. As organizações passaram a ser vistas como sistemas abertos.

As organizações operam dentro de um contexto do qual dependem para sobreviver, se manter e desenvolver. Os recursos e as informações necessárias para o funcionamento das organizações são obtidos do ambiente e para ele dirigem o resultado das suas operações. Como sistemas sociais abertos, atuam num ambiente dinâmico permeado por inter-relações entre vários agentes ou grupos sociais, tais como: os trabalhadores diretos, os clientes, fornecedores, os acionistas, instituições financeiras, o governo, comunidade local e o meio ambiente natural.

Segundo Duarte e Dias (1986), a empresa não existe no vácuo; é parte integrante de um macro-sistema social sendo seus principais componentes representados pelo meio ambiente natural, a sociedade, economia, as políticas públicas e legislação, a ciência e a tecnologia, portanto, submetida a um intrincado conjunto de relações. Este “ambiente” assim considerado traz uma enorme quantidade de variáveis para os processos decisórios que por sua vez precisam estar em sintonia com as diferentes demandas de acionistas, dirigentes trabalhadores, e outros grupos e indivíduos com os quais mantêm alguma relação.

Não existem dúvidas a respeito da dimensão e da importância das ações, projetos e investimentos sociais realizados pelos setores privados, associações, entidades filantrópica e não governamental no Brasil. Estima-se que ambos totalizem mais de 2,5% do PIB do país, (ZEPPELINI, 2007)

Este cenário também propicia uma movimentação bastante comum, anterior ao crescimento do movimento de responsabilidade social empresarial no Brasil, que é o da realização de parcerias entre setor privado e o terceiro setor, sendo este último muitas vezes representante da comunidade em que o projeto será realizado (associações de moradores, grupos locais, entidades filantrópicas e voluntariados) ou o próprio público-alvo da ação direcionada a terceira idade, voltada para o segmento e artigos acadêmicos, é que muitas empresas têm demonstrado insatisfação na qualidade destas relações e, principalmente,

com o amadorismo que costumeiramente permeia a gestão das instituições sem fins lucrativos.

Muitas instituições são apoiadas por uma mesma empresa há mais de cinco anos e estão cada vez mais dependentes e fragilizadas, da mesma maneira que a ineficiência e o desperdício de recursos também crescem quando os volumes transacionados são maiores do que ação desenvolvida no contexto da verdadeira realidade em que vive o terceiro setor. (REVISTA FILANTROPIA, 2008, p. 29-47).

De acordo com Duarte e Dias (1986), nenhuma organização por mais antiga e conservadora que seja, conseguiria manter-se imutável em meio a tal processo de mudança; à medida que o ambiente se transforma, mudam os valores culturais, padrões de comportamento, surgem novas expectativas para o papel das organizações; a sobrevivência das organizações passa a depender de sua flexibilidade em aceitar novos paradigmas.

A concepção tradicional da empresa como instituição apenas econômica, que tem seu esforço orientado para a maximização de lucros, que não considera os aspectos sociais e políticos que influenciam o ambiente de negócios na tomada de decisão está sendo questionada pela sociedade. Ao econômico, acrescenta-se o social; a empresa moderna reconhece que as decisões e resultados das suas atividades atingem os agentes que constituem seu ambiente interno e externo; além dos trabalhadores, sócios, dirigentes, acionistas, fornecedores, clientes, concorrentes, governo, comunidade, meio ambiente são afetados pelas práticas corporativas.

Segundo (Duarte e Dias, 1986), em 1899 o empresário A. Carnígie, fundador do conglomerado U.S. Steel Corporation já estabelecia uma abordagem para a responsabilidade social das grandes empresas que se baseava nos princípios da caridade e da custódia. O primeiro exigia que os membros mais afortunados da sociedade ajudassem os desvalidos, tais como os desempregados, doentes e idosos. O segundo, afirmava que as empresas e os ricos deveriam zelar pela riqueza da sociedade. Seria função das empresas multiplicar a riqueza da sociedade. Identifica-se aí uma visão paternalista e assistencialista bastante associada a essa questão; a caridade, inicialmente, era considerada uma obrigação dos indivíduos – proprietários e administradores – e não propriamente das empresas. Entendia-se que o objetivo maior das organizações, era a maximização do lucro; remunerar o capital investido.

Essa posição ficou evidenciada no processo Henry Ford versus Dodge. Em 1919 Ford, presidente e acionista majoritário da empresa, contrariou um grupo de acionistas ao reverter

parte dos dividendos dos mesmos em investimentos na capacidade de produção, aumento de salários, e constituição de um fundo de reserva. A Justiça Americana posicionou-se contrária à atitude de Ford, alegando que as decisões só seriam justificadas na medida em que favorecessem o lucro aos acionistas.

Muitas organizações incorporaram uma nova moral empresarial, pelas quais as empresas não teriam mais o direito de produzir e vender aquilo que desejassem. Contra esse entendimento insurgiram-se os defensores do livre-mercado. Para estes, a prática da responsabilidade social reduziria a eficiência do mercado.

Nos anos 70 e 80, as empresas norte-americanas se defrontaram com um novo contexto econômico marcado pelo aumento nos custos de energia, necessidade de maiores investimentos para cumprir legislações destinadas a reduzir a poluição e proteção de consumidores. Para sobreviver, as empresas teriam de se voltar ao princípio básico de fazer dinheiro, maximizar lucros, abandonando as responsabilidades sociais impróprias àquele princípio básico (Olak 2000).

De acordo com Duarte e Dias (1986 p.45), "há uma e apenas uma responsabilidade social das empresas: usar seus recursos e sua energia em atividades destinadas a aumentar seus lucros, contanto que obedeçam às regras do jogo e participem de uma competição aberta e livre, sem enganos ou fraudes".

Outros aspectos levantados por Duarte e Dias (1986), que os administradores não têm condições de determinar a urgência relativa dos problemas sociais; e, igualmente, não têm condições de determinar a quantidade de recursos que deve ser destinada para a resolução de tais problemas. Administradores que assim procedessem estariam destinando recursos da corporação para realizar bem-estar social pela sua visão pessoal e estariam tachando injustamente seus acionistas, empregados e clientes.

Dando ênfase aos trabalhos realizados por associações, entidades filantrópicas e voluntariado, surgem para suprir as necessidades que o povo tem e que o governo não dá conta, por esse ou aquele motivo.

De acordo com Olak (2000), essa atividade cresce a cada dia. O mais importante é a conscientização social que cada voluntariado adquire com sua prática. Na verdade, o caminho é um só: precisa-se indiscutivelmente de educação.

Nem tudo que a sociedade transforma, torna-se um instrumento de bem para todos. Todos diante das transformações devemos conscientizar-nos do nosso verdadeiro papel na

sociedade. Esquecer que a desigualdade social é papel do governo, estado e município. Não adianta apenas oferecer comida e cultura. Um povo educado saberá fazer melhor suas escolhas para o real desenvolvimento do país.

Dessa forma, rompe-se com a idéia de que o brasileiro não se dedica espontaneamente ao trabalho social. Pode-se comprovar esta constatação, pois muitas são as empresas que adotaram programas de ação social estimulados pelos próprios funcionários, que gostariam de contar com a ajuda organizacional para progredir e ampliar a ação.

Portanto, é verificado que o clima organizacional no Brasil, muitas vezes é desfavorável para o desenvolvimento dessas ações, devido às mudanças radicais, como demissões maciças e diminuição das perspectivas profissionais de crescimento, nos últimos anos.

Esta diversidade de possibilidade permite à organização perceber as expectativas e potencialidades de seus funcionários que desejam participar da prática social, e a perceber que já não é possível se manter no ambiente de negócio sem se preocupar com o social.

De acordo com (Olak 2000), a falta de competência para atuar nessa área faz com que muitas dessas organizações procurem especialistas, ou seja, organizações do terceiro setor para assessorá-las na realização das atividades.

É responsabilidade das empresas definirem políticas, procedimentos e expectativas de resultados, com a objetividade e transparência, ao divulgar um projeto social, ou apoiar as iniciativas desses projetos. Os programas de voluntariados, assim como as ações espontâneas de funcionários, emergem com mais facilidade em empresas que já desenvolvem alguma forma de atuação social.

Com isso, de acordo com a afirmação de Olak (2000), não existe um modelo padronizado de voluntariado empresarial ou de atuação social da empresa. As ações e os programas baseados na identificação de necessidades da comunidade tendem a ser efetivos. A formalização do programa é dispensável, o apoio interno é indispensável.

De acordo com Olak (1996), a empresa deve estar atenta à "internalização" de sua atuação social, empregado meios de comunicação interna e auscultando as expectativas e reações dos funcionários. O convite ao voluntariado amplia a participação responsável dos colaboradores e atua como canal de comunicação junto à comunidade interna.

Independentemente de seu grau de formalização, os projetos sociais devem ser geridos pela empresa, preservando as condições de flexibilidade e descentralização que facilitem o engajamento e a atuação das pessoas.

Acredita-se que a gestão competente é uma das melhores formas de retribuir a confiança de todos aqueles que acreditam e investem em nosso trabalho.

O Terceiro Setor não deve só pedir, pois tem muito a ofertar à sociedade. Não me refiro ao dinheiro ou qualquer outro tipo de recurso material, espaço ou mão-de-obra, mas a um patrimônio imaterial: conhecimento.

Sua aplicabilidade dever ser o foco de todos os atores envolvidos no cotidiano de organizações sociais, universidades privadas, associações e instituições de classe – dos gestores aos colaboradores.

Mas como as entidades podem canalizar todo esse conhecimento e experiência para atingir a sociedade com ações benéficas? Em primeiro lugar, é necessário organizar e fazer uma triagem daquilo que é considerado essencial para ser transformado em realidade. Em segundo, é preciso definir como trabalhar e onde aplicar esse conhecimento.

É fundamental criar caminhos para divulgar o maior número possível de pessoas interessadas nessa “Globalização das organizações do Terceiro Setor”. As entidades sem fins lucrativos devem “sugar” esse conhecimento e difundi-lo, usando os profissionais. Não importa a área de atuação da organização, sempre há conhecimento a ser ofertado e distribuído. Dessa forma, as entidades se tornarão referência para todos.

2.2 Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)

2.2.1 Identidade e Caracterização das Entidades sem Fins Lucrativos no Brasil

“Todas as instituições ‘sem fins lucrativos’ têm algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada.” (Peter F. Drucker, 1997)

A multiplicação de entidades que compõem as organizações sem fins lucrativos, bem como o fato de se defini-las por termos negativos (sem fins lucrativos, não governamental), ou simplesmente incorretos, contribui para a sua obscuridade e o seu desconhecimento pelo público em geral.

De acordo com Falconer (1999), a contribuição para esta dificuldade “a multidisciplinaridade do campo”, é a dificuldade de adaptar conceitos desenvolvidos em países com realidade históricas, legais e institucionais distintas e pela dificuldade de informação e dados empíricos sobre este setor.

Especificamente, no Brasil, a divulgação do Terceiro Setor, organizações não governamentais (ONGs), organizações da sociedade civil, organizações sociais, entidades beneficentes, organizações filantrópicas, ocorre de forma equivocada, ao nosso ver, pois são utilizadas normalmente como sinônimo, aumentando ainda mais a confusão. Como não bastasse, passou-se a conviver, recentemente, como mais duas “inovações institucionais”: as “Organizações Sociais – OS” e as “Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP”; as primeiras criadas a partir da reforma administrativa do Estado, e as OSCIP; decorrente da Lei nº. 9.790, de 23 de março de 1999. Ambas sem fins lucrativos.

De acordo com Falconer (1999), as ONG foram incorporadas ao nosso convívio no Brasil na Conferência Rio-92, em função dos temas discutidos, meio ambiente, defesa dos direitos humanos, a preocupação em organizar a participação social de todos.

Falconer (1999) conclui que as ONGs no Brasil tende a excluir das organizações sem fins lucrativos (entidades filantrópicas, religiosas, creches e asilos) voltadas a prestação de serviços.

Fernandes (1994) expressa Terceiro Setor como sendo a que mais vem encontrando aceitação, dentro tantas outras Instituições com o papel de designar um conjunto de iniciativas provenientes da sociedade.

2.2.2 Principais características das entidades sem fins lucrativos

Freemam e Shoulders (1993, p. 8) apresentam as seguintes características que são peculiares às entidades sem fins lucrativos:

- a) Quanto ao Lucro (profit): o lucro não é a razão de ser dessas entidades
- b) Quanto à propriedade (ownership): pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital e partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas.
- c) Quanto às fontes de recursos (resources): as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador de participação proporcional nos bens ou serviços da organização.

- d) Quanto às principais decisões políticas e operacionais (policy & operating decisions): as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembleia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Conforme Summers (1991) a essas características pode acrescentar que a responsabilidade gerencial difere das demais organizações lucrativas. Portanto, as organizações sem fins lucrativos, a sua administração não tem a responsabilidade de promover retorno sobre os seus investimentos.

Para Drucker (1997, p. 3),

A organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade. Logo, o produto final (outputs) destas entidades são indivíduos transformados, sendo agentes de mudanças humanas, sendo seus resultados sempre em pessoas de comportamento, condições, perspectivas, saúde, esperanças, e, acima de tudo, de sua competência e capacidade, enfatizando que existe diferenças significativas entre as origens de recursos financeiros destas entidades e as das empresas, por outro lado a rentabilidade não é peculiar às entidades sem fins lucrativos, ou seja o lucro não é o objetivo fundamental

Assim, as entidades sem fins lucrativos podem gerar rentabilidade para as suas atividades, não perdendo as características de sem fins lucrativos, pois o fato que lhe dá essa característica é a não remuneração de seus proprietários.

Para Andrade (1991), as entidades sem fins lucrativos são as instituições formadas com o objetivo social, educacionais, religiosos, de saúde ou filantrópicos que são pessoas que não têm interesse na transferência de propriedade e seus membros não recebem qualquer retorno.

