

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICA E GESTÃO INSTITUCIONAL**

**UM ESTUDO DAS FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS
RECURSOS ECONÔMICO-FINANCEIROS
EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NÃO
GOVERNAMENTAIS**

CRISTIANE JEREMIAS

Florianópolis - SC, julho de 2000

**UM ESTUDO DAS FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS
RECURSOS ECONÔMICO-FINANCEIROS
EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NÃO
GOVERNAMENTAIS**

CRISTIANE JEREMIAS

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em
Administração da Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito parcial à obtenção do título
de mestre em administração

Orientadora: Prof^ª Dr^ª Ilse Maria Beuren

Florianópolis -SC, julho de 2000

**UM ESTUDO DAS FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS
RECURSOS ECONÔMICO-FINANCEIROS
EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NÃO
GOVERNAMENTAIS**

CRISTIANE JEREMIAS

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de mestre em administração (área de concentração: políticas e gestão institucional) e aprovada pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina

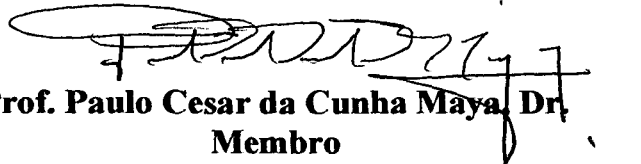


Prof. Dr. Nelson Colossi, Dr.
Coordenador do CPGA/UFSC

Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos professores



Profa. Ilse Maria Beuren, Dra.
Presidente



Prof. Paulo Cesar da Cunha Maya, Dr.
Membro



Prof. Rolf Hermann Erdmann, Dr.
Membro

Dedicatória

Dedico este trabalho à mestra e amiga Ilse Maria Beuren, que me ensina o caminho da determinação e do trabalho.

Expressar em palavras a admiração, o respeito e o carinho que sinto por ela é difícil, pois serei eternamente grata por tudo que sempre me proporcionou

AGRADECIMENTOS

Ao atingir mais um objetivo de vida, gostaria de externar meus agradecimentos a todos que contribuíram para esta realização.

A Deus, por me iluminar em todos os momentos da minha vida.

O meu muito obrigado, a Profª Drª Ilse Maria Beuren que, com paciência, compreensão, disponibilidade incondicional e sábia orientação tornou possível a elaboração deste trabalho.

Aos meus pais Marlene e Nelson, irmãs, irmãos, cunhadas, cunhados, sobrinhas, sobrinhos, os quais muitas vezes privei de atenção, mas que em todos os momentos me apoiaram e incentivaram, meu sincero agradecimento a vocês que tanto amo.

A Eurico, que apesar de distante durante a realização deste trabalho, esteve presente em pensamento, dando-me amor, apoio, carinho e atenção, obrigada.

Ao Prof. Dr. Nelson Colossi, pela eficiência na coordenação do curso, pelos ensinamentos e motivação.

Aos professores do CPGA, pelos valiosos ensinamentos transmitidos no decorrer do curso.

Aos professores Paulo César da Cunha Maya e Rolf Hermann Erdmann, pelas valiosas contribuições para finalização deste trabalho.

Aos colegas do curso, pela amizade e troca de experiência.

Aos amigos Cida, Fátima, Gabi, Scheila, Marcos, Rapha e Rodrigo pela tolerância, compreensão e companheirismo.

A amiga Luzia Zorzal por seu carinho e acolhida.

Aos amigos do NUPEC Ana, Juliana, Fabian, Artur, Mere, Verônica, muito obrigado pela motivação e apoio.

E por último, um agradecimento a todos aqueles que muito me incentivaram, mas infelizmente não foi possível citá-los todos.

SUMÁRIO

RESUMO.....	IX
ABSTRACT.....	X
1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA.....	16
1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	17
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	19
2.1 O TERCEIRO SETOR E AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NÃO GOVERNAMENTAIS	19
2.1.1 <i>Considerações gerais</i>	19
2.1.2 <i>Terceiro setor</i>	23
2.1.3 <i>Entidades sem fins lucrativos não governamentais</i>	27
2.1.3.1 Principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos não governamentais	30
2.1.3.2 Classificação das entidades sem fins lucrativos não governamentais	33
2.2 ALTERNATIVAS DE CONTABILIZAÇÃO PARA AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NÃO GOVERNAMENTAIS	41
2.2.1 <i>À guisa de apresentação</i>	42
2.2.2 <i>Contabilização convencional</i>	45
2.2.2.1 Principios fundamentais de contabilidade.....	45
2.2.2.2 Tipos de operações em entidades sem fins lucrativos não governamentais	47
2.2.2.3 Demonstrações contábeis	51
2.2.3 <i>Contabilização por fundos</i>	58
2.2.3.1 Conceituação de contabilidade por fundos.....	58
2.2.3.2 Classificação dos fundos	60
2.2.3.3 Demonstrações Contábeis	62
2.2.4 <i>Principais semelhanças e divergências entre a contabilização convencional e a contabilização por fundos</i>	72
2.2.5 <i>Aplicação das alternativas de contabilização no processo de gestão das entidades sem fins lucrativos não governamentais</i>	74
3 METODOLOGIA	79
3.1 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA	79
3.1.1 <i>Questões de pesquisa</i>	80
3.1.2 <i>Definição constitutiva de termos e variáveis</i>	80
3.1.3 <i>Definição operacional de termos e variáveis</i>	82
3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA	83
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA	85
3.4 DADOS	86

3.4.1 Tipos de dados.....	86
3.4.2 Instrumentos de pesquisa	87
3.4.3 Tratamento dos dados.....	88
3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	88
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS CASOS	90
4.1 APRESENTAÇÃO DAS ENTIDADES PESQUISADAS.....	90
4.1.1. Associação Catarinense para Integração do Cego – ACIC.....	90
4.1.2. Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais.....	91
4.1.3. Associação dos Hemofílicos do Estado de Santa Catarina	92
4.1.4. Associação Irmão Joaquim	93
4.1.5. Fundação Açoriana para o Controle da Aids – FAÇA.....	94
4.1.6. Fundação Vidal Ramos	95
4.1.7. GAPA – Lar Recanto do Carinho	96
4.1.8. Grupo de Trabalho Comunitário Catarinense.....	97
4.1.9. Instituição Adventista de Educação e Assistência Social	98
4.1.10. Instituto de Audição e Terapia da Linguagem - IATEL.....	99
4.1.11. Irmandade do Senhor Jesus dos Passos.....	100
4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS	101
4.2.1 Perfil dos gestores.....	101
4.2.2 Perfil dos responsáveis pela escrituração contábil.....	103
4.3 FONTES DE RECURSOS	105
4.4 TRATAMENTO CONTÁBIL APLICADO AOS RECURSOS	111
4.4 RELATÓRIOS CONTÁBEIS	116
4.5 APLICAÇÃO DAS ALTERNATIVAS DE CONTABILIZAÇÃO NO PROCESSO DE GESTÃO	119
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	122
5.1 CONCLUSÕES.....	122
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	127
BIBLIOGRAFIA.....	129
ANEXOS	133

RESUMO

As entidades sem fins lucrativos não governamentais são formadas pela sociedade civil e surgem para suprir as deficiências do Estado ou para desempenhar atividades abrangidas por ele. Estas entidades representam o terceiro setor, sendo o primeiro o público e o segundo, o privado. No Brasil, ainda são embrionárias as pesquisas e publicações sobre o proceder da contabilidade para as entidades sem fins lucrativos não governamentais, principalmente como ferramenta de gestão das mesmas. Por tal motivo este trabalho objetiva verificar quais as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros são adotadas com vistas ao processo de gestão em entidades sem fins lucrativos não governamentais. Assim, foram apresentadas as alternativas de contabilização dos recursos econômico-financeiros para estas entidades, que são a contabilização convencional, que segue os mesmos moldes das entidades com fins de lucro e a contabilização por fundos, onde os recursos são segregados em três tipos de fundos: o irrestrito, o restrito temporariamente e o restrito permanentemente. Cada um desses fundos é considerado uma entidade contábil, com contas próprias e demonstrações contábeis próprias. A partir do embasamento teórico, são averiguados os procedimentos contábeis nas entidades pesquisadas, com vistas ao processo de gestão. Constatou-se que os gestores das entidades pesquisadas não utilizam os relatórios que emergem da contabilidade no processo de gestão das entidades. Estes relatórios são importantes, pois fornecem aos gestores informações, evidenciando a situação patrimonial, econômica e financeira da entidade. São informações necessárias para que os gestores administrem suas organizações.

ABSTRACT

The nonprofit organizations that don't belong to the government are composed by civil society and come to supply State's deficiencies or to play activities comprised by it. These organizations represent the third sector, the first one is the public sector and the second one is the private sector. In Brazil, the researches and publications about nonprofit and non governmental organizations' accounting are incipient, mainly as a management tool of themselves. Because of it, this work intend to verify which forms of economic and financial resources' accounting are adopted to attend the management process in nonprofit and non governmental organizations. Thereby, the economic and financial resources' accounting alternatives for these organizations were presented, that are the conventional accounting, which follows the same model of organizations for profit and fund accounting, where resources are segregated into three types of fund: the unrestricted, the temporarily restricted and the permanent restricted. Each fund is an accounting entity, with its own accounts and accounting statements. Based on theoretical review, the researched organizations accounting's proceedings are verified to attend the management process. It was confirmed that the researched organizations' managers don't use accounting reports in the management process. These reports are important because they provide pieces of information to the managers, showing the organization's equity, economic and financial position. They are pieces of information needed by the managers to control their organizations.

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo está subdividido em quatro seções. Na primeira, identifica-se o tema e problema de pesquisa. A seguir, na segunda seção, estão contemplados os objetivos da pesquisa. Após, na terceira seção, apresenta-se a justificativa do estudo. Por fim, apresenta-se a organização do mesmo.

1.1 Tema e problema de pesquisa

A partir do momento em que os indivíduos começaram a viver em sociedade, estes passaram a buscar incessantemente seu bem estar próprio e o dos seus semelhantes. Neste sentido, Olak¹ diz que todo indivíduo sente-se bem quando as suas necessidades básicas - saúde, alimentação, segurança, educação, transporte, lazer, religião etc, são satisfeitas e quando vê o próximo em condição semelhante.

O Estado é o responsável em atender estas necessidades. No entanto, o mesmo vem enfrentando sérios obstáculos no cumprimento da agenda, no que diz respeito a questão social, tendo, dessa forma, dificuldades em suprir tais necessidades. Assim, surgem organizações que procuram suprir esta deficiência, são as chamadas organizações do terceiro setor.

As organizações do terceiro setor não são públicas, nem privadas, e as pessoas que lá trabalham estão em busca de ideais humanitários e procuram atender uma

¹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.01.

coletividade de pessoas. Scherer-Warren² afirma que "pensadores sociais clássicos têm destacado a relevância das ações coletivas da sociedade civil para a realização da utopia de um mundo socialmente mais justo, mais solidário e mais democrático."

Além de crescerem em tamanho, complexidade e abrangência, Fischer e Fischer³ explicitam que as organizações do terceiro setor "têm se diferenciado pela eficácia de sua atuação, substituindo o Estado e a iniciativa privada, na solução criativa e econômica de problemas sociais que pareciam insolúveis, ou simplesmente, se acumulariam até se constituírem em catástrofes, se não fosse sua presença."

Estas organizações existem em todo o mundo e estão em contínua expansão. De acordo com Hudson,⁴ tal ocorre "em virtude de uma tendência humana a reunir pessoas para propiciar serviços para si próprias e para outros (...). As pessoas querem um ambiente saudável, humanitário, de bem-estar, educação e cultura para melhorar o mundo em que vivem."

No entanto, as organizações do terceiro setor precisam sobreviver. E como o Estado nem sempre consegue suprir as necessidades básicas dos indivíduos, o que se verifica atualmente é que tem evoluído muito a idéia de captação de recursos, tanto entre as organizações sem fins lucrativos, quanto por parte dos financiadores, quer sejam eles agências internacionais, organismos do Estado e até mesmo empresas. Existe uma grande preocupação com a profissionalização por parte das organizações

² SCHERER-WARREN, Ilse. *Organizações voluntárias de Florianópolis: cadastro e perfil do associativismo civil*. Florianópolis: Insular, 1996, p.14.

³ FISCHER, Rosa Maria e FISCHER, André Luiz. O dilema das ONG's. In: Encontro Anual ANPAD, 18. Curitiba, 1994. *Anais...* Curitiba: ANPAD, 1994, v. 10, p. 17-25.

⁴ HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor*. São Paulo: MAKRON Books, 1999, p.XI.

que necessitam obter recursos para dar sustentação a seus projetos.⁵ Isto principalmente porque se está administrando recursos doados por outros em favor da questão social, que não raras vezes implica salvar vidas. †

Por isso, hoje está cada vez mais evidente a importância do processo de gestão para as organizações sem fins lucrativos. Hudson⁶ corrobora tal afirmativa quando diz que "a administração é igualmente importante para o sucesso dessas organizações. Até a metade da década de 70, a administração não era uma palavra muito usada pelas pessoas ao referirem-se a organizações do terceiro setor. A administração era vista como parte da cultura do mundo dos negócios e não parecia ser apropriada para organizações orientadas por valores."

† Atualmente, no entanto, como explicita Drucker,⁷ as próprias instituições sem fins lucrativos sabem a importância de serem gerenciadas, visto que as mesmas não possuem um lucro convencional. Sabem que necessitam aprender a utilizar a gerência como ferramenta, para que não sejam dominadas pela mesma. O que ocorre é que está havendo um crescimento gerencial entre as organizações do terceiro setor, quer estas sejam grandes ou pequenas. †

Sendo a contabilidade responsável em fornecer informações aos gestores para que eles tomem suas decisões, ela tem um papel preponderante na tomada de decisões destas entidades. Porém, as pesquisas e normas que contemplam as entidades sem fins lucrativos, no Brasil, ainda são bastante incipientes. Isto se deve, em virtude das

⁵ AMARAL, Cláudia. Como estruturar melhor a atividade de captação de recursos? *Revista do Terceiro Setor*. Disponível na Internet (<http://www.rits.org.br/gestao>)

⁶ HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor*. São Paulo: MAKRON Books, 1999, p.XIII.

⁷ DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994, p.XIV.

entidades sem fins lucrativos não governamentais, conforme Olak,⁸ "não estarem presentes nas entidades empresariais, acabam tendo inúmeras dúvidas sobre o proceder da Contabilidade. Além disso, as entidades normatizadoras e as associações de classe, no Brasil, como por exemplo, o IBRACON e o Conselho Federal de Contabilidade, pouco investem em pesquisas voltadas para estas e outras entidades tão carentes."

Então, o que muitas vezes se faz é utilizar os mesmos moldes da contabilidade de entidades com fins lucrativos, para as que não tem finalidade de lucro, esta forma é denominada de contabilização convencional. Todavia, é necessário que se faça adaptações, uma vez que são entidades que possuem particularidades próprias.

Além disso, os recursos recebidos pelas entidades sem fins lucrativos não governamentais, não raro, têm regras impostas, estabelecidas pelo doador, no que diz respeito a destinação desses. Em havendo restrições, há uma forma de registro contábil muito utilizada nos Estados Unidos, intitulada Contabilidade por Fundos. Nesta modalidade faz-se a contabilização de acordo com a natureza do fundo, se irrestrito, restrito temporariamente ou restrito permanentemente.

Procurando averiguar a contabilização das entidades sem fins lucrativos não governamentais de modo empírico, o presente estudo está referenciado na seguinte problemática:

Que alternativas de contabilização dos recursos econômico-financeiros são adotadas, com vistas ao processo de gestão, em entidades sem fins lucrativos não governamentais?

⁸ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.5.

1.2 Objetivos da pesquisa

O objetivo geral do presente trabalho consiste em verificar as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros adotadas, com vistas ao processo de gestão, em entidades sem fins lucrativos não governamentais.

Em se tratando dos objetivos específicos do presente trabalho, busca-se o seguinte:

- definir entidades sem fins lucrativos não governamentais;
- classificar as entidades sem fins lucrativos não governamentais;
- apresentar as alternativas de contabilização dos recursos econômico-financeiros das entidades sem fins lucrativos não governamentais;
- identificar as semelhanças e divergências entre as alternativas de contabilização dos recursos econômico-financeiros de entidades sem fins lucrativos não governamentais; e
- verificar a aplicação das diferentes alternativas de contabilização no processo de gestão das entidades sem fins lucrativos não governamentais.

1.3 Justificação do estudo

O presente estudo busca evidenciar a utilização das formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros que são adotadas com vistas ao processo de gestão das entidades sem fins lucrativos não governamentais.

A literatura existente sobre estas entidades é muita escassa, principalmente no que diz respeito às formas de contabilização de seus recursos. Esta pouca literatura faz com que as entidades desconheçam as formas possíveis de contabilização dos recursos. Não havendo conhecimento das mesmas, dificilmente serão utilizadas no processo de gestão das entidades. Face ao exposto e por serem estas questões pouco exploradas, merecem ser melhor estudadas.

O valor teórico do estudo está em verificar como a contabilidade pode contribuir para a eficácia do processo de gestão nas entidades sem fins lucrativos não governamentais, difundindo as diferentes formas de contabilização viáveis para estas organizações.

A relevância prática desta pesquisa consiste em oferecer subsídios, não só aos gestores das organizações estudadas, mas também aos de outras, no que diz respeito as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros, a fim de que os relatórios que emergem da contabilidade possam dar subsídios aos gestores na tomada de decisões. Adicionalmente, para que possam compreender as particularidades de cada método e averiguar a alternativa que mais lhes auxiliará na gestão das entidades sob sua responsabilidade.

Acredita-se que um estudo que aborda tais questões tem relevância, não só sob a ótica acadêmica, mas, também, para servir de orientação para profissionais da área contábil que se dispõem a fazer a escrituração desse tipo de entidade.

1.4 Organização do estudo

O estudo foi organizado de maneira a oferecer ao leitor uma seqüência lógica dos diversos capítulos. No primeiro capítulo, após a identificação do tema e problema da pesquisa, os objetivos e a sua respectiva justificação, apresenta-se a organização do trabalho.

Por sua vez, o capítulo 2 consubstancia-se da revisão bibliográfica, onde se buscou apresentar uma visão ampla sobre o terceiro setor e as entidades sem fins lucrativos não governamentais. Assim, evidenciou-se as principais fontes de recursos para as entidades sem fins lucrativos não governamentais e a classificação dessas instituições, bem como as alternativas de contabilização de seus recursos econômicos financeiros.

Com relação ao capítulo 3, que trata da metodologia da pesquisa, primeiramente foi especificado o problema de pesquisa, onde definiu-se as questões de pesquisa e os termos e variáveis, de forma constitutiva e operacionalmente. Após, delineou-se a operacionalização de todo o trabalho. Em seguida definiu-se a população e amostra do mesmo. Na seqüência, foi evidenciado os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, a coleta de dados e o tratamento aplicado. Por fim, apresentou-se algumas das limitações constantes neste estudo.

No que diz respeito ao capítulo 4, inicialmente fez-se a apresentação das entidades pesquisadas. Além disso, evidenciou-se o perfil dos gestores e dos responsáveis pela escrituração contábil. Em seguida discorreu-se sobre as principais fontes de recursos das entidades pesquisadas, os tipos de relatórios contábeis aplicáveis e a utilização das informações contábeis no processo de gestão das entidades.

Por fim, no capítulo 5 encontram-se as conclusões e recomendações da pesquisa, no sentido de levantar os pontos conclusivos decorrentes da utilização das formas de contabilização dos recursos econômicos financeiros no processo de gestão das entidades. Além disso, apresentou-se as recomendações para futuros trabalhos sobre este tema.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo consubstancia-se da revisão bibliográfica e está subdividido em duas seções. Na primeira seção está evidenciada o terceiro setor e as entidades sem fins lucrativos não governamentais e na segunda, apresenta-se as alternativas de contabilização para as entidades sem fins lucrativos não governamentais.

2.1 O terceiro setor e as entidades sem fins lucrativos não governamentais

Para um melhor entendimento da inserção dessas entidades, inicialmente apresenta-se algumas considerações gerais que envolvem o terceiro setor e as entidades sem fins lucrativos não governamentais. Em seguida, aborda-se o terceiro setor e suas características. Por fim, contempla-se às entidades sem fins lucrativos não governamentais, onde são evidenciadas as principais fontes de recursos e a classificação das entidades sem fins lucrativos não governamentais.

2.1.1 Considerações gerais

Os animais sempre buscaram a sobrevivência. Para tanto, unem-se a outros da mesma espécie, a fim de que as ações coletivas tragam-lhes benefícios, além de permitir a continuidade da sua espécie sobre o globo terrestre.

Assim, os homens unem-se a outros homens, no sentido de haver um somatório de esforços para enfrentar os desafios e dificuldades comuns que se apresentam. O homem passa a viver socialmente, em busca do seu bem estar e também dos seus semelhantes. É uma maneira de trabalhar coletivamente as necessidades do grupo, que muitas vezes são similares.

Como não é possível trabalhar um universo muito grande, o ser humano passa a delimitar espaços, para que possa melhor se organizar em suas ações. Isto se deve ao seguinte fato, conforme explicita Schnur⁹:

"desde que os povos se tornaram sedentários, o espaço teve papel essencial na vida social do homem. Isto se relaciona basicamente com o modo de produção, se pela agricultura, indústria ou pelo chamado setor terciário. Também se relaciona aos hábitos e condições de vida das vilas e cidades. (...) Independente da estrutura das funções da vida social, a organização era também condicionada pela área, que por sua vez condiciona particularmente a vida política. O poder político é sempre equivalente ao poder sobre o espaço".

Observa-se que a delimitação do espaço torna mais fácil a coordenação das ações do grupo. Também é importante para alcançar uma melhor organização da área e a satisfação das necessidades humanas.

Neste contexto é que emerge o serviço público. De acordo com Peres,¹⁰ "ele é uma das muitas instituições secundárias criadas pelo homem para a satisfação de suas necessidades. Acontece, porém, que a principal função do serviço público é, justamente, a de prover o bem-estar do cidadão".

⁹ SCHNUR, Roman. Área e administração. In: *Administração e inovação pública*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974, p.100.

¹⁰ PERES, José A. de S. Instituição e bem comum. In: CASTOR, Belmiro V. J. et al. *Estado e administração pública: reflexões*. Brasília: Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1987, p.97.

Vive-se numa sociedade onde, muitas vezes, cada indivíduo quer que prevaleça a sua vontade. Então, para buscar-se o bem-estar do cidadão, faz-se necessário que se organize interesses e vontades que não raras vezes são opostas e conflitantes. É imprescindível, portanto, que sejam traçadas normas, a fim de que os seres humanos tenham diretrizes para viver em comunidade. Pois, se cada indivíduo resolve fazer o que considera correto, a sociedade viverá num caos absoluto.

Tal implica a necessidade de serem explicitados os direitos e deveres do governo. Neste sentido, PERES¹¹ diz que "em algum lugar deve constar o que corresponde aos governantes, e também aos governados, em torno ou com referência ao bem comum. Para ser este lugar foi escolhida a Constituição que recolhe os direitos e deveres de uns, os governantes, e de outros, os governados".

