

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM ADMINISTRAÇÃO

GLENDIA DE ALMEIDA SOPRANE

***A ACCOUNTABILITY* COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA
EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS – O CASO DE UMA
FUNDAÇÃO DE APOIO E ASSISTÊNCIA**

CAMPO GRANDE - MS
2011

GLEND A DE ALMEIDA SOPRANE

**A *ACCOUNTABILITY* COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA
EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS - O CASO DE UMA
FUNDAÇÃO DE APOIO E ASSISTÊNCIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Administração da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Administração.

Área de concentração: Gestão do Agronegócio.

Orientador: Leonardo Francisco Figueiredo Neto, Dr.

**CAMPO GRANDE - MS
2011**

SOPRANE, Glenda de Almeida. A accountability como instrumento de transparência em entidades sem fins lucrativos – o caso de uma Fundação de Apoio e Assistência. Campo Grande, 2011.

Orientador: Dr. Leonardo Francisco Figueiredo Neto
Dissertação (Mestrado em Administração) Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Administração. Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

Inclui bibliografia.

GLEND A DE ALMEIDA SOPRANE

**A ACCOUNTABILITY COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA
EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS - O CASO DE UMA
FUNDAÇÃO DE APOIO E ASSISTÊNCIA**

Prof. Dr. José Nilson Reinert
Coordenador do Curso

Comissão Examinadora

Prof. Dr. Leonardo Francisco Figueiredo Neto
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima
Universidade Federal da Grande Dourados

Prof. Dr. José Roberto Lopes
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Dedico a toda a minha
família, em especial ao
meu amado pai, Rômel.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me protegeu e guiou. A minha fé no poder de Deus foi crucial para que eu conseguisse estar onde estou e conseguir concluir este mestrado.

A toda a minha família: minha amadíssima mãe, Dora; minhas queridas irmãs, Olívia e Amanda; meus cunhados, Júnior e Luciano; meu sobrinho, Rodrigo, e minha sobrinha que está por vir, Milena, que, à maneira de cada um, mesmo à distância, me ajudaram nessa jornada; e, em especial, ao meu querido pai, Rômelo, que nunca desistiu de mim, nunca me faltou e está sempre ao meu lado.

Aos queridos novos amigos de mestrado, Carolina, Rozana, Leonardo, Elisabeth e Jacqueline; aos novos amigos e amigas de Campo Grande e aos amigos e amigas que ficaram de longe torcendo por mim, em especial minha amiga Mara.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Leonardo Francisco Figueiredo Neto, que, com muita paciência, foi um cooperador na realização deste trabalho.

A todos os outros professores do Programa, em especial o Prof. José Carlos de Jesus e o Prof. José Roberto Lopes.

À Rosali, que sempre resolveu os meus problemas e os dos outros e pelo carinho com que tratou a todos.

Ao Departamento de Economia e Administração da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, que me recebeu e me ajudou a colher bons frutos.

À Fundação de Apoio e Assistência SOS Crianças, que me abriu as portas para que eu pudesse realizar este trabalho.

**Vivendo se aprende;
mas o que se aprende mais é só a fazer
outras maiores perguntas.**

João Guimarães Rosa, em *Grande Sertão: Veredas*

RESUMO

SOPRANE, Glenda de Almeida. **A *accountability* como instrumento de transparência em entidades sem fins lucrativos – o caso de uma Fundação de Apoio e Assistência.** Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Administração, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2010. Orientador: Leonardo Francisco Figueiredo Neto.

Este trabalho suscita uma discussão sobre em que medida a *accountability* pode contribuir como instrumento de transparência em entidades sem fins lucrativos. O caso estudado nesta pesquisa é o da Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança, uma entidade sem fins lucrativos cujo propósito é a assistência social de crianças e adolescentes carentes. Complementar a essa discussão, foi feita a aplicação da Demonstração de Valor Adicionado (DVA) na entidade estudada e verificou-se que ela consegue mostrar, de forma mais clara, como se formou a riqueza da entidade e de que forma foi distribuída, atendendo, assim, de uma melhor maneira, aos usuários interessados nas informações dessa organização. Também foi feito o cálculo do resultado econômico como medida de eficácia, constatando-se que a entidade estudada é eficaz na gestão de suas ações e dos recursos por ela recebidos. Verificou-se que a transparência, de cujo processo podem fazer parte o cálculo do resultado econômico e a aplicação da DVA, é de suma importância para as entidades sem fins lucrativos, configurando-se como crucial para sua sobrevivência.

Palavras-chave: transparência, Terceiro Setor, eficácia, valor adicionado, *accountability*.

ABSTRACT

SOPRANE, Glenda de Almeida. **A *accountability* como instrumento de transparência em entidades sem fins lucrativos - o caso de uma Fundação de Apoio e Assistência.** Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Administração, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2010. Orientador: Leonardo Francisco Figueiredo Neto.

This study raises the question of how accountability may contribute as a transparent tool in nonprofit entities. The entity studied in this paper is “Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança”, which is nonprofit and aims to give social assistance to needy children and adolescents. Complementary to this discussion, a value added statement (VAS) of the studied entity has been applied and it was verified that this statement can demonstrate more clearly how the wealth of the entity was formed and distributed, assisting in a better way those interested in any information concerning the entity. Moreover, the calculus of the economic result as an effectiveness measure has also been made, and it reveals that the aforementioned entity is effective in managing its activities and the financial resources that it receives. It is also verified that this transparency is highly important to any nonprofit entity, being even crucial to its survival, and the calculus of the economic result and the applying of the VAS may be part of this transparency process.

Keywords: transparency, third sector, effectiveness, value added statement, accountability

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1. Divisão das pessoas jurídicas segundo o novo Código Civil Brasileiro.....	23
Figura 2. Rede de atributos da transparência	61
Figura 3. “Degraus da Transparência”	61
Figura 4. Organograma da SOS Criança	82

Gráfico 1. Valor Adicionado Líquido, anos 2008 e 2009.....	95
Gráfico 2. Distribuição do Valor Adicionado, anos 2008 e 2009	97

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Desafios para o Terceiro Setor.....	16
Quadro 2. Diferenças entre os três setores que compõem a sociedade.....	21
Quadro 3. Definição Estrutural/Operacional do Terceiro Setor.....	26
Quadro 4. Tipos de organizações que compõem o Terceiro Setor e suas características.....	28
Quadro 5. Categorias de entidades sem fins lucrativos não integrantes das FASFIL e suas características.....	30
Quadro 6 Classificação em grupos das FASFIL conforme IBGE.....	32
Quadro 7. Título de Utilidade Pública (UPF).....	43
Quadro 8. Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).....	44
Quadro 9. Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS).....	45
Quadro 10. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).....	47
Quadro 11. Síntese das Obrigações Gerais.....	48
Quadro 12.As quatro dimensões do resultado econômico.....	68
Quadro 13. Fórmula da Receita Econômica.....	65
Quadro 14. Mensuração do Resultado Econômico.....	66
Quadro 15. As quatro vertentes do Balanço Social.....	69
Quadro 16. Premissa da análise do resultado econômico dos serviços prestados pela Fundação SOS Criança.....	87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Evolução das entidades constantes no CEMPRE em números absolutos e variação percentual no Brasil – 1996/2005	33
Tabela 2. Distribuição, absoluta e relativa, das FASFIL e da população total, segundo grandes regiões e unidade da federação - 2005.....	34
Tabela 3. Pessoal ocupado assalariado das FASFIL, por grandes regiões - 2005	36
Tabela 4. Modelo de Demonstração do Valor Adicionado aplicável às empresas, elaborado pelo CFC.....	72
Tabela 5. Cálculo do custo de Oportunidade	89
Tabela 6. Cálculo da receita econômica do projeto “Uma lei legal transformando vidas”	89
Tabela 7. Demonstração dos gastos diretos e indiretos do projeto “Uma lei legal transformando vidas”	91
Tabela 8. Cálculo do resultado econômico do Projeto “Uma lei legal transformando vidas”	91
Tabela 9. Demonstração do valor adicionado da Fundação SOS Criança, anos 2008 e 2009.....	94

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
PROBLEMA , JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO.....	17
OBJETIVOS	19
OBJETIVO GERAL	19
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	19
ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 O TERCEIRO SETOR.....	21
2.2 VOLUNTARIADO	38
2.3 BENEFÍCIOS FISCAIS PARA O TERCEIRO SETOR	39
2.4 CERTIFICADOS, TITULAÇÃO, QUALIFICAÇÃO E OBRIGAÇÕES FISCAIS, PARAFISCAIS E OUTROS COMPROMISSOS ACESSÓRIOS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR	42
2.5 FORMAS DE TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS PÚBLICOS PARA AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR	49
3 A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR	50
3.1 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA O TERCEIRO SETOR	54
3.1.1 BALANÇO PATRIMONIAL (BP)	55
3.1.2 DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO (DSDE)	56
3.1.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)	56
3.1.4 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA (DFC).....	57
3.1.5 NOTAS EXPLICATIVAS	57
4 TRANSPARÊNCIA.....	61
4.1 RESULTADO ECONÔMICO.....	63
4.2 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO.....	67
5 METODOLOGIA.....	76
5.1 PROCEDIMENTOS	78
5.2 MÉTODO.....	79
5.2.1 MÉTODO 1: CÁLCULO DO RESULTADO ECONÔMICO.....	79
5.2.2 MÉTODO 2: DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO.....	79
5.3 FONTE DE DADOS.....	90
6 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	81
6.1 ESTUDO DE CASO: A FUNDAÇÃO DE APOIO E ASSISTÊNCIA SOS CRIANÇA	81
6.2 CÁLCULO DO RESULTADO ECONÔMICO DA SOS CRIANÇA	86
6.3 APLICAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO DA SOS CRIANÇA	92
6.4 A ACCOUNTABILITY E TRANSPARÊNCIA	98
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	101
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	104

1 INTRODUÇÃO

Antes privilégio do setor público e de empresas de grande porte, a definição de uma nova agenda internacional – preocupada com a resolução de questões que afetam a todos, como direitos humanos, democracia, igualdade de gênero, preservação do meio ambiente e sua autossustentabilidade, pobreza, desemprego e exclusão social, entre outros de igual importância – é resultado do crescente envolvimento de cidadãos de todo o mundo na discussão em seminários, fóruns de debates ou redes de atendimento sobre a nova ordem mundial, conduzindo ao encontro de estratégias de atuação eficazes e eficientes, independente do ponto geográfico no qual estejam sendo utilizadas.

A expressão “Terceiro Setor” é utilizada para conceituar o conjunto de organizações que não resultam de uma ação governamental e não estão sob seu controle, portanto são organizações privadas. Embora se constituindo de organizações privadas, esse setor tem fins públicos, sua missão é promover os interesses públicos, atuando na esfera das organizações públicas, conhecidas como entidades sem fins lucrativos.

A importância do terceiro setor e, conseqüentemente, das instituições que o compõem pode ser verificada por meio de alguns números relacionados às atividades filantrópicas brasileiras (TACHIZAWA, 2007, p. 21): “(a) Movimentações financeiras equivalentes a 1,5% do PIB no ano de 2002, alcançando valores de US\$ 10 bilhões; (b) Crescimento do contingente de voluntários; (c) Geração de significativos postos de trabalhos”.

Desses US\$10 bilhões movimentados pelo terceiro setor no País, cerca de R\$ 1 bilhão se refere às doações e conta-se com 42 milhões de voluntários. O Brasil está entre os cinco primeiros países do mundo em número de voluntários (TACHIZAWA, 2007, p. 22).

De acordo com o IBGE (2008), as entidades, consideradas privadas, sem fins lucrativos, institucionalizadas, autoadministradas e voluntárias no Brasil, compõem um total de 338,2 mil, que representa 5,6% do total de entidades públicas e privadas de todo o País, que empregam um contingente de 1,7 milhões de pessoas, ganhando cerca de 3,8 salários mínimos de 2005. Analisando esse quadro de forma geral, as principais atividades desenvolvidas não são direcionadas para funções típicas do Estado e, sim, para defender direitos e interesses dos cidadãos e difundir preceitos religiosos.

Os resultados gerados pela aplicação dos recursos recebidos pelas entidades sem fins lucrativos demonstram, especialmente para as pessoas, físicas e jurídicas, que financiam

suas atividades, se estas estão cumprindo sua missão, ou seja, se estão desempenhando bem o papel que lhes foi atribuído. Dessa forma, Salomon (*apud* ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006, p. 7) conclui que: “O setor sem fins lucrativos necessita intensificar os mecanismos de prestação de contas e dar grande atenção para a mensuração dos resultados produzidos”.

A contabilidade apresenta-se como instrumento essencial no processo de gestão e de promoção da transparência das ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor, uma vez que, de acordo com Iudícibus (2000, p. 26), corresponde ao “[...] método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, fiscal e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”. Acrescenta o autor que “as formas de evidenciação podem variar, mas sua essência sempre será apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário”. (IUDÍCIBUS, 2000, p.121).

Definida por Nakagawa (1993, p. 17), como “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”, e conferida a partir do momento em que a sociedade transfere recursos próprios, por meio de doações às entidades beneficentes, a *accountability* surge em contrapartida à necessidade de gerir adequadamente esses recursos recebidos, podendo ser considerada uma das formas do bom desempenho dessas entidades.

A transparência para o Terceiro Setor é fator determinante da sua sobrevivência. De acordo com Glaeser (*apud* MILANI FILHO, 2004, p. 9),

[...] a transparência e a prestação de contas tornaram-se elementos essenciais para contribuir com a própria sobrevivência das entidades, uma vez que estão inseridas num ambiente competitivo por recursos financeiros e não-financeiros e aquelas que melhor atenderem às necessidades dos doadores por informações, terão maior probabilidade de captação desses recursos.

Grandes são os desafios postos, dos quais dependerá o fortalecimento do Terceiro Setor no que se refere à expansão e à qualificação de suas atividades como: a) a produção e disseminação de informações sobre o Terceiro Setor (objetivos, estratégias de ação, possibilidades de engajamento, etc); b) a melhoria da qualidade e eficiência da gestão de entidades, projetos e programas sociais; c) a ampliação da estrutura de captação e garantia dos recursos necessários e a sustentabilidade das organizações da sociedade civil de caráter público e; d) a criação de condições que sensibilizem e estimulem a participação voluntária da população (SERPA, 2004).

Salamon (*apud* BETTIOL JÚNIOR, 2005, p. 11-13) reafirma esses desafios, enumerando-os e complementando-os conforme se observa no Quadro (1):

Desafios para o Terceiro Setor	
Desafio da legitimidade	a falta de consciência em relação ao terceiro setor, agravado por falta de informações e pelo uso dessas de forma incorreta por pessoas inescrupulosas, entre outras.
Desafio da eficiência	necessidade de demonstrar competência e capacidade em virtude das pressões existentes, agravada pela ausência de profissionais preparados trabalhando nesse setor.
Desafio da colaboração	colaboração com o Estado como poderoso parceiro e com o setor empresarial interessado, bem como entre as próprias instituições que compõem o terceiro setor.
Desafio da sustentabilidade	não só com relação ao aspecto financeiro, mas também no que diz respeito ao capital humano: profissionais que se afastam dessas entidades buscando novas oportunidades.

Quadro (1): Desafios para o Terceiro Setor.

Fonte: A partir de dados de Salamon (*apud* BETTIOL JÚNIOR, 2005, p. 11-13)

Nas atividades-fim das instituições sem fins lucrativos, o reconhecimento da receita e a confrontação da despesa constituem em um aspecto mais complexo, em decorrência de suas características de atuação como agentes de mudança, cujo resultado é um ser humano modificado no que diz respeito a condições econômicas e sociais (DRUCKER, 2002).

De acordo com Cohen e Franco (2004), a principal diferença entre a avaliação privada e a social é que a primeira valoriza os custos e os serviços a preço de mercado, e a segunda usa os preços sociais.

O desafio da sustentabilidade agravada pelas dificuldades financeiras está forçando essas instituições a adaptar-se a uma nova realidade e a buscar formas cada vez mais criativas e profissionais de obtenção de recursos. Como resultado desse esforço, vê-se o crescente aumento da renda por meio de fontes próprias de financiamento, decorrentes, muitas vezes, da exploração de atividades comerciais.

Em um setor em que há escassez de recursos, os benefícios obtidos pelos indivíduos por meio de serviços prestados por essas entidades, bem como os valores despendidos para o custeio das atividades-fim dessas organizações, chamam cada vez mais a atenção dos doadores de recursos e da sociedade de forma geral. Portanto, elaborar

demonstrações contábeis que possam colaborar para satisfazer essas necessidades torna-se indispensável, pois permite saber como é feita a relação de troca, quais os valores envolvidos na produção de bens e serviços oferecidos à sociedade e a forma como esses recursos são repostos.

A formação do resultado em instituições sem fins lucrativos refere-se à compreensão e à demonstração do inter-relacionamento dos recursos direcionados às instituições, despendidos no fornecimento de bens e serviços, com o que foi consumido na execução da atividade social (atividade-fim), ou seja, os esforços desenvolvidos por entidades do terceiro setor, com vistas à obtenção de um resultado positivo, que será utilizado para custear a atividade-fim da instituição e não o resultado matemático da diferença entre receitas e despesas. A mobilização dos esforços financeiros, materiais e humanos e sua gestão eficaz e eficiente no intuito de alcançar os objetivos propostos são, sem dúvida, importantes no processo de continuidade dessas organizações.

Problema, justificativa e contribuição do estudo

O problema de pesquisa em torno do qual gravitaram as questões discutidas neste trabalho é: como a *accountability* pode contribuir como instrumento de transparência para ações das entidades sem fins lucrativos?

No Brasil, as demonstrações contábeis utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos são elaboradas a partir de modelos especificados pela legislação societária, fazendo que os gestores de organizações do terceiro setor precisem adaptar as ferramentas gerenciais para atender às peculiaridades do ambiente no qual estão inseridas. Uma forma alternativa de demonstrar a formação do resultado das entidades do terceiro setor, por mais que seja obrigatória só para as companhias abertas, é a Demonstração do Valor Adicionado, um dos componentes do balanço social, fruto de novos segmentos de estudos e pesquisas que visam a tornar acessíveis à sociedade informações que antes não eram conhecidas ou divulgadas pelas empresas.

O tema “terceiro setor” começa a despertar o interesse de pesquisadores brasileiros, e o desenvolvimento dessas pesquisas pode contribuir para o aperfeiçoamento das instituições sem fins lucrativos. Por outro lado, a contabilidade pode contribuir como poderoso instrumento de gestão, à medida que pode gerar transparência e *accountability*. Nesse sentido, pretende-se com esta pesquisa contribuir para uma melhor demonstração dos

resultados alcançados por entidades desse setor, a partir da utilização do resultado econômico como instrumento de mensuração do desempenho na execução de suas atividades-fim.