Conforme Hudson (1999, p. 153), enfatiza que:

Um sistema gerencial contábil projetado para ajustar-se à tarefa da organização é um elemento essencial para sua eficiência. Infelizmente, muitas organizações dão à administração financeira atenção insuficiente, e como resultado, o dinheiro é desperdiçado. As organizações do terceiro setor muitas vezes não podem compara. objetivando provocar mudanças sociais e que a responsabilidade gerencial difere das demais organizações lucrativas

Assim podemos definir que as entidades sem Fins Lucrativos são organizações com objetivos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido

e ampliado a partir das contribuições e doações e que de modo algum pode se reverter aos seus voluntariados e mantenedores.

Veja algumas características das entidades sem fins lucrativos

Quadro 1 - Resumo das principais características das entidades sem fins lucrativos

1	Objetivos Institucionais	▶	Provocar mudanças sociais (DRUCKER, 1994: XIV)
2	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	▶	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3	Lucro	▶	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim
4	Patrimônio/Resultados	▶	Não há participação/distribuição aos provedores
5	Aspectos fiscais e Tributários	▶	Normalmente são imunes ou isentas
6	Mensuração do Resultado Social	▶	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente (SUMMERS e MOSCOVE, SIMKIN).

Fonte: IPEA/PNUD 2008

Portanto, as entidades sem fins lucrativos existem para provocar mudanças nos indivíduos e, conseqüentemente, na sociedade, fazendo com que cada entidade defina formal ou informalmente, sua própria filosofia.

2.2.3 Filosofia, missão e objetivo das entidades sem fins lucrativos.

De forma resumida, as entidades sem fins lucrativos permanecem firmes provocando mudanças nos indivíduos e, conseqüentemente, na sociedade. Portanto cada organização deve definir formal, ou informalmente, a sua própria filosofia.

Nakagawa (1993), nos seus estudos aborda que, as empresas diferentes uma da outra, mesmo na própria empresa, a função do tempo e evolução dos seus ideais, as crenças e valores de seus principais agentes ou proprietários, a filosofia precisa ser explicada claramente, nos termos de missão e finalidade ou propósitos básicos.

De acordo com Nakagawa (1993), a filosofia das entidades é definir clara e objetivamente o porquê da missão e para que objetivos fundamentais a entidade existe.

Para Drucker (1997), o pensamento corrente das entidades sobre a sua missão, deve procurar obter respostas através da seguinte questão básica: Qual é o nosso negócio? Portanto o negócio não é definido pelo seu nome, estatuto ou artigos de incorporação. É definido pela missão de seu negócio. Definir a missão de uma entidade é necessário que exista uma função orientadora e delimitadora da ação de seus gestores, evidenciando o que a entidade é o procura ser no futuro.

As ESFL a declaração de sua missão tem tudo a ver com a transformação dos indivíduos ou grupos de indivíduos, cujo retorno esperado para a entidade é de caráter imaterial e emotivo, exatamente o contrário do que ocorre nas atividades empresarias.

Portando, para as entidades com fins lucrativos, os seus objetivos básicos é a satisfação das necessidades dos consumidores, ligado a uma margem de lucro, até mesmo garantindo a sua sobrevivência. Já uma entidade sem fins lucrativos o seu objetivo fundamental é provocar mudanças na sociedade, sem exigir lucratividade.

Veja essa demonstração demonstrada a seguir:

Quadro 2 - Diferença entre os objetivos das ESFL e das ECFL

Entidades	Objetivos-Meio	Objetivos-Fim
Com fins lucrativos	Satisfação das necessidades dos consumidores	Lucro
Sem fins lucrativos	Provocar mudanças sociais	Indivíduos transformados

Fonte: Oliveira (1991)

Diante do exposto, observa-se que as ECFL têm o objetivo de satisfazer os seus consumidores, de acordo com as suas necessidades e objetivando lucro, já as ESFL promovem as mudanças sociais que vêm atingir a sociedade, fazendo que os indivíduos com necessidade passem por um processo de reabilitação social no meio em que vive.

As entidades sem fins lucrativas legalmente constituídas, com seus objetivos fundamentais estão explicitadas nos seus atos constitutivos, e, para atingi-los, deve haver perfeita harmonia entre recursos humanos e materiais, tendo em vista a missão e objetivos fundamentais. Harmonia essa que deve ser permanente na entidade, para que, ao longo do tempo, sua filosofia possa prevalecer.

2.2.4 Classificação das entidades sem fins lucrativos

Olak (1996), nos seus estudos destaca que as entidades sem fins lucrativos podem ser classificadas sob várias abordagens: jurídica (aspectos legais), em função das atividades que desempenham (definições funcionais), quanto à extensão dos benefícios sociais, quanto à origem dos recursos financeiros e econômicos que recebem. Porém é preciso evidenciar que existem pouquíssimos estudos e estatísticas sobre esse setor, tornando ainda mais a busca permanente por respostas precisas e consistentes.

De acordo com Olak (1996), as ESFL são classificadas sob três óticas distintas, como segue.

- **Quanto às atividades que desempenham** – entidades de caráter beneficente, filantrópico e caritativo; entidades de assistência à saúde; entidades religiosas; entidades de caráter educacional, cultura; entidades de caráter recreativo e esportivo; associações de classe, entidades sindicais e sociedades cooperativas.
- **Quanto à origem dos recursos financeiros e materiais** – As contribuições, doações e subvenções que se constituem nas principais fontes de recursos destas entidades, alguns sobrevivendo, ainda, de taxas cobradas da comunidade, sócios e associações por serviços prestados.
- **Quanto à extensão dos benefícios sociais** – ESFL que têm a finalidade principal de provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade, das mais variadas formas. Algumas são constituídas com o objetivo de atender a toda a comunidade irrestrita e incondicionalmente, com o intuito de colaborar com o Poder Público. Existindo ainda dois tipos de ESFL quanto à extensão dos benefícios: **as que prestam serviços a toda comunidade irrestrita e incondicionalmente e as que restringem seus benefícios apenas ao seu quadro social.**

Olak (1996) apresenta um resumo da organização das ESFL, conforme quadro abaixo:

Quadro 3 - Classificação das ESFL

<p>Grupo 1 – Cultura e Recreação</p> <ul style="list-style-type: none"> • Esporte, arte, museus, zoológicos, recreação, clube sociais
<p>Grupo 2 – Educação e Pesquisa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Escolas e educação superior, treinamento vocacional • Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial
<p>Grupo 3 – Saúde</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental • Saúde pública, educação sanitária.
<p>Grupo 4 – Serviços Sociais</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bem-estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes. • Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material.
<p>Grupo 5 – Meio Ambiente</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conservação de recursos naturais, controle da poluição • Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambiente rurais

<p>Grupo 6 – Desenvolvimento e habitação</p> <ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento econômico, social e comunitário • Habitação. • Emprego e treinamento
<p>Grupo 7 – Lei, Direito e Política.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis • Serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinqüentes, apoio às vítimas. • Partidos políticos
<p>Grupo 8 – Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos • Organizações de intermediários
<p>Grupo 9 – Atividades Internacionais</p> <ul style="list-style-type: none"> • Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres • Direitos humanos e organizações pacifistas
<p>Grupo 10 – Religião</p> <ul style="list-style-type: none"> • Organizações religiosas
<p>Grupo 11 – Associações Profissionais e Sindicatos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais
<p>Grupo 12 – Não Classificados em Outros Grupos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Não classificados em outros grupos

FONTE: HUDSON (1999)

Compreende-se assim, que essas entidades podem ser categorizadas de muitas maneiras, já a forma mais comum, é a evidenciação pelas suas atividades que exercem.

2.2.5 O novo código civil brasileiro e as entidades sem fins lucrativos

De acordo com o CCB, de 11 de janeiro de 2003, as organizações jurídicas são classificadas da seguinte forma: direito público interno, direito público externo direito privado. As pessoas de direito público interno são constituídas da: União; os Estados; o Distrito Federal e os Territórios; os Municípios; as Autarquias, inclusive as associações públicas, juntamente com as entidades de caráter público criado por lei. Já as pessoas de direito público privado são: associações; as sociedades; as fundações; as organizações religiosas e os partidos políticos. (Olak 2000)

De forma resumida, a figura 1 destaca as divisões que regem o Novo Código Civil Brasileiro:

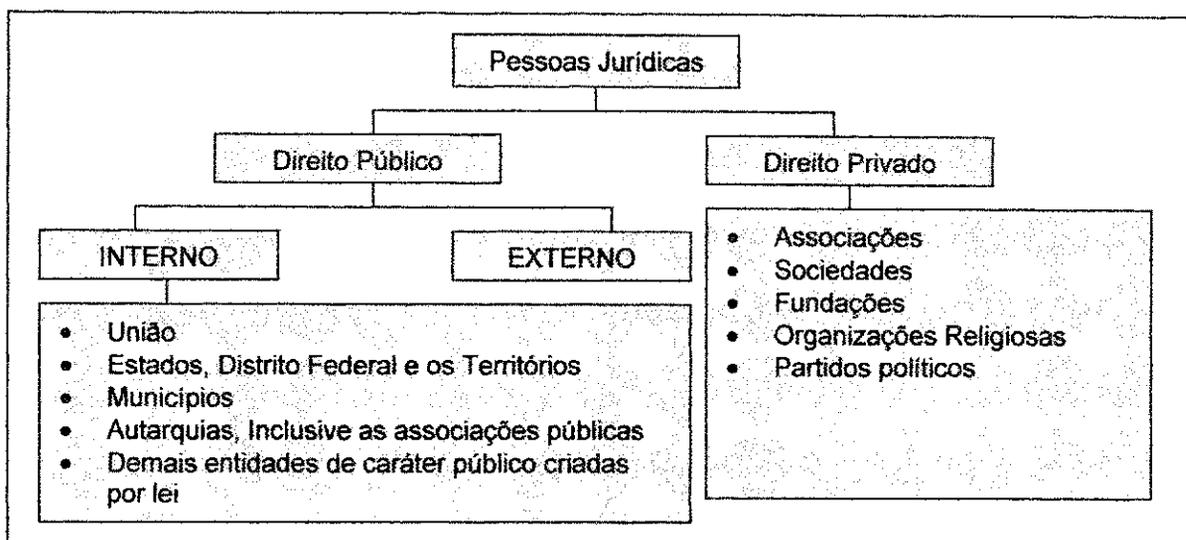


Figura 1 - Divisão das pessoas jurídicas segundo o CCB.

Então, conclui-se que o Novo Código Civil Brasileiro ressalta-se que as entidades sem fins lucrativos ou elas são associações ou elas são fundações.

2.2.6 As Organizações Sociais (OSs) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

As informações das Organizações Sociais e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ambas como figuras jurídicas inéditas: A primeira criada pela Lei nº 9.637 de 15 de maio de 1998, e a segunda pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, com nomes muito parecido, ambas não tem fins lucrativos, são de direito privado. Como têm objetivos similares, atuam praticamente no mesmo campo. Podendo ambas se beneficiar de recursos públicos.

Pela Lei das OSCIPs podem ser qualificadas como aquelas cujos seus objetivos sociais tenham, pelo menos, uma das seguintes finalidades:

- promoção da assistência social
- promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- promoção gratuita a educação e da saúde;
- promoção da segurança alimentar e nutricional;
- defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

Dessa forma a Lei das OSCIPs ressalta-se que a existência de algumas dessas finalidades dentro das organizações cria-se um vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público.

O instrumento que regulamenta as relações com o Poder Público é o Contrato de Gestão. De acordo com a Lei das OSCIPs, o termo de parceria é passível de ser firmado. Já no caso das OSC, ao contrário, não há qualquer termo que se assemelhe a este. O conceito de gestão é diferente daquele que deu origem ao termo de parceria. As Organizações Sociais têm a gestão de certo patrimônio público, que é cedido a ela pelo Estado. Certamente o termo de parceria expressa outro ponto de vista, passando a indicar que recursos públicos podem ser destinados a uma entidade, mas a gestão do patrimônio não deve ter ingerência do Poder Público.

Por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico ex-ante e a avaliação ex-post constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. “Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade”.

Então, espera-se que as entidades do Terceiro Setor passem a cultivar a transparência ao elaborar seus projetos sociais, e quanto aos objetivos alcançados e recursos captados.

O patrimônio das entidades governamentais e não governamentais, para Drucker (1997), é formado, por via de regra, por doações da comunidade e subvenções de entidades. Sendo que o dinheiro da instituição é ganho por si mesmo. O dinheiro das Instituições sem fins lucrativos não é dela; ela o administra para os doadores.

Na organização empresarial, os investidores cobram dos gestores a maximização do lucro e os consumidores, a qualidade dos bens e serviços produzidos, a preços competitivos, sendo possível que os investidores não aplique mais seus recursos naquela empresa e os consumidores simplesmente deixarão de comprar seus produtos e serviços.

Custódio (1972) destaca a multiplicação de associações em todos os setores, umas bem intencionadas em suas finalidades, outras de objetivos duvidosos, uma vez que, a aparência de altruísmo, educação, assistência social desempenha tão somente atividades de interesse particular, ocasionando frequentemente abusos prejudiciais a organização da entidade.

Falconer (1999) ressalta:

As entidades sem fins lucrativos não busca a transparência, entretanto este cenário tende a mudar em um contexto onde as organizações passam a competir de forma mais direta por recursos públicos e privados, deverá ser com a capacidade de demonstrar posições claras e resultados concretos que as organizações conseguirão se destacar. Existe um importante instrumento na gestão das entidades sem fins lucrativos é a prestação de contas através de relatórios da administração, sendo relatório normalmente, composto por elementos que identificam aspectos históricos da instituição, missão e objetivos.