A constituição brasileira¹² prevê no artigo 1º, como um de seus fundamentos, "a dignidade da pessoa humana", e no artigo 3º como um de seus objetivos fundamentais, "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais". Apesar disso estar previsto, devido a uma estrutura inchada e pesada, a crise financeira que o Estado tem passado, dentre outros fatores, a máquina estatal não mais consegue prover o bem-estar social.

Drucker¹³ ressalta que há "evidência de que o governo é antes grande do que forte; de que é gordo e flácido, e não poderoso; de que custa muito caro e não consegue muito. Há uma evidência cada vez maior, também, de que o cidadão acredita cada vez

¹¹ PERES, José A. de S. Instituição e bem comum. In: CASTOR, Belmiro V. J. et al. *Estado e administração pública: reflexões*. Brasília: Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1987, p.101.

¹² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988.

¹³ DRUCKER, Peter F. *Uma era de descontinuidade: orientações para uma sociedade em mudança*. 3.ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1974, p.242.

menos no governo e de que está cada vez mais desapontado com ele. O governo está doente - e justamente quando precisamos de um governo forte, saudável e vigoroso”.

No entanto, com a globalização da economia e as mudanças rápidas que vem ocorrendo a nível mundial, o Brasil precisa preocupar-se em manter seu espaço comercial-financeiro e sua credibilidade política. Dessa forma, o país preocupa-se mais com seu desenvolvimento econômico e passa a perseguir uma política, conforme Castor e França,¹⁴ "globalmente coerente de desenvolvimento acelerado baseada na industrialização e na criação de um setor econômico moderno”.

Com essa preocupação primordial em seu desenvolvimento econômico, o Estado deixa em segundo plano a questão do bem-estar social. E é nesse contexto que surgem organizações que buscam promover este bem-estar, visto que "em sua condição de país em desenvolvimento, caracterizado por fortes contradições econômicas e sociais, o Brasil tem encaminhado sua redemocratização priorizando a estabilidade da moeda e a modernização econômica, visando assegurar as condições mínimas de inserção no cenário de competitividade globalizada".¹⁵ Isto pode ser observado em Adulis e Fischer¹⁶ quando dizem que:

"a crise atual do Estado reflete o esgotamento do modelo de Estado de Bem-Estar Social que prevaleceu do pós-guerra à década de 70, o qual se caracterizava pela promoção de políticas de desenvolvimento nacionais e pelo fornecimento de benefícios e serviços. Nos anos 80, a capacidade de ação dos Estados, que mesmo após décadas de intervenção na economia não conseguiram resolver os problemas de pobreza da maioria da população, deteriorou-se devido ao aprofundamento da crise

¹⁴ CASTOR, Belmiro V. J.; FRANÇA, Célio F. Administração pública no Brasil: exaustão e revigoração do modelo. In: CASTOR, Belmiro V. J. et al. *Estado e administração pública: reflexões*. Brasília, Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1987, p.19.

¹⁵ FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andres Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. *Revista de Administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.15, jan./mar. 1998.

¹⁶ ADULIS, Dalberto; FISCHER, Rosa Maria. Exclusão social na Amazônia legal: a experiência das organizações da sociedade civil. *Revista de Administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.20, jan./mar. 1998.

fiscal e aos sérios problemas da burocracia governamental, como o excessivo isolamento, distanciamento em relação à sociedade civil, as poucas agilidade e flexibilidade, características de algumas instituições estatais; e as dificuldades de adaptação ao processo de globalização econômica".

Desse modo, atenta-se para o fato de que o Estado paternalista está sendo adequado a uma nova dimensão, onde se possa trabalhar em parceria. Na ânsia de sanar as dificuldades financeiras e manter-se competitivo, o governo oferece pouco aos desequilíbrios sociais que são vistos no país. Assim sendo, "inúmeras organizações da sociedade civil atuam na região desenvolvendo projetos e experiências que buscam a redução da exclusão social. Trabalhando de forma isolada ou em parceria com o Estado, esses novos atores sociais têm alcançado resultados bastante positivos, suprindo em parte a ausência de programas sociais dos governos locais e federal".¹⁷ Tais organizações fazem parte do Terceiro Setor.

2.1.2 Terceiro setor

Ao falar-se de um Terceiro Setor pressupõe-se a idéia da existência de um primeiro e segundo setor. Fernandes¹⁸ apresenta estes setores da seguinte forma: o primeiro setor é composto pelo Estado (público), o segundo pelo mercado (privado) e o terceiro setor não é público e nem privado. Scherer-Warren¹⁹ também evidencia que:

“a sociedade civil está referenciada a um *terceiro setor*, que se distingue e se relaciona com dois outros: o Estado (sistema burocrático-administrativo e governamental) e o mercado (sistema produtivo-lucrativo). Portanto, o terceiro setor é não

¹⁷ ADULIS, Dalberto; FISCHER, Rosa Maria. Exclusão social na Amazônia legal: a experiência das organizações da sociedade civil. *Revista de administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.22, jan./mar. 1998.

¹⁸ FERNANDES, Rubem Cesar. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p.19.

¹⁹ SCHERER-WARREN, Ilse. *Organizações voluntárias de Florianópolis: cadastro e perfil do associativismo civil*. Florianópolis: Insular, 1996, p.14.

governamental e sem fins lucrativos. Por outro lado, tem fins públicos, mas é organizado a partir de agentes privados, da chamada sociedade civil."

Fernandes²⁰ define o terceiro setor como "um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos". No entanto, não são geradoras de lucros e buscam atender necessidades de grupos, e não de indivíduos particulares. Continuando, diz que "sua emergência é de tal relevância que se pode falar de uma virtual revolução a implicar mudanças gerais nos modos de agir e pensar. As relações entre o Estado e o mercado, que têm dominado a cena pública, hão de ser transformadas pela presença desta terceira figura".²¹

Denota-se que o terceiro setor se ocupa com as lacunas deixadas pelo poder público e procura amenizar os graves problemas sociais no país. Não que ele seja a cura para todos os males sociais, mas ajuda a diminuir o sofrimento humano de tantas pessoas.

Abreu²² salienta que há um aumento acelerado de instituições do terceiro setor no Brasil, e diz que:

"há uma versão mais ou menos dominante de que a expansão do terceiro setor está associada à crise generalizada do Estado do bem-estar social. Até então, imperava a visão dicotômica do privado versus o público. Foi assim durante o Estado liberal que não deveria intervir no mercado e em nenhuma de suas forças e fatores, sob pena de influir negativamente sobre o equilíbrio natural que ele propiciava."

²⁰ FERNANDES, Rubem C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p.21.

²¹ FERNANDES, Rubem C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p.20.

²² ABREU, Ana Cláudia D. *As ONGs como complemento de gestão à administração pública. Dissertação de mestrado*. Florianópolis, CPGA/UFSC, 1997, p.108.

Busca-se, neste setor, a realização de anseios humanos, e o seu crescimento acontece em função de pressões e necessidades advindas das pessoas, dos cidadãos, das instituições e até dos próprios governos.

O que se destaca no Terceiro Setor é que existem "inúmeras ações de indivíduos, grupos e instituições que têm como fim suprir necessidades coletivas."²³ Vai-se em busca da solução para problemas que atinjam uma coletividade de pessoas. Por isso este setor vem sendo, de acordo com Peres,²⁴ "avaliado com otimismo por analistas da crise do Estado que tendem a identificar nas organizações sem fins lucrativos a via eficaz para eliminar a ineficiência da burocracia estatal e assegurar a eficácia dos serviços públicos".

Há algumas características básicas que definem o terceiro setor, conforme Salamon e Anheier apud Adulis e Fischer,²⁵ a saber:

- a) formais - alguma forma de institucionalização, legal ou não, com certo nível de formalização de regras e procedimentos, para assegurar a permanência por período de tempo;
- b) privadas - independentemente de sua fonte de recursos ser o governo, as organizações não são ligadas de forma institucional alguma a governos;

²³ FERNANDES, Rubem C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p.27.

²⁴ PERES, José A. de S. Instituição e bem comum. In: CASTOR, Belmiro V. J. et al. *Estado e administração pública: reflexões*. Brasília: Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1987, p.100.

²⁵ ADULIS, Dalberto; FISCHER, Rosa Maria. Exclusão social na Amazônia legal: a experiência das organizações da sociedade civil. *Revista de Administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.22, jan./mar. 1998.

- c) não distribuidoras de lucros - essas entidades não podem distribuir quaisquer excedentes, gerados de qualquer forma, aos seus dirigentes e colaboradores;
- d) autônomas (*self governing*) - essas entidades não são controladas externamente, possuindo todos os meios para realizar sua própria gestão; e
- e) voluntárias - grau significativo do trabalho realizado e da gestão dessas organizações provém da mão-de-obra voluntária não remunerada.

Depreende-se do exposto, que o terceiro setor é caracterizado por ser não lucrativo, não no sentido de que não haja excedentes, mas sim, que o mesmo é reinvestido na própria atividade, não havendo, portanto, uma distribuição deste excesso. É não governamental, e organizado juridicamente para que possa pleitear isenções. Também é independente e produz bens ou serviços públicos. Além disso, mobiliza a dimensão voluntária do comportamento, pois as pessoas que se engajam procuram, muitas vezes, dar sentido a sua existência.

Reforçando a idéia sobre o terceiro setor, Fernandes²⁶ diz que este se constitui de “iniciativas privadas que não visam lucro; iniciativas na esfera pública que não são feitas pelo Estado. Nem empresa nem governo, mas sim cidadãos participando, de modo espontâneo e voluntário, em um sem-número de ações que visam ao interesse comum.” As pessoas que trabalham no terceiro setor estão a buscar soluções para a coletividade da qual fazem parte.

²⁶ FERNANDES, Rubem C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p.11.

Assim, ele “atingiu proeminência, fundamentalmente, como um veículo flexível e digno de confiança para a realização de anseios humanos elementares, como auto-expressão, auto-ajuda, participação e ajuda mútua,” conforme Salamon.²⁷ Dessa forma, o terceiro setor é composto por entidades sem fins lucrativos não governamentais e pretende prover as lacunas que o governo deixa, voltando sua atenção para o bem estar social.

2.1.3 Entidades sem fins lucrativos não governamentais

Olak²⁸ explicita que para uma entidade ser caracterizada como tal “são necessários pessoas, recursos e organizações os quais, reunidos são capazes de exercer atividade econômica.”

Portanto, definir entidades sem fins lucrativos não governamentais não é tão simples quanto parece, pois elas em alguns pontos se diferenciam de um negócio empresarial. Nesse sentido, Andrade²⁹ afirma que:

"o patrimônio de qualquer entidade, com ou sem fins lucrativos, tem condição econômica (no sentido de riqueza patrimonial) e conotação financeira (compromissos assumidos e recursos para atendê-los) da mesma natureza. O que difere essencialmente nos dois tipos de entidade é a execução orçamentária, pois aquelas sem fins lucrativos objetivam apenas obter recursos para alcançar seus fins sociais, limitando-se sua atividade econômico-financeira ao recebimento desses recursos e ao pagamento de despesas e compromissos, ao passo que as empresas exercem fundamentalmente uma atividade econômica de produzir (bens e serviços) sempre visando ao lucro."

²⁷ SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor - uma revolução associativa global. *Revista de Administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.05, jan./mar. 1998.

²⁸ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.20.

²⁹ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p.310.

Para tanto, algumas características devem ser observadas, segundo o *American Institute of Certified Public Accountants*,³⁰ tais como: não há espera de retorno pecuniário integral ou proporcional pelos doadores de recursos; os objetivos operacionais diferem de prover bens ou serviços com lucros; e ausência de interesse de propriedade como tem os proprietários de empreendimentos empresariais.

Freeman e Shoulders apud Olak³¹ também apresentam algumas características das entidades sem fins lucrativos não governamentais, a saber:

- a) quanto a propriedade (*ownership*) - pertencem a comunidade e não são divididas em partes proporcionais, que possam ser vendidas;
- b) quanto as fontes de recursos (*resources*) - recebem contribuições de recursos financeiros, mas o que não permite que o doador tenha participação nos bens ou serviços da entidade;
- c) quanto as decisões políticas e operacionais (*policy e operating decisions*) - as decisões mais importantes são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral, pelos membros de vários segmentos que foram diretamente ou não eleitos.

Estas entidades têm algo que as diferencia das demais organizações, o que as torna reconhecidas no papel que desempenham para a sociedade como um todo.

Drucker³² procura explicar essas diferenças quando evidencia que:

“não é o fato dessas instituições serem sem fins lucrativos, isto é

³⁰ American Institute Of Certified Public Accountants. *Statement Financial Accounting Standards N. 117. Financial Statement Of Nor-for Profit Organizations*. Financial Accounting Standards Board. June, 1993, parágrafo 168.

³¹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.23.

³² DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994, p.XIV.

não são empresas. Também não se trata do fato delas serem não governamentais. É que elas fazem algo muito diferente das empresas ou do governo. As empresas fornecem bens ou serviços. O governo controla. A tarefa de uma empresa termina quando o cliente compra o produto, paga por ele e fica satisfeito. O governo cumpre sua função quando suas políticas são eficazes. A instituição sem fins lucrativos não fornece bens ou serviços, nem controla. Seu produto não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto é um ser humano mudado. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada.”

Andrade³³ caracteriza as entidades sem fins lucrativos como “aquelas instituições formadas com propósitos sociais, educacionais, religiosos, de saúde ou filantrópicos e aquelas em que, normalmente, não existe interesse na transferência da propriedade e seus membros ou contribuintes não recebem qualquer ganho econômico ou financeiro (direto).”

Inferese pelo exposto, que as entidades sem fins lucrativos não governamentais buscam auxiliar o Estado na área social, com o intuito de amenizar as deficiências encontradas, em busca não de lucro, mas de um ganho no que diz respeito ao aspecto social.

O que se busca nas entidades sem fins lucrativos não governamentais é uma mudança na percepção dos indivíduos e na sociedade e esta mudança que se espera é comportamental. A preocupação é atender as carências que os seres humanos tem, sendo que estas podem ser alimentares, afetivas, comportamentais, psicológicas, moradia etc. Muitas vezes, o que se recebe em troca é um sorriso, sorriso este que mexe

³³ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p.310.

com a motivação do indivíduo, o que faz com que as entidades sem fins lucrativos não governamentais movimentem a dimensão voluntária.

Todavia, tais entidades não se mantêm por si mesmas, elas captam recursos para a constituição e manutenção do seu patrimônio. Olak³⁴ diz que nas entidades sem fins lucrativos não governamentais "o patrimônio é constituído, via de regra, por contribuições, doações e subvenções, cujo contribuinte, doador ou subventor não tem por objetivo auferir lucros econômicos, mas sim lucros sociais, normalmente para outros e não para si próprio."

2.1.3.1 Principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos não governamentais

As principais fontes de captação de recursos econômico-financeiros destas entidades são contribuições, doações e subvenções, as quais serão abordadas individualmente neste estudo.

a) Contribuições

O *American Institute of Certified Public Accountants*³⁵ define contribuição como uma transferência de dinheiro ou ativos, que não está sujeito a condições ou ainda, o cancelamento de suas obrigações numa transferência voluntária não recíproca por outra entidade que não seja o proprietário.

³⁴ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.81.

³⁵ American Institute of Certified Public Accountants. *Statement of Financial Accounting Standards nº 116*, Financial Accounting, Standards Board. June 1993. Parágrafo 5.

Para Beuren,³⁶ "contribuições são recursos pecuniários recebidos de associados e não associados, destinados à manutenção da entidade ou à execução de uma obra, um projeto ou atividades específicas. Elas representam um compromisso entre o contribuinte e a entidade, visto serem realizadas periodicamente (mensal, bimestral, trimestral, anual etc.)."

Deve-se ressaltar que a contribuição a que se refere são os recursos pecuniários que a entidade recebe, de associados ou não, e que esta denota a ideia de um compromisso ininterrupto do contribuinte.

Olak³⁷ divide as contribuições em duas classes distintas: contribuições de associados e contribuições de não associados. Àquelas representam recursos pecuniários de pessoas ou empresas filiadas à entidade, cujo valor é, normalmente, prefixado pela assembléia geral ou conselho diretivo. Enquanto estas são recursos pecuniários de pessoas ou empresas que não fazem parte do quadro social da entidade e normalmente o valor não é prefixado pela entidade.

b) Doações

O Código Civil Brasileiro,³⁸ em seu artigo 1.164, considera doação como "o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita."

Grande parte das entidades sem fins lucrativos recebe além de doações de

³⁶ BEUREN, Ilse M. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Fortaleza, 1998. *Anais...* Fortaleza: SEBRAE, 1998, vol.2, 1169 p. p. 663-671.

³⁷ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.83.

³⁸ BRASIL. Lei 3071, de 1º de janeiro de 1916.

dinheiro, doações substanciais de equipamentos, materiais de consumo, dinheiro e serviços. Este é um ponto que a diferencia das contribuições, visto esta ser somente em recursos pecuniários.

Olak³⁹ define doações como os "recursos gratuitamente recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais quer na forma de dinheiro, outros bens, direitos ou ainda na forma de serviços (profissionais ou não)."

c) *Subvenções*

Beuren⁴⁰ conceitua subvenções como "os recursos pecuniários oriundos de órgãos governamentais (União, Estados e Municípios), destinados, normalmente, a manter as atividades essenciais da entidade ou para financiar projetos sociais."

O *International Accounting Standards Committee*⁴¹ se pronuncia dizendo que as subvenções governamentais consistem da ajuda, pelo governo, sob a forma de transferência de recursos a uma entidade em retribuição ao cumprimento passado ou futuro de certas condições referentes às atividades operacionais da entidade.

Nesse sentido, as subvenções são recursos pecuniários fornecidos pelos órgãos governamentais e que, geralmente, são destinados ao cumprimento de programas especiais ou para cobrir parte de algumas despesas que a entidade seja obrigada a incorrer, constituindo-se, muitas vezes, na maior fonte de captação de recursos para as entidades sem fins lucrativos não governamentais.

³⁹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.91.

⁴⁰ BEUREN, Ilse M. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Fortaleza, 1998. *Anais...* Fortaleza: SEBRAE, 1998, vol.2, 1169 p. p. 663-671.

⁴¹ International Accounting Standards Committee. *Norma Internacional de Contabilidade - NIC 20. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*. 1984.

Olak⁴² explicita que os "recursos são normalmente empregados na manutenção do patrimônio, folha de pagamento, materiais de uso e consumo, alimentação e, outras vezes, utilizados em investimentos de novos projetos." Diz também que as subvenções podem ser de dois tipos: ordinárias e extraordinárias.

As subvenções ordinárias "são os recursos recebidos ordinariamente, destinados normalmente, para fazer face às despesas de manutenção e conservação do patrimônio, folha de pagamento, compra de materiais de uso e consumo e outras despesas regulares da entidade." E as subvenções extraordinárias "são os recursos recebidos esporádica ou extraordinariamente utilizados, via de regra, para atender projetos específicos de reforma, ampliação, construção de novas unidades, aquisições de bens móveis ou imóveis, realização de eventos ou atividades."

Além destas formas de captação, as entidades sem fins lucrativos podem ter seus recursos aumentados por receitas financeiras, receitas de capital e algumas vezes por lucros obtidos na venda de produtos, mercadorias e serviços prestados, que serão revertidos na manutenção da entidade e nunca para serem distribuídos aos executivos.

2.1.3.2 Classificação das entidades sem fins lucrativos não governamentais

O Código Civil Brasileiro,⁴³ no artigo 13, divide as pessoas jurídicas em duas classes: as de direito público e as de direito privado.

As pessoas jurídicas de direito público, conforme Diniz,⁴⁴ podem ser de direito público externo, que são aquelas regulamentadas pelo direito internacional e abrangem

⁴² OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.91.

⁴³ BRASIL. Lei 3071, de 1º de janeiro de 1916.

⁴⁴ DINIZ, Maria H. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.119.

nações estrangeiras, Santa Sé e organismos internacionais. Já as pessoas jurídicas de direito público interno, segundo o artigo 14 do Código Civil são a União, cada um dos seus Estados e o Distrito Federal, cada um dos municípios legalmente constituídos. Venosa⁴⁵ explicita a necessidade de se fazer constar que, além destas citadas, ainda fazem parte das pessoas jurídicas de direito público interno as autarquias e os partidos políticos.

No entanto, as entidades jurídicas de direito público não serão analisadas neste trabalho, em virtude do objetivo a que este se propõe.

As pessoas jurídicas de direito privado, conforme Venosa,⁴⁶ são aquelas que nascem da vontade individual e que se propõem a realizar interesses e fins privados, em benefício das próprias pessoas que as constituíram ou de determinada parte da coletividade.

Denota-se, pois, que as pessoas jurídicas de direito privado são instituídas pela iniciativa de particulares. O artigo 16 do Código Civil Brasileiro as divide em associações, sociedades civis, fundações e sociedades mercantis.

a) *Associações*

Para Silva,⁴⁷ uma associação "tem, em regra, o mesmo sentido da palavra sociedade, mas, tecnicamente, é esta reservada precipuamente para determinar a organização que tem fins lucrativos, enquanto as associações manifestam a organização de instituições, que não tenham finalidades econômicas ou lucrativas."

⁴⁵ VENOSA, Sílvio de S. *Direito civil: teoria geral*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.180.

⁴⁶ VENOSA, Sílvio de S. *Direito civil: teoria geral*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.181.

⁴⁷SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p.171.

Diniz⁴⁸ evidencia que se tem uma associação quando:

"não há um fim lucrativo ou intenção de dividir o resultado, embora tenha patrimônio, formado por contribuição de seus membros para a obtenção de fins culturais, educacionais, esportivos, religiosos, recreativos, morais etc. Não perde a categoria de associação mesmo que realize negócios para manter ou aumentar o seu patrimônio, sem, contudo, proporcionar ganhos aos associados, p. ex., associação esportiva que vende aos seus membros uniformes, alimentos, bolas, raquetes etc, embora isso traga, como consequência, lucro para a entidade."

Observa-se que os autores enfatizam como ponto central da definição de associação a sua finalidade não lucrativa. Entretanto, há outros requisitos peculiares que devem ser considerados, como é o caso de ser sempre reunião de pessoas e que estas tenham objetivos comuns.

A associação pode ser de utilidade pública. De acordo com Custódio,⁴⁹ esta "é a entidade particular que, além de possuir os requisitos peculiares às associações em geral, tem como característica essencial o desempenho do fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade, ou seja, do fim público."

Silva⁵⁰ diz que "a declaração de utilidade pública, com que possam afetar as coisas, assenta no preceito constitucional, em que se dispõe ser o uso da propriedade, condicionado ao bem-estar da coletividade, assim, estabelece a qualidade de pública, a fim de que, em face da necessidade imposta por esse interesse, ou por esse bem-estar, se atribua à utilidade este aspecto dominador."

Nota-se, então, que as associações de utilidade pública além de possuírem as características básicas de uma associação, precisam ser reconhecidas pelo governo

⁴⁸ DINIZ, Maria H. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.120.

⁴⁹ CUSTÓDIO, Helita B. *Associações de utilidade pública. Tese de Doutorado*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1972, p.67.

⁵⁰ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 168.

como tal e servirem à coletividade sem interesses escusos, sendo esta uma característica essencial para este tipo de associação.

b) Sociedades Civis

Não há ainda consenso entre os autores sobre uma nítida diferenciação entre associação e sociedade civil, visto que na terminologia jurídica muitas vezes elas se confundem. No entanto, alguns autores, sob o ponto de vista jurídico, afirmam que as associações não têm finalidades lucrativas, enquanto as sociedades civis visam o lucro, sendo este repartido entre os sócios.