O caso selecionado para estudo neste trabalho foi a Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança, com sede na cidade de Uberlândia, no Triângulo Mineiro, que tem como finalidade o apoio e a assistência a crianças e adolescentes carentes, mantidos sob o amparo desta e de outras entidades congêneres. O amparo é conduzido pelo cultivo de iniciativas já existentes no apoio à criança e ao adolescente, fortalecendo instituições e projetos com apoio administrativo, contábil, jurídico e pedagógico, orientando, fiscalizando e apoiando iniciativas viáveis de serviço à comunidade.

Em face da importância que tem assumido, nos últimos anos, o Terceiro Setor, da novidade do tema e do modo como foi desenvolvido nesta pesquisa, a relevância social e acadêmica do estudo proposto é indiscutível, pois este se apresenta como uma proposta capaz de:

1. proporcionar maior transparência às ações das entidades sem fins lucrativos,
2. contribuir para o desenvolvimento da legislação reguladora do setor;
3. reduzir o espaço para o uso indevido de recursos;
4. proporcionar alternativas transparentes de divulgação das informações das ações das entidades sem fins lucrativos, demonstrando sua importância para o desenvolvimento do Terceiro Setor;
5. propiciar aos gestores das organizações do Terceiro Setor condições para que suas decisões contribuam para a otimização dos níveis de eficácia dessas organizações;
6. proporcionar benefícios não apenas às organizações sem fins lucrativos, mas também à sociedade, por meio do uso eficiente e eficaz de recursos que, por serem escassos, devem ser bem administrados;
7. despertar o interesse dos pesquisadores da área contábil para um novo campo de aplicação da Contabilidade Gerencial e da Controladoria.

Como exposto, o campo de estudos do Terceiro Setor vem despertando grande interesse de pesquisadores multidisciplinares, visando, no caso das ciências sociais aplicadas, ao desenvolvimento de modelos de gestão e otimização dos escassos recursos destinados a esse setor.

No meio acadêmico, centros de estudos foram sendo criados nas últimas décadas, com o intuito de desenvolver pesquisas na área. Como exemplos, citam-se o Centro de Estudos do Terceiro Setor – CETS, da Escola de Administração da Faculdade de Economia e

Administração/Universidade de São Paulo (FEA/USP); o Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor – CEATS, também da FEA/USP e o Núcleo de Estudos em Administração do Terceiro Setor – NEATS, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC – SP).

Objetivos

Objetivo geral

O objetivo geral do trabalho é discutir como a *accountability* pode contribuir como instrumento de transparência das ações das entidades sem fins lucrativos.

Objetivos específicos

Os objetivos específicos que possibilitarão alcançar o objetivo geral são:

- a) Demonstrar o resultado econômico como mensuração de desempenho da Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança;
- b) Elaborar o modelo de Demonstração de Valor Adicionado, um dos componentes do Balanço Social, na entidade estudada.

Organização da dissertação

Para desenvolver o tema, organizou-se esta dissertação em cinco capítulos. Nos capítulos 1, 2 e 3, estão os referenciais teóricos, construídos com base na revisão de bibliografia pertinente aos principais assuntos e temas relacionados ao Terceiro Setor, com foco na contabilidade. O capítulo 3 discute a transparência nas organizações e, ainda, descreve os dois métodos escolhidos para serem desenvolvidos na pesquisa: o do cálculo do resultado econômico como medida de eficácia e o da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), elaborado com os dados da entidade estudada. No capítulo 4, apresenta-se a descrição da metodologia da pesquisa e os procedimentos. No capítulo 5, estão os resultados e discussões, considerados os objetivos da pesquisa, os cálculos efetuados pelo método do resultado econômico e da aplicação do DVA e, especialmente, as respostas ao problema de pesquisa: como a *accountability* pode contribuir como instrumento de transparência nas

entidades sem fins lucrativos e de como a DVA e o cálculo da eficácia da organização ajudam nesse processo de busca por entidades transparentes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, expõem-se os entendimentos teóricos que nortearam o desenvolvimento da pesquisa e fundamentaram a análise dos dados.

2.1 O TERCEIRO SETOR

A multiplicidade de organizações que compõem o chamado “Terceiro Setor” gera uma enorme dificuldade na geração de uma definição precisa e amplamente aceita para esse segmento da sociedade. Conforme Fischer e Falconer (1998), o termo foi se ampliando sem que seja suficientemente explicado, considerando a diversidade de elementos componentes do universo no qual está inserido.

Para que se consiga compreender melhor o que seja o Terceiro Setor, é necessário entender as diferenças existentes entre os três setores que compõem a sociedade, de acordo com o Quadro (2):

Diferenças entre os três setores que compõem a sociedade	
Primeiro Setor	é representado pelo Governo e distingue-se principalmente pelo fato de legitimar e organizar ações por meio de poderes coercitivos, tendo atuação limitada e regulada por um arcabouço de leis, tornando-se previsível a todos os atores da sociedade.
Segundo Setor	é representado pelo Mercado, em que a demanda e os mecanismos de preços baseiam a atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é a obtenção de lucro e, em oposição ao Governo, sua atuação rege sob o princípio de não coerção legal, ou seja, os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar;
Terceiro Setor	é representado por organizações que buscam atender às necessidades coletivas e públicas, no que se refere ao conjunto da sociedade e não tem atuação coercitiva como no Governo nem mesmo lucrativa como no Mercado.

Quadro (2): Diferenças entre os três setores que compõem a sociedade.

Fonte: A partir de dados de Coelho (2002).

Uma segunda maneira de facilitar o entendimento do que seja o Terceiro Setor, composto pelas chamadas entidades sem fins lucrativos - ESFL, é saber as principais

diferenças entre estas e as entidades com fins lucrativos – ECFL. As ECFL têm como objetivo-meio a satisfação das necessidades dos consumidores e como objetivo-fim a obtenção do lucro, sendo esse lucro distribuído entre os seus acionistas, enquanto que as ESFL têm como objetivo-meio provocar mudanças sociais e como objetivo-fim indivíduos transformados, o lucro pode e deve haver, mas é reaplicado nas atividades-fim dessas entidades e não distribuído entre seus acionistas e/ou dirigentes (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

Drucker (2002, p. 14) salienta que:

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

As entidades que assumem personalidade jurídica são classificadas de acordo com o Novo Código Civil Brasileiro - CCB (2002) da seguinte forma: pessoas jurídicas de direito público interno e externo e, ainda, pessoas jurídicas de direito privado. As de direito público interno incluem a União, os Estados, o Distrito Federal e Territórios, os Municípios, as Autarquias, inclusive as associações públicas (estas inclusas pela lei nº 11.107 de 2005) e demais entidades de caráter público criadas por lei. As de direito público externo são os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo Direito Internacional Público. E as de direito privado são as Associações, as Sociedades, as Fundações, as Organizações Religiosas, os Partidos Políticos (sendo estas duas últimas acrescentadas pela lei nº 10.825 de 2003) (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

A Figura 1 mostra a divisão das pessoas jurídicas segundo o Código Civil Brasileiro.

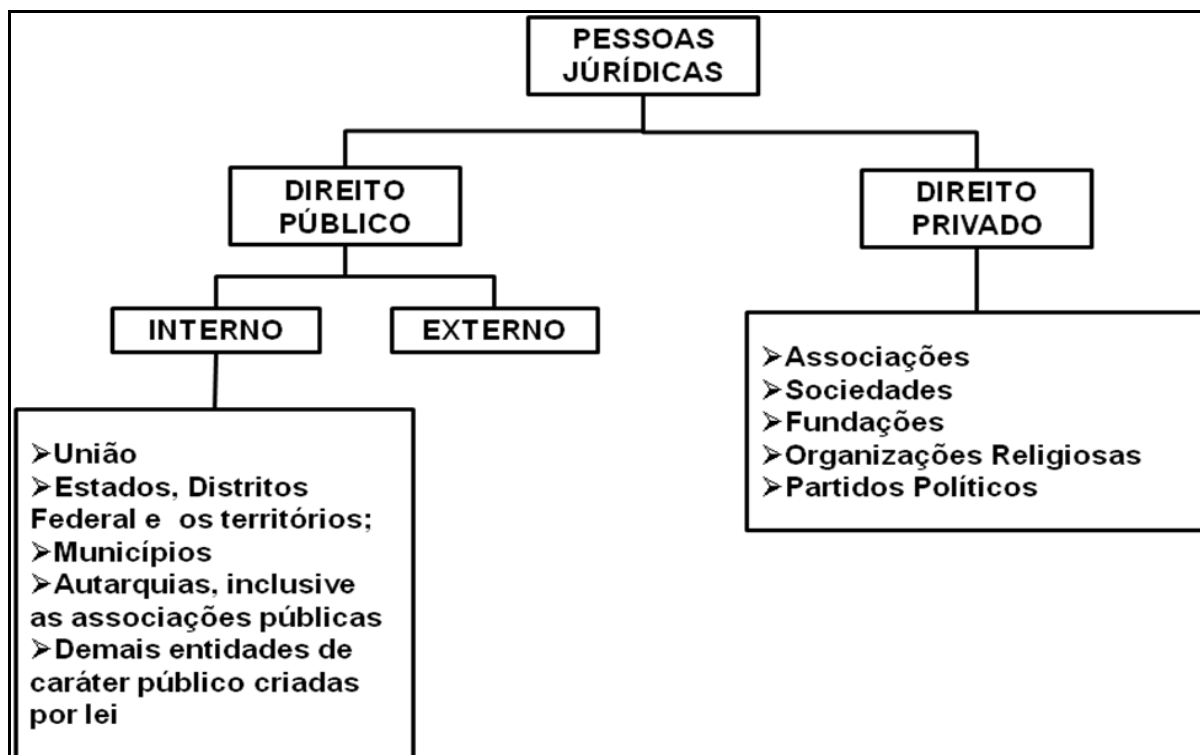


Figura 1. Divisão das pessoas jurídicas segundo o novo Código Civil Brasileiro.

Fonte: Olak e Nascimento (2009, p.15).

Dentro do âmbito do direito privado, há três formas das entidades sem fins lucrativos se revestirem de personalidade jurídica: a forma de associação civil, fundação ou organização religiosa, esta foi considerada como uma terceira categoria por meio da Lei nº 10.825 de 2003 que anteriormente se enquadrava na figura de associação, possuindo, então, as mesmas características das associações, mas sendo uma organização com atividades voltadas para a religião (IBGE, 2005).

Uma associação civil é uma pessoa jurídica de direito privado, criada a partir do de contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. É a união de pessoas em torno de uma finalidade não lucrativa, seu patrimônio é constituído por um agrupamento de pessoas físicas, que em assembléia, aprova os estatutos e elege seus dirigentes, registrando em ata todo o processo. Esta ata, posteriormente, é registrada em Cartório competente. (TIMM, 2008).

Já uma fundação é uma pessoa jurídica de direito privado, constituída a partir de um patrimônio destinado por uma pessoa (física ou jurídica), ou seja, por um instituidor, necessariamente por escritura pública ou testamento. As normas, diretoria e ainda o Estatuto são controlados pelo fundador, mas devem ser aprovados pelo Ministério Público de cada Estado, para depois ser registrado em Cartório competente. O próprio Ministério Público é o

responsável pela fiscalização da fundação, acompanhando-a por toda existência, para saber se está sendo cumprida a vontade do instituidor (TIMM, 2008).

Tendo em vista a maior flexibilidade e a menor ingerência estatal nas associações em relação às fundações, a grande maioria das entidades sem fins lucrativos constituem-se sob a forma associativa e não fundacional (TIMM, 2008).

Outras categorias são diferenciadas por Landin e Beres (1999), como as organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade – que são voltadas para os seus clientes, na promoção de assistência social e de serviços sociais nas áreas de saúde e de educação – e a categoria filantropia empresarial.

O que as diferencia das associações são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviço comunitário; as organizações não governamentais (ONGs), que são organizações comprometidas com a sociedade civil, com os movimentos sociais e a transformação social, diferenciam-se das associações por estarem orientadas para objetivos externos aos membros que as compõem e divergem das organizações filantrópicas por não exercerem qualquer tipo de prática de caridade, o que seria contrário à ideia principal de construção de autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.

Há também as cooperativas sociais, criadas a partir da Lei n. 9.867 de 1999, constituídas com a finalidade de inserir as pessoas em desvantagem no mercado econômico, por meio do trabalho, fazendo assim a organização e a gestão de serviços socio sanitários e educativos e proporcionando o desenvolvimento de atividades agrícolas, industriais, comerciais e de serviços.

Convém acrescentar, ainda, as Organizações Sociais (OS), criadas a partir da reforma administrativa do aparelho do Estado iniciada em 1995, cujas atividades são dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, e também as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, previstas na Lei nº 9.790 de 1999, que se constituem em um modelo de organização pública não estatal destinada a absorver atividades publicizáveis mediante qualificação específica. Consistem em uma forma de propriedade pública não estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, orientadas para o atendimento do interesse público. (OLAK E NASCIMENTO, 2009).

Apesar de essas categorias apresentarem características específicas, elas se enquadram na categoria de associações ou fundações, de acordo com o que prescreve o Novo Código Civil Brasileiro (2002).

Quanto à definição de “Terceiro Setor”, pode-se afirmar que a expressão é uma tradução do termo em inglês *third sector* que, nos Estados Unidos, é usado junto com outras expressões como “organizações sem fins lucrativos” (*nonprofit organizations*) ou “setor voluntário” (*voluntary sector*). Na Inglaterra, legalmente se utiliza a expressão ‘caridades’ (*charities*), o que reflete a origem histórica medieval do termo e ressalta o aspecto de obrigação religiosa das primeiras ações comunitárias (ALBURQUEQUE, 2006).

“Filantropia” (*philantropy*) também aparece com certa frequência, sendo um conceito mais moderno e humanista da antiga caridade religiosa. Na Europa continental, predomina a expressão “organizações não governamentais” (*NGO*, ou *ONG*, em português). Sua origem remonta ao sistema de representações da Organização das Nações Unidas, que denominava assim as organizações internacionais que, por meio de programas de cooperação, estabeleceram parcerias entre as ONGs européias e vários países, levando ao surgimento de ONG também no hemisfério sul. (ALBURQUEQUE, 2006).

No Brasil e na América Latina, também se utiliza a expressão “sociedade civil”. Esse conceito tem origem no século XVIII. À época, designava um plano intermediário entre o Estado e a natureza pré-social, e inicialmente incluía as organizações particulares que interagiam na sociedade – inclusive as empresas e seus negócios – limitadas pelos sistemas legais nacionais. A sociedade civil também pode ser entendida como um conjunto de associações e organizações livres, não pertencentes ao Estado e não econômicas que, entretanto, têm comunicação com o campo público e com os componentes sociais. (ALBURQUEQUE, 2006).

Várias foram as contribuições de autores para ajudar a definir o que seria o “Terceiro Setor” ou as chamadas entidades sem fins lucrativos. Destaca-se a definição estrutural/operacional (quadro 3), apresentada por Landim e Beres (1999), que se baseia em cinco pontos, que referenciam as características estruturais e de forma de operação. Essa definição tem sido utilizada como referência por organizações multilaterais, governos e outras instituições.

Definição Estrutural/Operacional do Terceiro Setor
São organizações formalmente estruturadas, ou seja, com algum grau de institucionalização, excluem-se agrupamentos temporários, mas não necessariamente as organizações informais, sem reconhecimento legal.
São organizações que não integram o aparelho governamental, ou que têm uma identidade autônoma e distinta das organizações governamentais, o que não significa que não possam receber recursos do governo.
São organizações que se autogerenciam, controlando suas atividades de modo independente.
São organizações que não distribuem lucros entre donos ou diretores, ou seja, que não têm como razão primeira de existência a geração de lucros; podem gerá-los, desde que aplicados em suas atividades-fim.
São organizações que envolvem em algum grau a participação voluntária, seja em suas atividades, gerenciamento ou direção, seja também no sentido de serem não compulsórias, excluindo-se aquelas cuja adesão é determinada por alguma lei ou regulamento.

Quadro (3): Definição Estrutural/Operacional do Terceiro Setor

Fonte: A partir de dados de Landim e Beres (1999).

Apesar de caracterizar-se como uma metodologia amplamente utilizada, cabe salientar que a definição estrutural/operacional apresenta algumas limitações por priorizar as organizações formais, desconsiderando toda a dinâmica não formal da sociedade civil, devido ao fato de ser exigência metodológica da definição, com vistas à construção de um cadastro de instituições para posterior análise, mas, sabe-se que, de acordo com Landim e Beres (1999), é provável que haja um número de organizações informais comparável com o número de formais, com peso econômico e gerando formas ativas de solidariedade social; e também por criar uma lacuna entre o primeiro e o segundo setor, e o terceiro setor não consegue encaixar algumas organizações por questões metodológicas, como, por exemplo, os cartórios, os serviços sociais autônomos, o condomínio em edifício, os sindicatos, a comissão de conciliação prévia, entre outros (LANDIM; BERES, 1999).

A definição estrutural/operacional também foi utilizada no desenvolvimento da metodologia de definição das instituições sem fins lucrativos, elaborada pela Divisão de Estatística das Nações Unidas, em conjunto com a Universidade *Jonhs Hopkins*, o *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts* (Manual sobre as Instituições sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais), que afirma que as entidades que compõem o terceiro setor podem apresentar uma variedade de formas legais ou organizacionais, sendo instituídas para atender a uma variedade de finalidades como: elas

podem ser criadas para fornecer serviços que beneficiam pessoas ou empresas que as controlam ou financiam; ou podem ser criadas por razões filantrópicas ou de assistência social, para fornecer bens e serviços para outras pessoas necessitadas ou elas podem ser criadas para oferecer serviços de saúde e educação em troca de um valor que não vise a lucro; ou podem promover os interesses de grupos de pressão em negócios ou política e outros (ONU, 2003).

Além dessas características apontadas na definição estrutural/operacional, outras são citadas por autores como Freman e Shoulders, *apud* Olak e Nascimento (2009), segundo os quais, nas entidades sem fins lucrativos, o lucro não é razão de ser dessas entidades; as contribuições por meio de recursos financeiros não dão direito ao doador de participação proporcionalmente nos bens ou serviços prestados, e as principais decisões políticas e operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Ainda de acordo com Olak e Nascimento (2009), as organizações de Terceiro Setor possuem objetivos institucionais de provocar mudanças; as principais fontes de recursos financeiros e materiais são doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários; o lucro é o meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim; não há participação e distribuição aos provedores do patrimônio e dos resultados; normalmente há imunidade fiscal ou isenção tributária e o resultado social é difícil de ser mensurado monetária e economicamente.

O Quadro (4) mostra exemplos de tipos de organizações que compõem o Terceiro Setor.