Conforme Olak (1996), nas ESFL possuem um conselho fiscal, cuja principal atribuição corresponde ao exame das contas da administração. Prevalecendo aí o papel dos auditores independentes dentro das ESFL, tratando especialmente da verificação dos procedimentos e normas contábeis.

Olak (1996), menciona que a Lei nº. 3.100, de 30 de junho de 1999 menciona que a organização da Sociedade Civil de Interesse Público deverá realizar auditorias independentes da aplicação dos recursos objeto do Termo de Parceria [...] nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).

A forma de captações de recursos para constituição e manutenção do patrimônio social das ECFL e ESFL ocorre da seguinte forma: Os recursos para ECFL são captados dos seus proprietários ou pelo ingresso de novos acionistas, já nas ESFL a manutenção e ampliação do patrimônio ocorre na formação de contribuições, doações e subvenções.

Então, podemos entender que as principais fontes de recursos das ESFL são basicamente. As contribuições, doações, subvenções, receitas de aplicações financeiras, receitas de capital, receita de venda de produtos e mercadorias e serviços, sem esquecer de ressaltar que as fontes de recursos citada vem satisfazer as necessidades básicas de que o Governo são ineficientes na prestação dos serviços sociais a que a comunidade tem direito, fazendo que as pessoas, objetivando satisfazer a suas necessidades básicas como: educação, saúde e lazer passem a pagar em duplicidade por estes serviços.

2.3 Normas e Práticas Contábeis Aplicadas às Entidades sem fins Lucrativos

Conforme Andrade (1991), as entidades sem fins lucrativos, enfatizam constantemente que não estão submetidas às normas governamentais, comuns na área de contabilidade, tornando os contadores que nela atuam acabando por não saber quais os critérios mais adequados para a realização do registro contábil das operações destas entidades. Já que

por um lado não existem critérios rigorosos de contabilização e divulgação das demonstrações contábeis a quem estamos acostumados no contexto empresarial, por outro, as ESFL têm a liberdade de fazer prevalecer os princípios da contabilidade.

Conforme Marion (2002, p.34):

A contabilidade segue um processo que abrange regras e relatórios contábeis, e a sua interpretação até a montagem, através das técnicas contábeis. Os relatórios contábeis usados para evidenciação dos resultados em uma empresa com fins lucrativos seguem o estabelecido na Lei nº. 6.404/76, artigo 176, que estabelece a elaboração das seguintes demonstrações contábeis, complementadas por Notas Explicativas:

- a) Balanço Patrimonial
- b) Demonstração do Resultado do Exercício
- c) Demonstração de Lucros ou prejuízos acumulados
- d) Demonstração de origens e aplicações de recursos

Pela NBC T 10.19, as Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações: O resumo das principais práticas contábeis; os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos; as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções; as fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos; evidenciação dos recursos sujeitos as restrições ou vinculações por parte do doador; eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade; as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; informações sobre os tipos de seguro contratados; as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.

É muito comum nas entidades sem fins lucrativos, a presença de voluntários, prestando relevantes serviços, principalmente nas áreas educacional e de assistência social. Com a regulamentação desse tipo de serviço (Lei 9.608/98), formalizado através de um contrato regulando as relações da entidade com o voluntário, ficou mais fácil identificar e avaliar, em termos quantitativos, a contribuição dessas pessoas para com a entidade. Nesse sentido, entende-se que as notas devam contemplar, também, o serviço voluntário, informando, por exemplo, a quantidade de voluntários, o total de horas empregadas, o número de pessoas

atendidas pelos voluntários, quanto representaria em termos monetários (Reais) se a entidade tivesse que desembolsar esses valores e outras informações análogas.

Há também a participação de terceiros (às vezes anônimos), que contribuem mensalmente para a entidade, pagando contas da entidade diretamente aos fornecedores de mercadorias e serviços. É o caso, por exemplo, de empresários que pagam a conta de luz, água, alguns serviços de manutenção, passagens, etc. Esse tipo de participação também deveria ser relatado em notas explicativas.

Assim, seria melhor se tais informações (serviço voluntário e participação de terceiros) pudessem ser avaliados e reconhecidos contabilmente na Demonstração das Atividades do Período (*Déficit* ou *Superávit*). Entretanto, em função da falta de objetividade em alguns casos, é melhor relatar essas ocorrências em notas explicativas do que simplesmente omiti-las.

Merece destaque também "a evidenciação dos recursos sujeitos as restrições ou vinculações por parte do doador". A própria NBC T - 10.19 (item 10.19.2.6) tratou de dar tratamento contábil diferenciado para "as receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica". Trata-se de um sistema contábil muito difundido em vários países, especialmente nos Estados Unidos da América, denominado de Contabilidade de Fundos. Por esse sistema, os recursos recebidos para atender atividades ou projetos específicos devem ser mantidos e controlados separadamente (em fundos), valendo-se das restrições impostas pelos doadores externos à entidade ou mesmo observando restrições impostas pelos órgãos diretivos da entidade. Pode-se ter, então, em uma entidade, vários tipos de "fundos" como, por exemplo, "Fundo para Imobilização", "Fundo de Bolsas", "Fundo de Pesquisas", etc. O ideal seria que, nesses casos, a entidade apresentasse as Demonstrações Contábeis valendo-se dessa tecnologia.

De acordo com a NBC T 10.19 (item 10.19.3.1), "as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da divulgação das Demonstrações Contábeis". A única alteração proposta à NBC T 3, no tocante às Demonstrações Contábeis (sentido *lato*), é a substituição da conta "Capital" por "Patrimônio Social" e "Lucros ou Prejuízos Acumulados" por "*Superávit* ou *Déficit* do Exercício". Subentende-se que nas demais Demonstrações Contábeis alterações análogas também devem ser consideradas (isso fica evidente na NBC T 10.4 e na NBC T 10.18).

Entretanto, exige-se para essas entidades, ressalvadas as inserções acima, as mesmas Demonstrações Contábeis e respectivos conteúdos, estrutura e nomenclatura válidos para as empresas.

Pela NBC T 3 (Consolidada na Resolução CFC Nº 847/99, de junho de 1999), as Demonstrações Contábeis exigidas são as seguintes: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade também se faz explícita na presente NBC.

Se, por um lado, a falta de normalização trazia transtornos consideráveis, principalmente em termos de padronização das informações e relatórios contábeis, por outro lado, a sua presença pode significar o comprometimento do seu *disclosure*. Para HENDRICKSEN e VAN BREDA, "a quantidade de informação a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do usuário..." O nível de divulgação também depende, para esses autores, "do padrão considerado mais desejável." Três conceitos de divulgação são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa. Segundo IUDÍCIBUS (1995), não existe diferença efetiva entre tais conceitos, embora tenham sido utilizados com conteúdos distintos; toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e completa.

No caso específico das ESFL, considerando as características que lhes são pertinentes, é oportuno questionar se os mesmos critérios praticados nas empresas, tanto em termos de estruturação como de divulgação das Demonstrações Contábeis, são também aplicáveis a essas entidades. Nesse sentido, analisa-se na seqüência o Princípio Contábil da Competência e os Demonstrativos Contábeis aplicados.

2.3.1 O Princípio Contábil da Competência

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrer, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento. Este é o enunciado do Princípio da Competência (Art. 9º da Resolução CFC Nº 750/93). E ainda: "O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração" (§ 2º). Segundo a NBC T 3, 10.19.2.1 - As receitas e despesas devem ser reconhecidas,

mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

A discussão sobre o problema do reconhecimento das receitas talvez devesse iniciar-se com a própria definição de receita. O que é, primeiramente, receita? As receitas, nas organizações em questão, diferem das receitas nas organizações empresariais?

Esse assunto assume singular e vital importância, considerando-se que, no âmbito das entidades sem fins lucrativos, discussões concernentes aos critérios de mensuração dos ativos, por exemplo, deixam de ser o foco crucial da questão, como o são nas empresas. Nestas, determina-se o valor patrimonial das ações tomando-se por base o valor do seu patrimônio líquido em determinada data. Isso significa que, aí, as atenções dos investidores voltam-se fortemente para o "valor" do patrimônio líquido, e esse deve representar o quanto vale a empresa em determinado momento para os seus proprietários.

Nas entidades sem fins lucrativos, ao contrário, o patrimônio líquido (ou social, preferencialmente) deve representar a capacidade que a entidade tem de manter-se no mercado, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade sem, contudo, comprometer a sua continuidade. É na Demonstração do Resultado (melhor chamá-la, como evidenciado de Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* das Atividades), principalmente, que são evidenciadas as ações dos gestores da entidade. Tanto num como noutro caso, as discussões versam sobre a formação, manutenção e ampliação do patrimônio social e isso ocorre, via de regra, com a participação das entidades públicas e privadas, comunidade de forma geral e, em menor grau, a partir da venda de serviços.

Nas definições tradicionais de receita, alguns elementos básicos são normalmente contemplados, como, por exemplo: quando reconhecê-la, caracterização de sua natureza, elementos que a compõem, impactos patrimoniais, etc. Isso pode ser verificado nas definições que se seguem.

Para IUDÍCIBUS (1993):

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Ficam perfeitamente caracterizadas as dimensões básicas da receita:

- Está ligada à produção de bens e serviços em sentido amplo;
- Embora possa ser estimado pela entidade, seu valor final deverá ser validado pelo mercado;
- Está ligada a certo período de tempo;
- Embora se reconheça que o esforço para produzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do ativo e do patrimônio líquido), não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa.

Para a FIPECAFI & ANDERSEN (1991 p. 411)

Receita "corresponde à remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária, de ativos da empresa ou pela prestação de serviços. Receita pode corresponder também a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços." Já o IBRACON (1992:112), de forma mais objetiva, diz que a receita "corresponde a acréscimos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido".

Essas duas últimas definições, é bom que se frise, restringem-se basicamente às atividades empresariais. Além disso, esses autores procuram segregar outros tipos específicos de receitas como, por exemplo, receitas financeiras, decorrentes de contratos de longo prazo, de equivalência patrimonial, as denominadas extraordinárias, etc., evidenciando que a receita deve ser definida a partir de ambientes e situações específicas.

Por outro lado, outra questão que merece maior reflexão diz respeito ao momento de reconhecer-se uma receita. No documento denominado Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade esse assunto é abordado no enunciado do Princípio da Realização da Receita: A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora (grifo nosso). Esse princípio escolhe, nitidamente, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita, aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Nesse documento, são apresentadas algumas evidências que justificam essa prática contábil e que são aqui sintetizadas:

Para entidades sem fins lucrativos não há previsão legal até o momento exigindo o uso dos mesmos relatórios, contudo, conforme cita Marion (2002, p.128):

O objetivo principal da contabilidade, portanto, conforme a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, um sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

Segundo Cardoso e Cunha (2005), as ESFL, por não terem como consequência de sua missão o lucro, podem não ter na contabilidade tradicional uma forma clara de evidenciação de seus resultados, para as empresas, contudo, a ciência contábil mostra como opção a Contabilidade por Fundos, cuja base é sustentada pela Teoria do Fundo, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 470) cita que “o conceito e fundo tem encontrado sua maior utilidade em instituições governamentais e sem fins lucrativos. Cada desses fundos possui ativos específicos cujo uso é limitado e finalidades determinadas [...]”

As Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL), também denominadas de Terceiro Setor, vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna, realizando atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais. De um extremo ao outro do mundo, são notórias as ações voluntárias organizadas através de associações, fundações e instituições similares, com evidente contribuição para o desenvolvimento econômico, social e político das nações, já que voltadas à realização de inúmeras atividades não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do Estado.

Assim, as principais causas que têm levado o terceiro setor a tal crescimento são, principalmente, as seguintes:

- (a) crescimento das necessidades socioeconômicas;
- (b) crise no setor público;
- (c) fracasso das políticas sociais tradicionais;
- (d) crescimento dos serviços voluntários;
- (e) degradação ambiental, que ameaça a saúde humana;
- (f) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações;
- (g) incremento das organizações religiosas;
- (h) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais;
- (i) maior apoio da mídia;
- (j) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

Assim, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrer, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento. Este é o enunciado do Princípio da Competência (Art. 9º da Resolução CFC Nº 750/93). E ainda: O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas,

quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

A discussão sobre o problema do reconhecimento das receitas talvez devesse iniciar-se com a própria definição de receita. O que é, primeiramente, receita? As receitas, nas organizações em questão, diferem das receitas nas organizações empresariais?

Esse assunto assume singular e vital importância, considerando-se que, no âmbito das entidades sem fins lucrativos, discussões concernentes aos critérios de mensuração dos ativos, por exemplo, deixam de ser o foco crucial da questão, como são nas empresas. Nestas, determina-se o valor patrimonial das ações tomando-se por base o valor do seu patrimônio líquido em determinada data. Isso significa que, aí, as atenções dos investidores voltam-se fortemente para o "valor" do patrimônio líquido, e esse deve representar o quanto vale a empresa em determinado momento para os seus proprietários.

Nas entidades sem fins lucrativos, ao contrário, o patrimônio líquido (ou social, preferencialmente) deve representar a capacidade que a entidade tem de manter-se no mercado, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade sem, contudo, comprometer a sua continuidade. É na Demonstração do Resultado (melhor chamá-la, como evidenciado adiante, de Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* das Atividades), principalmente, que são evidenciadas as ações dos gestores da entidade. Tanto num como noutro caso, as discussões versam sobre a formação, manutenção e ampliação do patrimônio social e isso ocorre, de regra, com a participação das entidades públicas e privadas, comunidade de forma geral e, em menor grau, a partir da venda de serviços.

Nas definições tradicionais de receita, alguns elementos básicos são normalmente contemplados, como, por exemplo: quando reconhecê-la, caracterização de sua natureza, elementos que a compõem, impactos patrimoniais, etc. Isso pode ser verificado nas definições que se seguem.