Tal pode ser constatado em Levenhagen,⁵¹ quando diz que "doutrinariamente, sociedade civil é aquela que visa lucro; associação é a que tem por objeto finalidades não lucrativas."

Diniz⁵² também compactua desta linha de pensamento ao evidenciar que uma associação não tem finalidade lucrativa, enquanto que a "sociedade civil, por sua vez, é a que visa fim econômico ou lucrativo, que deve ser repartido entre os sócios, sendo alcançado pelo exercício de certas profissões ou pela prestação de serviços técnicos."

Diante do exposto, percebe-se que o termo associação é reservado para as entidades sem fins econômicos, enquanto sociedade o é para as entidades com fins lucrativos, embora isso não deva ser tomado como regra, haja vista que esta divisão não é consenso entre todos os autores.

⁵¹LEVENHAGEN, Antônio J. *Código civil: comentário didáticos*. São Paulo: Atlas, 1979, p. 51.

⁵²DINIZ, Maria H. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.120.

Nunes⁵³ apresenta a sociedade civil como sinônima de associação e a separa em fim econômico e fim não econômico. Sendo aquela "a que ordinariamente se organiza com um fundo de capital formado pelas contribuições de sócios a empregados e empregado especulativamente, com o objetivo de obter lucros que reduzem as despesas da sociedade." Enquanto esta é a "que não tem capital empregado para a produção de lucros, de vez que a sua destinação não é de ordem material. As sociedades desta categoria também se denominam associações, ou corporações de fins religiosos, pios, morais, beneficentes, recreativos, literários ou científicos."

Venosa⁵⁴ explicita que "as sociedades e associações de ordem civil podem ter ou não finalidade de lucro." Diz que a sociedade de fins não econômicos é aquela que não está destinada a distribuir lucros aos associados e, ao contrário, terá fins lucrativos a que distribui lucro aos seus membros. Exemplifica com uma sociedade recreativa que não visa lucro e uma sociedade de profissionais liberais, onde o intuito de lucro para os membros é evidente.

Diante do exposto, prefere-se adotar neste trabalho as expressões sociedade civil de fins econômicos e sociedade civil de fins não econômicos, visto que no Direito Civil Brasileiro ainda não há consenso sobre tais termos. Assim, a sociedade civil de fins econômicos é aquela que visa lucro e que o distribui aos sócios, enquanto a de fins não econômicos não tem a intenção de lucrar, possuindo as mesmas características de uma associação.

⁵³ NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 12. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990, p.787.

⁵⁴ VENOSA, Sílvio de S. *Direito civil: teoria geral*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.181.

c) *Fundações*

Estabelece o artigo 24 do Código Civil⁵⁵ que, "para criar uma fundação, far-lhe-á o seu instituidor, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser a maneira de administrá-la."

As fundações são conceituadas por Diniz⁵⁶ como sendo:

"universalidades de bens, personalizadas pela ordem jurídica, em consideração a um fim estipulado pelo fundador, sendo este objetivo imutável e seus órgãos servientes, pois todas as resoluções estão delimitadas pelo instituidor. É, portanto, um acervo de bens livres, que recebe da lei a capacidade jurídica para realizar as finalidades pretendidas pelo seu instituidor, em atenção aos seus estatutos."

São constituídas, conforme Venosa,⁵⁷ "por um patrimônio destinado a determinado fim. O instituidor, que atribui o patrimônio, será uma pessoa natural ou jurídica; ele faz nascer essa pessoa mediante a dotação de determinada quantidade de bens, à qual a lei atribui personalidade. Os seus fins serão sempre altruísticos, geralmente dedicados à educação, à pesquisa científica ou finalidades filantrópicas."

Infere-se do exposto que a fundação é uma organização destinada a realizar determinados fins, que foram previamente determinados pelo instituidor. Nas fundações o patrimônio é fornecido pelo fundador e as deliberações são feitas por ele. As fundações têm sua razão de ser no patrimônio destinado a certa finalidade.

⁵⁵ BRASIL. Lei 3071, de 1º de janeiro de 1916.

⁵⁶ DINIZ Maria H. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.119.

⁵⁷ VENOSA, Silvio de S. *Direito civil: teoria geral*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.181.

Como diz Lopes,⁵⁸ "enquanto as sociedades e associações têm como substrato uma coletividade de pessoas, as fundações assentam numa finalidade a realizar. O sopro de vida das fundações parte da vontade do instituidor ou fundador."

d) Sociedades Mercantis

O Código Civil Brasileiro⁵⁹ menciona no parágrafo 2º do artigo 16 que as sociedades mercantis tem sempre finalidade lucrativa e são regidas pelas leis comerciais.

Diniz⁶⁰ evidencia que as sociedades mercantis "visam lucro, mediante exercício de atividade mercantil (...) e que para se saber se dada sociedade é civil ou mercantil, basta considerar-se a natureza das operações habituais: se estas tiverem por objeto atos de comércio, a sociedade será comercial, caso contrário, civil."

As sociedades mercantis distinguem-se das civis em virtude daquelas terem por finalidade o comércio. Os comentários sobre a sociedade mercantil são breves em virtude de que esta não consta do objetivo a que este trabalho se propõe, uma vez que tem finalidades lucrativas.

Portanto, as entidades sem fins lucrativos não governamentais são classificadas, de acordo com o Código Civil Brasileiro em: associações (inclusive as de utilidade pública); sociedades civis de fins não econômicos; e fundações.

⁵⁸ LOPES, Miguel M. de S. *Curso de direito civil*. 4.ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1962. v.1. p.265.

⁵⁹ BRASIL. Lei 3071, de 1º de janeiro de 1916.

⁶⁰ DINIZ, Maria H. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.121.

Fernandes,⁶¹ por sua vez, classifica as entidades sem fins lucrativos não governamentais da seguinte maneira:

- a) Organizações não governamentais (ONGs) - não passam de um pequeno segmento, mas as suas características resumem-se com nitidez na idéia do privado com funções públicas, mas sem fins lucrativos. Lucros eventuais devem ser reinvestidos nas atividades-fim, não cabendo a sua distribuição enquanto tais, entre os membros da organização.
- b) Movimentos sociais - foram assim chamados, por sua natureza instável e mutante, diferentemente das obtidas em estruturas que se organizam numa longa duração e também devido ao seu distanciamento em relação ao aparelho estatal.
- c) Associações civis - são as ONG's funcionando como uma fonte de apoio técnico para melhorar a sua performance e aumentar a sua legitimidade. As ONG's reforçam as atuações junto às comunidades. Fazer a mediação entre laços comunitários personalizados e as regras formais das associações civis é uma tarefa típica das organizações não governamentais.
- d) Filantropia empresarial - fundada por empresários e dirigido por quadros familiarizados com as organizações não-governamentais, o centro é concebido como um agente catalisador da mentalidade filantrópica no setor privado. Investimentos privados no social. Grandes empresas criam entidade jurídica separada da empresa, repassam verbas para as mesmas e buscam favorecer o bem-estar social, sem finalidade lucrativa.

⁶¹ FERNANDES, Rubem C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p. 33-108

- e) Entidades assistenciais - pode-se dizer que as entidades assistenciais são as mais antigas do terceiro setor. O trabalho destas entidades está voltado para a provisão de necessidades básicas do indivíduo. A maioria destas entidades é de porte religioso e praticamente sobrevivem em função do governo e de verbas públicas.

Além das classificações explicitadas, existem outras formas. Segundo Olak,⁶² uma outra modalidade de classificá-las pode ser de acordo com as atividades que desempenham, a origem dos recursos financeiros e materiais, a extensão dos benefícios sociais etc.

2.2 Alternativas de contabilização para as entidades sem fins lucrativos não governamentais

Nesta seção aborda-se primeiramente, a contabilidade à guisa de apresentação. Após, são evidenciadas a contabilização convencional, a contabilização por fundos, as principais semelhanças e divergências entre a contabilização convencional e a por fundos e, por fim, contempla-se a aplicação das alternativas de contabilização das entidades sem fins lucrativos não governamentais.

⁶² OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.45.

2.2.1 À guisa de apresentação

A contabilidade ainda é vista por muitos leigos na área como uma ciência exata, pelo fato de lidar com números em seus registros. Porém, a contabilidade é uma ciência social e objetiva muito mais do que apenas registrar números. Ela tem o fim de fornecer informações necessárias ao processo de gestão das entidades, com o intuito de que os gestores tomem suas decisões pautados em informações fidedignas.

Assim, faz-se necessário definir uma entidade contábil, a fim de que se determine quais registros são relevantes para a tomada de decisão, no que diz respeito as atividades do empreendimento. Neste sentido, a entidade contábil, de acordo com Glautier e Underdown,⁶³ é definida como uma atividade individual ou de grupo que pode ser reconhecida claramente, que tem uma separação de identidade e usa recursos econômicos em busca de seus objetivos.

Para Marion,⁶⁴ uma entidade contábil pode ser uma pessoa, uma empresa ou grupos de empresas, desde que estes movimentem quantias monetárias. Assim sendo, observa-se que uma entidade não tem necessariamente que estar preocupada com o lucro no final do período, pois o conceito não denota apenas as atividades empresariais.

Ressalte-se que é de capital importância separar a atividade econômica da entidade contábil, dos assuntos particulares de seu proprietário ou proprietários, pois este é um aspecto essencial no conceito de entidade, independente da forma legal que esta possa assumir.

⁶³ GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting Practice*. 4. Ed. London: Pitman publishing, 1994, p.4.

⁶⁴ MARION, José C. *Contabilidade empresarial*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1989, p.40.

Nesse sentido, Franco⁶⁵ define contabilidade "como a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e suas variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial."

Para Glautier e Underdown,⁶⁶ a contabilidade tem um significado especial que é transformar os dados para a tomada de decisão. A tarefa, então, da contabilidade é transformar os dados brutos em informação. Pois, o dado por si só configura-se apenas numa coleção de símbolos e caracteres que não são capazes de influenciar na decisão até que seja transformada em informação útil.

A contabilidade pode auxiliar os gestores em qualquer tipo de entidade, com ou sem fins lucrativos. Tal pode ser observado em Iudícibus,⁶⁷ quando diz que a contabilidade tem "aplicação a qualquer tipo de pessoa, física ou jurídica, com finalidades lucrativas ou não, que tenha necessidade de exercer atividades econômicas para alcançar suas finalidades, mesmo que tais atividades econômicas não sejam atividades-fim."

⤴ Ainda que a contabilidade possa auxiliar no processo de gestão, as entidades sem fins lucrativos estão obrigadas pela legislação fiscal, somente, a manterem escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que sejam capazes de assegurar a sua exatidão. Não existe obrigatoriedade destas entidades em publicar as demonstrações contábeis previstas na Lei 6404/76. Por conseguinte, reveste-se a

⁶⁵ FRANCO, Hilário. *Contabilidade básica*. São Paulo: Atlas, 1996, p.26.

⁶⁶ GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5. ed. London: Pitman publishing, 1994, p.11.

⁶⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade introdutória*. São Paulo: Atlas, 1996. p.12.

contabilidade nestas entidades com critérios de registro dos fatos contábeis que não atendem aos princípios fundamentais de contabilidade. Isso se deve ao fato, conforme Andrade,⁶⁸ de que freqüentemente as entidades sem fins lucrativos "não estão submetidas a normas governamentais, tão comuns na área da contabilidade, e os contadores que com elas se envolvem acabam por não saber quais os critérios mais adequados para a confecção do registro contábil das operações dessas entidades."

Olak⁶⁹ afirma que "se, por um lado, não existem critérios específicos de contabilidade e divulgação das demonstrações contábeis para estas entidades por parte de órgãos normatizadores a que estamos tão acostumados, por outro, elas têm, então, plena liberdade de fazer prevalecer os princípios emanados da teoria da contabilidade, em sua forma plena." Com isso, tem-se condições de fazer com que a contabilidade se aproxime mais da forma que melhor atenda, em termos de informação, às necessidades gerenciais.

Várias entidades sem fins lucrativos, no entanto, acabam por elaborar as suas demonstrações da mesma forma que as empresas com finalidades lucrativas. De acordo com a FIPECAFI e Arthur Andersen,⁷⁰ "desejavelmente, e naquilo que for aplicável, as demonstrações financeiras de entidades sem fins lucrativos devem ser elaboradas e publicadas dentro dos mesmos critérios usados por entidades de fins lucrativos." Adicionalmente, afirmam que "nas demonstrações financeiras desse tipo de entidade devem ser indicados de forma clara os recursos que estão sujeitos a restrições por parte

⁶⁸ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p.309.

⁶⁹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.105.

⁷⁰ FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1991, p.84.

do doador, bem como aqueles que não estão. Isto pode ser feito pela segregação dos ativos restritos e/ou pela consignação dos valores dos fundos restritos como passivos, ou alternativamente, através de apresentação por verbas/fundos."

Denota-se que são sugeridos dois enfoques distintos de contabilização: o primeiro consiste na contabilização convencional, onde usa-se as mesmas regras aplicáveis às entidades com fins lucrativos, com as adaptações necessárias e, o segundo, onde utiliza-se a contabilização por verbas/fundos.

2.2.2 Contabilização convencional

Esta subseção evidencia, inicialmente, os princípios fundamentais de contabilidade. Após, contempla-se sobre os tipos de operações em entidades sem fins lucrativos não governamentais. Por fim, aborda-se as demonstrações contábeis que podem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos não governamentais nos moldes da contabilização convencional.

2.2.2.1 Princípios fundamentais de contabilidade

As entidades sem fins lucrativos não governamentais não estão sujeitas a regras fiscais. Contudo, estas devem estar devidamente pautadas em princípios para que os gestores destas entidades possam tomar suas decisões em bases sólidas.

Nesse sentido, faz-se imprescindível que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam devidamente respeitados, a fim de que se possa observar a adequação dos mesmos às entidades sem fins lucrativos não governamentais. Pois, eles

surgiram, conforme explicita Marion,⁷¹ da “necessidade de se apresentar uma linguagem comum para se preparar e interpretar os relatórios contábeis.”

Se isto se faz necessário para as demais organizações, porque não se pensar que as entidades sem fins lucrativos não governamentais também precisam de uma estrutura na qual se apoiem e que venha a ajudar na maneira de gerenciá-las. Ainda que estas entidades não visem o lucro, é imprescindível que tomem as suas decisões da melhor maneira possível, para que a mesma continue atuante na sociedade.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade⁷² representam “a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País.” São pois, a bússola que norteia os rumos a serem tomados, a fim de que não haja confusão na interpretação das demonstrações contábeis. Pois, se cada contador resolvesse fazer da melhor maneira que lhe aprouvesse, não haveria uniformidade e as decisões seriam tomadas sem o respaldo contábil.

A fim de padronizar os registros e a evidenciação contábil, o Conselho Federal de Contabilidade dispôs em seu artigo 3º da Resolução 750, de 29 de dezembro de 1993, como Princípios Fundamentais de Contabilidade, os seguintes: “o da Entidade; o da Continuidade; o da Oportunidade; o do Registro pelo Valor Original; o da atualização Monetária; o da Competência; e o da Prudência.”

Em sendo os princípios a essência da contabilidade, eles são igualmente aplicáveis às entidades sem fins lucrativos não governamentais.

⁷¹ MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1991, p.39.

⁷² Conselho Federal de Contabilidade. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. art. 2.

De acordo com esta Resolução, os "princípios fundamentais de contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes."

2.2.2.2 Tipos de operações em entidades sem fins lucrativos não governamentais

Nas entidades sem fins lucrativos não governamentais, quando utiliza-se a contabilização convencional, segue-se os mesmos moldes que as empresas lucrativas com as devidas adaptações. No entanto, existem operações que são típicas deste tipo de organização e operações que são típicas de entidades sem fins lucrativos não governamentais.

a) Operações típicas de entidades com fins lucrativos

Apesar de serem entidades sem fins lucrativos não governamentais, muitas vezes auferem receitas ou incorrem em custos/despesas através da realização de algumas operações que são tipicamente de entidades com fins lucrativos. Isto pode acontecer, por exemplo, quando num asilo as pessoas voluntárias fazem toalhas de crochê e as vendem para angariar fundos para o asilo. Então, pode-se ter operações dentro de uma entidade sem fins lucrativos não governamentais de industrialização, comercialização ou prestação de serviços.

Dessa forma, as receitas e custos/despesas que estão relacionadas com estas atividades, de acordo com Olak,⁷³ devem ser "incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento."

Ressalte também que "outras receitas e despesas são comuns tanto nas entidades sem fins lucrativos, quanto nas com fins lucrativos, como é o caso das receitas financeiras, despesas financeiras, despesas com pessoal, depreciações, amortizações, etc. Também nestes casos deve-se fazer a contabilização independente da entrada ou saída de dinheiro, ou seja, no momento em que ocorrem tais operações."

Martins⁷⁴ enfatiza o momento do reconhecimento, pela contabilidade, de alguns eventos e recomenda:

"definitivamente utilizar os mesmos critérios utilizados na contabilidade empresarial. Cada custo e despesa deve ser apropriado no momento do seu fato gerador contábil e não em decorrência do seu reflexo nas disponibilidades. Devem ser devidamente provisionados os salários e encargos, o 13º salário, as férias, os créditos incobráveis, as depreciações e amortizações, devidamente lançados os juros incorridos a pagar etc. Devem também ser apropriados os pagamentos antecipados em função da competência, como os seguros, as assinaturas, os aluguéis."

Diante do exposto, infere-se que as receitas e custos/despesas de entidades sem fins lucrativos não governamentais devem ter seu registro efetuado pela contabilidade no período em que há a real incorrência dos mesmos, isto é, no momento em que o fato gerador ocorre e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro.

b) Operações típicas de entidades sem fins lucrativos não governamentais

⁷³ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.117

⁷⁴ MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol.12/97, São Paulo, 1997, p.3.

As entidades sem fins lucrativos não governamentais para manterem suas atividades e o objetivo para o qual foram criadas, sobrevivem basicamente das contribuições, doações e subvenções que recebem. Devido suas características peculiares, Olak⁷⁵ diz que se deve observar o seguinte:

" a correlação receitas e despesas nem sempre é muito visível. Uma doação pecuniária recebida (logo receita realizada), por exemplo, pode não ter incorrido em nenhuma despesa para tal realização. Da mesma forma, algumas despesas poderão não contribuir diretamente para a geração de receita (pelo menos em termos monetários). Um asilo, por exemplo, cuja finalidade é cuidar gratuitamente dos idosos carentes, normalmente incorre em despesas, tais como, alimentação, material de limpeza, material higiênico, lavanderia, etc. Aí não é visível a relação receita e despesa. De qualquer forma, se há doação, mesmo que sem destinação específica, é porque há, também, confiança do doador nos serviços prestados pela entidade."

Porém, independente do maior ou menor grau de relacionamento existente entre receitas e despesas, sempre que possível, estes devem ser contabilizados no momento do fato gerador, para melhor evidenciar o superávit ou déficit das suas atividades em um determinado período.

As receitas de doações e subvenções recebidas, conforme o Princípio da Competência, consideram-se realizadas no momento efetivo do seu recebimento. Isto se deve ao fato de que é difícil saber se haverá a doação efetivamente ou não, e se não se tem certeza, deixando de contabilizá-la antes do seu efetivo recebimento está se respeitando um outro princípio contábil que é o da prudência.

⁷⁵ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.114.

Andrade⁷⁶ afirma que a apropriação das receitas típicas destas entidades deve ocorrer:

"somente quando a entidade tiver razoável conhecimento de seu valor de realização. Um membro de uma associação de profissionais deve pagar sua mensalidade em dia, sob o risco de ser excluído dessa associação. (...) Essa receita, portanto, não pode ser considerada líquida e certa pela entidade e, como tal, não deve ser apropriada senão quando do seu efetivo recebimento."

Explica também que as despesas devem ser apropriadas "pelo regime de competência, inclusive as provisões necessárias, como definidas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade, quanto ao confronto das despesas com as receitas, quando estas se relacionarem." Deve-se ressaltar, então, que há casos em que as receitas só terão condições de ser escrituradas quando do seu efetivo recebimento (doações, subvenções) e há casos em que serão reconhecidas no momento do fato gerador contábil (receitas financeiras).

Um ponto a ser considerado que torna polêmica a contabilidade das entidades sem fins lucrativos não governamentais é o tratamento a ser dado ao imobilizado e sua respectiva depreciação. Diversas entidades sem fins lucrativos, a fim de manterem suas atividades fazem aquisições de bens de vida útil longa, como imóveis, máquinas, equipamentos etc., que devem ser contabilizados, adotando-se as regras contábeis para esse tipo de fato.

Entretanto, algumas vezes ocorre das entidades receberem doações de bens. Sabe-se da dificuldade que há em atribuir-se um valor adequado ao bem recebido.

⁷⁶ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p. 317.

Andrade⁷⁷ diz que "as doações de materiais e de bens significativos devem ser ativadas por um valor adequado e objetivo (laudo de avaliação no caso de bens usados ou preço de venda no caso de bens novos). (...) A contrapartida do registro deve ser feita na conta do Patrimônio Social e tal fato deve ser claramente evidenciado em notas explicativas."

Apesar da dificuldade em atribuir-se um valor objetivo aos bens recebidos em doação, importante se faz sua contabilização para os usuários das demonstrações contábeis.

Não obstante, é necessário salientar a importância de registrar-se a depreciação dos bens do ativo imobilizado. Pois, conforme Marion,⁷⁸ "a maior parte dos Ativos Imobilizados (exceção feita praticamente a Terrenos e Obras de Arte) tem vida útil limitada, ou seja, serão úteis à empresa por um conjunto de períodos finitos, também chamados períodos contábeis. À medida que esses períodos forem decorrendo, dar-se-á o desgaste dos bens, que representam o custo a ser registrado."

Por não estarem presas às regras fiscais, estas entidades podem calcular a taxa de depreciação de forma mais acurada, visando uma melhoria da informação contábil sobre o patrimônio da entidade.

2.2.2.3 Demonstrações contábeis

A contabilização convencional, quando adotada nas entidades sem fins lucrativos não governamentais, é estruturada de acordo com as regras aplicáveis às

⁷⁷ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p.332.

⁷⁸ MARION, José C. *Contabilidade empresarial*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1989, p.301.

empresas que visam lucro. Estas estão obrigadas, pela Lei 6404/76, artigo 176, a elaborarem as seguintes demonstrações contábeis, complementadas por Notas Explicativas:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), que pode ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); e
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

Para as entidades sem fins lucrativos não há esta obrigatoriedade, mas isto não significa que estas demonstrações contábeis não devam ser elaboradas, pois elas evidenciam informações relevantes tanto para os usuários internos quanto externos à entidade.

a) Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial das entidades sem fins lucrativos não apresenta grandes modificações em relação ao das organizações empresariais. No entanto, adaptações são necessárias, tais como as que dizem respeito a nomenclatura de algumas contas utilizadas.

Neste sentido, Martins⁷⁹ diz que, "tendo em vista a boa divisão existente na legislação atual, a familiaridade já que se tem com ela e a sua própria utilidade para efeitos de análise, sugerimos a manutenção da tradicional classificação da Lei das S/A"

De acordo com Olak,⁸⁰ algumas particularidades envolvem a estrutura do Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos não governamentais. No ativo, as duplicatas a receber são normalmente substituídas por valores a receber de associados, membros, sócios etc.