Tipos de organizações do Terceiro Setor	Características
Hospitais, instituições de educação de nível superior, creches, escolas, serviços sociais, grupos ambientais...	provedores de serviços que podem receber pelos serviços prestados, mas não apresentam como finalidade produzir lucro.
Organizações não governamentais	atuam na promoção do desenvolvimento econômico e/ou redução da pobreza em áreas menos desenvolvidas.
Organizações de arte e cultura	incluem museus, centros de artes dramáticas, orquestras, corpo de baile e ópera, sociedades históricas e literárias.
Clubes esportivos	envolvidos em esporte amador, treinamento, condicionamento físico e competições.
Grupos de defesa	trabalham na promoção de direitos civis e outros direitos, ou na defesa de interesses sociais e políticos gerais ou de grupos específicos de cidadãos.
Entidades que possuem à sua disposição propriedades ou fundos	usam a renda gerada por esse patrimônio quer para fazer doações para outras organizações, quer para financiar seus próprios projetos e programas.
Associações comunitárias ou étnico-culturais	associações baseadas em filiação e que oferecem serviços ou defendem os interesses dos membros de uma vizinhança, em particular, comunidade, e outros.
Partidos políticos	grupos organizados formal e legalmente constituídos, com base em formas voluntárias de participação, em uma associação orientada para influenciar ou ocupar o poder político em um país determinado.
Clubes Sociais	incluem clubes automotivos e de campo, bem como os que oferecem serviços e oportunidades de recreação para seus filiados e para a comunidade.
Sindicatos, associações de profissionais e de classe	promovem e protegem o trabalho, os negócios ou interesses profissionais.
Congregações religiosas	como paróquias, sinagogas, mosteiros, templos e santuários que promovem crenças religiosas e administram serviços e rituais religiosos.

Quadro (4): Tipos de organizações que compõem o Terceiro Setor e suas características.

Fonte: A partir de dados da ONU, 2003.

Um dos sistemas de classificação que tem sido aplicado por pesquisadores em diversos países, em trabalhos relacionados ao Terceiro Setor, é a *Internacional Classification of Nonprofit Organizations* (Classificação Internacional de Organizações Sem Fins Lucrativos) – ICNPO, que apresenta separação em 12 grupos e usa o estabelecimento e a atividade econômica como base de classificação, em que as unidades são diferenciadas, segundo os serviços e os bens que produzem (LANDIM; BERES, 1999, p.12), são eles:

1. Grupo 1: Cultura e recreação;
2. Grupo 2: Educação e pesquisa;

3. Grupo 3: Saúde;
4. Grupo 4: Assistência social;
5. Grupo 5: Ambientalismo;
6. Grupo 6: Desenvolvimento;
7. Grupo 7: Defesa de direitos civis e advocacy;
8. Grupo 8: Filantrópicas (intermediárias no financiamento de projetos ou promoção de voluntariado);
9. Grupo 9: Internacionais;
10. Grupo 10: Religiosas;
11. Grupo 11: Associações profissionais e sindicatos;
12. Grupo 12: Outras.

Para definir quem são as entidades sem fins lucrativos, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE utiliza os seguintes critérios:

- i. Privadas, não integrantes, portanto, do aparelho do Estado;
- ii. Sem fins lucrativos, isto é, organizações que não distribuem eventuais excedentes entre os proprietários ou diretores e que não possuem como razão primeira de existência a geração de lucros – podendo até gerá-los, desde que aplicados nas atividades-fins;
- iii. Institucionalizadas, isto é, legalmente constituídas;
- iv. Auto-administradas ou capazes de gerenciar suas próprias atividades;
- e
- v. Voluntárias, na medida em que podem ser constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas, isto é, a atividade de associação ou de fundação da entidade é livremente decidida pelos sócios ou fundadores (IBGE, 2008).

Essa classificação das entidades sem fins lucrativos, chamadas pelo IBGE como FASFIL (Fundações e Associações Sem Fins Lucrativos), tem como referência a metodologia do *Handbook on non-profit institutions in the System of National Accounts*, propiciando a construção de estatísticas comparáveis internacionalmente. O último estudo realizado pelo IBGE, conjuntamente com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, foi em 2005 e traz um conjunto de informações importantes para o melhor conhecimento do papel desempenhado pelas associações civis e as fundações privadas no Brasil (IBGE, 2008).

Para a realização do estudo das FASFIL, o IBGE identificou que certas entidades são formalmente consideradas como sem fins lucrativos, mas que não se enquadram, simultaneamente, nos critérios de privadas, sem fins lucrativos, institucionalizadas,

autoadministradas e voluntárias, como é o caso das categorias que compõem o Quadro (5) (IBGE, 2008), exposto a seguir:

Categorias de Entidades Sem Fins Lucrativos não integrantes das FASFIL	Características
Serviço Notarial e Registral (Cartório)	exercem uma função pública delimitada por lei, referente aos registros públicos do País, podem ser organizações públicas ou privadas mediante uma concessão do Estado.
Serviço Social Autônomo	são as entidades pertencentes ao sistema “S” – SENAI, SESI, SESC, SENAT, SENAR, SEBRAE, SESCOOP, e outras; são criadas ou autorizadas por lei; são pessoas jurídicas de direito privado, destinadas a ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, mantidas por dotações orçamentárias ou contribuições parafiscais e não têm finalidade lucrativa.
Condomínios em edifícios	compreendem os condomínios em edifícios, horizontais ou verticais, residenciais, comerciais ou mistos, regulados agora pela Lei nº 10.406 de 2002 do novo CCB. Embora sejam pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, os condomínios são criados a partir de uma situação específica e não têm autonomia organizativa, sua administração é limitada e condicionada ao disposto em lei. Todas as outras formas de condomínios não citadas pela referida lei não compreendem essa natureza jurídica.
Unidade Executora (Programa Dinheiro Direto na Escola)	essas entidades são criadas a partir de exigências do governo para repasse de recursos públicos (caixas escolares, conselhos escolares, associações de pais e mestres, círculos de mestres e similares), portanto, foram criadas de maneira voluntária.
Comissão de conciliação prévia	deve ter composição paritária, com representantes dos empregados e dos empregadores, com a atribuição de tentar conciliar os conflitos individuais do trabalho, não atende ao critério de organização voluntária, na medida em que só pode ser constituída por empresas e sindicatos a partir de exigências legais específicas, conforme o art.1º da Lei nº 9.958 de 2000.
Entidades de mediação e arbitragem	compreendem os juízos arbitrais previstos na Lei nº 9.307 de 1996. Não atendem ao critério de “não-lucrativas”, pois são criadas visando à prestação de serviço de arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

continua

continuação

Entidade sindical	compreende os sindicatos, as federações, as confederações e centrais sindicais de trabalhadores ou patronais. Não atende ao critério de organização voluntária, na medida em que não pode ser livremente constituída por qualquer grupo de pessoas, pois a sua criação é condicionada a uma categoria profissional específica e à não existência de uma outra entidade na mesma base territorial.
Fundação ou Associação Domiciliada no Exterior	não corresponde à atuação das fundações e associações estrangeiras no País. É apenas uma forma para registrar na Receita Federal as pessoas jurídicas (fundações e associações) residentes no exterior e que possuam bens ou direitos no Brasil.

Quadro (5): Categorias de entidades sem fins lucrativos não integrantes das FASFIL e suas características

Fonte: A partir de dados do IBGE (2008).

Ainda há que lembrar que as sociedades cooperativas não foram incluídas nas FASFIL ou mesmo no universo das entidades sem fins lucrativos, porque, apesar de serem estruturas híbridas, as cooperativas se organizam com o objetivo de caráter econômico, visando à partilha dos resultados entre seus membros cooperados.

O IBGE estabelece a classificação das FASFIL em 10 grupos, conforme descrito no Quadro (6), exposto a seguir:

Classificação em grupos das FASFIL (IBGE)	
Grupo 1	Habitação
Grupo 2	Saúde – hospitais, outros serviços de saúde;
Grupo 3	Cultura e recreação – cultura e arte, esporte e recreação;
Grupo 4	Educação e pesquisa - educação infantil, ensino fundamental, ensino médio, educação superior, caixas escolares e similares, estudos e pesquisas, educação profissional, outras formas de educação/ensino;
Grupo 5	Assistência social
Grupo 6	Religião
Grupo 7	Associações patronais e profissionais - associações empresariais, Associações profissionais, Associações de produtores rurais;
Grupo 8	Meio ambiente e proteção animal;
Grupo 9	Desenvolvimento e defesa de direitos – associação de moradores, centros e associações comunitárias, desenvolvimento rural, emprego e treinamento, defesa de direitos de grupos e minorias, outras formas de desenvolvimento e defesa de direitos;
Grupo 10	Outras instituições privadas sem fins lucrativos.

Quadro (6): Classificação em grupos das FASFIL conforme IBGE.

Fonte: A partir de dados do IBGE (2008).

A partir disso, o IBGE apurou os dados que demonstram a realidade das Fundações e Associações Sem Fins Lucrativos em 2005: são trezentas e trinta e oito mil, cento e sessenta e duas entidades oficialmente. Sua importância é revelada pelo fato de representar mais da metade do total de 601,6 mil entidades sem fins lucrativos (56,2%) e uma parcela significativa do total de seis milhões (5,6%) de entidades públicas e privadas, lucrativas e não-lucrativas, que compunham o Cadastro Central de Empresas – CEMPRESA, em 2005.

Entre 1996 e 2005, observou-se um crescimento da ordem de 215,1% das fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil, significando que o número das FASFIL passou de 107,3 mil para 338,2 mil no período. Porém, o crescimento do número de entidade entre 2002 e 2005 perdeu fôlego e, se representar uma tendência, em 2008, elas apresentarão um crescimento inferior aos 157,0% alcançado entre 1996 e 2005. Proporcionalmente, esse grupo de entidades foi o que mais cresceu, considerando que as ‘Outras entidades privadas sem fins lucrativos’, compostas pelo grupo de pessoas jurídicas que não estão incluídas nos critérios das FASFIL, alcançam um crescimento de 152,2%, como mostra a Tabela 1:

Tabela 1 - Evolução das entidades constantes no CEMPRE, em números absolutos e variação percentual no Brasil – 1996/2005.

Entidades constantes no CEMPRE	Números Absolutos			Variação (%)		
	1996	2002	2005	2002/1996	2005/1996	2005/2002
Total	3.476.826	5.339.694	6.076.940	53,60	74,80	13,80
Entidades Privadas e Associações sem Fins Lucrativos	211.787	500.155	601.611	136,20	184,10	20,30
Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos – FASFIL	107.332	275.895	338.162	157,00	215,10	22,60
Outras entidades privadas sem fins lucrativos	104.455	224.260	263.449	114,70	152,20	17,50
Empresas e outras organizações	3.265.039	4.839.539	5.475.329	48,20	67,70	13,10

Fonte: IBGE (2008, p. 47)

A distribuição das FASFIL no Território Nacional tende a acompanhar a distribuição da população. Assim, na Região Sudeste, há 42,4% das instituições e 42,6% da população; na Região Nordeste, estão 23,7% das instituições, representando uma proporção um pouco menor do que a da população que é de 27,7%. A Região Sul ocupa o terceiro lugar tanto em número de instituições como em número de habitantes, mas esses percentuais diferenciam bastante entre si, sendo 22,7% e 14,6% respectivamente. Na Região Norte, estão 4,8% das instituições e 8,0% dos brasileiros, como pode ser visto na Tabela 2 (IBGE, 2008).

Tabela 2 - Distribuição, absoluta e relativa, das FASFIL e da população total, segundo Grandes Regiões e Unidades da Federação – 2005.

Grandes Regiões e Unidades da Federação	Distribuição			
	Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos		População Total (1)	
	Absoluta	Relativa	Absoluta	Relativa
Brasil	338.162	100,00	184.184.264	100,00
Norte	16.164	4,80	14.698.878	8,00
Rondônia	2.752	0,80	1.534.594	0,80
Acre	1.120	0,30	669.736	0,40
Amazonas	2.908	0,90	3.232.330	1,80
Roraima	516	0,20	391.317	0,20
Pará	6.609	2,00	6.970.586	3,80
Amapá	388	0,10	594.587	0,30
Tocantis	1.871	0,60	1.305.728	0,70
Nordeste	79.998	23,70	51.019.091	27,70
Maranhão	8.629	2,60	6.103.327	3,30
Piauí	6.634	2,00	3.006.885	1,60
Ceará	14.588	4,30	8.097.276	4,40
Rio Grande do Norte	4.856	1,40	3.003.087	1,60
Paraíba	6.603	2,00	3.595.886	2,00
Pernambuco	10.061	3,00	8.413.593	4,60
Alagoas	2.346	0,70	3.015.912	1,60
Sergipe	3.078	0,90	1.967.791	1,10
Bahia	23.203	6,90	13.815.334	7,50
Sudeste	143.444	42,40	78.472.017	42,60
Minas Gerais	41.256	12,20	19.237.450	10,40
Espírito Santo	6.877	2,00	3.408.365	1,90
Rio de Janeiro	26.653	7,90	15.383.407	8,40
São Paulo	68.658	20,30	40.442.795	22,00
Sul	76.888	22,70	26.973.511	14,60
Paraná	25.472	7,50	10.261.856	5,60
Santa Catarina	21.771	6,40	5.866.568	3,20
Rio Grande do Sul	29.645	8,80	10.845.087	5,90
Centro-Oeste	21.668	6,40	13.020.767	7,10
Mato Grosso do Sul	4.273	1,30	2.264.468	1,20
Mato Grosso	5.115	1,50	2.803.274	1,50
Goiás	7.728	2,30	5.619.917	3,10
Distrito Federal	4.552	1,30	2.333.108	1,30

Fonte: IBGE (2008, p. 24) / (1)BGE (2008), estimativas das populações residentes em 01-07-2005.

As FASFIL se destacam pela atuação voltada para a defesa de direitos e interesses dos cidadãos, incluídos nesse contexto as associações de moradores, centros e associações comunitárias, defesa de direitos de grupos e minorias, desenvolvimento rural, emprego e treinamento, associações empresariais e patronais, associações profissionais e associações de produtores rurais e outras formas de desenvolvimento e defesa de direitos que, em conjunto, representam mais de um terço (35,2%) do total.

Observa-se que essas organizações estão fortemente concentradas no Nordeste. Quase a metade (44,8%) dos centros e associações comunitárias se localiza nessa região, e o número das associações de produtores rurais é até três vezes superior ao do Sul e ao do Sudeste, por exemplo (IBGE, 2008).

Há uma forte presença de instituições com atividades de cunho religioso, representando um quarto do total das FASFIL, excluindo-se as que estão classificadas como entidades assistenciais, educacionais e de saúde que impedem de dimensionar a abrangência efetiva das ações de influência religiosa. Há um terceiro grupo de entidades que é formado de organizações voltadas para cultura e recreação, que tem alta representatividade, ou seja, 47 mil entidades, sendo a maioria (78,3%) localizada nas Regiões Sudeste e Sul, e 32,2 mil (68,5%) se dedicam às atividades de esportes e recreação (IBGE, 2008).

Observa-se que das 39,4 mil organizações de Assistência Social, 11,6% do total das FASFIL, atendem os grupos mais vulneráveis da população e não acompanham a distribuição da pobreza no Brasil, já que apenas 15,6% dessas organizações se localizam na Região Nordeste que contém 47,5% dos brasileiros com renda familiar *per capita* de até meio salário mínimo mensal, em 2005. Por último, apenas 8,1% das FASFIL, o que equivale a 27,4 mil entidades, possuem a finalidade de desenvolver ações de educação e pesquisa, saúde, meio ambiente e proteção animal e habitação. Nesse grupo, destacam-se as organizações de educação e pesquisa (19,9 mil), das quais praticamente a metade (49,9%) está na Região Sudeste (IBGE, 2008).

As FASFIL empregam um contingente de 1,7 milhões de trabalhadores assalariados nas 338,2 mil pessoas. Mais da metade do pessoal ocupado assalariado (57,1%) está em instituições localizadas no Sudeste e, em especial, no Estado de São Paulo, que reúne, sozinho, 553,7 mil trabalhadores (32,4%). Essa distribuição não acompanha a estrutura da ocupação no mercado de trabalho no Brasil, visto que do total de pessoas ocupadas, 42,2% estão no Sudeste e 21,8% em São Paulo, de acordo com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD, de 2005 (IBGE, 2008).

Tabela 3 - Pessoal ocupado assalariado das FASFIL, por Grandes Regiões – 2005

Classificação das entidades sem fins lucrativos	Pessoal ocupado assalariado das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos					
	Brasil	Grandes Regiões				
		Norte	Nordeste	Sudeste	Sul	Centro Oeste
Total	1.709.156	54.370	230.371	975.158	324.896	124.361
Habitação	308	-	110	162	20	16
Habitação	308	-	110	162	20	16
Saúde	414.978	6.388	55.168	245.432	91.086	16.904
Hospitais	360.040	6.168	48.814	206.592	83.864	14.602
Outros serviços de saúde	54.938	220	6.354	38.840	7.222	2.302
Cultura e recreação	136.450	4.267	9.937	86.841	26.740	8.665
Cultura e arte	41.316	1.891	2.468	23.766	9.459	3.732
Esportes e recreação	95.134	2.376	7.469	63.075	17.281	4.933
Educação e pesquisa	509.265	18.036	61.451	288.379	99.911	41.488
Educação Infantil	25.285	544	1.449	17.503	3.987	1.802
Ensino Fundamental	107.070	3.471	16.002	51.614	25.731	10.252
Ensino Médio	66.834	1.725	12.288	33.528	15.049	4.244
Educação Superior	239.684	7.245	20.392	148.790	43.142	20.115
Estudos e pesquisas	30.040	3.998	3.913	15.785	2.461	3.883
Educação Profissional	14.088	295	3.283	6.137	3.663	710
Outras formas de educação/ensino	26.264	758	4.124	15.022	5.878	482
Assistência social	253.651	5.760	36.826	143.226	46.321	21.518
Assistência social	253.651	5.760	36.826	143.226	46.321	21.518
Religião	121.260	7.498	17.626	66.361	18.162	11.613
Religião	121.260	7.498	17.626	66.361	18.162	11.613
Meio ambiente e proteção animal	3.762	348	704	1.705	516	489
Meio ambiente e proteção animal	3.762	348	704	1.705	516	489
Desenvolvimento e defesa de direitos	84.627	3.408	14.507	46.042	15.102	5.568
Associação de moradores	11.841	66	2.228	8.346	1.017	184

continua

continuação

Centros e associações comunitárias	31.137	1.549	4.307	16.802	7.411	1.068
Desenvolvimento rural	3.881	234	818	617	2.172	40
Emprego e treinamento	6.409	277	914	3.164	870	1.184
Defesa de direitos de grupos e minorias	13.848	884	770	9.819	1.266	1.109
Outras formas de desenvolvimento e defesa de direitos	17.511	398	5.470	7.294	2.366	1.983
Associações patronais e profissionais	96.264	3.934	17.527	53.031	15.396	6.376
Associações empresariais e patronais	17.664	445	1.755	8.230	5.988	1.246
Associações profissionais	69.011	2.343	13.716	41.290	7.480	4.182
Associações de produtores rurais	9.589	1.146	2.056	3.511	1.928	948
Outras fundações privadas e associações sem fins lucrativos não especificadas anteriormente	88.591	4.731	16.515	43.979	11.642	11.724
Outras fundações privadas e associações sem fins lucrativos não especificadas anteriormente	88.591	4.731	16.515	43.979	11.642	11.724

Fonte: IBGE (2008, p. 37)

Resumindo, a evolução recente da FASFIL indica que essas instituições continuam crescendo no Brasil, ainda que em ritmo menos acelerado no período de 2003 a 2005. Outro ponto a se considerar é que os trabalhadores do setor também tiveram aumento nas suas remunerações. Os dados coletados pelo IBGE sinalizam, ainda, que o crescimento diferenciado entre os diversos tipos de organizações refletiu-se em uma mudança na sua composição, crescendo a representatividade do conjunto de instituições voltado para a defesa de direitos e interesses dos cidadãos (IBGE, 2008).