Para IUDÍCIBUS, receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

2.3.2 Os Custos e as Despesas e o seu Confronto com as Receitas

Por definição, uma despesa acontece bens ou serviços são consumidos ou utilizados no processo de geração de receitas. Nesse particular, no que concerne a consumo de recursos, o termo "despesa" tem o mesmo sentido de custo. Para IUDÍCIBUS (1993 p. 133), "o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto (ou serviço) da entidade." Mais importante do que a própria definição de despesa (ou custo), entretanto, é o grau de associação que esta tem com a receita. Esse tema normalmente é abordado, tanto na teoria da Contabilidade quanto na Contabilidade normativa, simultaneamente aos princípios contábeis (regime de competência, mais especificamente).

Tratando desse assunto, IUDÍCIBUS (1993 p. 60) enfatiza que "a realização da receita é, com freqüência, tratada isoladamente, o que tem provocado muitos desentendimentos sobre o verdadeiro alcance do problema, pois, na verdade, o reconhecimento de receita e a apropriação de despesas estão intimamente ligados. Frequentemente, não se pode reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delineável, mesmo que apenas como estimativa. Em outro momento, o mesmo autor exemplifica essa questão dizendo que o grau de relacionamento da despesa com a receita reconhecida em um período pode ser tão estreito, como o caso de material na prestação de um serviço de conserto de rádio e televisão que provocou a receita".

Para HENDRIKSEN & VAN BREDA (1999 p. 134) "a despesa deve ser reconhecida no exercício em que a receita correspondente é reconhecida (processo de vinculação). A vinculação de uma despesa a uma receita requer, para esses autores, a determinação de uma relação apropriada entre as duas. Todas as despesas, por definição, são incorridas como parte necessária da operação de geração de receitas."

No estudo do IPECAFI, mais especificamente no enunciado do princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, esse assunto é tratado da seguinte forma: "toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderem ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem"

Do ponto de vista normativo, as regras são claras: "as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento."

Parece tudo perfeitamente lógico e até de fácil compreensão quando se visualiza o processo físico e operacional de uma empresa industrial, comercial ou de prestação de serviços.

Entretanto, tratando-se de entidades sem fins lucrativos, mais especificamente das entidades de assistência social, as variáveis não são as mesmas, como na discussão da própria receita. Se pelo lado das receitas constata-se não haver relação direta entre o volume de serviços prestados com a receita realizada, também é verdade que problema análogo encontra-se pelo lado das despesas. Como "vincular" as despesas às receitas se a correlação entre elas não for tão evidente? Além disso, há o serviço voluntário (trabalho "não remunerado") e as despesas incorridas, porém assumidas por terceiros, na forma de beneficência. Nesse caso, fica evidente que as "regras" válidas para as empresas em geral não podem ser simplesmente acatadas na sua plenitude para as ESFL.

2.3.3 Princípios fundamentais de contabilidade

Conforme Olak (2000), a Resolução CFC nº. 926, (2001), estabelece que as ESFL, regem sob os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, representando a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, no sentido de que a Contabilidade de ciência social, objetiva o Patrimônio da Entidade.

De acordo com Marion (2002), os princípios da Contabilidade surgiram da necessidade de se apresentar uma forma mais ampla de entendimento, sob os relatórios de contábeis.

Portando podemos destaca que os princípios da Contabilidade de acordo com CFC são:

- a) Entidade;
- b) Registro pelo Valor Original;
- c) Competência
- d) Continuidade;
- e) Oportunidade; e
- f) Prudência

Segundo Olak (2000), o princípio da Entidade tende a conhecer o Patrimônio como objeto da Contabilidade, afirmando a autonomia patrimonial, prevalecendo à diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.

Já o Princípio da Atualização Monetária tem efeito de alteração do poder aquisitivo da moeda nacional, devendo ser reconhecido nos registros contábeis do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Andrade (1991) reconhece que as doações recebidas pelas ESFL, freqüentemente não registrados na contabilidade das entidades, justamente pela falta de informação objetiva sobre o valor da referida doação.

Do ponto de vista da Teoria da Contabilidade, Iudícibus (1993, p. 140) menciona esta questão da seguinte forma:

Algumas doações podem ser feitas para fortalecer o patrimônio da empresa; na verdade, na maior parte das vezes, isto acontece. Outras vezes, todavia, como no recebimento de pagamento extras ou 'pagamento de consciência' para demonstrar reconhecimento por serviços recebido, a doação pode reforçar o rendimento da entidade. De qualquer forma, o valor das doações deveria ser registrado ou mensurado da mesma forma como fazemos com a receita, isto é, pelo valor corrente dos ativos recebidos na transação de doação.

Portanto, as doações recebidas pela ESFL, existem transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio.

2.3.4 Princípio da competência

O princípio da competência deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Conforme Marion (2002), as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e os Princípios da Oportunidade, incluindo as receitas e as despesas na apuração do resultado do exercício em que ocorrem os fatos.

Portanto, nas ESFL, o patrimônio social deve representar a capacidade que as entidades têm de manter-se ativa, oferecendo serviços à comunidade, com eficiência e qualidade.

2.3.5 Principais demonstrações contábeis

Silva (1978, p. 79) destaca que a contabilidade tradicional, entre suas deficiências, produz demonstrativos contábeis dentro de períodos também contábeis ou fiscais, nem sempre compatíveis com o ciclo econômico dos projetos.

De acordo Marion (2002), os relatórios contábeis são conhecidos por informes contábeis, os mais importantes são as *demonstrações financeiras* (terminologia utilizada pela Lei das Sociedades por Ações), ou *demonstrações contábeis* (terminologia preferida pelos contadores).

A Lei das Sociedades por Ações estabelece que, ao fim de cada período social (12 meses), a diretoria fará elaborar (e deverá publicar), com base na escrituração contábil, as demonstrações financeiras (ou demonstrações contábeis).

Marion (2002) apresenta um resumo do conjunto das demonstrações contábeis, conforme abaixo:

Balanco patrimonial: tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data. O balanço é dividido em três elementos básicos:

- - *Ativo* (compreende os bens e direitos);
- - *Passivo* (compreende as exigibilidades e obrigações);
- - *Patrimônio Líquido* (representa a diferença entre o ativo e o passivo, ou seja, o valor líquido da Empresa).

Demonstração do resultado do exercício: deve ser apresentadas na forma dedutiva, com detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos, perdas e definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados: evidencia a mutação do patrimônio líquido em termos globais e em termos de mutações internas.

Demonstração de origens e aplicações de recursos: evidencia as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou o capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga.

Demonstração de Fluxo de Caixa: visa mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidade em um dado período de tempo.

No caso das ESFL, as características que lhes são pertinentes, é importante questionar os critérios praticados nas empresas, tanto em termos de estruturação como de divulgação das Demonstrações Contábeis.

De acordo com as "Disposições Gerais", a NBS T 10.19, menciona que as normas destinase a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social.

Assim, destaca-se que todas as movimentações possíveis são registradas pela contabilidade, através de relatórios e entregues aos interessados em conhecer a situação da empresa. E através dos relatórios são analisados os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e os gestores podem tomar decisões em relação ao futuro.

2.3.6 Balanço patrimonial

Para Martins (1990), o Balanço Patrimonial é uma demonstração indispensável a qualquer tipo de entidade, seja ele sem fins lucrativos ou com fins lucrativos. É uma imagem da entidade em dado momento, passando a evidenciar de forma sucinta a verdadeira situação econômica e patrimonial da entidade.

Conforme Andrade (1991) as contas que integram o PLS diferem um pouco das do PL das empresas, ou seja, a conta "Capital Social" não existe nas ESFL, sendo mais comum usar o Patrimônio Social, Patrimônio Próprio, ou simplesmente Patrimônio.

De acordo com Petri (1980), analisar o aspecto incomum entre as ESFL e às entidades de direito público interno, conclui-se que inexiste o capital realizado.

Veja a Composição do Patrimônio líquido social.

Quadro 4 - Composição do patrimônio líquido social.

Patrimônio Líquido Social
Patrimônio Social
Fundo Patrimonial Social
Fundos Especiais
Reservas, Doações e Subvenções Patrimoniais.
Reservas de Reavaliação
Doações Patrimoniais
Subvenções Patrimoniais
Superávit ou Déficit Acumulado
Superávit (Déficits) Acumulados
Superávit (Déficit) do Exercício

Fonte: Martins (1990)

Então, conclui-se que de acordo com os critérios e composição dos elementos mencionados é preciso estabelecer parâmetros, desconsiderando as peculiaridades de cada entidade.

2.3.6 Demonstrações do superávit ou déficit do exercício (DSDE)

Conforme Marion (2002, p. 49)

A demonstração de resultado tem por finalidade evidenciar o resultado (lucro ou prejuízo) periódico da instituição e os fatores negativos (custos e despesas) e positivos (ganhos e rendimentos) que entram na composição desse resultado, representados por saldos das contas a que se referem.

Considerando que as demonstrações de resultado têm a finalidade de evidenciar o lucro e prejuízo das entidades, portanto os resultados obtidos não devem ser dados a resultado de lucro ou prejuízo, como vem ocorrendo nas ECFL, sendo evidenciado, igualmente, um resultado (superavitário ou deficitário), para as ESFL, mostrando uma preocupação maior com as atividades e projetos desenvolvidos do que o resultado.

De acordo com Martins (1983), ressalta que a expressão resultado não é incorreta de todo, mas carrega muito o sentido de resultados em termos de lucro ou prejuízo, tendo em vista que o que tem, na realidade, é um resultado positivo ou negativo.

Portanto a demonstração tem a finalidade de evidenciar as mudanças verificadas nos elementos que compõem o patrimônio líquido, decorrendo de resultados de gestão de um exercício anterior, comparando com as do exercício subsequente.

2.3.7 Demonstração das mutações do patrimônio líquido social (DMPLS)

De acordo com Andrade (1991) a elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, conforme a legislação societária é obrigatória para as companhias abertas, independente do porte ou natureza jurídica, tratando-se de uma demonstração de grande utilidade, fornecendo para a movimentação contábil ocorrida durante determinado período.

Conforme Martins (1983), as ESFL, é muito útil para explicar as devidas transformações ocorridas no Patrimônio Líquido Social (PLS) durante determinado período.

2.3.8 Demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR)

Na alteração da Lei nº. 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, a substituição da DOAR pela DFC, explicada da seguinte forma:

Seguindo uma tendência internacional e também em função das demandas internas, principalmente por parte dos analistas de mercado e investidores institucionais, o anteprojeto contempla a substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). Essa demonstração evidencia as modificações ocorridas no saldo de disponibilidade (caixa de equivalentes de caixa) da companhia em um determinado período, através de fluxos de recebimentos e pagamentos. Embora a DOAR seja considerada pelos especialistas como uma demonstração mais rica em termos de informação, os conceitos nela contidos, como por exemplo, a variação do capital circulante líquido, não é facilmente apreendida.

Então, a DFC por utilizar uma linguagem e conceitos simples, tende a ser uma demonstração de melhor comunicação com a maioria dos usuários das demonstrações contábeis.

2.3.9 Demonstração do Fluxo de Caixa

Para que exista uma excelente gestão financeira é necessária a utilização de ferramentas gerenciais, como o Fluxo de Caixa, entre outros, que visam orientar e planejar os recursos disponíveis.

Olak (2000) relata que o fluxo de caixa é um instrumento de planejamento e controle financeiro, que tem a capacidade de apresentar em valores e datas os inúmeros dados gerados pelos sistemas de informação da empresa. O seu processo de elaboração deve ser usar novas técnicas gerenciais de maneira a projetar as receitas, custos, despesas e os investimentos da empresa com precisão.

Denomina-se por fluxo de caixa, o conjunto de ingressos e desembolsos de numerários ao longo de um período projetado. O fluxo de caixa consiste na representação dinâmica da situação financeira de uma empresa, considerando todas as fontes de recursos e todas as aplicações em itens do ativo (ZDANOWICZ, 2000).

Marion (2002), afirma que a Demonstração de Fluxo de Caixa é o relatório contábil mais importante em nossos dias, apresenta resumidamente os recursos (dinheiro) que entraram no Caixa e os que saíram dele de um negócio durante um determinado período. Os administradores mais hábeis preferem, antes de pronunciar a palavra lucro, avaliar cuidadosamente seu Fluxo de Caixa.

O fluxo de caixa, para Zdanowicz (2000), é o instrumento que permite ao administrador financeiro planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros de sua empresa para determinado período.

No entendimento de Treuherz (1999), o fluxo de caixa é denominado – Demonstrativo de Entradas e Saídas ou Demonstrativo de Fluxo Disponível, e tem por finalidade indicar a procedência do numerário do qual se utilizou à empresa num determinado período e as aplicações desse numerário.

Fluxo de Caixa é considerado como instrumento necessário para aplicar dentro de uma entidade, pois ele demonstra ao administrador como melhor gerenciar os recursos

financeiros para um determinado período, contribuindo para o processo de decisão da empresa.

O principal objetivo da demonstração de fluxo de caixa é fornecer informações sobre recebimentos e pagamentos em moeda corrente de uma empresa durante um período. Um segundo objetivo é fornecer informações sobre as atividades operacionais, de investimento e de financiamento da empresa durante o período.

Assim, por meio do fluxo de caixa, o administrador financeiro pode determinar os objetivos e as metas a serem alcançadas pela empresa, de acordo com as entradas e saídas de recursos financeiros.

2.3.10 Notas explicativas às demonstrações contábeis

Para que os gestores das ESFL possam prestar contas à comunidade relativa ao patrimônio e aos recursos que a eles foram confiados administrar, passando a gerar documentos mais completos é preciso complementar as demonstrações contábeis com notas explicativas.

Andrade (1991) relata que além das notas explicativas tratadas pela legislação societária, ESFL devem acrescentar outras informações que julgarem necessárias.