No passivo as obrigações de curto e longo prazo pouco diferem das entidades empresariais com fins lucrativos.

No patrimônio líquido há que se considerar que uma entidade sem fins lucrativos não tem capital e o termo comumente utilizado é Patrimônio Social. Além disso, reservas de capital, reservas de reavaliação e reservas de lucros, normalmente não existem e a correção monetária do Patrimônio Social pode ser contabilizada diretamente à própria conta. Na conta de Patrimônio Líquido Social devem ser integrados os superávits e os déficits, bem como as contas de doações de materiais e ativos permanentes.

b) Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício, de acordo com Beuren,⁸¹ pode também ser denominada, no caso das entidades sem fins lucrativos não governamentais,

⁷⁹ MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol.12/97, São Paulo, 1997, p.2.

⁸⁰ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.123.

⁸¹ BEUREN, Ilse M. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Fortaleza, 1998. *Anais...* Fortaleza: SEBRAE, 1998, vol.2, 1169 p. p. 663-671.

como "Demonstração das Receitas e Despesas, Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades do Exercício. Talvez a última alternativa seja mais indicada, visto que aqui a ênfase está na atividade e não no resultado."

As entidades normalmente possuem mais de um tipo de receita fundamental. Nesse caso, Martins⁸² diz que:

"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 custos e as despesas relativos à prestação do serviço remunerado dos outros encargos de manutenção da entidade."

Olak⁸³ ressalta que se deve utilizar as expressões superávit ou déficit para evidenciar o resultado positivo ou negativo, respectivamente, obtido em atividades não lucrativas. O primeiro constitui-se do excesso das receitas sobre as despesas, enquanto o segundo representa o que falta nas receitas para igualá-las as despesas. Não faria sentido utilizar-se as expressões lucro ou prejuízo em entidades que não tem finalidades lucrativas.

Portanto, esta demonstração segue os mesmos moldes das empresas com fins lucrativos, respeitadas suas particularidades, ou seja, deve divulgar as informações relevantes e de maneira a permitir uma análise adequada pelos usuários.

c) *Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e/ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido*

⁸² MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, Bol. 12/97, 1997. p.2.

⁸³ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.134-135.

Martins⁸⁴ afirma que "não faz muito sentido o uso da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. Muito melhor é o da mutação patrimonial, explicando detalhadamente a diferença entre o patrimônio líquido inicial e o final."

Neste sentido, Olak⁸⁵ explicita que:

"nessa demonstração teremos os saldos no início do período e os acréscimos/decrécimos por doações recebidas, superávit ou déficit obtido na Demonstração das Atividades do Exercício e, eventualmente, por possíveis ajustes ao Patrimônio Social. Nas entidades sem fins lucrativos não governamentais a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido se assemelha algebricamente à Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido das empresas."

Esta última demonstração é importante, pois explicará como e porque as diversas contas do patrimônio líquido social modificaram-se durante o período, auxiliando os gestores na tomada de decisão.

d) Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos – DOAR

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, de acordo com Marion,⁸⁶ "explica a variação do capital circulante líquido (Capital de Giro Próprio ou Capital de Giro Líquido) ocorrida de um ano para o outro. Ajuda-nos a compreender como e porque a Posição Financeira mudou de um exercício para o outro."

⁸⁴ MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol.12/97, São Paulo, 1997, p.2.

⁸⁵ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.136.

⁸⁶ MARION, José C. *Contabilidade empresarial*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1989. p.427.

Segundo Olak,⁸⁷ algumas adaptações devem ser feitas nesta demonstração, como substituir-se a expressão lucro ou prejuízo por superávit ou déficit do exercício. Por razões óbvias não existem remunerações dos sócios.

Em entidades sem fins lucrativos não governamentais talvez seja mais indicada a adoção da demonstração do fluxo de caixa em detrimento da demonstração de origens e aplicações de recursos (DOAR), visto aquela ser mais simples para elaborar e interpretar. De acordo com a FIPECAFI e Arthur Andersen⁸⁸, "o entendimento do fluxo financeiro da empresa, notadamente para o usuário não familiarizado com a contabilidade, fica muito mais fácil de ser entendido através da Demonstração do Fluxo de Caixa. Por esta razão, sugere-se a substituição da DOAR pela Demonstração do Fluxo de Caixa, como meio de aprimorar a comunicação contabilidade-usuário."

A Demonstração do Fluxo de Caixa é uma informação relevante e, como tal, deve ser preparada e divulgada adequadamente. No entanto, conforme Olak,⁸⁹ "não deve ser utilizada isoladamente para fins de tomada de decisões já que não evidencia outros aspectos importantes só contemplados nas demonstrações contábeis."

e) *Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis*

As entidades sem fins lucrativos não governamentais, assim como as empresas com fins lucrativos, devem complementar suas demonstrações contábeis com notas explicativas, a fim de acrescentar informações de modo a facilitar o entendimento, visando, pois, apresentar esclarecimentos necessários aos usuários.

⁸⁷ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.137.

⁸⁸ FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1991. p.84.

⁸⁹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.138.

Andrade⁹⁰ diz que as empresas de um modo geral devem divulgar:

- a) principais práticas contábeis adotadas;
- b) explicações adicionais sobre determinados saldos;
- c) eventos subseqüentes relevantes a avaliação das demonstrações em análise;
- d) composição detalhada de algumas contas.

Adicionalmente, cita que algumas informações são importantes para as entidades sem fins lucrativos não governamentais e devem ser acrescentadas, a saber:

- a) explicação sobre os objetivos da entidade e a sua condição de não visar lucros;
- b) critérios de reconhecimento das receitas e despesas;
- c) divulgação das doações recebidas, sua natureza, política de registro contábil e valores;
- d) divulgação das receitas de subvenção, aplicação dos recursos e valores envolvidos;
- e) criação de fundos e situação dos já existentes; e
- f) divulgação do status da organização em relação à legislação do imposto de renda.

⁹⁰ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p. 326.

Diante do exposto, observa-se que as entidades sem fins lucrativos não governamentais podem elaborar e divulgar suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes utilizados pelas empresas com fins lucrativos. No entanto, devem proceder algumas adaptações necessárias, a fim de melhor evidenciar a realidade desse tipo de entidade.

2.2.3 Contabilização por fundos

Esta subseção, apresenta primeiramente, a conceituação da contabilidade por fundos. Em seguida contempla a classificação dos fundos. Por último, aborda as demonstrações contábeis sob o enfoque da contabilização por fundos.

2.2.3.1 Conceituação de contabilidade por fundos

Nas entidades sem fins lucrativos não governamentais é muito comum que o recebimento de recursos venha acompanhado de restrições impostas pelo doador, ou seja, tais recursos só poderão ser utilizados em atividades ou projetos específicos. É nesse contexto, que se sente a necessidade da segregação dos recursos em função da natureza e da destinação que cada um deve ter. Surge, então, uma forma de contabilização não convencional, que é a contabilidade por fundos.

No que diz respeito à expressão fundo, para Olak,⁹¹ "é comumente empregada para designar a concentração de recursos de várias procedências para a consecução de

⁹¹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.150.

determinado fim. É, no entanto, no Sistema de Contabilidade por Fundos que esta visão se consolida."

Um fundo, conforme a *Statement of Position 78-10*,⁹² é "uma entidade contábil instituída para fins de contabilização de recursos utilizados nas atividades ou para atender fins específicos de acordo com as regras, restrições ou limitações especiais."

Nesse sentido, infere-se que um fundo possui seus recursos próprios para serem aplicados em determinado projeto ou atividade. Um fundo pode ter um conjunto de ativos, obrigações, patrimônio líquido, receitas/ganhos e despesas/perdas. Podendo, então, preparar demonstrações contábeis para cada fundo, bem como para a entidade como um todo.

O *Canadian Institute of Chartered Accountants*⁹³ define a contabilidade por fundos como um conjunto de procedimentos contábeis que tem um balancete 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 compreende procedimentos segregados de contabilização, embora não necessariamente segregação física de recursos.

A contabilidade por Fundos é definida por Martins⁹⁴ como "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." Diz

⁹² American Institute Of Certified Public Accounts. *Statement of Position. 78-10. Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations*, December 31, 1978. Apêndice A.

⁹³ Canadian Unstitute of Chartered Accountants. *Not-For-Profit Organizations. Exposure Draft of Proposed*. Canadian: January. 1992, item 102, letra "c".

⁹⁴ MARTINS, Eliseu. *Contabilidade por fundos - uma técnica para entidades sem e com fins lucrativos. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol. 32/90. São Paulo, 1998. p. 1

ainda que, "trata-se na verdade de algo muito simples, bem parecido com o sistema de contabilização matriz/filiais. Ou então à técnica de vários diários e razões auxiliares."

Olak⁹⁵ observa que a "contabilidade por fundos, abarca os mesmos conceitos de contabilidade convencional, ou seja, o da entidade contábil, onde a segregação patrimonial é enfatizada e defendida."

2.2.3.2 Classificação dos fundos

A contabilidade por fundos tem sua razão de ser, pois muitas vezes os recursos recebidos pelas entidades sem fins lucrativos não governamentais vem com restrições impostas pelo doador. As principais fontes de recursos, via de regra, são as contribuições, doações e subvenções.

Segundo Olak,⁹⁶ "há recursos que poderão ser livremente utilizados, dependendo tão somente da ação administrativa da entidade, e os que só poderão ser utilizados para atender atividades e propósitos específicos, de acordo com as regras explicitadas no documento de doação ou tendo em vista os propósitos para os quais os recursos foram criados."

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants*,⁹⁷ os recursos originam-se de três categorias diferentes quanto à sua utilização: os recebidos sem nenhuma restrição (uso irrestrito ou geral), os recebidos com restrições temporárias

⁹⁵ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.167.

⁹⁶ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.154.

⁹⁷ American Institute Of Certified Public Accountants. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement Of Not-For Profit Organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993, parágrafo 168.

e os recebidos com restrições permanentes.

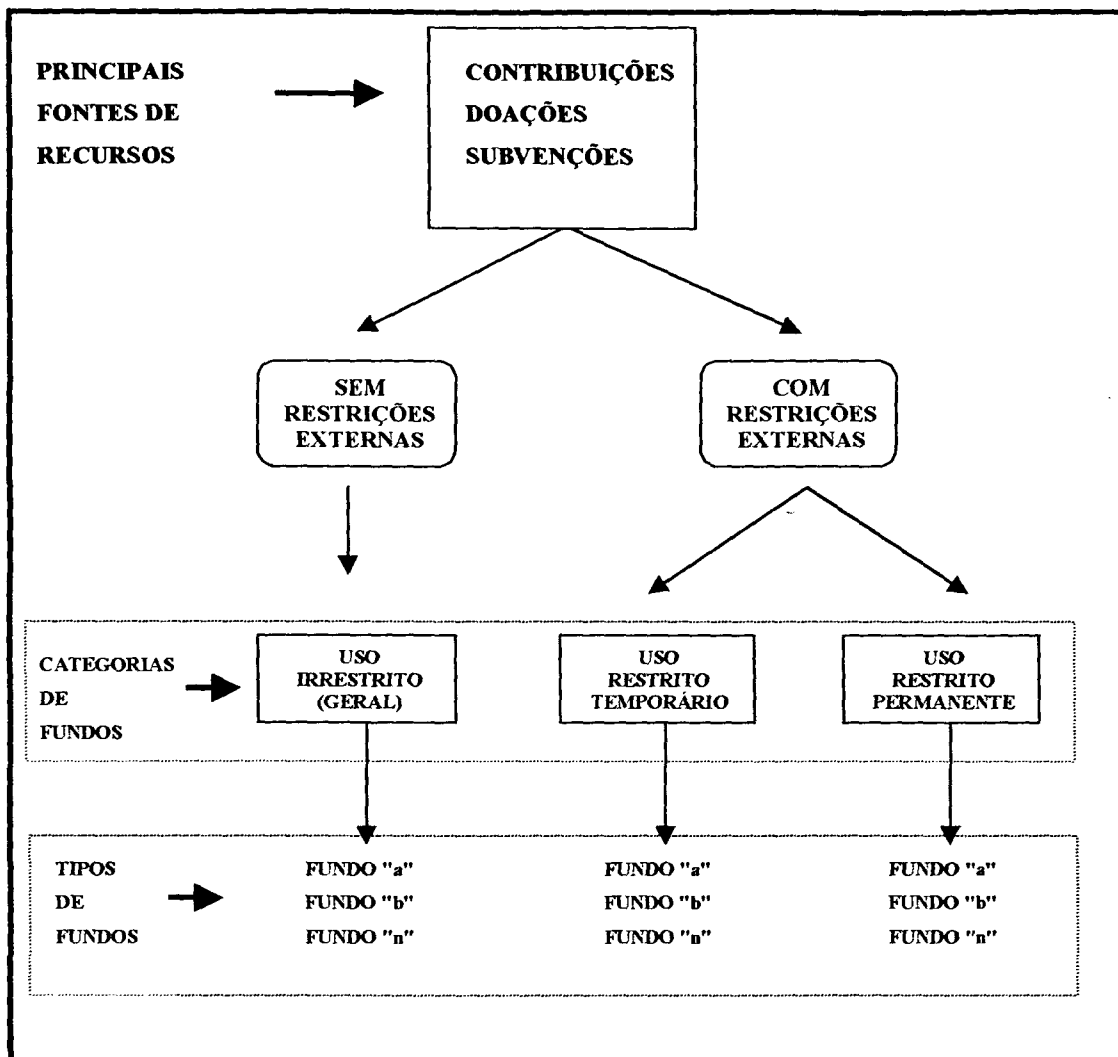
Nos recursos recebidos sem nenhuma restrição, os órgãos diretivos da entidade decidem como e quando gastar os recursos. Não há nenhuma restrição externa quanto a sua utilização.

Os recursos recebidos com restrição de caráter temporário são aqueles em que os doadores impõem restrições temporárias quanto a utilização desses recursos, ou seja, a organização donatária só pode consumir ou gastar os recursos doados de acordo com o que foi especificado, e que é cumprido pelo tempo decorrido ou por ações da organização.

No caso dos recursos recebidos com cláusulas restritivas permanentes, o doador estipula que os recursos sejam mantidos permanentemente, mas permite a organização gastar ou consumir todo ou parte do rendimento (ou os benefícios econômicos) oriundo dos recursos doados.

Não obstante, os recursos recebidos dão origem a três categorias de fundos diferentes: de uso irrestrito (ou geral), de uso temporariamente restrito e de uso permanentemente restrito. A relação entre os recursos recebidos e os fundos a que se destinam pode ser verificada na Figura 1.

Figura 1 - Origens e categorias de fundos



FONTE: OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.157.

2.2.3.3 Demonstrações Contábeis

Nesta seção busca-se analisar as demonstrações contábeis sob o enfoque da contabilidade por fundos. O *Financial Accounting Standards Board 117*⁹⁸ estabelece

⁹⁸ American Institute Of Certified Public Accountants. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement Of Not-For Profit Organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993, parágrafo 2.

que as demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos poderão ter uma demonstração da posição financeira do final do período, uma demonstração de atividades e uma demonstração do fluxo de caixa para o período, sempre acompanhados de notas explicativas.

a) *Demonstração da posição financeira*

O *American Institute of Certified Public Accountants*⁹⁹ diz que a proposta primária de uma demonstração da posição financeira (equivalente ao balanço patrimonial) é fornecer informação relevante sobre o ativo, passivo e patrimônio líquido de uma organização e suas relações em um determinado momento, pois ele configura-se como uma demonstração estática. 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 estas sejam temporárias ou permanentes. Haverá, então, uma segregação no Balanço Patrimonial em razão do tipo de fundo.

Para o *Canadian Institute of Chartered Accountants* apud Olak¹⁰⁰, o Balanço Patrimonial distinguirá, pelo menos, a seguinte composição para a organização como um todo:

- a) total para cada categoria maior de ativos;
- b) total de ativos líquidos (patrimônio líquido) investidos em ativo fixo;

⁹⁹ American Institute Of Certified Public Accountants. Statement Financial Accounting Standards n° 117. *Financial Statement Of Not-For Profit Organizations*. Financial Accounting Standards Board. June, 1993, parágrafo 17.

¹⁰⁰ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.169.

- c) total de ativos líquidos (patrimônio líquido) sujeitos a restrições que deverão ser mantidos permanentemente como dotações (*endowments*);
- d) total de ativos líquidos (patrimônio líquido) restritos, não reportados nos itens “b” ou “c” anteriormente verificados; e
- e) total dos ativos líquidos (patrimônio líquido).

Observa-se, então, pela posição do *Canadian Institute of Chartered Accountants* que ele utiliza três grupos de fundos, que normalmente constam do balanço patrimonial: fundo irrestrito (geral), temporariamente restrito e permanentemente restrito. Podem existir operações de empréstimos entre fundos, nesse caso haverá, no respectivo fundo, também contas a receber (ou a pagar) relativas a operações entre fundos.

A contabilidade por fundos também separa o patrimônio líquido social por categoria ou por tipo de fundos, ou seja, para cada tipo de fundo ter-se-á um patrimônio líquido social correspondente.

O patrimônio líquido social, denominado pelo *American Institute of Certified Public Accountants* de ativo líquido, é classificado, conforme o FASB 117¹⁰¹, em ativos líquidos permanentemente restritos, temporariamente restritos e irrestritos.

Os ativos líquidos permanentemente restritos correspondem a parte do patrimônio líquido de uma entidade sem fins lucrativos que resulta de: a) contribuições e outras entradas de ativos, cujo uso pela organização é limitado por restrições impostas pelo doador que não se expiram com o passar do tempo, nem podem ser utilizadas de outra maneira ou removidas por ações da organização; b) outros acréscimos ou

¹⁰¹ American Institute Of Certified Public Accountants. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement Of Not-For Profit Organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993.

diminuições de ativos, sujeitos a algum tipo de restrição; e c) reclassificações de (ou para) outras classes do patrimônio líquido como consequência da restrição imposta pelo doador.

Os ativos líquidos temporariamente restritos dizem respeito a parte do patrimônio líquido de uma organização sem fins lucrativos resultante de: a) contribuições e outras entradas de ativos, cujo uso pela entidade é limitado por restrição imposta pelo doador que ou expira pela passagem do tempo ou por serem realizados ou removidos por ações da organização de acordo com estas restrições; b) de outros acréscimos ou diminuições sujeitas a algum tipo de restrição; c) reclassificações para (ou de) outras classes de patrimônio líquido como uma consequência das restrições impostas pelo doador, sua expiração pela passagem do tempo, ou cumprimento e mudança por ações da organização de acordo com as restrições.

Os ativos líquidos irrestritos correspondem a parte dos ativos líquidos de uma entidade sem fins lucrativos que não é permanentemente restrito, nem temporariamente restrito, pelo que convencionou o doador.

As alterações que ocorrem no patrimônio líquido social de cada tipo de fundo deverão ser evidenciadas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social - DMPLS.

O Balanço Patrimonial elaborado com base na contabilidade por fundos pode ser apresentado de várias formas, sendo as mais comuns a forma de coluna única, a multicolumnar e a panqueca (*layered ou pancake*).

Segundo Olak,¹⁰² o formato de coluna única “exigirá um número maior de informações complementares, principalmente no que se refere a composição de algumas contas em relação ao fundo.” Explicita também que, no formato multicolunar “poderá ser utilizada uma coluna para cada categoria de fundo e uma coluna para o total dos fundos.”

Por último, ressalta que, para o formato do balanço patrimonial denominado de panqueca, elabora-se “para cada categoria ou tipo de fundo um balanço específico. Assim teríamos, por exemplo, um Balanço Patrimonial para o Fundo Irrestrito (Geral), um para o Fundo Temporariamente Restrito, um para o Fundo Permanentemente Restrito e um quarto para o Balanço Patrimonial Consolidado.”

b) Demonstração das Atividades do Exercício

A Demonstração das Atividades do Exercício, além de mostrar o superávit ou déficit do exercício, por fundo, busca evidenciar como as receitas de cada categoria de fundo foram utilizadas conforme as regras impostas.

O FASB 117¹⁰³ explicita que a finalidade principal de uma demonstração de atividades é fornecer informações pertinentes sobre: a) os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias que mudaram o patrimônio líquido; b) o relacionamento dessas transações e outros eventos e circunstâncias mútuas; e c) como os recursos da organização são usados no fornecimento de vários programas ou serviços.

¹⁰² OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.176.

¹⁰³ American Institute Of Certified Public Accountants. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement Of Not-For Profit Organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993, parágrafo 17.

As informações que a Demonstração das Atividades do Exercício fornece, usada com divulgações relacionadas e outras informações financeiras, ajuda os doadores, credores, administradores etc. a avaliar a performance da organização durante um período, avaliar os esforços de serviços da organização e sua capacidade para continuar provendo serviços, como os gestores de uma organização tem usado suas responsabilidades e outros aspectos da performance da organização.

Deve-se ressaltar que a Demonstração das Atividades do Exercício engloba também o valor das mudanças no patrimônio líquido irrestrito, temporariamente restrito e permanentemente restrito.

Tal pode ser observado no FASB 117¹⁰⁴, parágrafo 20, quando diz que a demonstração de atividades evidenciará as receitas como acréscimos no patrimônio líquido irrestrito, a menos que o uso dos ativos recebidos sejam limitados por restrições impostas pelo doador. Por exemplo, taxas de serviços prestados e receitas de investimentos, geralmente são irrestritos, contudo, receitas de ativos permanentemente restritos ou termos de dotação podem ter restrições e aumentará o patrimônio líquido temporariamente restrito ou o permanentemente restrito. Adicionalmente, a Demonstração das Atividades do Exercício evidenciará despesas como decréscimos no patrimônio líquido irrestrito.

As entidades sem fins lucrativos não governamentais, muitas vezes, sobrevivem com serviços que são prestados por voluntários gratuitamente. Em virtude da falta de objetividade, não raro, a contabilidade não registra tal fato.

¹⁰⁴ American Institute Of Certified Public Accountants. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement Of Not-For Profit Organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993, parágrafo 20.

No entanto, Andrade¹⁰⁵ afirma que “as doações recebidas de bens ou serviços, também devem ser objeto de adequada divulgação, sendo que em casos de serviços os mesmos devem ser quantificados e o seu valor considerado como receita e despesa.” Algumas vezes, tal procedimento não pode ser tomado, mas sempre que possível, deve ser feito para uma melhor evidenciação nas demonstrações contábeis.

O FASB 116¹⁰⁶ preconiza que as contribuições de serviços serão reconhecidas se o serviço recebido criar ou aumentar ativos não financeiros ou requerer serviços especializados, que são fornecidos por indivíduos que possuem tais habilidades e que precisariam ser contratados caso esses serviços não fossem obtidos por doação. Os serviços especializados podem ser fornecidos por contadores, arquitetos, carpinteiros, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros, encanadores, professores e outros profissionais especialistas. Contribuições de serviços e promessas de doação de serviços, para os quais não se tem critérios de mensuração objetivos não serão reconhecidos.