2.2 VOLUNTARIADO

No direito brasileiro, a Lei nº 9.608/98 regula o chamado “serviço voluntário”, que é definido como:

A atividade não remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza, ou a instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive mutualidade (MALLET, 2008, p.15).

Pode-se dizer, genericamente, que o trabalho prestado sem caráter oneroso – mesmo a entidade não sendo abrangida pela definição legal de serviço voluntário, incluindo a pessoa física, e não seja configurado contrato de trabalho – pode ser considerado voluntariado.

Pouco anteriormente a isso, o ‘Programa Voluntário’ do Conselho da Comunidade Solidária, criado pelo governo de Fernando Henrique Cardoso em 1995, definiu o que seria o voluntário, qual seja: “o voluntário é o cidadão que, motivado pelos valores da participação e solidariedade, doa seu tempo, trabalho e talento, de maneira espontânea e não remunerada, para causas de interesse social e comunitário” (PINTO; GUEDES, BARROS, 2006).

Estima-se que no Brasil existam apenas 8% de pessoas exercendo algum tipo de voluntariado. O crescimento deste tipo de trabalho, porém, é uma tendência global, de acordo com um estudo realizado na Inglaterra que mostrou que a grande maioria das instituições no mundo registrou aumento no número de voluntários desde 2007. Para conquistar mais trabalhadores, a nova rede brasileira, ‘Rede Brasil Voluntário’, dá ênfase a ações regionais. Os Estados participantes – Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo – têm os maiores centros de voluntários do país e serão os responsáveis por planejar eventos e conseguir patrocinadores locais. Dessa forma, o planejamento será conjunto, mas a atuação conta com maior alcance regional (PORTAL DO VOLUNTÁRIO, 2010).

A solidariedade, identificada em outras circunstâncias históricas com a caridade, reconfigura-se e confunde-se especialmente com o trabalho voluntário em suas diferentes modalidades. Desde 2001, que foi considerado pela Organização das Nações Unidas (ONU) como o Ano do Voluntariado, proliferam-se as iniciativas em prol desse trabalho voluntário. Exemplos disso são: a criação em 2005 do ‘Dia do Voluntário’, promovido pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG), comemorado em 4 de dezembro; a campanha nacional ‘Ação da Cidadania Contra a Fome e a Miséria e pela Vida’, do Betinho

(Hebert de Souza), realizada em 1993 e; no âmbito governamental, o Programa Voluntário de 1997 criado pela Comunidade Voluntária (PINTO; GUEDES, BARROS, 2006).

A ONU, após analisar os maiores problemas no mundo, estabeleceu, em 2000, oito objetivos, os quais foram intitulados como do ‘milênio’. Para a ONU, por meio do voluntariado, unindo forças, deve-se lutar para (PORTAL DO VOLUNTARIADO, 2010):

- i. Erradicar a extrema pobreza e a fome;
- ii. Atingir o ensino básico universal;
- iii. Promover a igualdade entre os sexos e a valorização da mulher;
- iv. Reduzir a mortalidade infantil;
- v. Melhorar a saúde das gestantes;
- vi. Combater a AIDS, a malária e outras doenças;
- vii. Garantir a qualidade de vida e o respeito ao meio ambiente e;
- viii. Estabelecer uma parceria mundial para o desenvolvimento.

Em síntese, é possível afirmar que o trabalho voluntário possui várias faces, tanto pessoais quanto institucionais, que podem estar identificadas ao mercado, às agências governamentais, a grupos religiosos ou a movimentos populares. Suas práticas são sustentadas, de um lado, por estratégias mercadológicas (que não é foco de discussão neste trabalho) e, de outro, por ideais de participação e transformação social e por valores cristãos (caridade, assistência) e de solidariedade, assumindo sentidos muitas vezes ambíguos, contraditórios e geradores de tensões.

2.3 BENEFÍCIOS FISCAIS PARA TERCEIRO SETOR

O sistema tributário brasileiro traz um tratamento mais benéfico para algumas entidades sem fins lucrativos, mas se trata de uma regulação não sistemática e difusa. Desse modo, enquanto algumas entidades são imunes aos impostos, há também aquelas que não foram agraciadas com qualquer imunidade, muito embora não tenham fins lucrativos e busquem realizar a satisfação do interesse público, sendo que a elas apenas se constata a concessão de algumas poucas isenções. Há, por fim, aquelas que, mesmo tendo fins lucrativos, foram beneficiadas com uma sistemática tributária interessante, como, por exemplo, as instituições de ensino que aderiram ao Programa Universidade para Todos - ProUni (FISCHER, 2008).

Um primeiro passo para tornar mais racional e lógico a questão tributária do Terceiro Setor é realçar a diferença conceitual entre os institutos mais utilizados, para produzir benefícios e estímulos fiscais: imunidade, isenção e não-incidência.

A imunidade tributária é instituto de índole exclusivamente constitucional. A Constituição Federal de 1988, além de disciplinar rigidamente a competência tributária, estabeleceu dois grandes grupos de limitações ao poder de tributar: as imunidades e os princípios constitucionais tributários. As imunidades tributárias mais conhecidas encontram-se no art. 150, VI, da CF, como por exemplo, a que proíbe a tributação de instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, desde que observados os requisitos cumulativos da Lei 5.172/66, art.14, do Código Tributário Nacional, quais sejam: não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão (FISCHER, 2008).

O que há de comum entre todas as imunidades tributárias é o fato de se tratar de garantias constitucionais de que não haverá tributação sobre as situações por elas protegidas. Há, também, proteção contra qualquer modificação, mesmo que seja por Emenda Constitucional, quanto mais por lei infraconstitucional. Toda e qualquer regra de incompetência de tributação prevista na Constituição, independente do nome, é uma imunidade (FISCHER, 2008).

No caso da isenção, diferentemente da imunidade, há uma situação de não-tributação criada por lei infraconstitucional. O poder público estipula que certas situações não serão objeto de tributação e que pode ser revogada (FISCHER, 2008).

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, seção 7º, preconiza que são isentas de contribuição para seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências cumulativas em lei e alteradas pelo Decreto Federal nº 2.536/98, o qual dispõe que fará jus ao Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a entidade de assistência social que demonstre, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente que: i) seja portadora do Registro e do Certificado que a reconheça como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; ii) seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovados a cada três anos; iii) promova gratuitamente e em caráter exclusivo a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiências; iv) não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título e; v) aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais

apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (BRASIL, 1998).

Com relação à não incidência, convém considerar que, em sua essência, trata-se de uma situação de não tributação por pura ausência de previsão constitucional ou infraconstitucional. Pode-se dizer que, sob o rótulo de não incidência, é possível encontrar as situações de não tributação, por ausência de previsão normativa para tanto, que é a verdadeira não incidência; de não tributação prevista expressamente em texto de lei, mas apenas com efeito didático; de não tributação expressamente contida em lei como se fosse uma repetição, sem sentido e necessidade, de uma norma constitucional de imunidade; de não tributação expressamente contida em lei ou na Constituição, estabelecendo, em verdade, uma isenção ou uma imunidade, respectivamente, mas com o nome equivocado de não incidência (FISCHER, 2008).

Braga (*apud* SZAZI, 2006, p. 46) assinala quem seriam as instituições de educação e de assistência social citadas pela Constituição Federal:

O legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprimindo-lhes as diferenças e secundando-lhes a ação paternalista na obra de educação e de assistência social. Preferiu o uso da palavra “instituições” ao da palavra “fundações”, não só porque – enquanto raras – fundações há de interesse puramente privado, como ainda porque também existem associações ou corporações de tipo institucional, isto é, instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com fins públicos, humanitários, beneficentes, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros associados.

Além da isenção e imunidade, há leis de incentivos fiscais, nos âmbitos federal, estadual e municipal. Nesses casos a repercussão tributária não recai sobre as próprias organizações, mas, sim, sobre aquelas com que se relacionam por ocasião de investimentos em suas atividades.

2.4 CERTIFICADOS, TITULAÇÃO, QUALIFICAÇÕES E OBRIGAÇÕES FISCAIS, PARAFISCAIS E OUTROS COMPROMISSOS ACESSÓRIOS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Embora muitas das entidades sem fins lucrativos sejam imunes ou isentas de impostos e contribuições, isso não as dispensa de apresentarem às diversas repartições públicas um conjunto de informações e documentos, para que, assim, possam gozar dos benefícios previstos em lei. Após a sua constituição ser registrada em cartório de registro civil e cadastrada no Ministério da Fazenda, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), a organização poderá requerer diversos títulos, certificados e qualificações em todas as esferas do governo (OLAK E NASCIMENTO, 2009).

Serão tratados nesta subseção os títulos, registros, certificados e qualificações de âmbito federal, pois a abordagem em nível estadual e municipal é muito específica de cada estado e município. Os títulos, registros, certificados e qualificações de âmbito federal são: Título de Utilidade Pública Federal (UPF); Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); Qualificação como Organização Social (OS) e Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

O Quadro 7, exposto abaixo, apresenta as principais características do Título de Utilidade Pública Federal (UPF).

Itens	Descrição
Legislação	Lei nº 91/1935; Decreto nº 50.517/1961; Decreto nº 60.931/1967
A quem se aplica	Às entidades sem fins lucrativos, constituídas no país, com personalidade jurídica que tenham estado em funcionamento regular nos últimos três anos, que sirvam desinteressadamente à coletividade, que não remunerem, por qualquer forma, a diretoria, sendo que esta deve possuir idoneidade moral comprovada, que não distribuam lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados; e que comprovadamente promovam a educação ou exerçam atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas
Benefícios	• Possibilidade de oferecer dedução fiscal no imposto de renda, em doações de pessoas jurídicas • Acesso a subvenções e auxílios da União e suas autarquias • Possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizada pelo Ministério da Fazenda • Possibilidade de requerer ao INSS a isenção da cota patronal, observados os demais requisitos necessários • Possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)
Obrigações	A entidade deve apresentar anualmente (até o dia 30 de abril) ao Ministério da Justiça relatório circunstanciado de atividades e demonstração das receitas e despesas realizadas no período. Caso parte das receitas tenha sido fruto de subvenção da União, o relatório deve ser acompanhado da prova de publicação das demonstrações financeiras

Quadro 7- Título de Utilidade Pública Federal (UPF)

Fonte: Alves *apud* Olak e Nascimento (2009, p. 207)

O Quadro 8 apresentado a seguir demonstra as principais características do registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

Itens	Descrição
Legislação	Lei nº 8.742/1993; Resolução CNAS 31/1999 e MP 2.187/2001
A quem se aplica	Às entidades sem fins lucrativos, legalmente constituídas, que: promovam as atividades de proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice, de amparo às crianças e aos adolescentes carentes, ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência, integração ao mercado de trabalho, assistência educacional ou da saúde, desenvolvimento da cultura, atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e Defesa e garantia dos seus direitos; que não distribuam resultados e não remunerem diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes; que aplicam suas rendas, recursos e eventual resultado integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; que prestem serviços permanentes sem qualquer discriminação de clientela; e que em caso de dissolução ou extinção destinem o patrimônio remanescente à entidades congêneres registradas no CNAS ou à entidade pública.
Benefícios	Possibilidade de acesso a recursos públicos por meio de subvenções ou convênios com o CNAS e fundos.
Obrigações	Comunicar ao CNAS qualquer alteração do estatuto ou composição da diretoria, além de manter atualizados os dados cadastrais, inclusive endereço e telefone.

Quadro 8 - Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

Fonte: Alves *apud* Olak e Nascimento (2009, p. 206)

O Quadro 9 mostra as principais características do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Itens	Descrição
Legislação	Lei nº 8.742/1993; Decreto nº 2.536/1998; Decreto 3.504/2000; Decreto nº 4.327/2002; Decreto nº 4.381/2002; Decreto nº 4.499/2002 e Resoluções do CNAS.
A quem se aplica	Às entidades sem fins lucrativos, legalmente constituídas no país e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do Certificado, que: atuem para proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; que amparem crianças e adolescentes carentes; promovam ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência; promovam gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; promovam a integração ao mercado de trabalho; estejam previamente inscritas no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no âmbito estadual e que estejam previamente cadastradas no CNAS; bem como não distribuam resultados e não remunerem diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes; apliquem suas rendas, recursos e eventual resultado integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; apliquem as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas; em caso de dissolução ou extinção, destinem o patrimônio remanescente à entidade congênere registrada no CANS ou à entidade pública; e apliquem, anualmente, pelo menos 20% da receita bruta em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas; não constituam patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social e que sejam declaradas de utilidade pública federal.
Benefícios	Possibilidade de requerer isenção de recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária, da COFINS, do PIS sobre faturamento, observados outros requisitos legais
Obrigações	Documentos e requerimento devem ser apresentados ao CNAS quando é solicitadas a concessão ou renovação do Cebas, que é válido por três anos, entre esses estão as Demonstrações Contábeis, relativas aos três últimos exercícios, sendo que essas deverão ser submetidas à auditoria independente, dependendo do valor das receitas brutas da entidade. No caso de isenção da cota patronal da contribuição previdenciária, outros documentos específicos devem ser apresentados anualmente (até o dia 30 de abril) ao INSS, como o relatório das atividades que foram realizadas no ano anterior. Com relação às outras isenções, como da COFINS, documentação específica também deve ser apresentada junto aos órgãos competentes

Quadro 9 - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

Fonte: Alves *apud* OLAK; NASCIMENTO (2009, p. 207)

A qualificação como Organização Social (OS) é disciplinada pela Lei nº 9.637/98 e está inserida no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), aprovado em 1995 pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE. Essa proposta baseia-se numa ideia de redefinição do papel do Estado, discutindo-se quais seriam as atividades que deveria realizar diretamente, quais deveria apenas financiar ou promover e

quais seriam as que não lhe competiam. De acordo com Pereira (*apud* OLAK; NASCIMENTO, 2009, p. 208), na delimitação da área de atuação do Estado, encontram-se:

- i. As atividades que lhe são exclusivas, ou seja, aquelas monopolistas (que não permitem a concorrência), em que o poder do Estado (monopólio legítimo da violência) é exercido: poder de legislar, punir, de arrecadar impostos, entre outras;
- ii. A produção de bens e serviços para o mercado, que seriam aquelas atividades que não lhe competem, ou seja, a atividade empresarial propriamente dita e;
- iii. Os serviços sociais e científicos não exclusivos ou competitivos, ou seja, atividades que não são exclusivas, pois não envolvem poder do Estado, como as escolas, hospitais, centros de pesquisas científicas e tecnológicas, etc.

Algumas características da qualificação como OS, decretada pelo poder executivo, são (Lei nº 9.364/98; MARE *apud* OLAK; NASCIMENTO, 2009, p. 209):

- i. Poderão ser qualificadas pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, criadas fora do Estado e sem vinculação com a administração pública, para desenvolver atividades nas áreas de ensino, pesquisa, meio ambiente, cultura e saúde;
- ii. As entidades qualificadas como OS são declaradas como entidades de interesse social e utilidade social e utilidade pública;
- iii. O conselho de administração da OS deverá contar com representantes de entidades da sociedade civil, além de representantes do Estado e associados da própria OS;
- iv. As OS absorverão atividades não exclusivas do Estado atualmente realizadas por órgãos ou entidades da administração pública, que serão gradativamente extintos;
- v. A OS receberá recursos orçamentários do Estado e poderá gerir o patrimônio físico (prédios, instalações e equipamentos) da entidade estatal extinta e seus respectivos servidores públicos, que lhe serão cedidos até se aposentarem;
- vi. Para receber esses recursos, a OS firmará contrato de gestão com o poder público.

O Quadro 10 expõe as principais características da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Itens	Descrição
Legislação	Lei nº 9.790/1999 e Decreto nº 3.100/1999
A quem se aplica	Às entidades de direito privado que não distribuam, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os apliquem na consecução do respectivo objeto social; além disso, devem exercer, pelo menos, uma das seguintes atividades: promoção da assistência social; promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; promoção gratuita da educação; promoção gratuita da saúde; promoção da segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; promoção do desenvolvimento sustentável; promoção do voluntariado; promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; promoção de ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimento técnicos e científicos que digam respeito às atividades até aqui descritas
Benefícios	• Possibilidade de oferecer dedução fiscal no Imposto de Renda, em doações de pessoas jurídicas; • Regulamentação da participação de Oscips na atividade microfinanceira, ou seja, as entidades que tiverem por finalidade a concessão de microcrédito somente não estarão sujeitas à chamada Lei de Usura (limite de taxa de juros a12% ao ano), se tiverem a qualificação como Oscip; • Possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrados pela Secretaria da Receita Federal. • Isenção de Imposto de Renda também para Oscips que remunerem seus dirigentes; • Possibilidade de receber doações de bens móveis da União, considerados antieconômicos e irrecuperáveis; • Acesso a recursos públicos para financiamento de projetos via termo de parceria.
Obrigações	• Renovação da qualificação, no caso de as Oscips receberem doações dedutíveis do imposto de Renda Jurídica; • Dar publicidade ao relatório de atividades e demonstrações contábeis da entidade; • No âmbito dos termos de parceria, deverá ser realizada prestação de contas ao parceiro público.

Quadro 10 - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP

Fonte: Olak e Nascimento (2009, p. 213)

Independente da forma jurídica, ressaltando-se os deveres específicos das fundações junto ao Ministério Público, da obtenção ou não de títulos, certificados ou qualificações, ou de recebimento ou não de recursos governamentais, as entidades sem fins

lucrativos terão obrigações gerais a cumprir junto aos entes públicos. O Quadro 11 apresenta suas principais obrigações na Secretaria da Receita da Fazenda do Brasil (SRFB), no Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e no Ministério Público (MP).