Denomina-se por Notas Explicativas, como um método de evidenciação, embora não sejam demonstração contábeis, podendo ser consideradas como complementar, e componentes do conjunto das demonstrações contábeis para fins de divulgação. (Andrade, 1991).

As entidades devem adicionar nas suas demonstrações contábeis notas explicativas e quadros analíticos para que possa auxiliar seus usuários a melhor entendê-las. Com tudo as notas estão previstas na legislação societária e devendo em linhas gerais, indicar:

- “os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais;
- os investimentos em outras sociedade, quando relevantes;
- o aumento do valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
- a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- o número, espécies e classes das ações do capital social;
- as opções de compra de ações outorgadas exercidas no exercício”;

Assim as Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos, e fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos.

2.3.11 Plano de contas

Para que as informações das demonstrações contábeis possam atender ao modelo básico padrão normativo e, principalmente, possibilitar aos usuários compreender as informações geradas é preciso que o plano de contas seja construído de forma clara e objetiva.

O Plano de Contas, para Andrade (1991), é agrupamento de todas as contas que serão utilizadas pela Contabilidade dentro de uma organização, servindo de guia para os respectivos registros contábeis.

No entendimento de Marion (2002) o principal objetivo do Plano de Contas é apresentar uma estrutura básica de contas patrimoniais (Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido Social) e de Superávit/Déficit (Receitas e Despesas).

Assim, para cada entidade e de acordo com as especificidades de cada uma, é preciso que as contas sejam criadas de acordo com as necessidades, observando as diretrizes do Conselho Federal de Contabilidade, por meio das Resoluções específicas citadas.

2.4 Sistema de Contabilidade por Fundos Aplicados às Entidades sem Fins Lucrativos

Marion (2002, p. 27), diz que os modelos de informações existentes na contabilidade são utilizados para o benefício das empresas e como consequência, reverte-se em benefícios para a comunidade, sendo através destas informações que se poderá ter de forma clara o efetivo desempenho da empresa.

Conforme Marion (2002), a contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela tende a coletar todos os dados econômicos, mensurados monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunidade, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Iudícibus (1993, p. 28) comenta que:

o objetivo principal da Contabilidade e dos relatórios dela emanados é fornecer informações econômicas relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. Isto exige um conhecimento do modelo decisório do usuário e, de forma mais simples, é preciso perguntar ao mesmo qual a informação que julga relevante ou as metas que deseja maximizar, a fim de delinear o conjunto de informações pertinentes. Embora um conjunto básico de informações financeiras consubstanciadas nos relatórios periódicos principais deva satisfazer às necessidades básicas de um bom número de usuários, a

contabilidade ainda deve ter flexibilidade para fornecer conjuntos diferenciados para usuários ou decisões especiais.

De acordo com Marion (2002), a contabilidade segue um processo que abrange regras e relatórios contábeis, e a sua interpretação até a montagem, através das técnicas contábeis. Os relatórios contábeis usados para evidenciação dos resultados em uma entidade com fins lucrativos seguem o estabelecido na Lei nº. 6.404/76, artigo 176, que estabelece a elaboração das demonstrações contábeis, complementadas por Notas Explicativas:

Para entidades sem fins lucrativos não há previsão legal até o momento exigindo o uso dos mesmos relatórios, contudo, conforme cita Marion (2002, p.128):

o objetivo principal da contabilidade, portanto, conforme a Estrutura conceitual básica da contabilidade é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras

As entidades sem fins lucrativas, por não terem como consequência de sua missão o lucro, podem não ter na contabilidade tradicional uma forma clara de evidenciação de seus resultados, para estas empresas, contudo, a ciência contábil traz como opção a Contabilidade por Fundos, cuja base é sustentada pela Teoria do Fundo, Hendriksen (1999, p. 470) cita que “o conceito de fundo tem encontrado sua maior utilidade em instituições governamentais e sem fins lucrativos. Cada um desses fundos possui ativos específicos cujo uso é limitado e finalidades determinadas [...]”

No entendimento de Martins (2000), a razão do uso da Contabilidade por Fundos é exclusivamente a de chamar a atenção para o fato de que esse tema não se trata de Contabilidade de Fundos Mútuos ou outros fundos, e sim de um sistema de contabilização que se utiliza de uma forma interessante e diferente de segregar os recursos da entidade. Martins ainda diz que é uma forma de registro contábil em que uma entidade segrega os ativos, os passivos e até o patrimônio líquido, em função da natureza dos recursos que estão sendo utilizados, conforme a necessidade de se manter controle em função do uso desses mesmos recursos, trata-se na verdade de algo muito simples, bem parecido com o sistema de contabilização matriz/filial, ou então à técnica de vários diários e razões auxiliares.

Conforme Olak (2000), as demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos poderão ser sempre acompanhadas de Notas Explicativas:

a) **Demonstração da posição Financeira** – equivale ao Balanço Patrimonial, seu objetivo é fornecer informação relevante sobre o ativo, passivo e patrimônio líquido. Assim o Balanço Patrimonial, elaborado a partir da contabilidade por fundos, deverá evidenciar claramente os ativos, passivos e patrimônio líquido social, sem restrições e os com restrições, quer estes sejam temporários ou permanentes.

b) **Demonstração das Atividades do Exercício** – Fornecerá informações pertinentes sobre os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias que mudaram o patrimônio líquido, o relacionamento dessas transações e outros eventos e circunstâncias mútuas e como os recursos da organização são usados no fornecimento de vários programas ou serviços, deve constar também o valor das mudanças no patrimônio líquido irrestrito, temporariamente restrito e permanentemente restrito.

De acordo com Olak (2000), as principais fontes de recursos nas entidades sem fins lucrativos são, vias de regra, as contribuições, doações e subvenções. Esses recursos recebidos podem vir ou não acompanhados de “imposições” quanto à sua utilização, ou seja, há recursos que poderão ser livremente utilizados, dependendo das diretrizes dos gestores da entidade, e os que somente poderão ser utilizados para atender atividades e propósitos específicos.

Conforme *American Institute of Certified Public Accountants, em seu Statement Financial Accounting Standards Nº 117 – Financial Satatement of Not-For-Profit Organizations* (parágrafo 168) (apud BEUREN; JEREMIAS, 2004):

os recursos originam-se de três categorias diferentes quanto à sua utilização:

a) os recebidos sem nenhuma restrição (uso irrestrito ou geral): podem ser usados pela administração para gastar onde e como quiserem, não haverá nenhuma restrição externa ao seu uso;

b) os recebidos com restrições temporárias: haverá restrições temporárias quanto ao uso dos recursos, os administradores somente poderão usá-los de acordo com o que for especificado;

c) os recebidos com restrições permanentes: os recursos serão mantidos permanentemente, contudo, será permitido à administração usufruir dos rendimentos oriundos desses recursos.

2.4.1 A Contabilidade por Fundos

De acordo com Martins (2000), as ESFL, já chamava a atenção para a utilização da contabilidade por fundos, já que estas entidades têm ativos doados de uso restrito. Pois essa técnica já é utilizada em vários países, existindo até normas contábeis técnicas nos Estados Unidos exigindo que algumas entidades sem fins lucrativos adotem o sistema de contabilidade por fundos.

Para Summers (1991, p. 58)

um fundo – a unidade básica da Contabilidade por Fundos – é um conjunto de recursos comprometidos para propósitos específicos. Para fins contábeis, um Fundo é uma entidade muito semelhante a uma empresa e poder ter contas registrando caixa e outros recursos financeiros, bem como dívida e patrimônio líquido.

Então, a contabilidade por fundos é um sistema de recursos responsáveis pelo comprometimento específicos para contabilidade, sendo semelhante a uma empresa, podendo ter contas registrando caixa como recursos financeiros.

Iudícibus (1993, p. 49), ao definir entidade contábil, afirma que:

é o ente juridicamente delimitado ou não, divisão ou grupo de entidades ou empresas para os quais devemos realizar relatórios distintos de receitas e despesas, de investimentos e retornos, de metas e realizações, independentemente dos relatórios que fizermos para as pessoas físicas ou jurídicas que têm interesse em cada uma das entidade definidas em cada oportunidade.

Conforme Beuren e Jeremias (2004), a contabilidade tradicional não faz segregação dos recursos em função da natureza (restrito e irrestrito), necessitando, dessa forma, manter-se um maior controle em função do uso desses mesmos recursos. A contabilidade por fundos por vez faz a separação dos recursos de acordo com as restrições impostas pelo doador, ou por determinação da própria entidade. Nas demonstrações contábeis não tende a ocorrer uma diferença em termos de valores monetários. O Patrimônio Líquido Social e o Superávit ou Déficit são os mesmos em ambos os métodos.

Uma entidade contábil e fiscal com um elenco próprio de contas para registro de caixa e outros recursos financeiros, suas dívidas relacionadas, bem como o fundo líquido e suas respectivas alterações, cujas contas são segregadas para assegurar o cumprimento de atividades específicas ou para obtenção de certos objetivos de acordo com as regras, limitações e restrições específicas.

2.4.2 “Contabilidade de Fundos” versus “contabilidade por fundos”

Inicialmente, justificar o uso da expressão Contabilidade por Fundos ao invés de Contabilidade de Fundos. A expressão utilizada na literatura contábil nos Estados Unidos, nossa principal fonte bibliográfica e com forte tradição na área *non profit*, e *Fund Accounting*,

que pode ser livremente traduzido por Contabilidade de Fundos. Segundo Martins (200, p.120)

a razão do uso de Contabilidade por Fundos é exclusivamente a de chamar a atenção para o fato de que esse tema não se trata de Contabilidade de Fundos Mútuos ou outros fundos, e sim de um sistema de contabilização.

2.4.3 O que é contabilidade por fundos

Conta por Fundos é uma metodologia pela qual os recursos para vários propósitos são classificados, para fins de contabilização e de divulgação, de acordo com atividades ou objetivos, conforme especificados pelos doadores, de acordo com as regras, restrições ou limitações impostas aos recursos externos à instituições ou de conformidade com as deliberações dos órgãos diretivos da entidade.

Já Andrade (1991) enfatiza que Contabilidade por Fundos

Compreende um conjunto de procedimentos contábeis sob um balancete próprio de contas para cada fundo instituído por ação legal, contratual ou voluntária de uma organização. Os elementos de cada fundo podem incluir ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. A Contabilidade por Fundos envolve procedimentos segregados de contabilização, embora não necessariamente segregação física de recursos.

Portanto a Contabilidade por Fundos é uma forma de registro contábil em que uma entidade segrega os ativos, os passivos e até o patrimônio líquido, em função da natureza dos recursos que estão sendo utilizados, conforme a necessidade de se manter controle em função do uso desses mesmos recursos.

2.4.4 Indicadores de avaliação de desempenho e eficiência na Contabilidade por Fundos

Conforme Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2001), tende a explicar que o controle de desempenho de indicadores assemelha-se ao instrumento de formalização do comportamento, uma vez que tende a determinar ações específicas para padronizar os resultados, influenciando a ação das pessoas, proporcionando os melhores conceitos para o controle do desempenho.

De acordo com Rummler e Branche (1994), "uma organização só pode ser maior do que a soma de suas partes, quando a organização é gerenciada" (p. 167).

Kaplan e Norton (1997), explica que o desempenho não está sendo medido, e não está sendo gerenciado; acrescentando ainda se a empresa quiser sobreviver e prosperar no mundo da globalização da informação é preciso utilizar-se de um sistema de gestão e medição de desempenho derivado de suas estratégias.

Ackoff (1979), afirma que o planejamento é um tipo especial de tomada de decisão, uma vez que acontece antes da ação, envolvendo um conjunto de decisões interdependentes provocando um estado futuro que somente acontecerá se as decisões forem bem sucedidas, sendo o planejamento o processo de tomada de decisões antecipadas a respeito de uma realidade, visando à consecução ou atendimento de outra realidade visualizada.

Portanto, da mesma forma que o gerenciamento dos indicadores de desempenho exige um sistema de medição e que a eficácia deste sistema de medição está associada a seu alinhamento e aos seus objetivos estratégicos, lembrando que o sistema de medição de desempenho precisa estar firme, pois é impossível gerenciar em indicadores distorcidos da realidade, tornando assim difícil avaliar o desempenho de uma entidade ou gestor se não houver a determinação anterior do que se pretende ou dos resultados esperados.

2.4.5 Importância dos Indicadores de Desempenho na contabilidade por Fundos

Conforme Muller (2003), para as entidades atingir sucesso no curto, médio e longo prazo não basta definir corretamente o objetivo, a missão, os valores e a visão, bem como traçar estratégias e programar-las, é preciso ter respostas rápidas para questões do tipo:

- A organização está atingindo as metas estabelecidas?
- Ela está no caminho traçado pela visão?
- Sua missão está sendo cumprida?
- Todos estão cientes e colaborando com a estratégia da empresa?

Segundo Muller (2003) tende a concluir que não basta escolher um caminho, é preciso medir se estamos nesse caminho, fazendo ênfase que este é o principal foco da medição de indicadores de desempenho, ou seja, para que uma entidade mantenha-se firme e competitiva com o seu ideal é preciso que se tenha um bom planejamento estratégico e que ele seja cumprido.

Para Rummler e Branche (1994), a importância de um sistema de mensuração de desempenho e a ausência de um sistema de medição de indicadores de desempenho tende a afetar negativamente o desempenho global das entidades, destacando que o efeito negativo sobre o desempenho das entidades extrapola o nível da entidade, afetando o

comportamento humano, fundamentada no fato de que a natureza está constantemente em busca de parâmetros para validar seu comportamento.

Portanto Hronec (1994) menciona que os indicadores de desempenho proporcionam sinais vitais da entidade e as define como sendo: "a quantificação de quão bem as atividades dentro de um processo ou seu *output* atingem uma meta especificada. As medidas de desempenho devem ser desenvolvidas de cima para baixo, e precisam interligar as estratégias, recursos e processos" (Hronec pág. 15). Contudo os indicadores fornecem informações importantes, que possibilita aos gestores identificar as causas que impactam a sua gestão, permitindo, quando necessário, tomar decisões em tempo hábil.