Uma entidade que recebe contribuições de serviços deverá descrever os programas ou atividades para os quais estes serviços foram usados, incluindo a natureza e a extensão das contribuições de serviços recebidos para o período e a quantia reconhecida como receita para o período. As entidades são incentivadas a divulgar em notas explicativas o verdadeiro valor das contribuições de serviços quando não reconhecidas como receita.

¹⁰⁵ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p. 323.

¹⁰⁶ American Institute of Certified Public Accountants. *Audit and Accounting Guide*. Audits of certain nonprofit organizations. New York, 1994.

Olak¹⁰⁷ diz que se deve ter muita cautela na contabilização das receitas de doação de serviços, em virtude da falta de objetividade, deve-se considerar duas situações distintas que são: doação de serviços de mão de obra especializada (ou não) para execução de serviços de manutenção da entidade e doação de serviços de mão de obra para construção ou ampliação de ativo imobilizado.

Na primeira situação não há alteração do patrimônio líquido social em termos financeiros, em virtude de que ao se reconhecer a receita pelo serviço prestado não existe o efetivo ingresso financeiro. Nesse caso, as doações de serviços devem ser consideradas como receita e deduzida pelo mesmo valor da respectiva despesa.

Na segunda situação, se há condições de atribuir-se um valor para este serviço, contabiliza-se no ativo imobilizado e no patrimônio líquido social como doações. O reconhecimento das doações recebidas faz-se importante para que os usuários das demonstrações contábeis tenham uma nítida interpretação das atividades da entidade.

Uma outra questão que se deve atentar é quanto a contabilização dos rendimentos de investimentos dos fundos temporariamente restritos e permanentemente restritos. De acordo com Andrade,¹⁰⁸ os rendimentos dos investimentos dos fundos de dotação, ou serão receitas do próprio fundo ou do fundo cujo rendimento se destinará, isto depende das regras impostas pelo doador do valor principal.

Uma outra preocupação na contabilidade por fundos é quanto a forma de apresentação da Demonstração das Atividades do Exercício. Ela deve “evidenciar, por categoria ou tipo de fundo, os recursos gerados e consumidos nas diferentes atividades

¹⁰⁷ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.186.

¹⁰⁸ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. *In: Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p.3

ou eventos realizados pela entidade”, segundo Olak,¹⁰⁹. No entanto, a Demonstração das Atividades do Exercício não deve ter um formato fixo, pois ela deve adequar-se as necessidades informacionais dos usuários.

Neste sentido, Martins¹¹⁰ diz que “o principal é que as classificações devem ser feitas, não a partir de um modelo básico obrigatório, mas sim a partir das necessidades de informação de quem administra a entidade. (...) Assim, o principal ponto consiste em detectar quem são os usuários e que tipo de informações eles precisam.”

Todavia, alguns pontos básicos devem ser observados quando da elaboração desta demonstração, conforme Olak¹¹¹, a saber:

- a contabilidade quando elaborada à base de (ou por) fundos melhor evidencia as mudanças do patrimônio líquido social das entidades sem fins lucrativos não governamentais que recebem recursos sujeitos a restrições por parte dos doadores;
- na Demonstração das Atividades do Exercício ênfase maior recai nas atividades e não no resultado, devido aos propósitos sociais dessas entidades;
- sempre que possível deve-se reconhecer as receitas, ganhos, despesas, custos e perdas de acordo com o Princípio da Competência; e
- na Demonstração das Atividades do Exercício, deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional, independente

¹⁰⁹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.189.

¹¹⁰ MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol. 17/90. São Paulo: 1983. P.136.

¹¹¹ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.195.

de haver ou não obrigatoriedade legal.

c) *Demonstração do Fluxo de Caixa*

De acordo com o FASB 117,¹¹² o objetivo principal de uma demonstração do fluxo de caixa é fornecer informações relevantes sobre o recebimento e pagamento em numerário de uma entidade, durante um determinado período.

A demonstração do fluxo de caixa deve evidenciar a entrada de recursos por categoria de fundos e os recursos utilizados para os diversos pagamentos inclusive em empréstimos ou transferências interfundos.

Para Iudicibus e Marion,¹¹³ a Demonstração do Fluxo de Caixa “propicia ao gerente financeiro a elaboração de melhor planejamento financeiro, pois, numa economia tipicamente inflacionária, não é aconselhável excesso de caixa, mas o estritamente necessário para fazer face aos compromissos. Através do planejamento financeiro, o gerente saberá o momento certo em que contrairá empréstimos para cobrir a falta (insuficiência de fundos), bem como quando aplicar no mercado financeiro o excesso de dinheiro, evitando, assim, a corrosão inflacionária e proporcionando maior rendimento a empresa.”

¹¹² American Institute Of Certified Public Accountants. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement Of Not-For Profit Organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993, parágrafo 29.

¹¹³ IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José C. *Manual de contabilidade para não contadores*. São Paulo: Atlas, 1992. p.94.

2.2.4 Principais semelhanças e divergências entre a contabilização convencional e a contabilização por fundos

As entidades sem fins lucrativos não governamentais, por vezes, recebem recursos de seus doadores que estão sujeitos a determinadas restrições, conforme visto anteriormente. Por isso, tais entidades podem utilizar-se de duas formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros: contabilização convencional e contabilização por fundos.

Em alguns aspectos estas formas de contabilização são semelhantes e em outros bastante diferentes. São estas semelhanças e divergências que se buscará enfatizar agora.

A contabilização convencional 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. Já a contabilidade por fundos 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. O que as diferencia é a forma de elaboração, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis.

Olak¹¹⁴ explicita que as principais diferenças entre os dois métodos são as seguintes:

- a) na contabilização convencional existe um plano de contas único, enquanto que na contabilização por fundos há um plano para cada fundo ou contas separadas para cada fundo;
- b) os registros contábeis são feitos de uma forma única, independente destes recursos ter uma destinação específica ou não. Já na contabilização por fundos existe uma segregação, onde se considera cada fundo como uma entidade contábil;
- c) a apresentação das demonstrações contábeis na contabilidade convencional é no formato de uma coluna, não havendo separação de acordo com a restrição. Na contabilização por fundos o formato é multicolumnar, onde existe uma coluna para cada tipo ou categoria de fundo;
- d) as notas explicativas no método convencional enfatizam muito os recursos utilizados em atividades ou projetos específicos, diferentemente do método por fundo, que utiliza poucas notas explicativas no que diz respeito aos fundos, pelo poder auto-explicativo das demonstrações contábeis.

Face ao exposto, percebe-se que a contabilização convencional segue a metodologia adotada nas entidades com fins lucrativos, tanto para a contabilização dos fatos quanto para a geração dos Demonstrativos Contábeis. Ressalte-se que não se deve pensar que ela não tem nenhum poder informativo para as entidades sem fins lucrativos

¹¹⁴ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.259.

não governamentais, pois em não havendo restrições quanto a utilização dos recursos, ela atende perfeitamente as necessidades dos usuários.

O que pode ocorrer, se há restrições, de acordo com Olak,¹¹⁵ é a "desvantagem de não se ter controle contábil eficiente dos recursos que, por imposição interna ou externa, devam ser gastos em projetos ou atividades específicas. Por falta de controle, a entidade corre o risco de perder recursos como, por exemplo, juros sobre aplicações financeiras excedentes de caixa de determinado fundo."

Nesse sentido, a contabilização convencional muitas vezes tem menor poder informativo, por não separar os recursos restritos dos irrestritos, fazendo com que a entidade não tenha especificado o quanto angariou e gastou em um determinado projeto.

Inversamente ao que acontece na contabilização convencional, a por fundos segrega os recursos em categorias. Assim, sabe quanto foi arrecadado e gasto em um projeto específico, possibilitando aos gestores maior controle sobre os ativos e passivos da entidade. Dessa forma, a contabilização por fundos tem um maior poder informativo e os usuários têm informações mais úteis na tomada de decisões.

2.2.5 Aplicação das alternativas de contabilização no processo de gestão das entidades sem fins lucrativos não governamentais

Valarelli¹¹⁶ afirma que a captação de recursos, apesar de ser uma preocupação constante de várias organizações sem fins lucrativos, nos últimos anos vem ganhando

¹¹⁵ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.260.

¹¹⁶ VALARELLI, Leandro L. Uma noção ampliada de captação de recursos. *Revista do Terceiro Setor*. Disponível na Internet (<http://www.rits.org.br/gestao>)

grande importância. Face a isto, ela passou a ser vista como uma ação que deve ser levada a cabo com uma dose maior de profissionalismo. Ampliar as fontes de recursos torna-se crucial para que as organizações possam, além de sobreviver, desempenhar papel relevante junto aos seus públicos e à sociedade em geral. Nesta busca da sustentabilidade, muitas organizações brasileiras têm buscado capacitar-se.

Esta capacitação é importante, visto que se está administrando recursos de outras pessoas, no caso, os doadores. Segundo Drucker,¹¹⁷ "uma empresa ganha seu dinheiro por si mesma. O dinheiro da instituição sem fins lucrativos não é dela, ela o administra para os doadores."

Pelo fato das entidades não visarem lucro, muitas pessoas acreditam que não há necessidade de um gerenciamento das mesmas. Ainda que as entidades sem fins lucrativos não governamentais não visem lucro e que não estejam em busca de competitividade, precisam assegurar sua continuidade, pois prestam algum tipo de trabalho social à comunidade. Por isso também precisam gerenciar suas atividades.

Drucker¹¹⁸ evidencia que as entidades já estão tomando consciência da necessidade de serem gerenciadas "exatamente porque não têm um *lucro*. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar em sua missão. Na verdade, está ocorrendo um *crescimento gerencial* entre as instituições sem fins lucrativos, tanto grandes como pequenas."

¹¹⁷ DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. 4.ed. São Paulo: Pioneira, 1997, p. 42.

¹¹⁸ DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. 4.ed. São Paulo: Pioneira, 1997, p. XIV.

Assim, conforme Teodósio,¹¹⁹ "o campo da gestão é considerado um dos espaços centrais para o avanço das organizações do terceiro setor." Com esta conscientização cada vez maior, a contabilidade passa a ter papel significativo, visto ser a geradora de informações para a tomada de decisões.

Nasi¹²⁰ enfatiza que as informações geradas devem ser úteis aos usuários, pois são eles os tomadores de decisão. Boisvert¹²¹ evidencia que "a contabilidade de gestão produz informação útil à elaboração de estratégias e à melhoria de performance da empresa." Assim, as organizações podem ter a contabilidade como suporte para traçar diretrizes e metas com vistas à consecução dos objetivos que deseja alcançar e para, posteriormente, fazer uma análise e verificar se atingiu os objetivos propostos.

Beuren¹²² corrobora tal afirmativa quando diz que, se "a contabilidade tem como uma de suas principais funções suprir de informações úteis os gestores, cabe a ela gerar informações que dêem o devido suporte ao processo de tomada de decisões em todos os estágios: no reconhecimento do problema, na identificação das alternativas possíveis e na escolha da melhor delas."

Dessa forma, para que a entidade possa atingir os objetivos a que se propõe, a contabilidade deve gerar subsídios aos seus usuários, para que estes, de posse dos mesmos, possam atingir maior eficiência e eficácia em todas as etapas do processo de

¹¹⁹ TEODÓSIO, Armindo S. S. Natureza e especificidades da função gerencial do terceiro setor. *Revista do Terceiro Setor*. Disponível na Internet (<http://www.rits.org.br/gestao>)

¹²⁰ NASI Antonio C. A contabilidade como instrumento de informação, decisão e controle da gestão. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, n.77, abr./jun. 1994, p.5.

¹²¹ BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas, 1999, p.18.

¹²² BEUREN, Ilse M. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998, p.30.

gestão (planejamento, execução e controle). Horngren¹²³ explicita que:

"os administradores e contadores que trabalham nas mais variadas formas de organização, como os hospitais, as universidades e os órgãos públicos, têm muito em comum com seus colegas das organizações que visam lucro. É preciso conseguir e gastar dinheiro. É preciso preparar orçamentos e projetar e implantar sistemas de controle. Há uma obrigação de usar os recursos bem. Se usada com inteligência, a contabilidade contribui para a eficiência operacional."

Neste sentido a literatura contábil para o terceiro setor ainda é bastante escassa. Mas o que se tem para o primeiro e segundo setor pode servir de base com as devidas adaptações. As alternativas de contabilização que se têm para as entidades sem fins lucrativos não governamentais são oriundas do que é usado no setor privado e público. A contabilização tradicional é a mesma utilizada em entidades com fins lucrativos.

Segundo Teodósio,¹²⁴ o primeiro setor (o Estado) e, principalmente o segundo setor, ou seja, a iniciativa privada, seriam espaços geradores de tecnologias gerenciais a serem incorporadas pelos gestores do Terceiro Setor. No entanto, a transposição de técnicas gerenciais advindas da esfera privada não se dá de uma maneira linear e absoluta, esbarrando nas especificidades da gestão social, característica das organizações do Terceiro Setor.

Por isso deve-se proceder a adaptações necessárias a este setor. Pois, a contabilização convencional atende as necessidades informacionais no processo de tomada de decisão, se não houverem restrições impostas pelo doador, neste tipo de entidades.

¹²³ HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5. Ed. Prentice Hall: PHB, 1981, p.03. empresarial. São Paulo: Atlas, 1998, p.30

¹²⁴ TEODÓSIO, Armindo S. S. *Natureza e especificidades da função gerencial do terceiro setor*. *Revista do Terceiro Setor*. Disponível na Internet (<http://www.rits.org.br/gestao>)

Em havendo restrições, a outra forma é a contabilização por fundos, onde se faz um registro separado para cada tipo de fundo. Assim, é possível tomar decisões pautadas em bases mais sólidas, além de permitir aos doadores uma melhor visualização onde os recursos estão sendo aplicados.

A superação dos desafios gerenciais do Terceiro Setor, de acordo com Tenório,¹²⁵ constitui-se em um aprendizado contínuo, no qual seus gestores desenvolvem percepções sobre novos modelos gerenciais, incorporando-os às peculiaridades de suas organizações.

Dessa forma, Hudson¹²⁶ afirma que "um sistema contábil projetado para ajustar-se a tarefa da organização é um elemento essencial para sua eficiência. Infelizmente, muitas organizações dão a administração financeira atenção insuficiente e, como resultado, o dinheiro é desperdiçado."

Isso posto, infere-se que é de capital importância que as entidades sem fins lucrativos não governamentais, a exemplo das com fins lucrativos, também voltem a sua atenção à questão da contabilização dos seus recursos econômico-financeiros com vistas ao processo da gestão, vez que o fechamento de uma entidade pode causar efeitos nocivos à comunidade. Por isso, se os gestores atentarem para esta questão, é uma forma de agirem com responsabilidade frente aos recursos doados por pessoas, quer físicas ou jurídicas.

¹²⁵ TENÓRIO, Fernando C. *Gestão de ONGs: principais funções gerenciais*. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1997, p.37.

¹²⁶ HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor*. São Paulo: MAKRON Books, 1999, p. 153-154.

3 METODOLOGIA

No capítulo precedente foi apresentada a base de conhecimentos teóricos sobre as entidades sem fins lucrativos não governamentais. Abordou-se a classificação destas entidades, as principais fontes de recursos, as alternativas de contabilização e a aplicação destas no processo de gestão das entidades sem fins lucrativos não governamentais.

Os conhecimentos apresentados fundamentam o presente trabalho e conduzem o referencial metodológico utilizado para a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo constitui-se em verificar quais as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros adotados com vistas ao processo de gestão em entidades sem fins lucrativos não governamentais.

Nesse capítulo apresenta-se a metodologia utilizada na presente pesquisa. Inicialmente evidencia-se a especificação do problema. Em seguida aborda-se sobre o delineamento da pesquisa. Na sequência apresenta-se a população e amostra. Após, contempla-se sobre os dados. Por fim, trata-se das limitações da pesquisa.

3.1 Especificação do problema

Este item evidencia primeiramente as questões de pesquisa. Em seguida, define constitutiva e operacionalmente os termos e variáveis.

3.1.1 Questões de pesquisa

A fim de responder a questão problema evidenciada neste trabalho, foram formuladas as seguintes perguntas de pesquisa:

- a) Que são entidades sem fins lucrativos não governamentais?
- b) Como podem ser classificadas as entidades sem fins lucrativos não governamentais?
- c) Quais as alternativas de contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais?
- d) Quais são as semelhanças e divergências entre as alternativas de contabilização?
- e) Qual a aplicação das diferentes alternativas de contabilização no processo de gestão?

3.1.2 Definição constitutiva de termos e variáveis

- **Entidades sem fins lucrativos não governamentais**

As entidades sem fins lucrativos não governamentais são "instituições formadas com propósitos sociais, educacionais, religiosos, de saúde ou filantrópicos e aquelas em

que, normalmente, não existe interesse na transferência da propriedade e seus membros ou contribuintes não recebem qualquer ganho econômico ou financeiro (direto)"¹²⁷

- **Classificação das entidades sem fins lucrativos não governamentais**

É a forma de agrupar as entidades sem fins lucrativos não governamentais que possuam características comuns, à luz da teoria.

- **Recursos econômico-financeiros**

Relaciona-se não somente a recursos pecuniários, mas também a mobilização de trabalho ou serviço voluntário, de patrocínios, da cessão e/ou doação de infra-estrutura e equipamentos.

- **Contabilização convencional**

Segue os mesmos moldes de contabilização das operações das entidades com fins lucrativos, fazendo-se as adaptações necessárias.

- **Contabilização por fundos**

Consiste de um "conjunto de procedimentos contábeis que tem um balancete 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 compreende procedimentos segregados de contabilização, embora não necessariamente segregação física de recursos."¹²⁸

¹²⁷ ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4. p. 309.

¹²⁸ OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996, p.151.

- **Processo de gestão**

Diz respeito a três etapas distintas, que são o planejamento, execução e controle das atividades de uma organização. Estas devem estar interligadas, a fim de que a organização possa cumprir sua missão e manter sua continuidade.

3.1.3 Definição operacional de termos e variáveis

- **Entidades sem fins lucrativos não governamentais**

Representa as entidades que tem relação com o plano e as perguntas de pesquisa.

- **Classificação das entidades sem fins lucrativos não governamentais**

Identificar a classificação das entidades pesquisadas, com base na fundamentação teórica.

- **Recursos econômico-financeiros**

Consubstancia-se da forma como os recursos econômico-financeiros são contabilizados pelas entidades.

- **Contabilização convencional**

Refere-se a verificação de como a contabilização convencional contribui no processo de gestão das entidades.

- **Contabilização por fundos**

Diz respeito à verificação de como a contabilização por fundos contribui no processo de gestão das entidades.

- **Processo de gestão**

Relaciona-se ao uso das diferentes alternativas de contabilização no processo de planejamento, execução e controle das atividades das entidades.

3.2 Delineamento da pesquisa

Gil¹²⁹ afirma que definir o delineamento da pesquisa torna-se necessário a fim de se confrontar a visão teórica do problema com os dados da realidade. Dessa forma, define delineamento como "o planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados."

Segundo Kerlinger,¹³⁰ o delineamento evidencia o modo pelo qual um problema de pesquisa é conceituado e colocado em uma estrutura, a fim de se tornar um guia para exploração, coleta e análise de dados.

Triviños¹³¹ diz que existem três tipos de estudos, que são os exploratórios, os descritivos e os experimentais. Esse trabalho caracteriza-se como uma pesquisa do tipo exploratória, pois de acordo com Selltiz et al.¹³² este tipo de pesquisa procura

¹²⁹ GIL, Antônio C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.70.

¹³⁰ KERLINGER, Fred N. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EDUSP, 1979, p.94.

¹³¹ TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995, p.109.

¹³² SELTZ, Claire et al. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: E.P.U., 1974, p. 59.

“familiarizar-se com o fenômeno ou conseguir nova compreensão deste, freqüentemente para poder formular um problema mais preciso de pesquisa ou criar novas hipóteses.” Explica que este tem como característica principal a flexibilidade, com o intuito de permitir a consideração de muitos aspectos diferentes de um fenômeno.

Dentro do que é preconizado em um estudo exploratório, o trabalho foi dividido em duas partes a saber: pesquisa em fontes primárias e secundárias e um estudo de levantamento.

O estudo de um levantamento, para Gil,¹³³ caracteriza-se pela “interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.” Diz ainda que “procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.”

A perspectiva que caracteriza o presente estudo é de corte transversal, onde “os dados são coletados em um ponto no tempo, com base em uma amostra previamente selecionada para descrever uma população nesse determinado momento.”¹³⁴

A abordagem metodológica é qualitativa. Este tipo de pesquisa, de acordo com Bogdan e Biklen apud Lüdke e André¹³⁵ “envolve a obtenção de dados descritivos, obtidos no contato direto do pesquisador com a situação estudada, enfatiza mais o processo do que o produto e se preocupa em retratar a perspectiva dos participantes. Triviños¹³⁶ diz que a pesquisa qualitativa parte da descrição e busca extrair não só a

¹³³ GIL, Antônio C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991, p. 56.

¹³⁴ RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.93.

¹³⁵ LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986, p.13.

¹³⁶ TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 116-117.

aparência do fenômeno, mas também sua essência. Assim, vai em busca das causas de sua existência, explicar sua origem, suas relações, suas mudanças.

O nível de análise da pesquisa é o organizacional, e contempla organizações que não possuem finalidades lucrativas. A unidade específica de análise corresponde aos tomadores de decisão na organização e os responsáveis pela escrituração contábil das entidades.

3.3 População e amostra

Weatherral¹³⁷ ressalta que “se soubéssemos tudo, não teríamos necessidade de fazer descobertas. Se pudéssemos abranger o todo em conjunto, os problemas de ciência, tais como conhecemos, desapareceriam. Em verdade, nunca nos é possível abranger o todo em seu conjunto, mas considerar amostras do universo.”

Por isso, da população desse estudo que compreende as entidades sem fins lucrativos não governamentais, localizadas no município de Florianópolis, tirou-se uma amostra, com o intuito de desenvolver o estudo.

A amostra é do tipo intencional, que parece a mais indicada, por permitir que a seleção dos componentes da amostra seja de acordo com características estabelecidas como necessárias para a obtenção de casos considerados típicos desta população.¹³⁸

Portanto, para obter os dados necessários a esta pesquisa procurou-se o Instituto Voluntários em Ação, localizado a Rua Álvaro de Carvalho, 238, em Florianópolis/SC,

¹³⁷ WEATHERRAL, W. *Método científico*. São Paulo: USP, 1970, p. 47.

onde conseguiu-se o cadastro das entidades lá inscritas. Em analisando o cadastro, optou-se pelas entidades assistenciais pertencentes a Grande Florianópolis, visto que estas entidades já estão em busca de melhorar o gerenciamento de suas atividades. Buscou-se entrar em contato com todas as entidades, num total de trinta e quatro inscritas. No entanto, efetivamente conseguiu-se entrevistas com 11 entidades assistenciais que constavam do cadastro do Instituto Voluntários em Ação. Isto em função de que catorze não terem um responsável pela escrituração contábil, uma por recusar-se a dar entrevista e nove por não se conseguir contato. O motivo pelo qual não se conseguiu contato, foi que a coleta foi feita em janeiro e fevereiro e como é um serviço voluntário, muitos gestores estavam neste período de férias.

3.4 Dados

Nesta subseção são evidenciados os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, o tratamento dos dados utilizados na pesquisa.