Obrigações Gerais	Entidades sem fins lucrativos (ESFL) estão sujeitas a essas obrigações gerais	Periodicidade
SRFB		
DIPJ (1)	Todas as entidades imunes ou isentas	Anual
DIRF (2)	Entidades imunes ou isentas que tenham pagado ou creditado rendimentos que sofreram retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRF) ou que tenham efetuado retenção da CSSL, da Cofins e da contribuição do PIS/Pasep sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas	Anual
DCTF (3)	Todas as entidades imunes ou isentas	Mensal ou Semestral
DACON (4)	Entidades imunes ou isentas, cujo valor mensal das contribuições a serem informadas no Dacon seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil)	Mensal ou Semestral
MET		
RAIS (5)	Todas as ESFL, com ou sem empregados	Anual
GFIP (6)	ESFL sujeitas ao recolhimento do FGTS ou às contribuições e/ou informações à Previdência Social	Mensal
CAGED (7)	ESFL que tenham admitido, desligado ou transferido empregado com contrato de trabalho regido pela CLT	Mensal
MP		
Exames dos atos constitutivos	Fundações	No momento da constituição
Prestação de contas	Fundações	Anual

Quadro 11 - Síntese das obrigações gerais.

Fonte: Olak e Nascimento (2009, p. 203)

(1) Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

(2) Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte

(3) Declaração de Créditos e Débitos Federais

(4) Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

(5) Relação Anual de Informações Sociais

(6) Guia de Recolhimento do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) e de Informações à Previdência Social

(7) Cadastro Geral de Empregados e Desempregados

2.5 FORMAS DE TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS PÚBLICOS PARA AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Os recursos públicos podem ser transferidos às entidades sem fins lucrativos sob as seguintes formas (OLAK; NASCIMENTO, 2009, p. 214):

- i. Auxílios, contribuições e subvenções: são transferências derivadas da lei orçamentária (auxílios e subvenções) ou de lei específica (contribuições) que têm por finalidade cobrir despesas de custeio ou capital; para pleiteá-las, as entidades sem fins lucrativos devem atender a requisitos legais e, uma vez concedidas, essas organizações deverão prestar contas da sua aplicação à unidade concedente;
- ii. Convênios, acordos ou ajustes: formalizam os vínculos celebrados entre entes públicos ou entre esses e as organizações particulares, podendo envolver entidades e órgãos das três esferas de governo;
- iii. Contrato: é uma forma jurídica que presume a venda de bens ou prestação de serviços do poder público, podendo ser firmado entre órgãos ou entidades da administração pública e particulares, com ou sem fins lucrativos. A sua formalização requer a submissão à lei de licitações (que são as Leis nº 8.666/93 e nº 8.883/94);
- iv. Contrato de gestão: no âmbito da Lei nº 9.637/98, o contrato de gestão limita a um instrumento firmado entre o poder público e a OS, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução das atividades que sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde;
- v. Termo de parceria: instrumento instituído pela Lei nº 9.790/99 para formalizar parcerias unicamente entre o poder público e entidades qualificadas como OSCIP, destinando-se à formação de vínculo de cooperação entre as partes para o fomento e execução de projetos, que envolvam atividades de interesse público previstas na referida lei.

Os convênios e os termos de parceria são os meios mais comuns utilizados para formalizar as relações de parceria entre entidades do terceiro setor e governo, sendo que os termos de parceria foram criados recentemente para promover o fomento e a gestão das relações entre o poder público e a OSCIP, como instrumento mais adequado a estas últimas organizações (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

3 A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR

Nota-se que a busca pela informação e a utilização dela e do conhecimento que ela proporciona sobre determinados fatos são cada vez mais importantes e consideradas por muitos um ativo muito valioso. Por outro lado, a precariedade da utilidade da informação e a ausência de uma base de conhecimento organizacional podem dificultar um desempenho satisfatório e agravar a gestão nas organizações.

As entidades do Terceiro Setor, em particular, que desempenham um importante papel na sociedade, têm sentido profundamente os efeitos desse desempenho insatisfatório e buscado superar as dificuldades enfrentadas. Nessas organizações, os aspectos informacionais se tornam mais relevantes, em virtude da fragilidade financeira, operacional e gerencial, e da desconfiança que, muitas vezes, desperta esse tipo de organização.

Marcovitch (*apud* OLAK; NASCIMENTO, 2009, p. 21) ressalta que:

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

Três elementos, pelo menos, são caracterizados como uma nova postura gerencial e de controle aplicados às entidades sem fins lucrativos, aqui denominadas de Terceiro Setor, quais sejam: transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenho) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis) (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

Por muitos motivos, as entidades sem fins lucrativos no Brasil não cultivam a transparência. Entretanto, segundo Falconer (1999), esse cenário tende a mudar em virtude da competição, de forma mais direta, por recursos públicos e privados e da capacidade de demonstrar posições claras e resultados concretos que possibilitarão que essas instituições se destaquem.

A falta de transparência na administração, a pouca divulgação dos resultados dos projetos e a escassez de orientações sobre como fazer a doação de forma eficiente atrapalham a relação das instituições beneficentes e seus colaboradores potenciais.

Um importante instrumento de transparência na gestão das entidades sem fins lucrativos é a prestação de contas por meio de relatórios de administração que são,

normalmente, compostos por elementos que identificam aspectos históricos da instituição, missão e objetivos, dados estatísticos, evolução, atividades desenvolvidas num período, principais administradores, descrição de convênios, parcerias e contratos, pessoas atendidas, planejamento para a gestão de um período seguinte, etc. Também integram esses relatórios as demonstrações contábeis e as respectivas notas explicativas, além do parecer de auditores independentes (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

O parecer de auditores independentes, pertinente às demonstrações e práticas contábeis sob a ótica de prestação de contas (*accountability*), é imprescindível. Normalmente as entidades sem fins lucrativos possuem um conselho fiscal, cuja principal atribuição corresponde ao exame das contas da administração.

Embora importante, o conselho fiscal não supre o papel desempenhado pelos auditores independentes, especialmente em se tratando da verificação dos procedimentos e normas contábeis e também em situações especiais como quando (OLAK; NASCIMENTO, 2009, p.97):

- i. os recursos originam-se de órgãos governamentais, quer de nível federal, estadual ou municipal;
- ii. os recursos originam-se de organismos internacionais;
- iii. as receitas anuais forem iguais ou superiores a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- iv. o ativo total da entidade for igual ou superior a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- v. a organização for uma entidade sindical e;
- vi. a entidade ou a pessoa que contribui com valores significativos assim o exigir.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou normas técnicas aplicáveis particularmente às entidades sem fins lucrativos. Entretanto, apesar das resoluções do CFC, muitas entidades elaboram e publicam suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes usados pelas empresas com fins lucrativos. Andersen (1991, p. 84) expõe o seguinte:

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. Nas demonstrações financeiras desse tipo de entidade devem ser indicados de forma clara os recursos que estão sujeitos a restrições por parte 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 da contabilização por verbas/fundos.

Observa-se que há dois enfoques distintos de contabilização: o primeiro, utilizando as mesmas regras aplicáveis às empresas, obviamente com as devidas adaptações, e o segundo, utilizando a contabilização por verbas/fundos. As entidades sem fins lucrativos têm liberdade de fazer prevalecer os princípios emanados da teoria da contabilidade, em sua forma plena. Mas, conforme as resoluções do CFC, apesar dessa liberdade de procedimentos, essas entidades devem observar os Princípios de Contabilidade (PC), bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e suas Interpretações e Comunicados Técnicos, editados por ele.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são editados pelo CFC na Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que foi alterada pela Resolução CFC nº 1.282/2010, tendo em vista a necessidade de convergência em direção às Normas Internacionais de Contabilidade, as IFRS (*Internacional Financial Reporting Standard*). Uma nova redação foi dada para alguns artigos e outros foram revogados, sendo definidos agora como Princípios da Contabilidade (PC) e representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante entendimento predominante nos universos científico e profissional do País e é obrigatória no exercício da profissão e constitui de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade. São os Princípios da Contabilidade: o da Entidade; o da Continuidade; o da Oportunidade; o do Registro pelo Valor Original; o da Competência e; o da Prudência. Todos os Princípios de Contabilidade devem ser observados para a aplicação dos procedimentos contábeis não só nas ECFL como também nas ESFL.

No âmbito das ESFL, discussões concernentes aos critérios de mensuração dos ativos deixam de ser o foco crucial da questão, como o são para as entidades com fins lucrativos (ECFL). Ao contrário das ECFL, nas ESFL o patrimônio líquido (ou social, preferencialmente) deve apresentar a capacidade que a entidade tem de manter-se ativa, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade, sem, contudo, comprometer a sua continuidade.

Esse problema do reconhecimento simultâneo da receita em contrapartida à despesa é observado também na metodologia a ser utilizada neste trabalho, como também o conceito de receita que, de acordo com Iudícibus (1993, p. 132),

É a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e

que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Além de definições restringidas às atividades empresariais, há também outros tipos específicos de receitas, como por exemplo, as receitas financeiras, decorrentes de contratos de longo prazo, de equivalência patrimonial, as denominadas extraordinárias, etc, evidenciando que a receita deve ser definida a partir de ambientes e situações específicas, além da questão do momento de reconhecer a receita, que é enunciada pelo Princípio da Competência.

Nas ESFL, as receitas são consideradas realizadas quando do recebimento efetivo de doações e subvenções. Há também o voluntariado, as imunidades e isenções fiscais e tributárias, entre outras. De acordo com Iudícibus (1993), o elemento fundamental no reconhecimento da receita e na apropriação das despesas não é, normalmente, seu recebimento ou pagamento, mas sim o ganho da receita (reconhecida) e o fato de incorrer na despesa, que significa ter realizado o sacrifício de consumir ativos (ou de assumir dívidas) no esforço de produção (direto ou indireto) da receita.

Algumas ESFL, para cumprir seus propósitos institucionais, realizam operações parecidas com as das ECFL, como a industrialização, comercialização ou, ainda, a prestação de serviços, assim, os custos/despesas e receitas relacionadas a essas atividades devem ser incluídos na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente do pagamento ou recebimento.

Outras receitas e despesas comuns em todas as entidades, com ou sem fins lucrativos, como as receitas financeiras, despesas com pessoal, depreciações, amortizações, despesas financeiras, entre outras, devem também adotar o regime de competência. Vários autores discutem esse problema de utilização do regime de competência na contabilização das receitas e despesas, como Martins (1990), Andrade (1991) e Iudícibus (1993). No entanto, Martins (1990, p. 136) finaliza a discussão sobre os regimes de contabilização enfatizando que há situações em que é necessária a aplicação do regime de competência e, em outras, não:

Competência para algumas receitas para as quais existe a possibilidade e necessidade dessa adoção, e de caixa para outras. A entidade pode viver de valores doados por terceiros, registrados mediante regime de caixa, mas mesmo assim deve apropriar as receitas financeiras por competência.

3.1 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA O TERCEIRO SETOR

A contabilidade pode ser definida como:

A ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica. (conceito oficial formulado no Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, citado por RIBEIRO, 2001, p. 2).

[...] é objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (IPECAFI *apud* RIBEIRO, 2001, p. 2-3).

Na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetário (NBC-T-1, aprovada pela resolução CFC nº 785/1995 *apud* RIBEIRO, 2010, p. 3).

O elo entre a contabilidade e o processo de informação e comunicação é muito forte. A informação contábil não está limitada apenas ao registro dos dados que afetam o patrimônio das entidades, mas possui também o compromisso de transformar esses fatos contábeis em informações que auxiliem na gestão, na tomada de decisão e na mais simples forma de fornecer informações aos usuários externos e internos interessados.

Para que as informações contábeis possam cumprir o papel de fomentadoras de elementos úteis e relevantes às entidades, elas devem prover-se de atributos de confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade e ainda verificabilidade, fidelidade e neutralidade.

De acordo com o *Financial Accounting Standard Board (FAB) apud* Imeton (2009, p.28), os relatórios das entidades sem fins lucrativos devem:

- i. Prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que as entidades se propõem;
- ii. Fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionam;
- iii. Informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade;
- iv. Evidenciar o fluxo de recursos postos à disposição, visando à continuidade e capacidade de cumprir com as obrigações da entidade;
- v. Informar sobre as realizações da entidade como meio de medir a eficiência de seus gestores, posto que os investidores, não sendo

beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados, não os conhecem a fundo, exceto por relatórios financeiros;

- vi. Incluir nos demonstrativos as técnicas da apuração e alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição;
- vii. Informar como as entidades utilizam os recursos, de onde eles provêm e como isso afeta sua liquidez;
- viii. Incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a entidade.

Martins (2000) afirma que os demonstrativos contábeis não precisam mostrar como se faz a contabilidade, mas, sim, evidenciar como entender as demonstrações, bem como não interessa falar em débitos e créditos, deve-se falar em aumento e diminuição de bens, direitos e obrigações, receitas e despesas.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), as demonstrações que devem ser elaboradas pelas ESFL são as seguintes: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício – nas ESFL, muda-se a nomenclatura para Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício; Demonstração das Mutações do Patrimônio – inclui aqui a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; Demonstração de Fluxo de Caixa e Notas Explicativas.

Essas demonstrações consistem em exigências do Decreto nº 2.536/98, para que as entidades sem fins lucrativos consigam a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CNAS). O Decreto nº 3.100/99, por sua vez, exige as mesmas demonstrações para prestação de contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Algumas alterações referentes às nomenclaturas de determinadas contas devem ser feitas para que se adapte às ESFL, como a substituição da conta “Capital” por “Patrimônio Social” e “Lucros ou Prejuízos Acumulados” por “Superávit ou Déficit do Exercício” (NBC – T 10) (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

3.1.1 Balanço Patrimonial (BP)

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, com ou sem fim lucrativo. Demonstra em um dado momento, de forma sucinta, a situação econômica e financeira da organização. A estrutura patrimonial, definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), pode e deve ser adotada pelas entidades

sem fins lucrativos; obviamente, para isso, algumas adaptações são necessárias. Petri, *apud* Olak e Nascimento (2009, p.71), discorre sobre o capital realizado da seguinte forma:

[...] as entidades sem fins lucrativos e as entidades de direito público interno, que têm seu patrimônio ou fundo social, constituído do saldo líquido das contribuições recebidas, isto é, constituído da diferença entre as contribuições recebidas (receitas) e aplicações para o atingimento de suas finalidades não relacionadas com ingressos ou pagamentos durante ou ao término da gestão administrativa; não há retribuição ou reversão aos que contribuíram, proporcionalmente à sua participação do patrimônio ou fundo social.

Em relação às contas de reservas, Martins (1990, p. 133) ensina que:

Como regra geral, não se justifica a criação de reservas nessas entidades a partir de superávits obtidos. As reservas são caracteristicamente (as de lucros) retenções de resultado não distribuído. E nessas instituições não cabem distribuições mesmo. Logo, o normal é a existência de uma conta específica de Patrimônio dentro do patrimônio líquido, substituindo a conta de Capital Social das empresas. E a tal conta de patrimônio são agregadas no final do exercício, os superávits e os déficits.

3.1.2 Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE)

Essa demonstração equivale à Demonstração do Resultado do Exercício nas ECFL e tem por objetivo principal, nas ESFL, evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações. A ênfase não deve ser dada ao resultado lucro/prejuízo e, sim, a um resultado superavitário/deficitário e mais ainda com as atividades/projetos desenvolvidos do que com o resultado.

Ainda há outras formas de arrecadação de receitas, tais como comercialização, produção própria, revenda de mercadorias de terceiros e prestação de serviços, sendo o produto dessas operações revertido para a manutenção da própria entidade. Devem-se evidenciar, também, nessa demonstração, as receitas e despesas financeiras; as despesas com depreciações, a exaustão e amortizações, se for o caso, e os ganhos ou perdas de capital (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

3.1.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

No caso das ESFL, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é chamada de Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS).

Como já foi dito anteriormente, essa demonstração é exigida das entidades sem fins lucrativos para receberem o título de CNAS e como prestação de contas obrigatória das OSCIP.

A DMPLS contém a elaboração da Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados e, por isso, apesar de ser também obrigatória, as entidades apresentam somente a DMPLS, que já a contém e é de suma importância, especialmente para as entidades sem fins lucrativos, pois demonstra de forma clara os acréscimos/decréscimos do patrimônio social delas, ou seja, como está a situação dos saldos no início do período e os acréscimos/decréscimos por doações recebidas, superávit ou déficit obtido na demonstração das atividades do exercício e eventualmente por possíveis ajustes no Patrimônio Social (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

3.1.4 Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC)

Em face de alterações da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 11.638/07), a DFC está substituindo a Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR) por ter deixado de ser obrigatória para as empresas em geral.

A DFC é uma demonstração muito bem aceita por evidenciar recebimentos e pagamentos do período e o respectivo saldo existente para fazer frente a outros compromissos vincendos, servindo como suporte administrativo, auxiliando o processo de tomada de decisão e controle gerencial (OLAK; NASCIMENTO, 2009).

A DFC visa a mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. Divide todos os fluxos de entrada e saída de caixa em três grupos: os derivados das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento (IUDÍCIBUS [et.al.], 2010).

3.1.5 Notas explicativas

As notas explicativas têm por objetivo explicar os principais critérios adotados pela Contabilidade da entidade para elaborar as demonstrações contábeis, bem como esclarecer algumas operações realizadas pela organização que estão refletidas, monetariamente, nas demonstrações. O Decreto nº 2.536/98 (BRASIL, 1998), em parágrafo único, explicita:

Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação da aplicação anual, em gratuidade, de pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da isenção.

Para as ESFL, as notas explicativas devem acrescentar outras informações que forem julgadas importantes, como enumera a NBC-T 10 (BRASIL, 2010):

- i. o resumo das principais práticas contábeis;
- ii. os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- iii. as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- iv. as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- v. os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- vi. evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- vii. eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- viii. as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- ix. informações sobre os tipos de seguro contratados.

São exemplos de informações que podem ser divulgadas nas notas explicativas, segundo o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2004, p. 97):

- i. descrição dos registros da entidade nos organismos públicos competentes;
- ii. composição da estrutura administrativa;
- iii. mecanismos de prestação de contas;
- iv. relacionamento com outras entidades, inclusive partes relacionadas;
- v. localização e área de atuação da entidade;
- vi. missão e programas sociais executados pela entidade;
- vii. descrição de alguma restrição imposta à atuação da entidade por parte do Poder Público ou de doador;

- viii. descrição da estrutura organizacional e como as decisões são tomadas;
- ix. revisão das atividades e programas da entidade no contexto da sua estratégia;
- x. reserva financeira que a entidade está constituindo para propósitos futuros;
- xi. doações significativas recebidas no período ou com perspectivas futuras a receber;
- xii. considerações sobre a política financeira da entidade, incluindo risco;
- xiii. garantias cedidas;
- xiv. contencioso com o Poder Público, donatários ou a portadores de recursos;
- xv. gratuidades concedidas e recebidas.

O serviço voluntário, comum às entidades sem fins lucrativos, regulamentado pela Lei nº 9.608/98, faz com que as notas contemplem, também, o serviço voluntário, informando, por exemplo, a quantidade de voluntários, o total de horas empregadas, o número de pessoas atendidas pelos voluntários e quanto o serviço representaria em termos monetários.