Em relação aos índices de avaliação de desempenho e eficiência de gestão, observa-se no quadro 5 e 6, as suas características específicas de acordo com área de atuação.

Quadro 5 - Índices de Avaliação de Desempenho

Expressão	Título	Finalidade
AC / PC	Liquidez Corrente	Ativos circulantes disponíveis para liquidar obrigações de curto prazo
Disponível / Saldo de Projeto	Liquidez Específica	Expressa o montante de recursos disponíveis para cumprir as atividades do projeto no período seguinte.
Patrimônio Social / Imobilizado x 100	Grau de Imobilizado do Patrimônio Social	Expressa o percentual de imobilizado do patrimônio social.
PC/PC+ELP+PSX x 100	Grau de endividamento a curto prazo	Expressa o percentual de endividamento em curto prazo.
PC+ELP/PC+PELP+PSX 100	Grau de endividamento Geral	Expressa o percentual de endividamento total
Patrimônio Social / Ativo Total	Equilíbrio Patrimonial	Representa o percentual do Ativo Total do Patrimônio Social
<i>Despesa Realizada / Receita Recebida x 100</i>	<i>Relação despesa realizada dos projetos e as receitas recebidas</i>	<i>Expressa o percentual das despesas efetivamente realizadas em relação as receitas recebidas no período. Deve ser analisado em separado: doações vinculadas a projetos e os recursos próprios.</i>
Gratuidade / Despesa Total x 100	Relação de gratuidade e despesas totais	Avaliar o percentual de gratuidades concedidas no período em relação às despesas totais.
Gratuidade / Receita Total x 100	Relação de gratuidade e receitas totais	Avaliar o percentual de gratuidades concedidas no período em relação às receitas.
<i>Despesas por Atividades / Despesa Total x 100</i>	Participação de cada atividade nas despesas totais	Avaliar o nível de representatividade de cada atividade nas despesas totais
<i>Receita por Atividade / Receita Total x 100</i>	Participação de cada atividade nas receitas	Avaliar o nível de representatividade das receitas auferidas em relação a receita total
Receitas Próprias / Receitas Total x 100	Esforço de Captação própria	Avaliar a capacidade de a entidade gerar renda própria em as receitas totais

Fonte: Manual do CFC - 2008

Baseado no comportamento humano, uma avaliação de desempenho implica sérias conseqüências que podem ser positivas ou negativas em relação aos seus objetivos, dependendo de uma série de fatores, entre os quais as bases informativas utilizadas, as variáveis consideradas, os critérios, conceitos e princípios adotados, e até mesmo, crenças, valores e habilidades do avaliador.

Em geral, a organização empresarial, tomada como um sistema aberto possui uma identidade própria, que caracteriza uma cultura organizacional particular, influenciando a sua dinâmica. O ato de avaliar é inerente à própria natureza humana: é o exercício da análise e

do julgamento sobre qualquer situação que exija uma apreciação de fatos, idéias, objetivas e também uma tomada de decisão, a fim de se atingir uma situação desejada.

O termo avaliação refere-se ao ato ou efeito de se atribuir valor, sendo que valor pode ser entendido num sentido quantitativo (mensuração) e qualitativo (mérito, importância). Assim, avaliar reportar-se á idéia de fazer uma estimativa e a apreciar de algo. O conceito de desempenho relaciona-se estreitamente ao de eficácia e se refere, de forma genética, a execução de um ato. As avaliações sempre as dão comparando o "executado" com o desempenho "esperado". O conceito de desempenho materializa-se através do processo de gestão. No planejamento estabelece-se as expectativas, na execução implanta-se essas expectativas e no controle avalia-se o desempenho das expectativas e implantação. Assim, conclui-se que a avaliação de desempenho exige expectativas preestabelecidas. Se a empresa não ficar atenta para esse aspecto, o modelo de avaliação de desempenho corre grande risco de fracassar. Um processo de avaliação de um modo geral, não pode ter um fim em si próprio, mas sim, voltado ao contexto onde se insere.

Quadro 6 - Índices de Eficiência de Gestão

Expressão	Título	Finalidade
<i>Despesas realizadas / número de beneficiários</i>	<i>Eficiência na aplicação dos recursos</i>	<i>Avaliar o valor unitário gasto por beneficiário. Pode se tratar de recuperação de crianças de rua, de gastos por crianças em escola, por idoso em lares de apoio, pacientes em hospital, etc.</i>
Despesa realizada / área demarcada	Eficiência na aplicação dos recursos	Avaliar o valor unitário gasto por área demarcada, quando se tratar de projeto indígena. Substituindo-se por área apenas, tem-se o gasto unitário por área de atuação.
Custo orçado / custo realizado x 100	Eficiência no controle dos recursos	Avaliar a capacidade de previsão e planejamento. É interessante que seja feito por projetos
Área construída em M ² /beneficiários	Eficiência da estrutura física	Avaliar a acomodação dos beneficiários por metro quadrado
Ativos/Beneficiários	Eficiência na distribuição de ativos diversos	Avaliar os resultados alcançados na aplicação de ativos como medicamentos, vacinas, cestas básicas, material escolar, etc.

Fonte: Manual do CFC - 2008

Para uma melhor evidenciação dos benefícios da Contabilidade por Fundos, adota-se os indicadores de avaliação de desempenho e eficiência de gestão para as ESFL, sugerido

pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu manual de procedimentos contábeis. Conforme abaixo:

- Despesa realizada / Receita recebida x 100
- Despesa por atividade / Despesa Total x 100
- Receita por atividade / Receita Total x 100
- Despesas realizada / número de beneficiários

Um modelo de gestão resume-se nos conceitos relativos aos procedimentos gerenciais de uma empresa. Por gestão entende-se o processo de tomada de decisão que compreende as fases de planejamento, execução e controle, tendo finalidade orientar o processo administrativo de uma organização.

Assim o modelo de gestão deve ser compreendido com um subsistema institucional que é impactado pelas crenças, princípios e valores dos proprietários e gestores da organização. Embora os valores, as crenças e os princípios não sofram alterações constantes, novas realidades e novos conhecimentos podem modificar a postura não adequada do gestor, levando-o a nova situação.

Um modelo de decisão não deve considerar apenas como as decisões devem ser tomadas, observando apenas as características próprias de cada gestor, mas concentrar várias diretrizes, baseada em um modelo de gestão pré-estabelecido, que normalize os procedimentos de tomada de decisão que devem ser seguidos, independentemente das características individuais dos gestores.

3. ESTUDO DE CASO

3.1 Histórico e Informações Operacionais

O objeto de estudo no Projeto Cidadania e Inclusão Social da entidade, "Congregação das Filhas de Santa Teresa de Jesus", cujo nome de fantasia é "Colégio Nossa Senhora Auxiliadora", localizada na cidade de Sousa/PB. Fundada em 23 de março de 1958, na cidade de Sousa/PB. Tendo como principal atividade a prestação de serviço na área de Educação, promovendo a Ciência, Fé e Cidadania.

O Colégio Nossa Senhora Auxiliadora tem como maior fonte de renda a anuidade escolar recebidas pelos seus alunos matriculados.

Olak (2000) ressalta que as Entidades sem Fins Lucrativos têm como objetivo fundamental provocar mudanças na sociedade, sem exigir lucratividade, sendo resumida nas atividades desenvolvidas na sociedade.

A empresa analisada investe parte do seu capital em atividades sociais, dentro de bairros carentes na cidade de Sousa/PB, promovendo a Cidadania e Inclusão Social, buscando promover permanente uma educação informal inclusiva, a partir dos valores humanísticos cristãos, a serviços dos menores e de famílias em situação sócio-econômica e sócio-educativa menos favorecidos.

Para Olak (2000), a implantação de um Projeto Social, constitui-se em evidenciar e identificar os recursos necessários para o desenvolvimento dos projetos, bem como as formas de aplicação dos recursos para a permanência dos projetos.

Para a realização deste trabalho, sobre a influência da Contabilidade por Fundos como instrumento de melhor evidenciação no terceiro setor, destinados à permanência do Projeto Cidadania e Inclusão Social da Família Teresiana, na entidade citada, foram analisados as demonstrações Contábeis, destacando: contribuições dos associados, contribuições patrocinadoras, receitas e doações, no período de janeiro a dezembro de 2008, para elaborar um modelo de Contabilidade por Fundos, evidenciando-se com a contabilidade tradicional, tendo como objetivo enfatizar essa Contabilidade como uma alternativa para melhor evidenciar os recursos dos projetos. Utilizando as demonstrações contábeis da entidade sem fins lucrativos da Congregação patrocinada à Educação e Ação Social, que opera seu plano de ação social da seguinte forma: têm aproximadamente 50 (cinquenta), associados e 10 empresas patrocinadoras, recebendo como forma de captação de recursos contribuições mensais dos seus associados e das patrocinadoras, disponibilizando para seus associados resultados positivos de assistência a educação, Ciência, Fé e Cidadania aos Projetos Cidadania e Inclusão Social.

3.2 Projetos Sociais da Entidade;

3.2.1 Identificação; Duração, Funcionamento, Instituição Mantenedora.

Inicialmente, é necessário entender o Projeto "Cidadania e Inclusão Social". É uma busca permanente de promover uma educação informal inclusiva, a partir dos valores humanísticos cristãos, a serviço dos menores e de famílias em situação sócio-econômica e sócio-educativa menos favorecidos.

O Projeto "Cidadania e Inclusão Social" realiza na cidade de Sousa-Paraíba, região do semi-árido do Nordeste de Brasil, Sousa é uma cidade de, aproximadamente, 66.400 habitantes. Por ser um pólo de confluência de várias cidades menores, vem crescendo muito, demograficamente. Multiplicam-se, a cada ano, novos bairros, formados por pessoas que vêm da área rural, em busca de sobrevivência e das cidades vizinhas, esperando encontrar trabalho e melhores condições de vida. Formando-se Conjuntos Habitacionais, alguns verdadeiros aglomerados humanos, sem estrutura básica, sem instituições de apoio. Nestes lugares cresce a cada dia o tráfico de drogas, cresce a prostituição e males sociais de toda espécie.

É por essa falta de apoio social, pela influencia dos Meios de Comunicação Social, pelo relaxamento dos costumes morais e religiosos, as famílias se desestruturam, os menores e até os adustos se tornam "presas fáceis" do sistema social desagregador e marginalizador.

Este projeto vem sendo desenvolvido, na cidade de Sousa-Paraíba, Brasil, desde o ano de 1999, em bairro denominado "Frei Damião"; em 2006, o Projeto inclui outra comunidade bastante violenta, apresentando traços fortes de drogas, mortes entre famílias, no Conjunto Habitacional "José Lins do Rego", no corrente ano (2007), no dia 27 de fevereiro. Esse Projeto Integra mais uma comunidade afastada do centro urbano, denominada "Conjunto André Gadelha", em Sousa, apresentando índices de violência com crianças menos de 7 anos.

Ambos têm tempo indeterminado, de acordo com as necessidades do público-alvo, da disponibilidade dos voluntários e das Instituições de apoio, beneficiando pessoas carentes de orientação, sem esquecer a família que é base da sociedade e primeira educadora, "santuário da vida".

Dessa forma o Projeto Cidadania e Inclusão Social se dividem da seguinte forma:

- **"Centro de Evangelização e Promoção Humana"**, localizado no Conjunto Habitacional Frei Damião, propriedade da Congregação das Filhas de Santa Teresa de Jesus.
- **Creche "Georgina Marques"** (Sem funcionamento há oito anos), propriedade do Governo do Estado, oficialmente cedida para a execução deste Projeto.
- **Centro "Fé e Cultura"**, no Conjunto Habitacional "André Gadelha", construído pelo CNSA, em parceria com outros colaboradores.

3.3 Planos de Trabalhos dos Projetos

3.3.1 Identificação Institucional

De acordo com as informações coletadas, os projetos, acima mencionados e de forma permanente, buscam promover e capacitar jovens a uma educação informal inclusiva, com base nos valores humanísticos e sociais de famílias em situação de pobreza.

Conforme descrição do Projeto "Cidadania e Inclusão Social", do CNSA, o Centro de "Evangelização e Promoção Humana", Creche "Georgiana Marques" e Centro "Fé e Cultura", apresenta conforme abaixo planos de trabalho, conforme a estrutura de suporte de cada projeto.