3.4.1 Tipos de dados

Os dados a serem coletados na pesquisa serão os do tipo primários, ou seja, aqueles a serem coletados pela primeira vez pelo pesquisador. E os do tipo secundários que são aqueles que já estarão disponíveis em livros, demonstrações contábeis, relatórios, quadros, boletins e documentos assemelhados. Neste caso, mais

¹³⁸ SELLTIZ, Claire et al. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: E.P.U., 1974, p. 66.

especificamente, foram utilizadas as demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades.

3.4.2 Instrumentos de pesquisa

Gil¹³⁹ define entrevista como a “técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação.”

Por sua vez, Selltiz et al.¹⁴⁰ conceitua a entrevista como a técnica de coleta de dados bastante adequada para obtenção de informações acerca do que as pessoas sabem, crêem, esperam, sentem ou desejam, pretendem fazer, fazem ou fizeram, bem como acerca das suas explicações ou razões a respeito das coisas precedentes.

Com o intuito de atingir o objetivo geral da pesquisa, realizou-se entrevistas semi-estruturadas para a obtenção dos dados primários junto aos gestores das entidades (Anexo 1) e aos responsáveis pela escrituração contábil (Anexo 2). Para a captação de dados secundários foi feita a investigação de documentos oriundos da contabilidade.

A entrevista semi-estruturada é entendida por Triviños¹⁴¹ como “aquela que parte de certos questionamentos básicos apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas do informante.”

¹³⁹ GIL, Antônio C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.113.

¹⁴⁰ SELLTIZ, Claire et al. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: E.P.U., 1974, p. 113.

¹⁴¹ TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995, p.146.

3.4.3 Tratamento dos dados

O tratamento dos dados coletados foi de natureza qualitativa. Para tanto, foram utilizadas técnicas de análise de conteúdo e análise documental.

Os dados primários foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo. Para Bardin apud Trivínos,¹⁴² a análise de conteúdo é muito utilizada para estudar material do tipo qualitativo e diz respeito a “um conjunto de técnicas de análises das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.”

Os dados secundários foram por meio da análise documental. De acordo com Richardson,¹⁴³ esta técnica trabalha sobre os documentos, é essencialmente temática e tem por objetivo a determinação fiel dos fenômenos sociais.

3.5 Limitações da pesquisa

Por ter esta pesquisa uma abordagem metodológica qualitativa, os resultados nela obtidos limitam-se à situação das entidades estudadas, não permitindo generalização das conclusões para outras organizações. Entretanto, de acordo com as

¹⁴²TRIVÍÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995, p.160.

¹⁴³RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.184.

regras científicas, os resultados auferidos a partir da pesquisa servem como referência e orientação para comparações com dados coletados com outras pesquisas.

Além disso, este trabalho concentrou sua atenção em uma questão bem restrita, que é a busca de evidências que comprovem a utilização das diferentes alternativas de contabilização dos recursos econômico-financeiros no processo de gestão de entidades sem fins lucrativos não governamentais. Não sendo levado em consideração, dessa forma, outras questões também importantes dentro do tema abordado.

Contudo, deve-se ressaltar que as limitações impostas a pesquisa não prejudicam a consecução dos objetivos nela propostos, visto que a mesma tem como propósito aprofundar os conhecimentos sobre a questão problema definida e, por conseguinte, fornecer respostas às perguntas de pesquisa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS CASOS

Neste capítulo apresenta-se análise dos casos e os resultados da pesquisa. Para tanto, primeiramente faz-se a descrição das entidades participantes da pesquisa, com intuito de oferecer subsídios para sua contextualização.

Na seqüência são traçados o perfil dos dirigentes das entidades pesquisadas e dos responsáveis pela escrituração contábil das mesmas.

Por último, apresenta-se a análise dos dados coletados nas entrevistas com os dirigentes das entidades investigadas e com os responsáveis pela escrituração contábil. Além disso, associa-se alguns depoimentos com a análise de conteúdo dos relatórios contábeis coletados nestas entidades.

4.1 Apresentação das entidades pesquisadas

Nesta seção são apresentadas as entidades objeto da pesquisa. Isto deve-se a necessidade de uma contextualização das 11 entidades sem fins lucrativos não governamentais pesquisadas.

4.1.1. Associação Catarinense para Integração do Cego – ACIC

A Associação Catarinense para Integração do Cego iniciou suas atividades como uma associação de cegos em 1977. Em 1986 fundou o centro de reabilitação. É uma

organização não governamental (ONG) e é dirigida pelo Sr. Adilson Ventura, que é bacharel em pedagogia, tem licenciatura em história e especialização em história contemporânea.

O público beneficiado pela entidade consubstancia-se, diretamente, de deficientes visuais a partir de 14 anos de idade e, indiretamente, qualquer pessoa cega.

Para a manutenção de suas atividades, a entidade tem como fontes de recursos dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos e prestação de serviços, estes remunerados pelo governo estadual e municipal, por meio de convênios.

Os recursos são oriundos de pessoas físicas e jurídicas, do governo, comunidade em geral e organizações internacionais. O recebimento ocorre de forma tanto regular quanto eventual. As doações recebidas regularmente são as oriundas de convênios, sendo as demais eventuais.

A entidade sempre preocupou-se em realizar os registros contábeis dos atos e fatos administrativos, por isso eles começaram a ser realizados a partir de sua constituição. Desde 1997 a escrituração contábil da entidade está sob responsabilidade do escritório Silas Contabilidade S/C Ltda., sendo que o responsável por essa contabilização é o Sr. André Matias Azevedo, técnico em contabilidade.

4.1.2. Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais

A Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais iniciou suas atividades em 1964. É uma associação sem fins lucrativos, que mantém uma escola e beneficia

pessoas portadoras de deficiência mental. A responsável pela entidade é a Sra. Zena Becker, que tem como formação escolar o segundo grau completo.

As fontes de recursos para a realização das atividades da entidade são dinheiro, principalmente por meio de convênio celebrado com a secretaria da família, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos e roupas. A origem destes recursos advém de pessoas físicas e jurídicas, do governo, tanto na esfera municipal, quanto na estadual e federal, e da comunidade. Tais recursos são recebidos eventualmente.

4.1.3. Associação dos Hemofílicos do Estado de Santa Catarina

Foi criada em 1984 para atender hemofílicos e seus familiares, portadores ou não de hemofilia. A Associação mantém a Casa dos Hemofílicos, que foi inaugurada em 1997. Nesta casa ocorre o atendimento ao público beneficiado.

A Associação dos Hemofílicos do Estado de Santa Catarina é uma associação filantrópica e o responsável pela mesma, é o Sr. Gilson da Silva, que tem como formação escolar o segundo grau completo.

Para realização das atividades da entidade, as fontes de recursos são dinheiro, oriundo principalmente de uma campanha efetuada junto à CELESC, em que as pessoas autorizam um débito na sua fatura de energia elétrica em prol da entidade. Além disso, serviço de voluntárias que fazem trabalhos manuais e depois vendem e reverterem o dinheiro para a instituição. Outras fontes de recursos são o próprio serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos e roupas.

Estes recursos são doados por pessoas físicas e jurídicas e pela comunidade. Podem ser recebidos de forma regular ou eventual. Os recursos recebidos através da campanha junto à CELESC são regulares e os demais eventuais.

A contabilização dos atos e fatos administrativos é procedida desde 1991. No entanto, a partir de 1997 está sendo realizada pelo escritório Ademir Corrêa S/C, sendo que o responsável pelos registros é o proprietário do escritório, é técnico em contabilidade.

4.1.4. Associação Irmão Joaquim

A Associação Irmão Joaquim iniciou suas atividades em 1902 e é classificada como uma associação de filantropia. O público beneficiado por esta entidade consiste de pessoas idosas que ficam no asilo, o qual está localizado junto a Maternidade Carlos Corrêa. Esta entidade tem uma característica peculiar, pois funciona do seguinte modo: a Associação Irmão Joaquim é a mantenedora da Maternidade Carlos Corrêa e esta, por sua vez, é a mantenedora do Asilo de Mendicidade Irmão Joaquim. O responsável pela entidade é o Sr. João Bosco Caminha, Bacharel em Direito.

Para a manutenção das atividades da associação, as principais fontes de recursos constituem-se de dinheiro, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos e roupas.

Tais recursos têm sua origem de pessoas físicas, da comunidade e da Maternidade, de onde provém a maior receita obtida pela entidade. Estes recursos normalmente são recebidos de forma eventual, com exceção dos que advêm da Maternidade.

A entidade faz o registro contábil dos atos e fatos administrativos há muito tempo, mas não souberam precisar a data de início. Desde 1995 os registros são realizados pelo escritório ZC Contabilidade, de propriedade do técnico em contabilidade Sr. Zenor Cabral, sendo o mesmo responsável pela contabilidade dessa entidade.

4.1.5. Fundação Açoriana para o Controle da Aids – FAÇA

A Fundação Açoriana para o Controle da AIDS é gerida pelo o Bacharel em Direito Sandro Eduardo Sardá. É classificada como fundação de direito privado. Iniciou suas atividades em 1991, tendo como público alvo portadores do vírus HIV e doentes de AIDS. Além destes, atende também, a população em geral para trabalhos de prevenção. Tais trabalhos são realizados principalmente junto à empresas e dependentes químicos.

Tem como principais fontes de recursos, para se manter em funcionamento, dinheiro e serviço voluntário. Além disso, recebe, em doação, móveis, utensílios, alimentos e medicamentos.

Essas fontes de recursos originam-se principalmente de pessoas físicas, sendo a maior parte através de uma campanha feita junto à TELESC, onde as pessoas doam recursos por meio de autorização de débito em sua conta telefônica. Recebem alguns recursos de empresas, ficando restrito mais quando são oferecidas palestras sobre a Aids. Uma outra origem é do governo, seja municipal, estadual ou federal

A periodicidade com que essas doações são recebidas pela entidade é regular, por meio do débito em conta telefônica e eventual os que se originam do governo e dos demais doadores.

A partir da constituição da entidade iniciaram a escrituração contábil dos atos e fatos administrativos. No entanto, somente desde 1997 esta vem sendo realizada pelo Agtec Escritório Contábil, sob a responsabilidade da proprietária Maria Teresinha de Melo.

4.1.6. Fundação Vidal Ramos

Esta instituição é classificada como uma fundação. Iniciou suas atividades em 1958 com a criação da Faculdade de Serviço Social. Sua atenção sempre esteve centrada nas questões de educação, pesquisa e assistência social e, por isso, beneficia o público em geral, principalmente menores carentes e excepcionais. Além disso, propicia moradia estudantil. O responsável pela fundação é o Sr. Hilton dos Prazeres, bacharel em direito e ex-professor do departamento de administração da Universidade Federal de Santa Catarina

Por ser uma entidade de assistência social precisa angariar recursos para a manutenção de suas atividades. A fundação tem como principais fontes de recursos dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos, convênios e roupas. Estes recursos que a entidade recebe são originados de pessoas físicas e jurídicas, da comunidade em geral e de contratos firmados com o governo, a nível municipal, estadual e federal.

A periodicidade com que a entidade recebe estes recursos depende da origem dos mesmos. Os que advêm do governo, através de contratos, são recebidos regularmente, enquanto os demais são eventualmente.

No que diz respeito ao registro dos atos e fatos administrativos da entidade, estes vem sendo realizados desde o início das atividades da mesma. No entanto, o escritório responsável atualmente pela contabilidade da entidade, presta este serviço à mesma desde 1997. O Sr. Ademir Corrêa, Técnico em Contabilidade e proprietário do escritório, que leva o mesmo nome, é o responsável pela contabilidade dessa entidade.

4.1.7. GAPA – Lar Recanto do Carinho

O Lar Recanto do Carinho é uma organização não governamental (ONG) e está sob a responsabilidade da pedagoga Márcia Lange Rila. A entidade foi constituída em 1992 com intuito, inicialmente, de atender filhos de portadores de HIV ou doentes de AIDS. Posteriormente as crianças passaram a ficar sob a guarda do lar.

A entidade tem como principais fontes de recursos para a realização de suas atividades dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos, roupas e convênios firmados.

Tais recursos recebidos originam-se de pessoas físicas e jurídicas, governo e também da comunidade em geral. No entanto, o recebimento deste recursos acontece eventualmente.

O registro contábil dos atos e fatos administrativos da entidade iniciou em 1993, no momento em que o lar passou a pedir autorização do juizado para as crianças ficarem sob a responsabilidade do mesmo. Com a guarda das crianças, a entidade passou a firmar convênios com o governo, quer na esfera municipal, estadual ou federal e por

consequente precisou dos registros contábeis para realizar a prestação de contas, no sentido de explicitar onde foi gasto o recurso recebido.

A responsabilidade pela escrituração contábil é do escritório Faracon Serviços Gerais de Contabilidade S/C Ltda que a realiza desde 1997. A pessoa responsável por essa contabilidade é uma das sócias do escritório, Sra. Sandra Marisa Martins Zacarias.

4.1.8. Grupo de Trabalho Comunitário Catarinense

O Grupo de Trabalho Comunitário Catarinense é uma Organização Não Governamental (ONG) e está sob a responsabilidade do engenheiro eletricista Santiago Ocampo Fernandez. A organização iniciou suas atividades em 1987 e beneficia, principalmente, as comunidades de Florianópolis. Por já terem feito ações em outros municípios, abrange o Estado como um todo. Todavia, por a sede estar localizada em Florianópolis, suas atividades são muito mais intensas nesta cidade.

A entidade, para se manter, tem como fontes de recursos dinheiro (mensalidades e eventos sociais), serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos, roupas, cadeiras de rodas, muletas e óculos. Estes recursos originam-se principalmente de pessoas físicas e jurídicas e da comunidade.

As doações são recebidas, umas de forma regular e outras de modo eventual. Aquelas são as que advém dos sócios do grupo e estas dos demais doadores.

Desde o momento de sua fundação o registro contábil dos atos e fatos administrativos vem sendo realizado. Porém, somente a partir de 1997 a contabilidade é realizada pelo escritório Faracon Serviços Gerais de Contabilidade S/C Ltda. A

responsabilidade pela escrituração contábil está a cargo da funcionária Michelli Marli Rodrigues, que é bacharelada em Ciências Contábeis.

4.1.9. Instituição Adventista de Educação e Assistência Social

Iniciou suas atividades no momento da fundação da Igreja Adventista, no século XIX, sendo a ADRA (Agência Adventista de Recursos Assistenciais) responsável pela área social da igreja. É uma entidade filantrópica que procura beneficiar pessoas carentes da comunidade, quer sejam da igreja ou não.

O responsável pela entidade é o Pastor Élbio Menezes, sendo que se entrevistou o Pastor Jolivê Rodrigues Chaves, por ser ele o responsável pela área social da instituição. O pastor Jolivê é graduado em Teologia e Pedagogia e atualmente está cursando o mestrado em Teologia.

As fontes de recursos para a realização das atividades da entidade são dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos, roupas e imóveis. Os recursos são originados de pessoas físicas e jurídicas, da comunidade e da ADRA Internacional.

O recebimento das doações pela entidade é regularmente através da recolta de donativos, que é uma campanha feita anualmente para a obtenção de recursos. Além disso, eventualmente fazem campanhas para angariar materiais. Também há a contribuição dos membros da igreja.

Os registros contábeis dos atos e fatos administrativos são realizados desde a sua fundação. Atualmente o responsável pelos registros é o voluntário João Adilson, que

está cursando a Faculdade de Ciências Contábeis. Ele é um voluntário e presta serviços diariamente à entidade. Além dos registros, anualmente é feita uma auditoria contábil na entidade, em função da preocupação com a transparência de prestar contas aos doadores sobre tudo que é feito na mesma.

4.1.10. Instituto de Audição e Terapia da Linguagem - IATEL

O Instituto de Audição e Terapia da Linguagem é classificado como uma entidade particular sem fins lucrativos e iniciou suas atividades em meados de 1969. O público atendido pela organização são crianças carentes de Florianópolis e região, que possuam problemas de audição ou de fala. Portanto, não somente os deficientes auditivos são atendidos, mas todos aqueles que têm problema de dicção e formação de fonemas.

O dirigente da entidade é o Sr. Jorge Luiz Ávila Rosa de Oliveira, que é bacharel em Direito e Administração e especialista em Auditoria de Sistemas.

O Instituto de Audição e Terapia da Linguagem tem como fontes de recursos para manutenção de suas atividades dinheiro, serviço voluntário, alimentos e medicamentos. Tais recursos são originados do governo, por meio de convênios, e da comunidade em geral.

A periodicidade de recebimento tem caráter regular, mas com certa ressalva, pois o repasse na maioria das vezes é irregular. Não raras vezes, a entidade fica meses sem receber qualquer tipo de recurso.

Nesta entidade, não se conseguiu verificar desde quando os registros contábeis vêm sendo realizados. No entanto, a responsabilidade, desde 1984, é do escritório Faracon Serviços Gerais de Contabilidade S/C Ltda, sendo a sócia Liliana Platt Deeke responsável pela contabilidade da mesma.

4.1.11. Irmandade do Senhor Jesus dos Passos

A Irmandade do Senhor Jesus dos Passos foi fundada em 1782. É uma entidade filantrópica que procura beneficiar o público em geral. O gestor da entidade é o Sr. Laudares Capela, mas a entrevista foi realizada com o Sr. Valmir Pires, diretor financeiro, que possui como formação escolar o segundo grau completo.

As fontes de recursos para a realização das atividades da entidade consistem de dinheiro, móveis, utensílios, roupas e imóveis doados. Tais recursos são originados de pessoas físicas e jurídicas, do governo e da comunidade. As contribuições dos irmãos da Congregação Religiosa a que pertencem são recebidas regularmente, uma vez por ano. As demais contribuições têm caráter de recebimento eventual.

Os registros dos atos e fatos administrativos da entidade são feitos desde a sua fundação. No entanto, esta entidade tem uma característica diferenciada das entidades apresentadas até o momento, haja vista que os registros são efetuados por um funcionário da entidade. O bacharel em Ciências Contábeis Ney Brasil M. da Silva tem sob sua responsabilidade a contabilidade da irmandade.

4.2 Perfil dos entrevistados

A coleta de dados foi procedida por meio de entrevistas com os gestores das entidades e os responsáveis pela escrituração contábil das mesmas. Assim, esta seção inicia apresentando o perfil dos responsáveis pela tomada de decisão nas entidades pesquisadas. Em seguida é traçado o perfil dos entrevistados responsáveis pelos registros contábeis dos atos e fatos administrativos dessas entidades.

4.2.1 Perfil dos gestores

Nas entidades sem fins lucrativos não governamentais normalmente os dirigentes são voluntários que trabalham em prol de uma causa. São eles que estão à frente da instituição, tomando as decisões necessárias a serem tomadas. Definindo, assim, o rumo que a entidade deve seguir e não raras vezes, inclusive, participam na implementação das ações.

Os gestores detém autoridade e poder suficientes para definir os objetivos da mesma. Está sob sua responsabilidade angariar recursos para a instituição, bem como a definição das prioridades onde devem ser aplicados estes recursos.

É de capital importância evidenciar o perfil dos gestores das entidades, visto serem eles os responsáveis pela tomada de decisão nas mesmas.

A formação acadêmica dos dirigentes das entidades pesquisadas pode ser observada no Quadro 1.

Quadro 1 - Formação acadêmica dos dirigentes

ENTIDADE	FORMAÇÃO ACADÊMICA
Associação Catarinense para Integração do Cego	Bacharel em Pedagogia Licenciatura em História Especialização em História Contemporânea
Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais	Segundo grau completo
Associação dos Hemofílicos do Estado de Santa Catarina	Segundo grau completo
Associação Irmão Joaquim	Bacharel em Direito
Fundação Açoriana para o Controle da AIDS – FAÇA	Bacharel em Direito
Fundação Vidal Ramos	Bacharel em Direito
GAPA – Lar Recanto do Carinho	Bacharel em Pedagogia
Grupo de Trabalho Comunitário Catarinense	Engenheiro Eletricista
Instituição Adventista de Educação e Assistência Social	Bacharel em Teologia Bacharel em Pedagogia Mestrando em Teologia
Instituto de Audição e Terapia da Linguagem – IATEL	Bacharel em Administração Bacharel em Direito Especialista em auditoria de sistemas
Irmandade Senhor Jesus dos Passos	Segundo grau completo

No que concerne a formação acadêmica dos gestores das entidades entrevistadas, observa-se que a maioria deles são graduados, mas que não tem formação específica na área administrativa. Apenas uma entidade conta com um administrador profissional para gerir as atividades da mesma. Esta característica é de fundamental importância, haja vista que as decisões são tomadas por eles, que geralmente fazem um trabalho voluntário e conhecem a estrutura da entidade. No entanto, no que diz respeito as questões administrativas e as demonstrações contábeis, não tem uma formação específica.

No que diz respeito ao aperfeiçoamento profissional, constata-se que grande parte dos gestores que são graduados não possui curso de pós-graduação, seja em nível de especialização, mestrado ou doutorado. Tem-se somente um pós-graduado em nível de especialização, com formação específica na área contábil, e outro em história contemporânea. Em nível de mestrado tem-se apenas um que está cursando teologia.

Diante do exposto, observa-se pelo perfil dos entrevistados que eles não possuem formação acadêmica na área administrativa. Acredita-se que é uma característica importante a ser observada, a fim de que se possa fornecer subsídios a estes gestores que facilitem a tomada de decisões nas entidades.

4.2.2 Perfil dos responsáveis pela escrituração contábil

Faz-se importante apresentar o perfil dos responsáveis pela escrituração contábil, pois são eles que fazem a escrituração e elaboram as demonstrações contábeis das entidades pesquisadas. No quadro 2 apresenta-se as entidades pesquisadas e a relação do responsável pela escrituração contábil com as mesmas. Além disso, no caso da entidade contratar serviços de terceiros, contempla-se a relação que o responsável pela escrituração contábil tem com o escritório e também a formação acadêmica deste.

Quadro 2 – Dados da entidade e do responsável pela escrituração contábil

ENTIDADE	RELAÇÃO COM A ENTIDADE	RELAÇÃO COM O ESCRITÓRIO	FORMAÇÃO ACADÊMICA
Associação Catarinense para Integração do Cego	Terceiro	Funcionário	Técnico em Contabilidade
Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais	Terceiro	Proprietário	Técnico em Contabilidade
Associação dos Hemofílicos do Estado de Santa Catarina	Terceiro	Proprietário	Técnico em Contabilidade
Associação Irmão Joaquim	Terceiro	Proprietário	Técnico em Contabilidade
Fundação Açoriana para o Controle da AIDS – FAÇA	Terceiro	Proprietário	Técnico em Contabilidade
Fundação Vidal Ramos	Terceiro	Proprietário	Técnico em Contabilidade
GAPA – Lar Recanto do Carinho	Terceiro	Sócio	Técnico em Contabilidade Cursando Ciências Contábeis
Grupo de Trabalho Comunitário Catarinense	Terceiro	Funcionário	Ciências Contábeis (em curso)
Instituição Adventista de Educação e Assistência Social	Voluntário	-	Ciências Contábeis (em curso)
Instituto de Audição e Terapia da Linguagem – IATEL	Terceiro	Sócio	Ciências Contábeis (em curso)
Irmandade Senhor Jesus dos Passos	Funcionário	-	Bacharel em Ciências Contábeis

Observa-se que a maioria das entidades não possui um funcionário responsável pelo registro contábil dos atos e fatos administrativos. Estes serviços são contratados junto a escritórios especializados neste tipo de atividades. Somente duas entidades não contratam serviços de terceiros para fazerem a sua contabilidade, sendo estes ou funcionário ou voluntário da entidade. Nas entrevistas efetuadas, observou-se que as entidades que possuem o responsável pela escrituração contábil na entidade, não sendo

portanto prestação de serviços, já possuem uma maior preocupação com as questões gerenciais.