4 TRANSPARÊNCIA

A procura por confiança baseada na transparência vem aumentando no contexto de transformações globais. Esta realidade está trazendo às organizações a necessidade do estabelecimento de mecanismos nos seus processos de negócio que demonstrem essa transparência. Surge, então, a demanda por um real entendimento do que é o conceito de transparência do processo organizacional e como estabelecê-la.

Muitas organizações tem hoje a iniciativa de modelagem de processos de negócio seja na intenção de explicitá-los, melhorá-los ou utilizá-los para implementações de ferramentas de apoio à gestão e operacionalização. Porém, para que se tenha transparência dos processos organizacionais, não basta documentá-los, é necessário que estes atendam os requisitos de transparência.

Um estudo feito por Cappelli e Leite (2008), com base no formalismo NFR (*No Functional Requirements*) Framework da Área de Engenharia de Requisitos, propõe um entendimento maior e mais profundo do que seja a transparência do processo organizacional e também uma contribuição à identificação de características que compõem o conceito, assim como a identificação de relacionamentos de dependência entre as mesmas, sendo esses conceitos válidos tanto para a informação (transparência da informação) como para os processos que geram essa informação (transparência do processo). Ressalta-se que é um estudo e uma proposta de modelo, não considerada ainda como referencial para se estabelecer a transparência nas organizações.

Com a pesquisa realizada por Capelli e Leite (2008), chegou-se ao conceito de transparência nas organizações como sendo: “a existência de políticas organizacionais que visam fornecer aos interessados informações sobre a organização segundo características gerais de acesso, uso, apresentação, entendimento e auditabilidade”.

Para se chegar a esse conceito, verificaram-se algumas características que podem auxiliar na classificação dos processos organizacionais como transparentes. Resumidamente os atributos Acessível, Usável, Informativo e Auditável foram os representantes das características necessárias para que os processos organizacionais sejam considerados transparentes. Cada um desses tributos se relaciona com outros atributos complementares formando uma rede de interdependência e complementaridade capazes de alcançar a transparência, conforme pode ser visto na Figura 2.

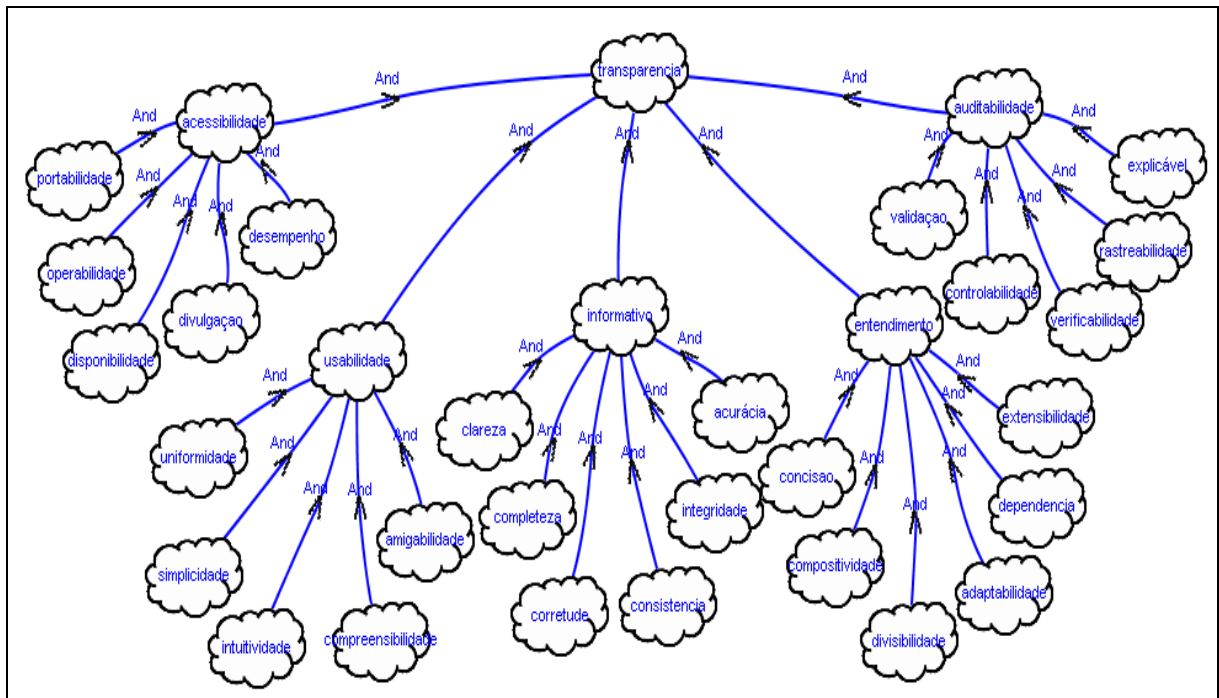


Figura 2 - Rede de atributos da transparência.

Fonte: Capelli; Leite (2008, p. 8).

Além dessa organização em grupos de critérios de qualidade, percebe-se também que há entre esses grupos certa dependência no que tange a sua implantação em uma organização, o que significa dizer que alguns grupos de características têm como pré-requisito outro grupo. Baseado na identificação das dependências entre esses critérios, foi construído o chamado “Degraus da Transparência”, conforme Figura 3 (CAPELLI; LEITE, 2008).

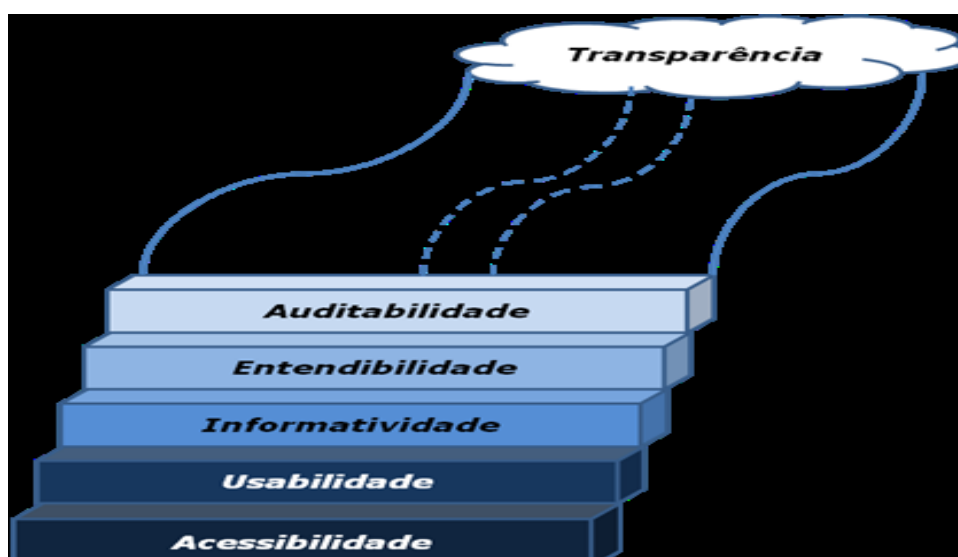


Figura 3 - “Degraus da Transparência”.

Fonte: Capelli; Leite (2008, p. 9).

Ao divulgar informações com um maior nível de transparência, a empresa tende a reduzir a assimetria informacional e, quando se fala em ESFL, percebe-se que esta pode auxiliar na captação de recursos financeiros, isso porque, ao divulgar informações relevantes, os “investidores sociais” terão capacidade de melhor avaliar os “investimentos” que estão à sua disposição, reduzindo, assim, o risco de aplicar seus recursos em empresas que não irão gerir da melhor forma possível os mesmos (MAZER, 2007).

A assimetria informacional ocorre quando os agentes envolvidos em uma transação não possuem as mesmas informações. Dessa forma, a Contabilidade, ao fornecer informação relevante e confiável, pode exercer um papel importante na administração dos conflitos de interesse e na redução da assimetria da informação (MAZER, 2007).

O assunto transparência tem sido objeto de uma enorme gama de pesquisas, principalmente nos últimos vinte anos, dada a sua crescente importância num mercado de capitais cada vez mais globalizado e competitivo, no qual os investidores têm exigido maior proteção aos seus investimentos (MAZER, 2007).

De acordo Bushman e Smith *apud* Mazer (2007, p.6), a transparência das informações tem um papel fundamental para o bom funcionamento do mercado de capitais, pois é essencial para a avaliação das oportunidades de investimentos em uma economia, cujo papel é auxiliar investidores a alocarem seus recursos de forma mais eficiente entre as diferentes opções disponíveis no mercado.

Nesse ponto de vista, a transparência, especialmente, a voluntária, é uma ferramenta importante para as empresas se diferenciarem umas das outras, em termos de desempenho, estratégias e metas, novos projetos de investimentos e outros (MAZER, 2007).

Há um movimento no mundo e no Brasil, a partir dos anos 90, para que as corporações busquem uma Governança Corporativa. A empresa que opta pelas boas práticas de Governança Corporativa adota como linhas mestras a transparência, a prestação de contas, a equidade e a responsabilidade corporativa. Para as empresas, o crescimento da governança também está associado a bons resultados. Há o entendimento de que o lucro das companhias que aderiram às práticas de boa governança tende a superar o das empresas menos atentas à necessidade de transparência (IBGC, 2011).

Em uma pesquisa, realizada por Alves e Lima (2006), em que se analisa se a reputação pode ser considerada um dos direcionadores do nível de *disclosure* (divulgação de informações) voluntário das empresas de capital aberto no Brasil, constatou-se que a reputação corporativa possui uma associação positiva com a quantidade de *disclosure* voluntário, sugerindo que as empresas de capital aberto que possuem forte reputação

fornece aos *stakeholders* direcionadores do nível de *disclosure* voluntário das companhias brasileiras. Adicionalmente, esse estudo demonstra evidências de que o tamanho da empresa também afeta a quantidade de *disclosure* voluntário, assim empresas maiores evidenciam mais, possivelmente em virtude de menores custos de divulgação.

4.1 RESULTADO ECONÔMICO

O resultado econômico de uma empresa pode ser entendido como variação positiva de sua riqueza entre dois momentos. Isto é, refere-se ao incremento de sua riqueza e espelha, portanto, o aumento de seu patrimônio, em determinado período. O valor de seu patrimônio representa uma medida estática do valor de empresa e, se corretamente mensurado, espelha sua riqueza ou situação patrimonial, em determinado momento. A riqueza da empresa varia em função de diversos fatores (internos e externos) que impactam seu patrimônio em determinado período: participação de mercado, nível de tecnologia empregada na produção, preços dos seus produtos, imagem e outros. Assim, seu resultado econômico – calculado pela variação da riqueza em determinado período representa uma medida dinâmica do incremento no patrimônio da empresa, evidenciando sua capacidade de lidar com as mais diversas formas de pressão e riscos inerentes à atividade empresarial (PEREIRA, 1999).

A bibliografia a respeito da mensuração do resultado econômico estende-se desde breves comentários até complexos modelos matemáticos. Para este trabalho será utilizado o modelo de mensuração do resultado econômico desenvolvido por Slomski (2006) para as entidades públicas, definido como sendo um novo modelo de gestão pública em que a ação esteja centrada na avaliação de desempenho dos serviços prestados (SLOMSKI, 2006).

O modelo de mensuração tem por finalidade determinar as inter-relações entre os fatores a serem mensurados. Segundo Vasconcelos (*apud* SLOMSKI, 2006, p. 404), “o modelo de mensuração tem a ver com o processo de avaliar, estimar ou atribuir valor a um determinado objeto ou evento. Objetiva fixar meios de se estabelecer corretamente o valor de alguma coisa”.

O modelo de mensuração do resultado econômico adaptado para o Terceiro Setor deve conter alguns pressupostos baseados nos das entidades públicas como:

- i. se não existisse o serviço gratuito, num país capitalista, o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista, para a contratação de serviços;

- ii. a entidade sem fins lucrativos tem como missão prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade;
- iii. o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos, para a manutenção da entidade.

Segundo Catelli e Guerreiro (*apud* SLOMSKI, 2006, p. 396), “O lucro ou resultado econômico é o melhor indicador do nível de eficácia das empresas, tendo em vista a sua capacidade de absorver e refletir adequadamente os impactos de todos esses fatores, considerando inclusive a sinergia entre eles.”

Os autores tratam como sinônimos lucro e resultado, contudo lucro traz em seu bojo o fator positivo, sendo que o resultado pode ser positivo (lucro) ou negativo (prejuízo). O lucro ou o prejuízo da empresa sempre será o resultado dos resultados apurados nas áreas de responsabilidade. Para tanto, é necessária a elaboração de um sistema capaz de reconhecer esses resultados, possibilitando a medição individual e global do nível de eficácia da empresa. Portanto, o resultado econômico será a diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis à área de responsabilidade que a produziu (SLOMSKI, 2006).

Os serviços de contabilidade nas entidades públicas que podem ser adaptado para as entidades sem fins lucrativos serão organizados de forma a permitir o acompanhamento de execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, inclusas aqui as receitas auferidas; a determinação dos custos dos serviços prestados ou mesmos dos produtos vendidos; o levantamento dos balanços gerais pertinentes e obrigatórios para essas entidades; e ainda a interpretação dos resultados econômicos.

A Receita Econômica é definida por alguns autores. Iudícibus (1997, p. 73) salienta que “entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondente normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços”.

Uma receita também pode ser derivada de juros sobre depósitos ou títulos e de outros ganhos eventuais. Sprouse e Moonitz (*apud* IUDÍCIBUS, 1997, p. 128) definem “receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período”. Iudícibus (1997, p. 128) comenta essa afirmação: “esta definição é uma das melhores, pois caracteriza o que é essencialmente a receita e dá margem a uma ampla gama de formas pelas quais pode ser reconhecida, colocando bem o fato de que o mercado deverá validar o esforço desenvolvido pela empresa, atribuindo um valor de troca à produção de bens e serviços”. Em outras

palavras, uma empresa pode ter manipulado fatores, incorrido em custos, mas, se o mercado não conferir um valor de troca a esse esforço, não existirá receita para ela.

Para o Ibracon (1992, p. 112),

receita, dentro dos princípios fundamentais de contabilidade, é comumente derivada de três atividades: a) venda de produtos; b) receita de prestação de serviços ou decorrentes da faculdade de utilização dos bens da entidade por outrem, a qual resultará em juros, aluguéis, rendas de bens ou direitos e outros e; c) venda de itens do ativo permanente ou de investimentos em outras entidades.

Segundo a Resolução CFC nº 750/1993 (BRASIL, 2010), a época do reconhecimento e o valor do registro da transação são determinados pelo princípio da competência, ou seja, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Receita de serviços prestados é reconhecida, dentro desse princípio, quando os serviços tenham sido executados e sejam faturáveis.

Quando se fala de receita de entidades públicas, o termo refere-se ao recebimento de impostos e das transferências correntes e de capital, tomando dessa forma outra roupagem. Tratando-se de entidades de direito privado sem fins lucrativos, a receita constitui-se em doações, subvenções, dotações, contribuições ou quaisquer outros meios de recebimento de receitas, desde que legalmente aceitas no Estatuto das mesmas e, ainda, na legislação pertinente, e, como nas entidades públicas, caracteriza-se como todas as entradas de recursos na entidade, independentemente da contraprestação de serviços ou de entrega de produto.

A partir do conjunto de definições, Slomski (2006, p. 410) define “receita econômica” como sendo a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que a entidade tenha efetivamente executado, conforme Quadro 13.

RE = NSP X CO
RE = Receita Econômica
NSP = número de serviços prestados
CO = custo de oportunidade

Quadro 13 - Fórmula da Receita Econômica

Fonte: Slomski (2006, p. 412)

Esse conceito pode ser adaptado à realidade das entidades do terceiro setor, sendo a “receita econômica” nessas entidades “o produto da multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao doar recursos às entidades do terceiro setor, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado” (ALVES; SOUZA; SLOMSKI, 2005), ou seja, o cidadão poderia buscar no mercado os serviços que a entidade presta e os oferecer àqueles que necessitam, mas ele optou por doar os recursos para uma entidade que tem como objetivo oferecer o mesmo serviço, assim sendo, ele confiou a esta entidade a obrigação de executar uma atividade que ele poderia ter buscado no mercado. Portanto, é preciso mensurar a eficácia da utilização desses recursos, recebidos por essas entidades, na execução das suas atividades.

O custo de oportunidade pode ser conceituado, de acordo com Baker e Jacobsen (apud SLOMSKI, 2006, p. 410), como “[...] resultante de uma alternativa a qual se tenha renunciado”, ou seja: “existindo duas alternativas igualmente possíveis, mas não concomitantemente realizáveis, o custo de oportunidade de uma delas é a renúncia da outra”. Para cálculo nesse modelo, deve ser entendido como o menor preço do mercado à vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade, oportunidade e tempestividade, daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público (gratuito) (SLOMSKI, 2006).

O número de serviços prestados, conforme própria descrição, refere-se à quantidade de serviços prestados, que pode não se relacionar com o número de pessoas atingidas. Mas, quando se fala em entidades que prestam assistência social, o número de serviços prestados se relaciona ao número de pessoas atingidas com os projetos ou serviços.

O serviço pode durar mais que um período fiscal, de 01-01 a 31-12; o valor e percentual referentes a um ano serão encontrados por meio de regra de três simples.

Com o intuito de mensurar a eficácia na aplicação dos recursos, propõe-se a utilização de Modelo de Mensuração do Resultado Econômico, de acordo com o Quadro 14.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO
(+) Receita Econômica
(-) Custo dos Serviços Prestados
(=) Margem Bruta
(-) Depreciações
(-) Custos Indiretos Identificáveis ao Serviço
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Quadro 14 - Mensuração do Resultado Econômico

Fonte: SLOMSKI (2003, p. 412)

O custo dos serviços prestados será aquele efetivamente consumido no período, que no caso das ESFL obedece ao regime de caixa e não de competência.

A depreciação dos equipamentos valorizados por seu custo histórico corrigido deverá ser considerada, para que a entidade tenha esse componente econômico quando da tomada de decisão de executar ou de terceirizar algum serviço.

Os custos indiretos dos serviços prestados identificáveis a eles são os que fazem parte da unidade de serviços prestados, contudo, sem eles seria impossível controlá-los e administrá-los, tal como pessoal administrativo, entre outros.

De acordo com o modelo proposto por Slomski, a organização poderá ser considerada eficiente na aplicação dos recursos recebidos, se o seu produto, comparado aos produtos semelhantes encontrados no mercado, apresentar uma situação competitiva, ou seja, gerar um resultado econômico positivo. O custo dos serviços prestados pela entidade do terceiro setor será de acordo com os menores preços verificados no mercado à vista. Se o resultado econômico encontrado for positivo, a gestão terá sido eficiente, ou se for negativo, a gestão das atividades terá sido ineficaz (ALVES, SOUZA; SLOMSKI, 2005).