CENTRO DE "EVANGELIZAÇÃO E PROMOÇÃO HUMANA"

Curso de Informática

- Atendimento: 90 pessoas
- Instrutor: Carlos Henrique Marinho

Futsal Masculino

- Atendimento: 20 jovens
- Instrutor: Luis Carlos Azevedo

Bordado à Máquina

- Atendimento: 22 mulheres
- Instrutor: Nair Mangueira e Lenir Pires

Artesanato

- Atendimento: 10 jovens
- Instrutor: Maria de Fátima Mangueira

Formação Artística

- Atendimento: 37 crianças
- Instrutor: Maria de Jesus

Formação Religiosa

- Atendimento: 30 crianças
- Instrutor: Vanderlúcia Almeida de Matos

Encontros Formativos para os Jovens

- Atendimento: 17 jovens
- Instrutor: Maria Alderice Gomes e Ana Maria Mendes

Estudos Bíblicos em Família

- Atendimento: 27 mulheres
- Instrutor: Maria Gonçalves Greycy e Francisca Lourenço

CRECHE "GEORGINA MARQUES"**Oficina de Dança**

- Atendimento: 20 crianças
- Instrutor: Ivanilda Rodrigues de Brito

Oficina de Karatê

- Atendimento: 30 crianças
- Instrutor: Francisco Mangueira

Esporte Masculino (Futsal)

- Atendimento: 30 crianças
- Instrutor: Geraldo Roberto de Figueiredo

Esporte Feminino (Vôlei)

- Atendimento: 19 adolescentes
- Instrutor: Francisco Mangueira

Curso de Informática Básica

- Atendimento: 25 jovens
- Instrutor: Lucas Estrela

Visitação e Celebração Bíblica

- Atendimento: 14 mulheres
- Instrutor: Maria Gonçalves Greyc e Marly Peixoto

Formação Religiosa

- Atendimento: 15 pré-adolescentes
- Instrutor: Maria do Socorro Costa e Marília Kelma

Leitura e Produção de Texto

- Atendimento: 22 crianças
- Instrutor: Marly Peixoto

Estudo de Filmes Formativos

- Atendimento: 11 jovens
- Instrutor: Marly Peixoto

CENTRO "FÉ E CULTURA"**Curso de Informática**

- Atendimento: 24 jovens
- Instrutor: Maria Edivaneida Estrela e Vandirleusa Pinheiro

Formação de um Coral Infantil

- Atendimento: 12 crianças
- Instrutor: Doracir Gonçalves

Cursos de Formação Social

- Atendimento: 08 jovens
- Instrutor: Maria Gonçalves Greyc

Visitação às Famílias

- Atendimento: 20 crianças
- Instrutor: Maria do Socorro de Sousa

Além dessas atividades de caráter permanente, mencionado acima, existem outras atividades realizadas em datas festivas, como:

- Celebração festiva no dia dos pais e das mães, com lanches, sorteio de presentes e motivações diversas;
- Celebração do dia da Criança e da Festa Natalina;
- Nas necessidades extremas, são ofertados às crianças: calçados, material de higiene, vestimento e outros;
- Sessão solene de entrega de certificados, no final de cada Curso realizado;
- Torneios Esportivos com oferta de medalhas, lanches e prêmios;
- Entrega de cestas básicas a famílias carentes assistidas pelos três projetos sociais
- Entrega de materiais escolares para famílias carentes.
- Fornecimento de medicamento básico, diante da necessidade.
- Fornecimento de brinquedos infantis
- Encaminhamento de jovens para retirada dos documentos

A Instituição Mantenedora é o CNSA, instituição educacional sem fins lucrativos filiado à CFSTJ, sendo a Instituição executora a “Família Teresiana”, grupo criado no dia 07 de janeiro de 1995, com a finalidade de agregar e apoiar pessoas de ambos os sexos, que desejarem dedicar parte do seu tempo a serviço dos menos favorecidos, através de atividades diversas, em espírito de solidariedade, na busca da construção de uma sociedade mais justa, mais participativa e co-responsável com a construção de uma sociedade mais justa, mais participativa e co-responsável com a paz social.

Portanto, o Projeto “Cidadania e Inclusão Social” têm o objetivo geral de colaborar na formação humana de pessoas marginalizadas no aspecto cultura, espiritual e social, despertando-as para a auto-estima, para os valores que dão sentido à vida e para uma convivência humana sadia, solidária e comprometida com o bem comum.

Já os objetivos específicos conforme Estatuto é:

- Orientar para a produção de meios que facilitem a melhoria da renda familiar;
- Oferecer meios que facilitem a formação de pessoas saudáveis, bem relacionadas e participativas;
- Suplementar os conhecimentos escolares através de cursinhos básicos de inglês, Redação, Leitura e debate de temas significativos;
- Oferecer meios que facilitem a inclusão digital

- Treinar para a participação oral em temas que envolvam o interesse da comunidade.
- Despertar para os valores espirituais, éticos e para o compromisso cristão de amor ao próximo;
- Realizar visitas a pessoas doentes ou carentes de uma presença animadora;
- Comprometer os jovens e as crianças com a sua própria formação e com o bem comunitário;
- Despertar o respeito e o zelo pelo meio ambiente;
- Despertar o gosto pela arte musical, cinematográfica, pela dança regional e aeróbica;
- Despertar o gosto pela leitura
- Conscientizar as pessoas para a vida social;
- Despertar a alta estima
- Conscientizar do Projeto de Deus

3.4 Apresentação e análise dos Resultados

Nessa seção será apresentado um exemplo simples de evidenciação de algumas situações de como a contabilidade por fundos pode ser utilizada em uma entidade sem fins lucrativos. Utilizou-se como resultado as demonstrações contábeis de uma entidade sem fins lucrativos, de educação patrocinada a projetos sociais, operando seu plano de ação no Centro de Evangelização e Promoção Humana, Creche Georgiana Marques e o Centro Fé e Cultura, atividades sociais, capaz de promover aos colaboradores resultados satisfatórios e consistentes com ação desenvolvida.

3.5. Demonstrações Contábeis – exercício 2008

3.5.1 A Contabilidade Tradicional

As demonstrações contábeis da entidade em questão foram divulgadas conforme o modelo da Contabilidade Tradicional no ano de 2008, e seus relatórios apresentavam as seguintes Demonstrações: demonstração do Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial.

Tabela 1 - Demonstração do Resultado do Exercício – 2008

RECEITAS		TOTAL
Associados do Projeto		60.586,53
Patrocinadores do Projeto		32.438,12
Doações de anônimos		12.147,60
TOTAL DAS RECEITAS	A	105.172,25
Despesas dos Serviços Prestados	B	(53.276,13)
Superávit Bruto (D - C)		14.009,60
Despesas Operacionais		
Despesas diversas		(12.230,34)
Despesas Administrativas		(6.650,64)
TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS	C	(18.880,98)
Receitas Operacionais		
Outras receitas não operacionais		8.754,26
Receitas de Operações descontinuadas		24.136,32
TOTAL DAS RECEITAS OPERACIONAIS	D	32.890,58
Superávit Líquido do Exercício (A - B) + (D - C)		65.905,72

Fonte: Instituição Pesquisada (2008)

Conforme, observa-se nos dados coletados acima, sobre a entidade analisada, que a dispõe de um Superávit/Déficit, referente a 31 de Dezembro de 2008, no valor de R\$ 65.905,72 (sessenta e cinco mil novecentos e cinco reais e setenta e dois centavos), conforme informações extraídas da Contabilidade Tradicional de 2008.

De posse das informações coletadas pela referida entidade, foi montado logo abaixo na tabela 2, o Balanço Patrimonial – 2008, seguindo os conceitos da Contabilidade Tradicional, onde se procurou segregar as informações do Projeto Cidadania e Inclusão Social, no período de Janeiro a Dezembro de 2008.

Tabela 2 - Balanço Patrimonial do Projeto (Janeiro à Dezembro 2008)

ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Circulante:		Circulante:	
Aplicações Financeiras	72.408,96	Obrig. c/pessoal e Encargos Sociais	52.850,44
Créditos a realizar	16.125,87	Honorários c/funcionários	21.658,20
Disponível	47.910,20		
Total do Ativo Circulante	136.445,03	Total do Passivo Circulante	74.508,64
Permanente		Patrimônio Social	
Investimento	10.173,00	Superávit / déficit acumulado	68.877,79
Imobilizado Líquido	84.324,46	Patrimônio Social	87.556,06
Total do Permanente	94.497,46	Total do Patrimônio Social	156.433,85
TOTAL DO ATIVO	230.942,49	TOTAL DO PASSIVO	230.942,49

Fonte: Entidade pesquisada (2009)

Observa-se, nesta tabela 2, a posição financeira e patrimonial do Projeto no período de janeiro a dezembro de 2008, representando, portanto, uma posição estática, onde o ativo com o valor de R\$ 230.942,49 (duzentos e trinta mil novecentos e quarenta e dois reais e quarenta e nove centavos), compreendendo as aplicações de recursos, em bens e direitos e o Patrimônio Líquido Social representada pela diferença entre ativo e passivo, ou seja, o valor líquido da Instituição.

3.5.2 A Contabilidade por Fundos

Conforme Olak (2000, p. 132), analisar um Fundo sob a ótica da Contabilidade, bem como a origem do mesmo, e chegar à conclusão de que cada fundo é, primeiramente, uma entidade contábil. Dessa forma, a Contabilidade por Fundos é, resumidamente, um sistema contábil idêntico ao das empresas, com um elenco próprio de contas, possuindo ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas / ganhos e despesas / perdas, só que para cada Fundo.

A partir das informações contábeis evidenciadas nas demonstrações (Balanço Patrimonial e Demonstração das Atividades do Período) tradicionais da referida entidade, foi realizado um levantamento junto aos responsáveis por cada projeto social, Centro de "Evangelização e Promoção Humana", Creche "Georgina Marques" e Centro "Fé e Cultura", distribuídos nos bairros: Conjunto Frei Damião, Conjunto José Lins do Rêgo e Conjunto André Gadelha, buscando segregar despesas, receitas, patrimônio social, custos, ativos e passivos de cada projeto. Portanto, após esse levantamento foi possível elaborar o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Atividades do período dos Projetos já discriminados, utilizando a abordagem da Contabilidade por Fundos. Olak (2009) entende que contabilidade por Fundos é, também, um método que permite às organizações destinar seus recursos financeiros de acordo com várias categorias de fundos, ou seja, para cada fundo uma entidade contábil, com receitas, despesas, ativos e passivos próprios.

A demonstração das Atividades do Período tem por objetivo principal mostrar como as receitas de cada categoria de fundos foram utilizadas nos diversos programas, eventos ou serviços da entidade, de acordo com as regras impostas pela administração ou pelos doadores (OLAK 2000).

Conforme mencionado, a tabela 3 abaixo vem apresentando a demonstração das atividades dos Projetos Sociais analisado no período de 2008.

Tabela 3 - Demonstração das Atividades dos Projetos - Exercício - 2008

Demonstração das Atividades dos Projetos - Exercício - 2008				
RECEITAS	C. de Evang. e Promoção Social	Creche G. Marques	Centro Fé e Cultura	TOTAL
Associados do Projeto	23.321,48	20.728,13	16.536,92	60.586,53
Patrocinadores do Projeto	14.112,36	10.214,14	8.111,62	32.438,12
Doações	5.987,67	3.698,09	2.461,84	12.147,60
TOTAL DAS RECEITAS	43.421,51	34.640,36	27.110,38	105.172,25
Despesa Serv. Prestados	(27.131,74)	(23.732,40)	(2.411,99)	(53.276,13)
Desp. Corpo docente / não docente	(27.131,74)	(23.732,40)	(2.411,99)	(53.276,13)
<u>Despesas Operacionais</u>				
• Desp. diversas	(4.632,43)	(6.145,11)	(1.452,80)	(12.230,34)
• Desp. Administrativas	(3.268,37)	(2.109,81)	(1.272,46)	(6.650,64)
TOTAL DAS DESPESAS	(35.032,54)	(31.987,32)	(5.137,25)	(72.157,11)
<u>Receitas Operacionais</u>				
• Outras Rec. Operacionais	3.966,11	3.104,36	1.683,79	8.754,26
• Aplicações Financeiras	10.431,55	8.764,98	4.939,79	24.136,32
TOTAL DAS RECEITAS	14.397,66	11.869,34	6.623,58	32.890,58
SUPERÁVIT / DÉFICIT	22.786,63	14.522,38	28.596,71	65.905,72

Fonte: Estudo de Caso (2009)

De acordo com as informações demonstradas nas atividades dos projetos acima mencionados, pode-se destacar que o CEPS (Centro Evangelização e Promoção Social), apresenta as maiores despesas **R\$ 35.032,54** (trinta e cinco mil trinta e dois reais e cinquenta e quatro centavos), bem como o maior número de pessoas atendidas, em segundo lugar a CGM (Creche Georgiana Marques), apresenta **R\$ 31.987,32** (trinta e um mil reais novecentos e oitenta e sete reais e trinta e dois centavos) e por fim em terceiro lugar o CFC (Centro Fé e Cultura), com **R\$ 5.137,25** (cinco mil cento e trinta e sete reais e vinte e cinco centavos), ambos apresentando atividades distintas, compreendendo-se de maneira clara todos os valores realizados pelos Projetos Sociais nestes 12 meses do ano 2008.

A contabilidade tradicional, conforme Tabela I, demonstra os recursos de forma global ou totalizado, não possibilitando a visualização em separado de cada projeto social, sendo que para este tipo de entidade, essa informação pode gerar questionamento e análises

diferenciadas, conforme Martins (*apud* BEUREN; JEREMIAS, 2004) se a entidade presta algum tipo de serviço remunerado e ainda recebe doações, contribuições, mensalidades etc., é altamente conveniente que sejam separadas essas receitas: as provenientes de serviços prestados e as demais recebidas dos associados e outros; assim como devem estar bem isolados os encargos de manutenção da entidade.

Vale salientar que, estas informações alcançadas só foram possíveis através da Contabilidade por Fundos, proporcionando assim uma separação das atividades financeiras de cada projeto.

O Balanço Patrimonial, elaborado com base na Contabilidade por Fundos, distinguirá claramente os ativos, os passivos e o patrimônio líquido social, livres de quaisquer restrições externas e os fundos restritos (temporária ou permanentemente) (OLAK, 2000).