No que se refere à formação dos profissionais entrevistados responsáveis pela escrituração contábil das entidades, cabe ressaltar que todos já o fazem no mínimo a três anos. Constata-se também que a maior parte deles são técnicos em contabilidade. E dos que tem graduação, ainda no que diz respeito ao aperfeiçoamento profissional, nota-se que nenhum deles possui curso de pós-graduação, seja em nível de especialização, mestrado ou doutorado.

Ressalte-se a importância de evidenciar estas características, uma vez que as respostas foram obtidas dos responsáveis pela elaboração da escrituração contábil das entidades e das demonstrações contábeis. Sabe-se que são eles que fornecem aos gestores informações úteis ao processo de gestão das entidades e que podem auxiliar o gestor na tomada de decisões.

4.3 Fontes de recursos

As entidades pesquisadas, para permanecerem atuantes na sociedade, recebem diferentes fontes de recursos, com origens e periodicidades distintas. Desse modo, os gestores dessas instituições precisam tomar decisões pautadas nas diversas fontes, origens e periodicidade de recebimento dos recursos.

Com intuito de fazer uma análise mais detalhada sobre as fontes de recursos que as entidades pesquisadas recebem para se manter, o Quadro 3 evidencia as principais fontes de recursos, origem e periodicidade com que os recursos são recebidos.

Quadro 3 – Entidade e as fontes e origem de recursos e periodicidade de recebimento

ENTIDADE	FONTE DE RECURSOS	ORIGEM DOS RECURSOS	PERIODICIDADE
Associação Catarinense para Integração do Cego	Dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos e convênios	Pessoas físicas, jurídicas, governo, comunidade, organizações internacionais	Regular e eventual
Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais	Dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos e roupas	Pessoas físicas, governo e comunidade	Eventual
Associação dos Hemofílicos do Estado de Santa Catarina	Dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos e roupas	Pessoas físicas, jurídicas e comunidade	Regular e eventual
Associação Irmão Joaquim	Dinheiro, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos e roupas	Pessoas físicas, comunidade e Maternidade	Regular e eventual
Fundação Açoriana para o Controle da AIDS – FAÇA	Dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos e medicamentos	Pessoas físicas, jurídicas e governo	Regular e eventual
Fundação Vidal Ramos	Dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos, convênios e roupas	Pessoas físicas, jurídicas, comunidade e governo	Regular e eventual
GAPA – Lar Recanto do Carinho	Dinheiro, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos, roupas e convênio	Pessoas físicas, jurídicas, governo e comunidade	Eventual
Grupo de Trabalho Comunitário Catarinense	Dinheiro, serviço voluntário, móveis, roupas, utensílios, medicamentos, alimentos e cadeira de roda	Pessoas físicas, jurídicas e comunidade	Regular e eventual
Instituição Adventista de Educação e Assistência Social	Dinheiro, serviço voluntário, móveis, utensílios, alimentos, medicamentos, roupas e imóveis	Pessoas físicas, jurídicas, comunidade e ADRA Internacional	Regular e eventual
Instituto de Audição e Terapia da Linguagem – IATEL	Dinheiro, serviço voluntário, alimentos e medicamentos	Governo e comunidade	Regular c/ ressalva
Irmandade Senhor Jesus dos Passos	Dinheiro, móveis, utensílios, roupas e imóveis	Pessoas físicas, jurídicas, governo e comunidade	Regular e eventual

Constata-se que todas as entidades recebem dinheiro como fonte de recurso para manter suas atividades. Porém, conforme os responsáveis pelas entidades, esses recursos são normalmente escassos, nem mesmo cobrem a folha de pagamento. Isto pode ser evidenciado quando o gestor de uma das entidades diz que “nós vivemos trabalhando no negativo. O dinheiro sempre é pouco, às vezes mal dá para pagar os

funcionários. Aí apelamos para a comunidade, tentamos sensibilizá-los para ver se fazem doações.”

Outro gestor entrevistado disse que “o dinheiro que recebemos não é suficiente para cobrir a metade dos gastos que a instituição possui. Não é fácil trabalhar sem dinheiro, principalmente quando outras pessoas dependem da gente.”

Isto constitui-se em um problema comum a ser enfrentado pelas entidades, pois dependem de quando as pessoas decidem fazer doações. Sendo que a doação nem sempre é uma constante, dificultando sobremaneira a gestão das entidades.

Ressalte-se ainda, que os gestores evidenciaram ter que fazer verdadeiros malabarismos a fim de que o público beneficiado pela entidade não seja prejudicado, visto que o dinheiro que entra é sempre menor do que os gastos da entidade.

De acordo com os gestores entrevistados, a dificuldade em obter doações em dinheiro agravou-se mais a partir do momento em que as doações feitas às entidades assistenciais deixaram de ser abatidas do imposto de renda. Muitas pessoas doavam recursos porque preferiam dar dinheiro a uma instituição filantrópica, a dar ao governo.

Um outro ponto apontado pelos gestores, que por vezes dificulta a administração da entidade, é o recebimento de subvenções, contribuições ou doações em recursos pecuniários, que já vem com uma finalidade específica. Isto se deve ao fato de que em determinadas épocas acabam recebendo muito de um recurso e pouco de outro.

O gestor de uma das entidades entrevistadas chama atenção para tal fato e exemplifica dizendo que:

“com o recurso que é recebido da prefeitura para merenda escolar, não se pode comprar outra coisa. É alimentação para as

crianças e só pode ser usado para isto. Se precisar pagar farmácia, não pode usar este recurso. O que muitas vezes dificulta, pois se recebe doações demais de um recurso e de menos do outro. Não se pode dizer este mês que as crianças não podem ficar doentes porque não tem dinheiro para comprar remédio e elas esperam para ficar doentes no mês que vem.”

Observou-se, também, que a doação de serviço voluntário constitui-se de extrema importância para as instituições assistenciais, pois, dessa forma, não se desvia recursos pecuniários para pagamento de salários. Somente uma entidade pesquisada não possui serviço voluntário.

Uma dificuldade apontada pelos gestores entrevistados é a não vinculação formal que os voluntários tem com a entidade, podendo estar um dia trabalhando na entidade e no outro não. Segundo um dos gestores entrevistados “ainda que eles tenham um contrato voluntário de trabalho, isto não dá garantia de que no dia seguinte ele continuará prestando serviço na entidade.”

De acordo com outro gestor entrevistado “mesmo que o voluntário assine um termo de compromisso de voluntariado, não se sabe por quanto tempo se poderá contar com ele prestando serviço na entidade.”

Neste sentido, o gestor de uma das instituições pesquisadas disse que “o brasileiro não tem muita cultura do voluntariado”. E que, por isso, quem está a frente das entidades tem algumas dificuldades, tendo em vista que algumas pessoas que fazem o mesmo serviço do voluntariado são remuneradas para isso. Esta é uma situação com a qual os gestores se deparam e que, muitas vezes, é difícil de administrar.

Apesar das dificuldades apontadas pelas entidades, todas evidenciaram que continuam atuantes principalmente em função do serviço de voluntariado, que é uma

peça fundamental para o bom andamento da mesma. É um serviço feito gratuitamente e que se dependesse de recursos financeiros a entidade nem sempre teria condições de realizá-lo, tendo em vista outras necessidades da entidade. O que os administradores das entidades afirmam é que talvez falte trabalhar um pouco mais a questão do papel do voluntário dentro da entidade, especialmente no que diz respeito à responsabilidade que ele tem perante o público beneficiado.

Outro recurso recebido em doação são os móveis e utensílios. Apenas uma entidade não recebe este tipo de recurso. Os gestores das entidades pesquisadas explicitaram a importância de receber este tipo de recurso, tendo em vista que também não se disponibiliza recursos financeiros para compra de alguns móveis e utensílios. Apenas um gestor evidenciou que “muitas pessoas doam móveis e utensílios para tirar aquilo que não está em uso dentro de casa e que portanto, seria importante fazer uma conscientização maior aos doadores a fim de que isto não se torne uma dificuldade, pois a entidade as vezes utiliza recursos para ir buscar este tipo de doação, que nem sempre pode ser aproveitada pela entidade.”

Pode-se observar que os móveis e utensílios constituem-se em uma fonte de recurso imprescindível para a entidade. Por isso, também é necessário que os responsáveis pela escrituração contábil voltem também sua atenção a este importante recurso.

No que concerne aos demais recursos recebidos em doação, das entidades entrevistadas, oito recebem doações de roupas para a manutenção de suas atividades. Outros recursos citados pelas entidades consiste da prestação de serviços remunerados pelo governo do Estado e do município, por meio de convênios. Além disso, foram citados doações de cadeiras de rodas, muletas e imóveis. Estes recursos são recebidos

em quantidades menores, porém são também imprescindíveis para a manutenção das entidades que os recebem.

Um outro dado levantado nas entrevistas foi quanto a origem dos recursos que as entidades recebem. Segundo um gestor entrevistado “é importante saber as diferentes origens, pois sabe-se de onde vem o recurso e também se consegue verificar com quem se pode contar, ou seja, quem é mais regular e que não atrasa tanto em repassar o dinheiro para nós.”

Das onze entidades pesquisadas, dez tem seus recursos provenientes de pessoas físicas e da comunidade, nove recebem recursos de pessoas jurídicas e sete do governo. Apenas ²três entidades têm outras origens de recurso, que pode ser uma instituição que mantém a própria entidade ou organismo internacional que contribui para a mesma.

Diante do exposto, observa-se que todas as entidades pesquisadas recebem recursos de diferentes origens, o que se constitui em um ponto positivo para as mesmas. Pois ao receberem de várias origens a entidade tem condições de verificar quais são mais pontuais no repasse do recurso, quais demoram mais e também onde se pode angariar mais recursos, facilitando dessa forma, a gestão das entidades .

No entanto, ainda há uma certa dificuldade para conseguir-se recursos para as entidades e um dos gestores evidenciou isto quando disse que:

“a dificuldade em se doar recursos está, não raras vezes arraigada no receio que se tem em fazer doação, muitas vezes pela falta de prestação de contas de onde estes recursos foram ou serão aplicados. Os doadores querem ter certeza de que seus recursos estão sendo empregados de forma correta e como por vezes falta uma maior transparência da entidade os doadores preferem não doar.

Quanto a periodicidade dos recebimentos dos recursos, detectou-se que os mesmos podem ser recebidos de forma eventual, de forma regular ou de ambas as modalidades. Sendo que nas entidades pesquisadas a maioria recebe de ambas as modalidades. Apenas duas entidades recebem recursos somente de forma regular, o que dificulta o processo de gestão por não saberem o momento que terão o recurso. Somente uma entidade recebe recurso regularmente, mas com certa ressalva, pois não raras vezes o repasse é irregular.

4.4 Tratamento contábil aplicado aos recursos

Os responsáveis pela escrituração contábil recebem a informação sobre os recursos recebidos pela entidade através da documentação que lhes é repassada. Se o ingresso deste recurso for governamental, seja a nível federal, estadual ou municipal, são enviados os contratos dos convênios firmados. Caso seja doações de pessoas físicas ou jurídicas, em dinheiro, a comunicação do fato se dá pela cópia do recibo fornecido aos doadores, juntamente com o extrato bancário.

No que diz respeito ao tratamento contábil aplicado aos recursos recebidos pelas entidades, a maior parte delas concentra os registros somente nas doações em dinheiro. Conforme o que foi apurado em entrevista com os responsáveis pela escrituração contábil, todas as instituições pesquisadas que recebem recursos monetários, adotam uma forma de contabilização idêntica.

Quando do ingresso do recurso é debitado o ativo na conta bancos conta movimento e a contrapartida é o crédito em contas de resultados, de receitas com

doações. No momento em que este recurso for sendo utilizado, credita-se bancos conta movimento e debita-se a despesa correspondente.

Os recursos recebidos do governo, quer na esfera federal, estadual ou municipal, são lançados da mesma forma. No entanto, estas subvenções tem sempre uma finalidade específica e deve haver posteriormente uma prestação de contas para o governo. No momento da prestação de contas é discriminado onde o recurso foi aplicado. No entanto, os relatórios para a tomada de decisão, na grande maioria das vezes, evidenciam doações, contribuições e subvenções, todas juntas.

No que concerne ao serviço voluntário, todas as entidades pesquisadas que contam com este tipo de doação, possuem um controle interno dos trabalhos realizados. Porém, a maior parte das entidades não repassa nenhum dado ao responsável pela escrituração contábil sobre o voluntariado.

De acordo com um dos gestores “seria impossível colocar um trabalho que é voluntário no balanço. Teria que fazer o levantamento das horas e tudo mais para saber. Seria coisa atípica, não teria muito o que colocar no balanço, pois fugiria da realidade, já que é serviço voluntário.”

Um outro dirigente de entidade explicitou que os voluntários são muito importantes, mas que não vê como a contabilidade pode contemplar isso. Explicitou que “todos eles são muito importantes, mas a contabilidade nunca vai ter acesso a esse controle, porque não interessa. Tem coisas que vão além do financeiro, mas que é uma parte muito importante da gestão. Se a contabilidade pode ajudar, não sabemos, ou por falta de conhecimento nosso ou por falta de conhecimento da contabilidade.”

Outro gestor quando perguntado sobre que dados fornece ao responsável pela escrituração contábil, em relação ao serviço voluntário, informou que “nenhum, visto que o trabalho deles não envolve a contabilidade.”

No caso dos serviços voluntários oito das entidades entrevistadas não passam qualquer informação ao responsável pela escrituração contábil, referente ao serviço voluntário, visto acreditarem que não se pode fazer o registro contábil dos mesmos. Alguns entrevistados afirmaram que não interessa à contabilidade saber se tem voluntários ou não. Entendem que o que interessa à contabilidade, realmente, são os recursos financeiros.

Somente duas das entidades pesquisadas mencionaram que passam dados sobre o serviço voluntário ao responsável pela escrituração contábil. Ambas informaram que *enviam para a contabilidade um relatório das atividades desenvolvidas pelos voluntários: serviço médico, dentário, pedreiro, carpinteiro etc.* Neste sentido, um dos gestores entrevistados disse que: “nós temos um livro de registro de todo o serviço que é prestado. Tudo é registrado e enviado mensalmente para o setor de contabilidade”

Outro gestor informou que o serviço realizado pela entidade normalmente é feito pelas próprias pessoas do grupo. Passam ao responsável pela contabilidade o relatório de todas as atividades desenvolvidas pelo grupo:

“Se nós precisamos fazer uma residência porque caiu ou está em condições precárias, temos nosso pessoal: engenheiros, pedreiros, pessoas das mais diversas atividades que podem desenvolver isso aí. É o relatório da atividade desenvolvida que passamos para o escritório de contabilidade. Quando nós não temos quem tenha conhecimento para desenvolver a atividade, aí nós contratamos e pagamos um profissional de fora para fazer esse serviço comunitário.”

Os próprios dirigentes das entidades não vêem o porquê do serviço voluntário ser registrado na contabilidade. Isto pode ser evidenciado de acordo com a fala de um dos gestores, ao afirmar que “ os voluntários nem fazem parte da contabilidade. Eu não vejo como o voluntariado pode ser registrado na contabilidade.”

No entanto, o da entidade que disse não saber como o voluntariado pode fazer parte da contabilidade utiliza este dado, registrado extra-contabilmente, para fazer o cálculo do custo por aluno:

“nós fazemos o registro na parte gerencial. Por exemplo. Nós temos professores pagos pelo governo do Estado e mais os voluntários. Esse número de professores não entra na contabilidade. Ele entra num relatório que nós fazemos separado para ver o custo por aluno, por exemplo. Eu não posso ver o custo de um aluno sem ter inclusive o voluntariado. Este cálculo é feito por um voluntário do financeiro.”

Depreende-se do exposto que alguns dos gestores das entidades não conseguem visualizar o papel que a contabilidade tem de fornecer as informações para que os mesmos tomem suas decisões. Há um desconhecimento da contabilidade enquanto ferramenta que possa auxiliar no processo decisório.

Isto dificulta o processo de tomada de decisões. Pois, muitas vezes, os gestores não têm noção do quanto a contabilidade pode contribuir para o processo de gestão das entidades e para sua auto-sustentabilidade.

Necessário se faz que o contabilista forneça informações úteis aos gestores que os auxiliem na tomada de decisão, mas como poderá fazê-lo não tendo todos os dados necessários para fazer o registro.

A maioria das entidades evidenciou que recebe móveis e utensílios em doação. Contudo esta informação nem sempre é repassada à contabilidade, segundo o gestor de

uma entidade, vez que “as pessoas doam móveis e utensílios para tirar aquilo que está velho dentro de casa. Isto acaba se tornando um problema, pois a entidade tem que utilizar recursos financeiros e humanos para ir buscar este tipo de doação, que nem sempre pode ser utilizado pela entidade. Mas que também não se pode deixar de ir buscar, pois o doador pode entender como má vontade e não ajudar mais a nossa entidade e também nenhuma outra.”

Dois dos responsáveis pela escrituração contábil dessas entidades disseram que lhes é repassada a informação sobre o recebimento de móveis e utensílios em doação e que se estiverem em bom estado de uso, lançam no ativo imobilizado, na conta de móveis e utensílios da entidade a débito e como contrapartida em receitas de doações. O valor informado é o de mercado, considerando o tempo de uso e deduzindo-se desta forma a depreciação.

No que diz respeito as demais fontes de recursos, como alimentos, medicamentos, roupas, óculos, cadeiras de rodas, os responsáveis pela escrituração contábil raramente recebem informações sobre as mesmas, mas quando são informados ativam a doação pelo valor de mercado e registram a contrapartida em receitas de doações.

Os responsáveis pela escrituração contábil das entidades evidenciaram que o procedimento adotado nas entidades pesquisadas é o mesmo utilizado nas entidades com finalidades de lucro, procedendo-se tão somente as adaptações necessárias.

4.4 Relatórios contábeis

Ao proceder-se a análise dos relatórios que emergem da contabilidade e também das respostas dos gestores e dos responsáveis pela escrituração contábil, no que diz respeito aos relatórios contábeis, observou-se certas incongruências nas mesmas.

Percebeu-se uma certa dificuldade dos gestores em informar quais demonstrativos eram recebidos da contabilidade. Isto denota que há pouca utilização no processo de gestão dos mesmos, por parte dos gestores, sobre os demonstrativos que recebem.

O que se pode verificar é que das onze entidades pesquisadas, nove recebem somente balancetes, balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício. Tais relatórios, de acordo com os responsáveis pela escrituração contábil, são feitos nos mesmos moldes das organizações com finalidade de lucro, sendo que eles fazem somente as adaptações necessárias para atender as particularidades destas instituições.

Verificou-se, por meio da análise dos relatórios, que os responsáveis pela escrituração contábil elaboram o balanço patrimonial sem grandes modificações em relação ao das organizações empresariais. As adaptações feitas são mais em nível de nomenclatura de contas.

A demonstração do resultado do exercício também segue os mesmos moldes das empresas com fins lucrativos. Três entidades explicitaram que o fluxo de caixa e o orçamento de receita e despesa é feito, mas não pelo responsável pela escrituração contábil e sim pelo próprio gestor da entidade.

No que diz respeito a periodicidade com que estes relatórios são feitos para nove das onze entidades pesquisadas, constatou-se que os balancetes são mensais, mas que o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício são anuais e que as outras duas elaboram todos os relatórios preconizados pela Lei 6.404/76 e o fazem mensalmente.

Para as entidades que tem somente balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício anuais, dificulta muito o uso destes demonstrativos no processo de tomada de gestão. Vez por outra, conforme explicitou um gestor “até podem receber o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício em um menor período de tempo, não sendo isto a prática constante, ficando restrito quando necessita-se fazer prestação de contas dos recursos recebidos.”

Os responsáveis pela escrituração contábil das entidades pesquisadas alegaram que os gestores demoram a repassar a documentação para proceder o registro e que por isso, os relatórios são entregues em um período longo de tempo. Um dos responsáveis pelo registro disse que “no nosso caso os relatórios eram para ser mensais, mas a entidade atrasa em repassar a documentação, dificultando, dessa forma, o registro.”

Somente duas das entidades pesquisadas elaboram os relatórios contábeis constantes da Lei 6404/76, isto é, o são balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração das origens e aplicações de recursos. Além destes elaboram também o fluxo de caixa e orçamento de receitas e despesas. Estas duas entidades evidenciadas anteriormente recebem estes relatórios mensalmente. Além disso, estas duas entidades que elaboram todas as demonstrações contábeis preconizadas pela Lei 6.404/76 têm

uma característica em comum que é o responsável pela escrituração contábil atuar na própria entidade.

No que diz respeito às receitas constantes nas demonstrações, há uma separação entre o que é governamental das demais, isto se dá pelo fato de que as entidades precisam prestar contas da subvenção que receberam. As despesas são registradas juntas com as demais, ou seja, não há segregação das despesas.

As subvenções sempre têm uma finalidade específica, “dinheiro carimbado” conforme o dirigente de uma das entidades. Porém, dois responsáveis pela escrituração contábil das entidades explicitaram que tem um registro especial para os recursos recebidos, para fins específicos. Abrem contas separadas para cada projeto. O contador de uma das entidades evidenciou que “quando o recurso tem um fim específico é feita uma mini-contabilidade para cada recurso. Vem a verba e é montado um dossiê para a prestação de contas daquele recurso.”

Para estas entidades, se o recurso não sofre nenhuma restrição são gastos onde o gestor achar mais necessário. Mas se o recurso tem restrições impostas pelo doador só pode ser utilizado para o fim que estava previsto.

Em duas entidades pesquisadas, há uma grande preocupação em preparar os relatórios com os recursos recebidos de forma detalhada. Os gestores delas evidenciaram que dessa forma se pode fazer uma análise mais detalhada no processo de gestão da entidade

4.5 Aplicação das alternativas de contabilização no processo de gestão

A contabilidade deve suprir os gestores de informações úteis para a tomada de decisão. Isto é imprescindível também para as entidades que não tem finalidade lucrativa, em função de trabalharem com recursos que advém de outras pessoas.

Nas entidades pesquisadas percebeu-se uma certa dificuldade dos dirigentes com relação às informações que os relatórios contábeis podem oferecer, com intuito de auxiliar no processo de gestão.

Ainda que a maioria dos gestores respondesse que utiliza os relatórios contábeis no processo de gestão das entidades pesquisadas, há um certo descompasso nas informações, no sentido de que não sabiam informar nem mesmo qual o relatório elaborado. Além disso, um gestor evidenciou que “a maior parte das entidades só registra o que é dinheiro, não informando ao contador os outros itens recebidos.”

Em contrapartida, um outro gestor disse que “o contador vai ser o último a saber. O processo é inverso, nós que passamos as informações para eles registrarem. O processo inicia por aqui, lá é mera geradora do fato.”