No segundo caso, a ineficiência da entidade mostra que os recursos recebidos não foram bem aplicados na execução dos serviços prestados, ou seja, esta organização poderá perder recursos para outras entidades que utilizem, de forma mais eficaz, os recursos doados pelos investidores sociais (ALVES, SOUZA; SLOMSKI, 2005).

Milani Filho (2004) conclui que o resultado econômico informa a agregação (ou destruição) de valor à própria entidade e pode ser evidenciado à comunidade em que ela atua. A eficiência ou ineficiência é representada conforme os parâmetros de mercado existentes.

4.2 DEMONSTRAÇÃO DE VALOR ADICIONADO

Todas as empresas no geral têm como missão, além de ser um agente econômico produzindo riqueza e oferecendo seus produtos e serviços aos seus clientes, ser também um agente social, buscando o bem-estar da sociedade pela assunção de inúmeras obrigações, seja pela preservação do meio ambiente, seja pela criação de empregos, pela contribuição para a formação profissional, pela qualidade de seus bens ou serviços, seja por quaisquer outras obrigações não legalmente assumidas, mas importantes para que a empresa possa garantir a sua continuidade (DE LUCA, 1998).

A contabilidade adota um enfoque econômico-financeiro cujas demonstrações mais conhecidas são as exigidas pela legislação societária brasileira: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados ou das mutações do patrimônio líquido e demonstração do fluxo de caixa.

Alternativamente, tem-se o enfoque social cuja ideia está centrada na noção de responsabilidade social da empresa. Sob esse enfoque, o objetivo da contabilidade está mais relacionado com a avaliação e a evidenciação das atividades da empresa e dos seus respectivos efeitos sobre a sociedade na qual ela opera. É, portanto, uma abordagem complementar ao que já estava sendo oferecido pela abordagem tradicional.

O Balanço Social surge como um novo instrumento destinado a refletir os resultados da empresa sob o aspecto socioeconômico, evidenciando também os fatos sociais relevantes da empresa, a par dos fatos econômicos que já vinham sendo reportados nas demonstrações contábeis tradicionais. Santos; Freire e Malo (1998, p. 80) definem o Balanço Social como:

[...] um conjunto de informações que pode ou não ter origem na contabilidade financeira e tem como principal objetivo demonstrar o grau de envolvimento da empresa em relação à sociedade que a acolhe, devendo ser entendido como um grande instrumento no processo de reflexão sobre as atividades das empresas e dos indivíduos no contexto da comunidade como um todo.

De acordo com a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI (IUDICÍBUS [et.al], 2010, p. 7), há quatro vertentes no Balanço Social que, resumidamente, são:

Vertentes do Balanço Social	Características
Balanço Ambiental	que reflete a postura da empresa em relação aos recursos naturais, segundo os gastos com preservação, proteção e recuperação, os investimentos voltados à área ambiental e os passivos ambientais.
Balanço de Recursos Humanos	que visa a evidenciar o perfil da força de trabalho, a remuneração e os benefícios concedidos, os gastos com treinamento e os gastos em benefícios à sociedade circunvizinha.
Demonstração do Valor Adicionado	que objetiva evidenciar a contribuição da empresa para o desenvolvimento econômico-social da região em que está instalada, discriminando o que a empresa agrega de riqueza à economia local e, em seguida, a forma como distribui tal riqueza.
Benefícios e Contribuições à Sociedade em Geral	no qual se evidencia o que a empresa faz em termos de benefícios sociais, como contribuições a entidades assistenciais e filantrópicas, preservação de bens culturais, educação de necessitados, etc.

Quadro 15 - As quatro vertentes do Balanço Social.

Fonte: A partir de dados de Iudicibus [et.al.], 2010, p. 7.

A Demonstração de Valor Adicionado (DVA), a ser utilizada nesse trabalho, é uma forma ordenada de se apresentar a riqueza criada e distribuída pela empresa aos vários agentes que contribuíram para a sua formação, tais como, os empregados, clientes, fornecedores, financiadores e governo. No caso das ESFL, a sociedade e principalmente os seus financiadores são os principais interessados.

Os dados usados para a montagem do DVA são oriundos da contabilidade, tendo como uma das principais fontes a Demonstração do Resultado do Exercício, que no caso das entidades sem fins lucrativos é a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício e ainda da escrituração contábil, como o balancete de verificação. Apesar disso, as duas demonstrações não devem ser confundidas, uma vez que apresentam enfoques diferentes.

De acordo com Yoshioka (*apud* BETTIOL JÚNIOR, 2005, p. 80):

Há uma grande diferença entre uma demonstração de resultado e uma demonstração de valor adicionado, tendo em vista que apresentam enfoques diferentes e, de certa forma, são complementares. O principal objetivo da primeira é mostrar o lucro líquido que, em última instância, é a parte do valor adicionado que pertence aos sócios como investidores de capital de risco. Por outro lado, a demonstração do valor adicionado mostra a parte que pertence aos sócios, a que pertence aos demais capitalistas que financiaram a empresa com capital a juros, a parte que pertence aos empregados e a que fica com o governo.

A elaboração da Demonstração do Valor Adicionado está fundamentada em conceito macroeconômico, buscando apresentar, sem dupla contagem, a parcela de contribuição que a empresa tem na formação do Produto Interno Bruto (PIB) do País. Todavia, existem diferenças entre a forma de cálculo do valor adicionado entre os modelos contábil e econômico, sendo que o cálculo do PIB (econômico) baseia-se na produção, enquanto a contabilidade utiliza o conceito contábil da realização da receita, ou seja, por competência (IUDICÍBUS [et.al], 2010).

Outra grande contribuição está no âmbito do Balanço Social, ao tornar possível verificar o quanto a empresa gera de riqueza e, ao mesmo tempo, permitir avaliar como essa riqueza está sendo distribuída (SANTOS; HASHIMOTO, 2003).

A DVA não era obrigatória no Brasil, até a promulgação da lei nº 11.638/2007, que introduziu alterações à Lei nº 6.404/1976, tornando obrigatória, para as companhias abertas, a elaboração e divulgação da DVA como parte das demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício (IUDICÍBUS [et.al], 2010).

Todavia, mesmo antes de se tornar obrigatória para alguns tipos de empresas, a DVA era incentivada pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM) que sugeria o uso do modelo elaborado pela FIECAFI, por meio de Ofícios-Circulares nº 1/2000 e 1/2007 e, também, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu procedimento por meio da NBC T 3.7, sugerindo um modelo que muito se assemelha ao proposto pela FIECAFI. Para orientar a elaboração e divulgação da DVA, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 09 que foi aprovado pela CVM nº 557/2008 e CFC nº 1.138/1008 (IUDICÍBUS [et.al], 2010).

A elaboração da DVA está calcada em dois procedimentos: definição da riqueza gerada pela empresa e sua distribuição e as informações disponibilizadas nessa demonstração são importantes para (IUDICÍBUS [et.al], 2010, p. 584):

- i. Analisar a capacidade de geração de valor e a forma de distribuição das riquezas de cada empresa;
- ii. Permitir a análise do desempenho econômico da empresa;
- iii. Auxiliar no cálculo do PIB e de indicadores sociais;
- iv. Fornecer informações sobre os benefícios (remunerações) obtidos por cada um dos fatores de produção (trabalhadores e financiadores – acionistas ou credores) e governo;
- v. Auxiliar a empresa a informar sua contribuição na formação da riqueza à região, Estado, País, etc, em que se encontra instalada.

A elaboração e divulgação da DVA, para atender aos requisitos estabelecidos no Pronunciamento Técnico CPC 09 e na legislação societária, devem (IUDICÍBUS [et.al], 2010, p. 584):

- i. Ser elaborada como base no princípio contábil da competência;
- ii. Ser apresentada de forma comparativa (período atual e anterior);
- iii. Ser elaborada com base nas demonstrações consolidadas, e não pelo somatório das Demonstrações do Valor Adicionado individuais, no caso da divulgação da DVA consolidada;
- iv. Incluir a participação dos acionistas minoritários no componente relativo à distribuição do valor adicionado, no caso da divulgação da DVA consolidada;
- v. Ser consistente com a demonstração do resultado e conciliada em registros auxiliares mantidos pela entidade; e
- vi. Ser objeto de revisão ou auditoria se a entidade possuir auditores externos independentes que revisem ou auditem suas Demonstrações Contábeis.

A Tabela 4 apresenta o modelo sugerido pelo CFC para as empresas em geral que pode ser adaptado para atender às necessidades de informações das ESFL.

Tabela 4 - Modelo Demonstração do Valor Adicionado aplicável às empresas em geral, elaborado pelo CFC.

Demonstração do Valor Adicionado		
Empresa	Em milhares de reais	
Descrição	2011	2010
1 RECEITA		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Perdas estimadas com créditos de liquidação duvidosa - Reversão/(constituição)		
2 INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos - ICMS e IPI)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda/Recuperação de valores ativos		
2.4) Outros (especificar)		
3 VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8.1) Pessoal		
8.1.1 – Remuneração Direta		
8.1.2 – Benefícios		
8.1.3 – FGTS		
8.2 Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 – Juros sobre capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos/Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não controladores nos lucros retidos (só para consolidação)		

Fonte: Iudicibus *et.al.* (2010, p. 585)

As adaptações para as ESFL se dão para as contas existentes no modelo de DVA, que nessas entidades, normalmente, não são encontradas, como receita de equivalência

patrimonial, juros sobre o capital próprio e dividendos e outros que devem estar evidenciados como a distribuição de recursos à sociedade pelas atividades-fim (BETTIOL JÚNIOR, 2005).

Vale ressaltar que na DVA, para as instituições do Terceiro Setor, os lucros retidos devem ser entendidos como parcela do valor adicionado a ser usada pela organização na consecução de seus objetivos sociais em períodos futuros, o que pode ser explicado pela não utilização do regime de competência e, sim, do regime de caixa.

A riqueza gerada pela empresa, medida com a utilização do conceito contábil, é calculada pela diferença entre o valor recebido de terceiros pelas receitas (1) menos o valor desembolsado a terceiros para a aquisição dos insumos utilizados nesse processo (3), logo, corresponde ao valor adicionado pela empresa (3). Essa riqueza é mostrada, na DVA, como se distribui entre capital, trabalho e governo.

Excluindo-se a depreciação, a amortização e a exaustão (4), obtém-se o valor adicionado líquido produzido pela empresa (5), e esse, acrescido do valor adicionado recebido em transferência (6), resulta no valor adicionado total a distribuir (7).

A segunda parte evidencia a distribuição do valor adicionado (8) entre aqueles que contribuíram para a sua formação: salários pagos/creditados aos empregados, impostos pagos/creditados ao governo, juros pagos/creditados aos financiadores, dividendos e lucros retidos pertencentes aos acionistas.

O primeiro item da DVA é o valor das receitas auferidas pela empresa no período. Nesse item, o valor deve incluir o IPI, ICMS, PIS e COFINS incidentes sobre as vendas (ou seja, corresponde ao faturamento bruto da empresa).

Os insumos adquiridos de terceiros (item 2 da demonstração) correspondem ao que anteriormente se chamou de produtos intermediários, e abrangem as matérias-primas consumidas na produção, as mercadorias adquiridas para revenda, os materiais, a energia, os serviços de terceiros etc. Nesse item, os valores devem incluir os impostos, recuperáveis ou não, ao contrário do que se faz na DRE, em que tais impostos não são incluídos no custo dos produtos vendidos (CPV).

A depreciação, bem como a amortização e a exaustão (item 4) são consideradas à parte no modelo da Fipecafi. Existe controvérsia a respeito do tratamento a ser conferido à depreciação na DVA, pois alguns autores entendem que ela deve ser considerada como um custo externo, como se fosse um produto intermediário, enquanto outros autores defendem que a depreciação deve ser considerada como distribuição do valor adicionado. Entende-se aqui que a depreciação (o mesmo raciocínio poderá ser utilizado para a amortização e a exaustão), tanto quanto os demais insumos considerados no cálculo do valor adicionado,

representa o consumo de um ativo e, portanto, deve ter exatamente o mesmo tratamento; o que diferencia a depreciação dos demais insumos é o tempo em que tais ativos são consumidos.

Após a apuração do valor adicionado líquido (item 5), é apurado no item seguinte o valor adicionado recebido em transferência (item 6). Basicamente, esse item é composto pelo resultado da equivalência patrimonial e pelas receitas financeiras, que não são riquezas geradas pela empresa, mas recebidas de outra.

Finalmente, no item 7, tem-se o valor adicionado total a distribuir, cuja distribuição é discriminada na segunda parte da demonstração (item 8).

Como distribuição a título de pessoal e encargos (8.1), deve-se incluir, conforme De Luca (1998, p. 39), além dos salários de empregados, todos os encargos correspondentes, tais como 13º salário, férias, FGTS, INSS, seguro de acidentes de trabalho e outros. Fazem parte desse conjunto também os valores representativos de comissões, gratificações, participações, planos de aposentadoria e pensão e outros benefícios, tais como assistência médica e transporte. É interessante notar que no modelo Fipecafi, descrito por Santos *apud* Santos e Hashimoto (2003, p. 157), há orientação para que não se incluam os encargos com o INSS nesse item, e que tais encargos sejam incluídos no item 8.2 (impostos).

Além disso, com relação à remuneração de pessoal, não se deve esquecer que, quando se tratar de mão de obra aplicada na produção, cujo valor é considerado como custo, os valores são reconhecidos na DVA da mesma forma que na DRE, segundo o princípio da competência, ou seja, conforme as vendas são realizadas.

O item 8.2 (impostos, taxas e contribuições) informa o valor adicionado que foi distribuído para o governo federal, estadual ou municipal. Nesse item estão incluídos os impostos sobre vendas (ICMS, IPI, ISS etc.), os impostos sobre a propriedade (IPTU, ITR, IPVA), o imposto sobre a renda, o imposto sobre as operações financeiras e outros impostos, bem como as demais taxas e contribuições devidas pela empresa.

Portanto, o governo figura na DVA como um dos que contribuíram para a geração da riqueza pela empresa, e a parcela a ele distribuída pode ser considerada como remuneração pela garantia das condições de infraestrutura econômica, social e política, as quais são fundamentais para a operação da empresa.

Com relação ao IPI e ao ICMS, é importante lembrar que os valores a serem lançados devem ser apurados pela diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os incidentes sobre os insumos adquiridos de terceiros, ou seja, apenas a parcela do imposto que é efetivamente suportada pela empresa.

A distribuição do valor adicionado na forma de juros e aluguéis (item 8.3) deve considerar, segundo Santos *apud* Santos e Hashimoto (2002, p.157), “as despesas financeiras e as de juros relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo-se as despesas com leasing) pagos ou creditados a terceiros”. A distribuição do valor adicionado refere-se, nesse item, à remuneração destinada aos financiadores externos de capital, seja por financiamentos obtidos pela empresa (remunerados pelos juros), seja pelo uso de ativos tangíveis ou intangíveis (remunerados pelos aluguéis, royalties, franquias etc.).

Por sua vez, os sócios e acionistas, que são os financiadores internos de capital próprio, têm a sua respectiva parte na distribuição do valor adicionado nos dois últimos itens: juros sobre o capital próprio e dividendos (8.4) e lucros retidos/prejuízo do exercício (8.5). No primeiro, figura a parcela que é efetivamente paga ou creditada aos acionistas, enquanto no segundo item está a parcela que, embora pertença ao acionista, é retida na empresa.

5 METODOLOGIA

Yin (2005) entende que há muitas maneiras de se fazer pesquisa em ciências sociais. Cada estratégia de pesquisa apresenta vantagens e desvantagens de acordo com três condições: 1) o tipo de questão da pesquisa; 2) o controle que o pesquisador terá sobre os eventos comportamentais efetivos; e 3) o foco em fenômenos históricos, em oposição a fenômenos que são contemporâneos.

Para o autor, três são as condições para se diferenciarem as estratégias de pesquisa. A primeira e mais importante condição é a identificação do tipo de questão de pesquisa. Os estudos de casos são uma estratégia adequada, quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, que são questões mais explanatórias e lidam com ligações operacionais que necessitam ser traçadas ao longo do tempo, ao invés de serem tratadas como meras repetições ou incidências. A segunda condição para a escolha do estudo de caso se dá na diferenciação entre esse, com a pesquisa histórica e o experimento, no que se refere ao controle sobre os eventos comportamentais. O estudo de caso não tem a possibilidade de manipulação dos comportamentos relevantes. A terceira condição refere-se à focalização de acontecimentos contemporâneos, em contraposição aos acontecimentos históricos.

O presente estudo é um estudo de caso e qualitativo, na medida em que pretende explorar ideias iniciais sobre um problema e tem como ponto de partida dados constatados de forma particular, com o objetivo de inferirem um comportamento geral (LAKATOS; MARCONI, 1983).

Para Yin (2005), os estudos de caso, embora sejam estudos qualitativos, podem incluir evidências quantitativas e até a elas ficarem limitados. O contraste entre evidências quantitativas e qualitativas não diferencia as várias estratégias de pesquisa.

Um estudo de caso pode ser uma estratégia exploratória, explanatória ou descritiva (YIN, 2005), podendo-se utilizar cada estratégia para os três propósitos – exploratório, explanatório ou descritivo. A presente pesquisa refere-se a um estudo de caso exploratório, o qual está de acordo com a questão da pesquisa apresentada e também envolve elementos descritivos.

Foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica que forneceu embasamento e sustentação para o desenvolvimento da pesquisa de campo, na qual se utilizou

como método o Estudo de Caso. Yin (2005) destaca que o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas. A preferência por esse método deve-se ao fato de ser o mais adequado ao problema de pesquisa que envolve estudos organizacionais e gerenciais, possibilitando uma análise aprofundada, levando-se em conta o contexto.

Por ser um estudo em que não é possível generalizar, já que cada instituição possui características particulares, o uso da estratégia de Estudo de Caso se justifica porque, de acordo com Yin (2005), é indicado para o estudo de fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, em que o pesquisador, criativamente, descreve, compreende e interpreta a complexidade de um caso concreto, tendo como representante das ESFL a Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança, localizada na cidade de Uberlândia, no Estado de Minas Gerais.

Martins e Lintz (*apud* VILANOVA, 2004, p.18):

Estudo de caso é uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real. O estudo de caso reúne o maior número de informações detalhadas, por meio de diferentes técnicas de coletas de dados: entrevistas, questionários, observação participante, entrevista em profundidade, levantamento de dados secundários, etc, com o objetivo de se aprender a totalidade de uma situação e criativamente, descrever a complexidade de um caso concreto.

Além do estudo de caso realizado na entidade escolhida, para coletar os dados da pesquisa foi utilizada a técnica da entrevista. Segundo Yin (2005), “a coleta destaca-se como fonte essencial de informação, uma das formas de coleta de evidências utilizadas no estudo de caso”.

Por sua vez, Andrade (1999, p.58) afirma que “a entrevista constitui-se instrumento eficaz na recolha de dados fidedignos para uma pesquisa, desde que bem planejada, bem executada e bem interpretada”.