Em relação às demonstrações da posição financeira dos projetos (Balanço Patrimonial) analisado, observa-se na tabela 4:

Tabela 4 - Demonstração da posição financeira dos Projetos Sociais – 2008

Balanco Patrimonial dos Projetos Sociais				
ATIVOS	Centro de Evang. e Promoção Social	Creche Georgina Marques	Centro Fé e Cultura	TOTAL
Circulante	79.826,00	34.503,18	22.115,85	136.445,03
Aplic. Financeiras	44.875,61	16.956,85	10.576,50	72.408,96
Créditos a realizar	9.641,27	4.242,30	2.242,30	16.125,87
Disponível	25.309,12	13.304,03	9.297,05	47.910,20
Permanente				94.497,46
Investimento				10.173,00
Imobilizado Líquido				84.324,46
TOTAL DO ATIVO	105.373,44	93.187,98	32.381,07	230.942,49
PASSIVO	Centro de Evang. e Promoção Social	Creche Georgina Marques	Centro Fé e Cultura	TOTAL
H. c/corpo docente/ Não doc.	11.324,10	8.374,19	1.959,91	21.658,20
Obrig. c/pessoal e Enc/Sociais				52.850,44
TOTAL DO CIRCULANTE	11.324,10	8.374,19	1.959,91	74.508,64
PATRIMÔNIO SOCIAL	74.415,30	52.758,96	29.259,59	156.433,85
Patrimônio Social	44.977,51	28.369,15	14.209,40	87.556,06
Superávit/Déficit acumulado	29.437,79	24.389,81	15.050,19	68.877,79
TOTAL DO PASSIVO	105.373,44	93.187,98	32.381,07	230.942,49

Fonte: Projeto estudado (2008)

Assim, nesta tabela 4, demonstra-se de maneira objetiva todas as informações financeiras, ocorridas pelos projetos sociais nestes, 12 meses do ano 2008. Sendo que, a maior parte das movimentações financeiras ocorre dentro do Centro de Evangelização e Promoção Social, conforme demonstra ser um projeto de maior impacto social.

De acordo com Beuren e Jeremias (2004), a contabilidade tradicional não faz segregação dos recursos em função da natureza (restritos e irrestritos), necessitando, dessa forma, manter-se um maior controle em função do uso desses mesmos recursos. A contabilidade por fundos por sua vez faz a separação dos recursos de acordo com as restrições impostas pelo doador, ou por determinação da própria entidade. Nas demonstrações contábeis não ocorre uma diferença em termos de valores monetários. O patrimônio líquido social e o superávit ou déficit são os mesmos em ambos os métodos.

Para tanto, a tabela abaixo mostra os resultados dos Índices de Avaliação de Desempenho dos Projetos Sociais, com base nos indicadores, como requisito a obtenção dos resultados almejados.

Tabela 5 - Resultado dos Índices para Avaliação de Desempenho

Resultado dos Índices para Avaliação de Desempenho			
INDICES	<i>Centro de "Evang. e Promoção Social"</i>	<i>Creche "Georgina Marques"</i>	<i>Centro "Fé e Cultura"</i>
<i>Despesa realizada x 100 / Receita recebida</i>	35.032,54 x 100 43.421,51 80,68 %	31.987,32 x 100 34.640,36 92,34 %	5.137,25 x 100 27.110,38 18,95 %
<i>Despesas por atividade x 100/ Despesa Total</i>	35.032,54 x 100 72.157,11 48,55 %	31.987,32 x 100 72.157,11 44,33 %	5.137,25 x 100 72.157,11 7,12 %
<i>Receita por atividade x 100 / Receita total</i>	57.819,17 x 100 138.062,83 41,88%	46.509,70 x 100 138.062,83 33,69%	33.733,96 x 100 138.062,83 24,43%
<i>Despesa realizada / nº de beneficiários</i>	35.032,54 253 R\$ 138,47	31.987,32 186 R\$ 171,97	5.137,25 44 R\$ 116,76

Fonte: Estudo de Caso (2009) Adaptado do Manual CFC - 2008

Assim, nesta tabela 5, tendo como elementos, os indicadores evidenciados e seqüenciais, apresentam percentuais abaixo de 100% para os três projetos estudados, demonstrando que as contribuições recebidas são suficientes para a sustentabilidade das despesas efetivas ocorridas em cada projeto, evidenciando-se disponibilidade de recursos em todos os projetos. Existindo uma maior demanda de despesas em relação ao total de despesas o Projeto Centro de Evangelização e Promoção Social com 48,55%, apresentando também em termos de receitas, a maior parcela em relação ao total de receitas dos projetos, 41,88%. Já os valores unitários de R\$ 138, 47, R\$ 171, 97 e R\$ 116, 76, demonstram para os projetos o quanto ela custeia em média de despesas em ação social por beneficiários em cada tipo de plano, destacando-se a Creche "Georgiana Marques" com o maior índice de despesa por beneficiário e em segundo o Centro de Evangelização e Promoção Social.

Para melhor entendimento dos benefícios da Contabilidade por Fundos, adotam-se à os indicadores de avaliação de desempenho e eficiência para entidades sem fins lucrativos sugerido pelo CFC - Conselho Federal de Contabilidade, em seu manual de procedimentos contábeis.

Conforme os resultados alcançados, o Centro de Evangelização e Promoção Social, expressa 80,68%, das despesas efetivamente realizadas em relação as receitas recebidas no período, devendo ser analisada em separado, destacando a Creche Georgiana Marques com 92,34%

Os índices demonstrados na tabela anterior é uma amostra do quanto a Contabilidade por Fundos poder ser útil aos usuários e gestores dos projetos estudados. No caso da entidade, objeto deste trabalho, nos dois tipos de contabilidade percebe-se que as contribuições são suficientes para satisfazer as despesas, contudo, através dos demonstrativos da Contabilidade por Fundos, consegue-se visualizar de onde está saindo a maior e menor demanda de utilização dos serviços.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade por fundos nas entidades sem fins lucrativos visa atender às necessidades informativas de seus beneficiários, propondo que exista uma adequada mensuração das operações das entidades, objetivando a importância do registro contábil por projetos sociais.

Na pesquisa, pode-se perceber que os resultados da análise das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração das Atividades do Período) pela contabilidade por fundos, proporcionam um nível de evidenciação e prestação de contas bem mais avançado que a contabilidade tradicional. Outro aspecto relevante é a possibilidade de avaliar o desempenho financeiro de cada projeto social através do uso dos indicadores de desempenho na contabilidade por fundos.

Diante do trabalho realizado, o problema levantado, ou seja, como a Contabilidade por Fundos pode contribuir para uma melhor evidenciação nos projetos sociais, pode ser respondido ao se observar o nível de informações contábeis que são geradas a partir da contabilidade por fundos, os projetos que obtêm as maiores receitas, as despesas, a alocação dos recursos, as formas possíveis de obtenção dos recursos recebidos pelas entidades: Centro de "Evangelização e Promoção Social", Creche "Georgina Marques" e Centro "Fé e Cultura".

Conforme demonstra a Contabilidade por Fundos nas tabelas 3, 4 e 5 evidenciou-se como sendo uma excelente alternativa de instrumento gerencial e de comunicação para os gestores e usuários dos projetos, retratando com clareza o fluxo operacional dos recursos recebidos e consumidos pelos projetos.

Portanto, neste trabalho, a maior ênfase foi dada ao nível de geração de informações que a contabilidade por fundos pode oferecer aos seus usuários internos e externos. É preciso salientar a importância de se demonstrar de forma clara à sociedade a contribuição social dos projetos sociais do Colégio Nossa Senhora Auxiliadora. A proposta apresentada nesta pesquisa representa uma forma de evidenciação através da contabilidade por fundos que pode ser útil aos projetos sociais no processo não só de *disclosure*, mas de prestação de contas de sua contribuição para a sociedade.

As tabelas e indicadores apresentados, apesar de serem simples, podem contribuir com a qualidade de evidenciação dos Projetos Sociais já que permitem a apresentação da contribuição destes projetos à sociedade local.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Eduardo Leopoldino, **Introdução à Pesquisa Operacional – Métodos e Modelos para a análise de decisão**. Rio de Janeiro: LCT, 1998.

ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. **Cursos sobre temas contábeis**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. V. 4. São Paulo: Atlas, 1991.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 774/94, de 16 de dezembro de 1994.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 877/2000, de 18 de abril de 2000.

BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por Ações.

BRASIL. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília-DF. Presidência da República, 1995.

ACKOFF, R.L, **The future of operational research is past**. Journal of Operational Research Society, v. 30, n2, pp. 93-104, 1979.

BAVA, Sílvio Caccia. **O Terceiro Setor e os desafios do Estado de São Paulo para o século XXI**. Cadernos ABONG, São Paulo, v. 27, maio 2000.

BEUREN, Ilse Maria; JEREMIAS, Cristiane. **Contabilização dos recursos econômico financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais**. In: **Sinescontábil / MG**. A contabilidade e o processo de comunicação. Disponível em <http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A_Contabilidade_e_o_processo_de_Comunicação/contabilizacao_dos_recursos_economico.thm>. Acesso em 10 jul. 2004.

_____. (ORG). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRANCATO, Ricardo Teixeira, Instituições de direito público e de direito privado. São Paulo: Saraiva, 1997

CARDOSO, Joabson de Brito e CUNHA, Marcos Antonio da. **Contabilidade por Fundos – Um Instrumento para Aplicação em Entidades Sem Fins Lucrativos de Autogestão Patrocinada a Saúde**. Congresso USP de iniciação Científica em Contabilidade, 2005. Disponível em:

http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos22005/an_resumo.asp?cod_trabalho=98. Acesso em 06/Nov/2009.

CARVALHO, N. V. O terceiro sujeito: um novo ator para um velho cenário. In: DOWBOR, L. et al (orgs.) **Desafios da Globalização**. Petrópolis, R.J.: Vozes, 1997, p. 199-214.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. Brasília, CFC: 2003. 128 p.

CUSTÓDIO, Helita Barreira. **Associações de utilidade pública**. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1972.

CLARKE, Tomas; MONKHOUSE, Elaine. **Repensando a empresa**. São Paulo: Pioneira, 1995.

CERVO, Amado Luiz; BERVAN, Alcino. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. 3. ed. São Paulo: Mc Graw- Hill do Brasil, m 1983.

COSTA JÚNIOR, L. C. Cadernos do III Setor - **Terceiro Setor e Economia Social**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas/Escola de Administração de Empresas de São Paulo, no.2, abril de 1998.

COELHO, Simone de Castro T. **Terceiro Setor: um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: Senac, 2000.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1997.

DUARTE, Glenso D; DIAS, José Maria M. **Responsabilidade social: a empresa hoje**. Rio de Janeiro: LTC, 1986.

FALCÃO, Joaquim; CUENCA, Carlos. **Mudança social e reforma legal: estudo para uma nova legislação do terceiro setor**. Rio de Janeiro: Comunidade Solidária, 1999. (Série Marco Legal.)

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 1996.

FERNANDES, Rubens César, **Privado, porém público**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FONSECA, Luzia Viana da. **O Estado, o Terceiro Setor e o mercado: uma tríde complexa**. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. Goiás: CFC, 2000.

FIPECAFI & ARTHUR ANDERSEN. **Normas e Práticas Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 1996

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FREEMAN, Robert J.; SHOULDERS, Craig D. **Governmental and nonprofit accounting: theory and practice**. 4. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1993.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Micahel F. **Teoria da Contabilidade**, Traduzido por Antonio Zoratto Sanvicente, São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**, 12 ed. Traduzido para o português por Elias Pereira, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HRONEC, S. M. **Sinais Vitais: usando medidas de desempenho da qualidade, tempo e custos para traçar a rota para o futuro de sua empresa**. São Paulo: Makron Books, 1994.

HUDSON, Mike, **Administrando organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Makron Books, 1999. p. 237.

IOSCHPE, Evelyn Berg et al. 3º setor: **desenvolvimento social sustentado**. In III ENCONTRO IBERO-AMERICANO DO TERCEIRO SETOR. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et. al. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 6ª ed. Rio de Janeiro: campus, 1997.

LANDIN, Leilah; BERES, Neide. **As organizações sem fins lucrativos no Brasil: ocupações, despesas e recursos**. Rio de Janeiro: Nau, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1994.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de entidade de fins não lucrativos**. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, Bol. 17/90, 1990

_____. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. **Boletim IOB Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, Bol. 17/90m 1990

_____. **Demonstrações contábeis e plano de contas em entidades de fins não lucrativos (I)**. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanço**, 22/83 São Paulo, 1983.

_____. **Contabilidade Empresarial**, 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MULLER, Cláudio José. **Modelo de gestão integrando planejamento estratégico, sistema de avaliação de desempenho e gerenciamento de processos (MEIO – Modelo de Estratégia, indicadores e Operações)**. Tese (Doutorado) – UFRGS, Tese do programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Ponto Alegre: 2003

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

NAKAGAWA, Massayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos**. 1996. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP, São Paulo.

_____; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para Entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

PAULA, A. P. P. Um estudo de caso da Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais: construindo uma nova gestão pública em espaços públicos alternativos. In: **Anais do XXI Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Rio das Pedras, Angra dos Reis-RJ: ANPAD, 1997 (anais eletrônicos).

RUMMLER, G. A.; BRACHE, A.P. **Melhores desempenhos da empresas**. São Paulo: Makron Books, 1994

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**, São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstrações contábeis do valor adicionado – DVA: um instrumento pra medição da geração e distribuição de riqueza das empresas**. 1999. Tese (Livre-docência) – FEA/USP, São Paulo.

SCHARF, Regina; MALTA, Christiane Bueno. **ONGS passam a adotar gestão empresarial**. Gazeta Mercantil, 15 mar. 2001.

STONER, J. A. F. & FREEMAN, R. E. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SOUZA, Antônio Carlos de; FIALHO, Francisco e; OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SUMMERS, Edward Lee. **Accounting information systems**. 2 ed. New Jersey, Illinois, 1991

PETRI, Nelson. A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos. São Paulo, 1981. Dissertação (Mestrado e Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PETRI, Nelson. **A Lei 4320/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos**, 1980, Dissertação (Mestra) – FEA/USP, São Paulo.

TREUHERZ, Rolf Mário. **Análise Financeira por objetivos**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de Caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiro**. 8. ed. Porto Alegre: Editora Sagra Luzzato, 2000.

ZEPPELINI, Marcio. **Revista Filantropia**, Responsabilidade Social & Terceiro Setor. Investimento social privado, São Paulo, Edição 30, paginas 6-62, janeiro/Fevereiro, 2007.