Os responsáveis pela escrituração contábil devem preocupar-se não somente em registrar os atos e fatos administrativos, mas também em ajudar os dirigentes das entidades a obterem dos relatórios contábeis as informações necessárias ao processo de gestão. Deve-se levar em consideração que os dirigentes das entidades não tem formação específica na área e que, por isso, cabe ao responsável pela escrituração

contábil, quer seja ele terceiro, funcionário ou voluntário, dar subsídios suficientes para que os mesmos sintam-se respaldados para o processo de tomada de decisão.

Percebeu-se, por meio das respostas obtidas na entrevista, que os relatórios contábeis que não são utilizados pelos administradores nas etapas de planejamento, execução e controle das atividades da entidade.

O dirigente de uma entidade evidenciou que a contabilidade tem se restringido apenas em registrar os fatos. “A contabilidade está muito limitada em fazer a escrituração, mas não se preocupa em participar da administração. Os contadores deveriam participar mais da vida da entidade e procurar das informações que ajudem no processo decisório.”

Um outro gestor de entidade disse que “o responsável pela escrituração contábil está muito voltado ao registro dos atos e fatos administrativos. Talvez pelo próprio desconhecimento dos gestores de como analisar os relatórios contábeis. A contabilidade só registra o passado. Primeiro se toma a de decisão e após a contabilidade entra em ação.”

Ressalte-se também, que outro gestor afirmou que “os relatórios contábeis são as fontes de informações para que o gestor possa acompanhar e a partir dali, gerir a empresa. Acontece porém, que na maioria das vezes, os relatórios servem apenas para prestar contas, ou seja, se algum doador pedir, tem-se os relatórios para fazer conferência.”

Após analisar o que é preconizado pela teoria contábil em relação às entidades sem fins lucrativos não governamentais e verificar os procedimentos contábeis

adotados, constatou-se que os relatórios contábeis que emergem da contabilidade não são utilizados pelos gestores no processo de gestão das entidades.

Ressalte-se que o papel da contabilidade é muito mais do que simples registradora dos atos e fatos administrativos. A contabilidade deve fornecer informações úteis aos gestores, que os auxiliem no processo de gestão das entidades.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo está subdividido em duas seções. Na primeira evidencia-se as conclusões pertinentes ao estudo e na segunda apresenta-se as recomendações para futuras pesquisas.

5.1 Conclusões

As entidades sem fins lucrativos não governamentais representam o terceiro setor e ocupam espaços cada vez maiores no que se refere ao desenvolvimento de atividades não abrangidas pelo primeiro e segundo setor, ou seja, o público e o privado. São instituições com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado por meio de contribuições, doações e subvenções e que, de alguma forma se reverte para os seus membros ou mantenedores.

Esta pesquisa objetivou verificar quais as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros são adotadas com vistas ao processo de gestão em entidades sem fins lucrativos não governamentais.

Estas entidades são obrigadas pela legislação fiscal somente a manterem registros de receitas e despesas em livros que sejam revestidos de formalidades e capazes de assegurar sua exatidão. Não sendo, portanto, obrigadas a publicar as demonstrações contábeis previstas na Lei 6404/76. No entanto, esses relatórios contábeis, podem auxiliar no processo de gestão das entidades sem fins lucrativos não

governamentais, por evidenciar informações relevantes relacionadas aos recursos econômico-financeiros da entidade.

Desse modo, a forma de contabilização adotada pelas entidades pesquisadas não se constitui em um padrão pré-definido e nem os relatórios gerados pela contabilidade se consubstanciam em ferramentas de gestão para as entidades sem fins lucrativos não governamentais. O que se detectou foi um número significativo de aspectos coincidentes, mas que não representam base para a gestão das entidades.

Ressalte-se, entretanto, que por tratar-se de um estudo exploratório, não se pretende concluir sobre o fenômeno investigado, mas sim, fazer-se inferências a partir da análise dos dados coletados nas entidades pesquisadas, que possam contribuir para futuras pesquisas sobre as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais.

Desse modo, as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros foram analisadas com intuito de verificar a efetiva utilização das mesmas no processo de gestão das entidades. Além disso, analisou-se também os relatórios que emergem da contabilidade, a fim de auxiliar no processo de gestão.

As entidades pesquisadas mantêm-se atuantes em função da colaboração das pessoas que as auxiliam com intuito de ajudar os mais necessitados. Os recursos advêm de doações, contribuições e subvenções. Nota-se que as doações não necessariamente precisam ser sob a forma de recursos pecuniários, mas as contribuições e subvenções tem esta característica. Dentre as fontes de recursos apontadas nas entrevistas pode-se destacar dinheiro, móveis, utensílios, serviço voluntário, alimentos, medicamentos, roupas, imóveis, convênios. Tais recursos originam-se de pessoas físicas e jurídicas, do

governo, da comunidade, de instituições mantenedoras de entidades e de organismos internacionais. Além disso, nas entidades pesquisadas detectou-se que estes recursos podem ser recebidos de forma eventual, de forma regular ou de ambas as modalidades.

Cada entidade tem suas particularidades e, por isso, recebe mais de um tipo de recurso e menos do outro. O mesmo foi constatado com relação as origens dos recursos. No entanto, o que se pode verificar é que as entidades trabalham num clima de instabilidade, pois os recursos recebidos são quase sempre menores do que os gastos que a entidade possui.

Aliada a esta questão, por vezes ainda recebem recursos que tem finalidade específica, ou seja, o doador impõe uma restrição e o dirigente só pode utilizar o recurso para este fim. Isso se traduz em dificuldade para os gestores em virtude de trabalharem com assistência social, pois não raras vezes acontecem imprevistos com o público beneficiado e necessitam de recursos para resolver o problema. Outro aspecto comentado pelos entrevistados, nesta perspectiva, é que em determinados períodos os doadores encaminham muito de um tipo de recurso e acaba faltando outro tipo de recurso na entidade.

Estas são situações com as quais os administradores das entidades se deparam e que precisam ser resolvidas o mais breve possível. Neste sentido, a contabilidade poderia ajudar, por meio de relatórios que evidenciem o histórico de doações de recursos em anos anteriores, isto é, se esta situação não está se repetindo. Assim, o gestor em determinadas épocas do ano poderia pedir o recurso para um outro fim específico, facilitando a gestão de problemas da entidade que podem ter caráter sazonal.

Um outro recurso evidenciado é o serviço voluntário. No entanto, a contabilidade não dispensa nenhum tratamento a este recurso, tendo em vista que a maioria das entidades pesquisadas não repassam qualquer informação para o responsável pela escrituração contábil. Este serviço constitui-se de extrema importância, uma vez que não é remunerado, evitando dispêndio de recursos financeiros pela entidade beneficiada.

No entanto, o responsável pela escrituração contábil poderia levantar o quanto a entidade está economizando em ter um voluntário ao invés de um funcionário. Isto auxiliaria no processo decisório das entidades, inclusive incentivando os gestores a ir em busca de mais voluntários para prestar serviços para a entidade.

Outra fonte de recurso consiste de móveis e utensílios, que também deveriam ter um tratamento especial na contabilidade e que raras vezes o tem, muitas vezes em virtude da falta de encaminhamento dessas informações pelos gestores das entidades para os responsáveis pela escrituração contábil. As entidades que registram os móveis e utensílios recebidos em doação ativam o bem pelo valor de mercado, registrando-os em receita de doações, a contrapartida.

A contabilidade pode auxiliar nesta questão apresentando relatórios que contenham não só os móveis e utensílios comprados pela entidade, mas também os que são recebidos em doação. Isto constitui-se em importante fonte de informação para o processo de gestão, porque a entidade saberá, inclusive, de antemão se necessita ou não da doação de um determinado tipo de móvel ou utensílio.

No que diz respeito as demais fontes de recursos, como alimentos, medicamentos, roupas, óculos, cadeiras de rodas, os responsáveis pela escrituração

contábil raramente recebem informações sobre as mesmas, mas quando são informados ativam a doação pelo valor de mercado e registram a contrapartida em receitas de doações.

Em relação aos procedimentos contábeis adotados pelas entidades pesquisadas, verificou-se que todas as entidades elaboram suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes das entidades com fins lucrativos. Nesse contexto, o que se detectou foi que a maior parte das entidades só recebe o balancete de verificação, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício. Ainda assim, o período com que tais relatórios são encaminhados à entidade é anual, o que dificulta e muito a tomada de decisões pautadas nos mesmos.

Apenas duas entidades recebem todas as demonstrações preconizadas pela Lei 6.404/76 e o responsável pela contabilidade envia-as mensalmente para a entidade. O que se pode detectar nestas duas entidades é que há uma grande preocupação, por parte dos dirigentes, em ter informações que possibilitem gerenciar os recursos econômicos-financeiros das entidades.

Analisando-se a forma de obtenção dos recursos recebidos pelas entidades, constatou-se que, geralmente, há imposição por parte dos doadores na utilização desses recursos. Tal imposição pode evidenciar uma restrição temporária ou uma restrição permanente, sendo que, naquela, a restrição deixa de existir após cumpridos os propósitos para os quais os recursos foram doados, enquanto que na última, a utilização do fundo está atrelada às condições impostas por seus doadores.

No entanto, as entidades pesquisadas não segregam estes recursos nas demonstrações contábeis, de acordo com a restrição imposta pelo doador. Este

procedimento ajudaria na tomada de decisões das entidades, tendo em vista que o gestor teria informações mais detalhadas e específicas sobre os recursos com restrições ou livres para serem aplicados nas atividades da entidade.

Não obstante, constatou-se que os gestores das entidades pesquisadas não utilizam os relatórios que emergem da contabilidade no processo de gestão das mesmas. Estes relatórios são importantes, pois fornecem aos gestores informações, evidenciando a situação patrimonial, econômica e financeira da entidade. Estas informações são necessárias para que os gestores administrem suas organizações.

Cabe ressaltar que os conceitos e técnicas de gestão utilizados pelas entidades pesquisadas estão carregados de uma lógica que é inerente às organizações com fins de lucro, tendo em vista que se originam neste meio. No entanto, conforme evidenciado na revisão bibliográfica, é fundamental o papel que a contabilidade por fundos pode desempenhar na gestão das entidades, pois possibilita um acompanhamento contínuo das ações desenvolvidas, de modo a explicitar a relação entre a aplicação de recursos e o atingimento dos resultados pretendidos por tipo de fundo.

5.2 Recomendações

As constatações apresentadas neste capítulo, embora restritas às onze entidades estudadas, suscitam algumas questões que podem vir a ser objeto de novas pesquisas relacionadas as formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais.

Uma dessas questões diz respeito a efetiva utilização das demonstrações contábeis no processo de gestão das entidades sem fins lucrativos não governamentais. Este trabalho procurou evidenciar os aspectos coincidentes dos procedimentos adotados nas formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros nas onze entidades pesquisadas e verificar sua utilização no processo de gestão. Não buscou, todavia, identificar a possibilidade de já existirem entidades que efetivamente utilizem as demonstrações contábeis no processo decisório e o seu reflexo no desempenho da entidade.

Recomenda-se ainda, a realização deste estudo com outros gestores e responsáveis pela escrituração contábil de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais na cidade de Florianópolis.

BIBLIOGRAFIA

- ABREU, Ana Cláudia D. As ONGs como complemento de gestão à administração pública. *Dissertação de mestrado*. Florianópolis, CPGA/UFSC, 1997.
- ADULIS, Dalberto; FISCHER, Rosa Maria. Exclusão social na Amazônia legal: a experiência das organizações da sociedade civil. *Revista de Administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.20-33, jan./mar. 1998.
- AMARAL, Cláudia. Como estruturar melhor a atividade de captação de recursos? *Revista do Terceiro Setor*. Disponível na Internet (<http://www.rits.org.br/gestao/>)
- American Institute Of Certified Public Accountants. *Statement Financial Accounting Standards N. 117. Financial Statement Of Nor-for Profit Organizations*. Financial Accounting Standards Board. June, 1993.
- American Institute of Certified Public Accountants. *Audit and Accounting Guide*. Audits of certain nonprofit organizations. New York, 1994.
- American Institute of Certified Public Accountants. *Statement of Financial Accounting Standards n° 116*, Financial Accounting, Standards Board. June 1993.
- American Institute Of Certified Public Accounts. Statement of Position. 78-10. Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations, December 31, 1978.
- ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: *Cursos sobre temas contábeis*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4.
- BEUREN, Ilse M. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Fortaleza, 1998. *Anais...* Fortaleza: SEBRAE, 1998, vol.2, 1169 p. p. 663-671.
- BEUREN, Ilse M. *Gerenciamento da informação*: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.
- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988.
- BRASIL. Lei 3071, de 1º de janeiro de 1916.
- Canadian Unstitute of Chartered Accountants. Not-For-Profit Organizations. Exposure Draft of Proposed. Canadian: January. 1992, item 102, letra "c".

- CASTOR, Belmiro V. J.; FRANÇA, Célio F. Administração pública no Brasil: exaustão e revigoramento do modelo. In: CASTOR, Belmiro V. J. et al. *Estado e administração pública: reflexões*. Brasília, Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1987.
- Conselho Federal de Contabilidade. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.
- CUSTÓDIO, Helita B. Associações de utilidade pública. *Tese de Doutorado*. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1972.
- DINIZ, Maria H. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- DRUCKER, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- DRUCKER, Peter F. *Uma era de descontinuidade: orientações para uma sociedade em mudança*. 3.ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1974.
- FERNANDES, Rubem C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.
- FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1991.
- FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andres Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. *Revista de administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.12-19, jan./mar. 1998.
- FISCHER, Rosa Maria e FISCHER, André Luiz. O dilema das ONG's. In: Encontro Anual ANPAD, 18. Curitiba, 1994. *Anais...* Curitiba: ANPAD, 1994, v. 10, p. 17-25.
- FRANCO, Hilário. *Contabilidade básica*. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIL, Antônio C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GIL, Antônio C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting practice*. 4. ed. London: Pitman Publishing, 1994.
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5. ed. London: Pitman publishing, 1994.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5. Ed. Prentice Hall: PHB, 1981.
- HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor*. São Paulo: MAKRON Books, 1999.

- International Accounting Standards Committee. Norma Internacional de Contabilidade - NIC 20. *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*. 1984.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade introdutória*. São Paulo: Atlas, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José C. *Manual de contabilidade para não contadores*. São Paulo: Atlas, 1992.
- KERLINGER, Fred N. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EDUSP, 1979.
- LEVENHAGEN, Antônio J. *Código Civil: comentários didáticos*. São Paulo: Atlas, 1979.
- LOPES, Miguel M. de S. *Curso de direito civil*. 4.ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1962. v.1.
- LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.
- MARION, José C. *Contabilidade empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, Bol. 12/97, 1997.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol. 17/90. São Paulo: 1983.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol.12/97, São Paulo, 1997.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade por fundos - uma técnica para entidades sem e com fins lucrativos. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol. 32/90. São Paulo, 1998.
- NASI Antonio C. A contabilidade como instrumento de informação, decisão e controle da gestão. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, n.77, abr./jun. 1994.
- OLAK, Paulo A. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. FEA/USP. São Paulo, 1996.
- PERES, José A. de S. Instituição e bem comum. In: CASTOR, Belmiro V. J. et al. *Estado e administração pública: reflexões*. Brasília: Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1987.
- RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985.

- SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor - uma revolução associativa global. *Revista de Administração*. São Paulo, USP, v.33, n.1, p.05-11, jan./mar. 1998.
- SALOMON, Délcio V. Como fazer uma monografia. 5. ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1977.
- SCHERER-WARREN, Ilse. *Organizações voluntárias de Florianópolis: cadastro e perfil do associativismo civil*. Florianópolis: Insular, 1996.
- SCHNUR, Roman. Área e administração. In: *Administração e inovação pública*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974.
- SELLTIZ, Claire et al. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: E.P.U., 1974.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- TEODÓSIO, Armindo S. S. Natureza e especificidades da função gerencial do terceiro setor. *Revista do Terceiro Setor*. Disponível na Internet (<http://www.rits.org.br/gestao>)
- TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- VALARELLI, Leandro L. Uma noção ampliada de captação de recursos. *Revista do Terceiro Setor*. Disponível na Internet (<http://www.rits.org.br/gestao>)
- VENOSA, Sílvio de S. *Direito civil: teoria geral*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- WEATHERALL, W. *Método científico*. São Paulo: USP, 1970.

ANEXO 1

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA AS ENTIDADES

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA AS ENTIDADES

1. Nome da Entidade:.....
2. Endereço:.....
3. Início das atividades:.....
4. Classificação da entidade:.....
5. Público beneficiado:.....
6. Responsável pela entidade:.....
7. Formação acadêmica do responsável:.....
8. Responsável pela escrituração contábil:.....
9. Desde quando são feitos os registros contábeis dos atos e fatos administrativos da entidade?
10. A entidade utiliza serviço de terceiros ou têm um funcionário para fazer a escrituração contábil?
11. Quais são as fontes de recursos para realizar as atividades da entidade?
 - () Dinheiro
 - () Serviço voluntário
 - () Móveis e utensílios
 - () Alimentos e medicamentos
 - () Roupas
 - () Outros. Quais?.....
12. Como a pessoa responsável pela escrituração contábil é informada sobre os recursos recebidos pela entidade?

13. Qual é a origem dos recursos recebidos pela entidade?
- Pessoa física
 - Empresas
 - Governo
 - Comunidade
 - Outros. Quais?.....
14. O profissional responsável pela escrituração contábil é informado sobre a origem dos recursos recebidos pela entidade?
15. Como a entidade controla o trabalho dos voluntários?
16. Que dados são fornecidos ao profissional responsável pela escrituração contábil sobre o trabalho dos voluntários?
17. Qual a periodicidade de recebimento das doações pela entidade?
- Regularmente
 - Eventual
 - Outra. Qual?.....
18. O responsável pela escrituração contábil é informado sobre o montante de recursos recebidos regularmente como doação, separado dos eventuais?
19. A entidade recebe doações em que os recursos precisam ser utilizados para um fim específico (projeto, atividade etc)?
20. A entidade informa o responsável pela escrituração contábil se o recurso recebido deve ser utilizado para um fim específico (projeto, atividade etc)?
21. Quais relatórios contábeis a entidade recebe do responsável pela escrituração contábil?
- Balanço Patrimonial
 - Demonstração do Resultado do Exercício
 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
 - Fluxo de Caixa
 - Orçamento de Receitas e Despesas
 - Outros. Quais?.....

22. Os relatórios fornecidos pela contabilidade apresentam os recursos recebidos pela entidade de forma global ou detalhada?
- () Por tipo de recurso
- () Por origem do recurso
- () Separa o trabalho dos funcionários e dos voluntários
- () Por periodicidade de recebimento dos recursos
- () Por aplicação específica dos recursos
23. Como a contabilidade informa a entidade sobre os recursos recebidos em doação?
- Detalhamento dos tipos de recursos.....
-
- As diferentes origens dos recursos.....
-
- O trabalho dos funcionários e dos voluntários.....
-
- A periodicidade do recebimento dos recursos.....
-
- A aplicação de cada recurso.....
-
24. Os relatórios fornecidos pela contabilidade são de fácil entendimento pelos seus usuários na entidade?
25. De acordo com o grau de importância dos relatórios contábeis, que são utilizados pelos administradores nas etapas de planejamento, execução e controle das atividades da entidade, atribua uma nota de 0 (zero) a 10 (dez) para os relatórios abaixo , em cada etapa do processo de gestão.

Relatórios	Planejamento	Execução	Controle
Balanço Patrimonial			
Demonstração do Resultado do Exercício			
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido			
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos			
Fluxo de Caixa			
Orçamento de Receitas e Despesas			
Outros. Quais?			

26. Os relatórios contábeis fornecidos pela contabilidade são utilizados pelos administradores nas etapas de planejamento, execução e controle da entidade?
27. De acordo com o grau de importância das informações sobre os recursos recebidos em doação, que são utilizados pelos administradores nas etapas de planejamento, execução e controle das atividades da entidade, atribua uma nota de 0 (zero) a 10 (dez) para os itens abaixo, em cada etapa do processo de gestão.

Relatórios	Planejamento	Execução	Controle
Detalhamento dos tipos			
As diferentes origens dos recursos			
O trabalho dos funcionários e dos voluntários			
A periodicidade do recebimento dos recursos			
A aplicação específica de cada recurso			

28. Quais as informações sobre as fontes de recursos da entidade os administradores consideram importantes no processo de gestão, mas que não são fornecidos pela contabilidade?
29. Quais informações sobre as fontes de recursos da entidade são utilizadas no processo de gestão da mesma, mas que não são gerados pela contabilidade?

ANEXO 2

**ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA O RESPONSÁVEL PELA
ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA ENTIDADE**

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA O RESPONSÁVEL PELA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA ENTIDADE

1. Razão Social do Escritório:.....
2. Endereço:.....
3. Titular do Escritório:.....
4. Responsável pela contabilidade da entidade em estudo.....
5. Formação acadêmica do responsável (graduação e pós-graduação).....
6. Qual a relação do responsável pela escrituração contábil com o escritório?
 Proprietário
 Sócio
 Funcionário
 Profissional contratado
 Estagiário
 Outro. Qual?.....
7. Desde quando são feitos os registros contábeis dos atos e fatos administrativos da entidade pelo escritório?
8. Quais são os relatórios contábeis elaborados para a entidade em estudo?
9. Qual a periodicidade com que os relatórios contábeis são elaborados e fornecidos para a entidade em estudo?
10. Qual o tratamento contábil aplicado aos recursos recebidos pela entidade em dinheiro, serviço voluntário, móveis e utensílios, alimentos e medicamentos, roupas e outras modalidades?
11. A contabilidade separa os recursos recebidos de pessoas físicas, empresas, governo, comunidade etc.?

12. Que tipo de controle e registro é efetuado para o trabalho voluntário?
13. Os recursos doados para a entidade são separados pela contabilidade em função de sua periodicidade de recebimento(regular, eventual etc.)?
14. Há algum tipo de registro especial para os recursos recebidos em doação, pela entidade, para um fim específico (projeto, atividade etc.)?
15. Como são evidenciados no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício os recursos recebidos em doação pela entidade para fins específicos e os para uso geral?
16. O plano de contas adotado para esta entidade difere do utilizado para entidades com fins lucrativos?
17. Quais são as diferenças nos relatórios contábeis elaborados para esta entidade em relação as de fins lucrativos?
18. Os relatórios fornecidos à entidade apresentam os recursos recebidos de forma global ou detalhada?
- () Por tipo de recurso
 - () Por origem do recurso
 - () Separa o trabalho dos funcionários e dos voluntários
 - () Por periodicidade de recebimento dos recursos
 - () Por aplicação específica dos recursos
19. Como a contabilidade informa para a entidade sobre os recursos recebidos em doação?
- Detalhamento dos tipos de recursos.....
-
- As diferentes origens dos recursos.....
-
- O trabalho dos funcionários e dos voluntários.....
-
- A periodicidade do recebimento dos recursos.....
-

A aplicação de cada recurso.....

-
20. O responsável pela escrituração contábil procura saber quais informações sobre as fontes de recursos da entidade, recebidas em doação, são consideradas relevantes pelos administradores no processo de gestão?
 21. O responsável pela escrituração contábil da entidade procura saber quais informações sobre as fontes de recursos, recebidas em doação, são utilizadas no processo de gestão da mesma, mas que não são fornecidas pela entidade?