Dentre as diversas possibilidades, optou-se por uma entrevista semi-estruturada. Nesse sentido, realizou-se uma pesquisa de campo, com abordagens qualitativas para melhor aprender e compreender os múltiplos aspectos estruturais, que podem ser produtivos, técnicos, administrativos e/ou operacionais da organização em estudo.

Com relação aos objetivos da pesquisa, a referida pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva. Exploratória por ser:

[...] realizada sobre um problema ou questão de pesquisa, quando há poucos ou nenhum estudo anterior em que possamos buscar informações sobre a questão ou o problema. O objetivo desse tipo de estudo é procurar padrões, idéias ou hipóteses, em vez de testar ou confirmar uma hipótese. Técnicas típicas em pesquisa exploratória incluem estudo de caso, observação e análise histórica, que podem fornecer dados quantitativos e qualitativos (COLLIS ; HUSSEY, 2005 p. 17).

Descritiva por ser uma:

[...] pesquisa que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão. A pesquisa descritiva vai além da pesquisa exploratória ao examinar um problema, uma vez que avalia e descreve as características das questões pertinentes (COLLIS E HUSSEY, 2005, p. 17).

Essa pesquisa pode ser considerada dedutiva por ser um estudo no qual uma estrutura conceitual e teórica é desenvolvida e depois testada pela observação empírica, portanto, os casos particulares são deduzidos a partir de inferências gerais. Por essa razão, diz-se que o método dedutivo vai do geral para o particular (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Nesta pesquisa a técnica de pesquisa bibliográfica também foi utilizada, já que evidencia conceitos teóricos, interpretados e analisados como suporte na elucidação das conclusões sugeridas. Livros, periódicos, dissertações, teses e outros textos fazem parte do acervo consultado.

Segundo Martins e Lintz (*apud* VILANOVA, 2004, p.20): “A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas, além de se conhecer e analisar contribuições científicas sobre determinado tema”.

O estudo bibliográfico é, de acordo com Martins (1994), utilizado para “conhecer, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto”.

5.1 PROCEDIMENTOS

Foi realizada uma pesquisa de campo na Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança. Foi aplicado um questionário semi-estruturado ao vice-presidente e, ainda, realizada uma pesquisa documental, com análise das demonstrações contábeis e financeiras, notas explicativas entre outros relatórios existentes na entidade, que auxiliaram no esclarecimento das ações praticadas pela mesma.

Procedeu-se, também, à pesquisa bibliográfica acerca das principais características do Terceiro Setor, observando como se comporta a contabilidade para as entidades sem fins lucrativos, tendo como estudo de caso a Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança, que tem como finalidade o apoio e a assistência a crianças e adolescentes carentes.

Com esses procedimentos citados, foram então respondidos os objetivos específicos deste trabalho. Para responder ao objetivo geral foi feita uma discussão de como a *accountability* pode contribuir, como instrumento de transparência das ações das entidades sem fins lucrativos, fazendo, assim, a apresentação do que poderia ser a transparência nas organizações e como a *accountability* pode contribuir para o estabelecimento de entidades transparentes. Não há intenção de se fazer comparativos dos resultados encontrados entre os dois anos de coleta de dados e nem com outras empresas. A intenção de se elaborar o modelo de DVA é para mostrar que já existem demonstrações contábeis pouco utilizadas que ajudam na transparência das ações, principalmente, das empresas sem fins lucrativos.

A entrevista semi-estruturada com questionário encontra-se no Apêndice A.

5.2 MÉTODO

5.2.1 Método 1: Cálculo do Resultado Econômico

Para responder ao primeiro objetivo específico deste trabalho, foi aplicado o método para cálculo do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho da entidade escolhida.

O resultado econômico corresponde à variação patrimonial da empresa, mensurada com base em conceitos econômicos, em determinado período; corresponde, ainda, à variação da riqueza da empresa e, portanto, a sua capacidade de gerar produtos e serviços cujo valor econômico seja suficiente para repor, no mínimo, os recursos consumidos em determinado período (PEREIRA, 1999).

O método escolhido foi o desenvolvido por Slomski (2006), o qual foi explicitado no referencial teórico.

5.2.2 Método 1: Elaboração da Demonstração do Valor Adicionado

Para responder ao segundo objetivo específico deste trabalho, foi elaborada a Demonstração de Valor Adicionado na entidade estudada.

O conceito de valor adicionado, componente importantíssimo do Balanço Social, deve ser entendido como forma mais competente criada pela Contabilidade para auxiliar na medição e demonstração da capacidade de geração, bem como de distribuição da riqueza de uma entidade (SANTOS, 2007).

O modelo utilizado para a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado foi o elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade, o qual foi descrito no referencial teórico.

5.3 FONTE DE DADOS

Os dados foram coletados diretamente na entidade selecionada, a Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança. Para aplicação do modelo de DVA e para o cálculo do resultado econômico, foram utilizados dados consolidados, como as demonstrações contábeis e financeiras, o balancete de verificação e demais relatórios dos anos de 2008 e 2009.

6 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo, expõem-se os resultados alcançados com a pesquisa realizada, os quais foram analisados à luz dos entendimentos teóricos apresentados.

6.1 ESTUDO DE CASO: A FUNDAÇÃO DE APOIO E ASSISTÊNCIA SOS CRIANÇA

A Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança é uma entidade sem fins lucrativos que possui o título de utilidade pública federal e municipal e está classificada como organização de assistência social.

Essa Instituição tem como finalidade o apoio e a assistência a crianças e adolescentes carentes mantidos sob o amparo desta e de outras entidades congêneres, por meio de atividades de esporte e lazer; de palestras e orientações sobre o direito à vida, saúde, liberdade, dignidade, respeito, educação, cultura e outras necessárias; de atividades artísticas e culturais de teatro, de música, de dança e outras afins; de cursos profissionalizantes que promovam a capacitação de jovens, com fins de inclusão social, saúde, cidadania e meio ambiente, efetuados individualmente ou por meio de parcerias; da criação de bibliotecas para execução de projetos de inclusão social; da promoção de ações sócio-educativas complementares à escola; da promoção de parcerias, com governos municipais, estaduais, União Federal e outros organismos não governamentais do País e do estrangeiro, que visem ao fortalecimento do Sistema de Garantias dos Direitos da Criança e do Adolescente nos estados e municípios do País; da criação de cursos educacionais, pré-educacionais, de ensino fundamental e creches; da criação de cursos educacionais e profissionalizantes com vistas ao atendimento a crianças e adolescentes portadores de necessidades especiais e do fornecimento de atendimento médico, dentário, psicológico, jurídico, por meio de projetos assistenciais de parcerias ou de trabalho voluntário, a crianças e adolescentes.

A Fundação SOS Criança foi criada pelo seu ex-presidente e atual vice-presidente José Wilson Rosa, que sempre sonhou ajudar outras pessoas e, por isso, destinou seu tempo livre a desenvolver projetos voltados para crianças com objetivo de auxiliar no desenvolvimento pessoal, cultural e social.

A Fundação tem sede na cidade de Uberlândia, Minas Gerais, e possui outras três filiais, sendo duas na mesma cidade da matriz e outra em Brasília, no Distrito Federal. Todas as filiais têm a mesma finalidade, princípio e ideal filosófico da matriz.

A Figura 4 mostra o organograma da Fundação.

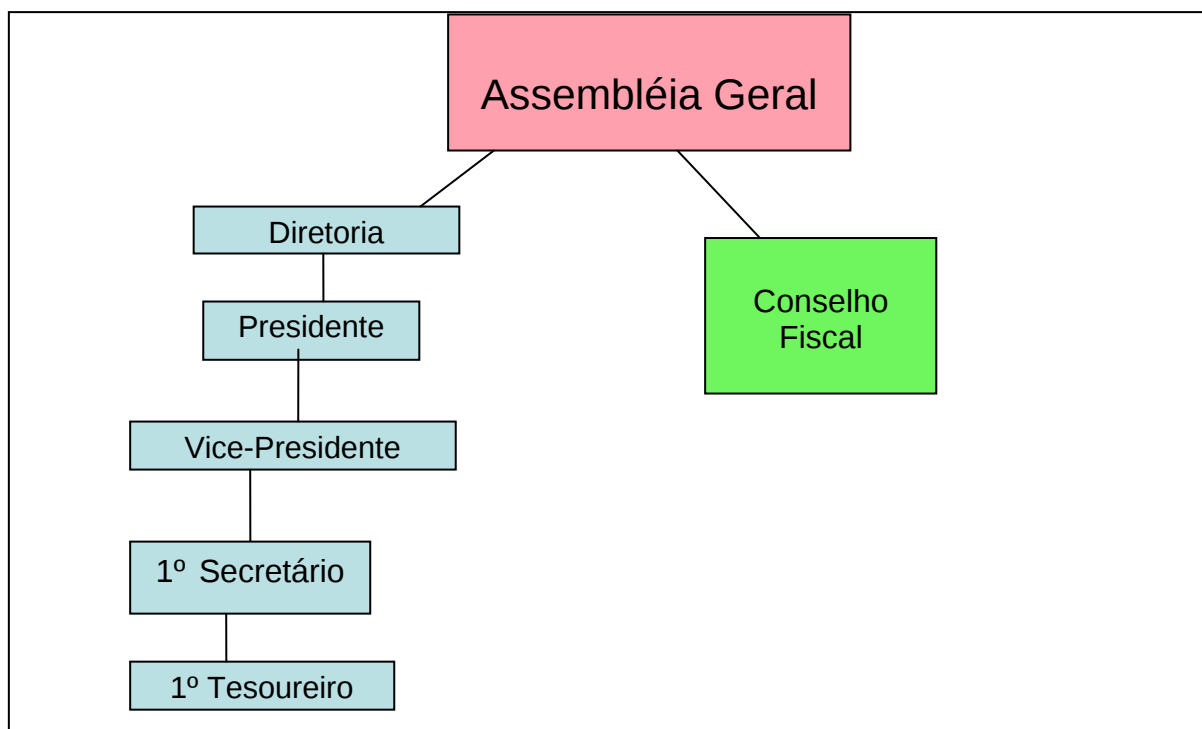


Figura 4 - Organograma da SOS Criança

Fonte: Estatuto da SOS Criança.

A SOS Criança é composta por uma Assembleia Geral, uma Diretoria e um Conselho Fiscal. A Assembleia Geral é constituída por todos aqueles participantes da Assembleia Geral Extraordinária, bem como por todos aqueles que, comungando dos mesmos ideais e princípios que inspiraram a sua criação, assim considerados e aprovados pela competente Diretoria, congregam mediante o preenchimento de formulários próprios.

Compete à Assembleia Geral:

- i. Apreciar e aprovar, ordinariamente, no final de cada ano, os relatórios e as contas da Diretoria e do Conselho Fiscal;
- ii. Julgar recursos interpostos das decisões da Diretoria;
- iii. Eleger, ordinariamente, de dois em dois anos, os membros da Diretoria e do Conselho Fiscal, ou extraordinariamente, a qualquer tempo, quando ocorrer destituição, renúncia ou qualquer outro impedimento;

iv. Autorizar a alienação ou a gravação de ônus sobre bem integrante do patrimônio da SOS Criança;

v. Destituir membros da Diretoria e do Conselho Fiscal, devendo neste caso contar com a vontade de dois terços dos participantes expressa por voto;

vi. Alterar o estatuto.

A Diretoria é composta de um Presidente, de um Vice-Presidente, de primeiro e segundo Secretários e de primeiro e segundo Tesoureiros, cujas atuações serão supletivas nos respectivos cargos, facultados ao Presidente a delegação de poderes e o estabelecimento de atribuições. Compete à Diretoria:

- i. Elaborar e alterar o seu Regimento Interno quando julgar necessário;
- ii. Definir, administrar, coordenar e gerenciar os planos de trabalho e a forma de representação da Fundação, podendo criar comissões especiais;
- iii. Contratar, dispensar ou demitir empregados da instituição;
- iv. Representar, de preferência pelo Presidente, a instituição, inclusive judicialmente;
- v. Admitir e excluir membros, exceto os da Diretoria e do Conselho Fiscal.

O Conselho Fiscal é composto de três membros efetivos e dois suplentes denominados Conselheiros, todos eleitos simultaneamente com os da Diretoria. Compete ao Conselho Fiscal:

- i. Auxiliar a Diretoria no que tange à definição, à administração, à coordenação e ao gerenciamento dos planos de trabalho;
- ii. Analisar, fiscalizar e decidir sobre as ações e as prestações de contas da Diretoria.

Com relação à funcionalidade, esta ocorre mediante um sistema de colaboração ou cooperação próprio, que consiste em apoio, orientação e repasse de recursos materiais específicos às outras entidades congêneres.

Os recursos materiais são obtidos pelas seguintes formas e fontes:

- i. contribuições voluntárias de seus membros;
- ii. doações provenientes de terceiros, em dinheiro ou em título suscetível de conversão em pecúnia, ou *in natura*, que podem consistir em bens móveis, imóveis ou semoventes;

- iii. benefícios públicos específicos destinados aos fins assistenciais a que se propõe;
- iv. benefícios e incentivos fiscais, federais, estaduais e municipais; e
- v. outros fundos institucionais brasileiros e internacionais.

A SOS Criança mantém um site, onde expõe suas atividades e projetos e as informações relevantes sobre a instituição e, principalmente, explicações e pedidos de doações por meio de vários mecanismos existentes, sempre pensando em receber ajuda, mas também em como os doadores podem fazê-las da melhor e mais fácil maneira possível. Uma delas é por meio da FIA - Fundo para a Infância e Adolescência, que é um instrumento legal, criado em 1990 que permite à sociedade ajudar as crianças e adolescentes brasileiros através de destinação de parte do Imposto de Renda devido, que seria recolhido ao tesouro, que pode ser destinada para o Fundo.

Pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro real, podem destinar até 1% do I.R. devido. Essa destinação não interfere em outras deduções que sua empresa pode fazer como a Lei Rouanet ou Lei de Audiovisual. Pessoas físicas podem destinar até 6% do I.R. devido. Essa destinação não interfere em outras deduções como aquelas referentes a dependentes, pensão, saúde, educação e outras.

Outra forma é a criação do Cartão Afinidade Social que é um cartão de crédito, em que o usuário o utiliza para compras ou acúmulos de compras na rede credenciada, e o estabelecimento contribui com uma porcentagem sobre aquela venda para um projeto social próprio da SOS CRIANÇA ou ONG Parceira que escolha ou tenha associada à Fundação. Nesse modelo, o cartão poderá ser da ONG parceira ou de um estabelecimento que queira trabalhar em um projeto social. O usuário do cartão também poderá doar uma quantia por meio de débito direto.

A Fundação é responsável pela fiscalização rígida, nas entidades beneficiárias do seu sistema, da fiel e específica destinação dos recursos repassados, bem como é responsável em prestar, de modo satisfatório, contas aos doadores. Visando à consecução da sua finalidade assistencial e funcionalidade do seu sistema de colaboração ou cooperação, além de apoio em busca da reorganização e repasse dos recursos materiais a outras entidades congêneres, promove um trabalho de conscientização e orientação perante o público, sobretudo nas entidades ou órgãos de classes, especialmente no que diz respeito às questões fiscais e deduções tributárias relacionadas com doações para fins assistenciais filantrópicos.

Os membros ocupantes dos cargos da Diretoria e do Conselho Fiscal, os seus mantenedores e aqueles que prestam trabalho voluntário em prol da Fundação não são remunerados por qualquer forma ou pretexto e, também, não recebem lucros, bonificações ou vantagens. Não há quadro de voluntários permanentes na entidade.

A Fundação não realiza a exploração de atividades comerciais para a obtenção de receitas, como prestação de serviços ou mesmo por meio da venda de produtos. Toda a sua receita é advinda de terceiros por meio de doações e de incentivos fiscais captados para cada projeto específico.

Cabe acrescentar que todos os integrantes da diretoria colaboram na captação de recursos e fazem um trabalho de conscientização dos empresários sobre a importância de ajudar nos projetos da fundação.

Em relação aos gastos realizados nos projetos, há uma pessoa que, voluntariamente, faz a análise dos custos, juntamente com o tesoureiro e o presidente.

Ressalta-se, aqui, a dificuldade encontrada para se conseguir os dados necessários a essa pesquisa nas entidades sem fins lucrativos. Foram muitos os pedidos negados de todos os tipos de ESFL e em vários estados brasileiros, tais como, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Goiás e Minas Gerais, sendo a Fundação de Apoio e Assistência SOS Criança a única a disponibilizar os dados necessários, como também responder a todos os questionamentos feitos.

De acordo com o atual presidente da Fundação, em todas as ações realizadas, tem-se o zelo de realizar operações com aprovação da maioria da diretoria, assim como documentar todas as operações realizadas. Os frutos dos trabalhos realizados por meio dos projetos são demonstrados para os doadores de recursos e incentivadores dos projetos.

Além de realizarem a prestação de contas dos gastos efetuados, com o recurso captado, obedecendo ao orçamento previamente proposto ao Ministério Público, ainda há a prestação de contas para a diretoria da Fundação. Para o Ministério Público são levados o Balancete de Verificação, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, assim como controles internos de contas a pagar, contas pagas, contas a receber, contas recebidas do período do projeto.

6.2 CÁLCULO DO RESULTADO ECONÔMICO DA SOS CRIANÇA

Nas organizações de Assistência Social, os “investidores sociais” podem ser pessoas físicas, empresas, governo, outras organizações sem fins lucrativos, etc. Esses “investidores” entregam determinados recursos, na forma de doações, contribuições, subvenções, nas mãos dos gestores dessas organizações, para que sejam geridos na execução de suas atividades, visando à eficácia da organização.

Os “investidores sociais” (doadores de recursos) esperam que essas organizações cumpram a sua missão de prestar serviços públicos que sejam de valor para a sociedade. Observa-se, assim, que do ponto de vista desses o objetivo não consiste no retorno monetário. Do ponto de vista social, a eficácia da organização se refere aos benefícios que a mesma proporciona à sociedade.

Considerando-se que, para Organizações de Assistência Social, o ser humano é o empreendimento, não se pretende mensurar, por exemplo, qual o valor monetário que o indivíduo que deixou de ser indigente e foi reintegrado ao mercado de trabalho poderá agregar à sociedade de forma geral, considerando-se que esse valor refere-se ao efeito ou impacto dos serviços prestados pela organização. Portanto, esse tipo de mensuração está fora do alcance do modelo em estudo.

O foco deste estudo é mensurar o valor dos serviços prestados pela Fundação SOS Criança, contrapondo com os custos e identificando o valor adicionado aos recursos consumidos no processo de prestação do serviço.

Isso significa dizer que:

Premissa da análise do resultado econômico dos serviços prestados pela Fundação SOS Criança	Significado
Ineficiente	Se o valor dos serviços (receita operacional) for menor que a soma dos recursos econômicos recebidos, isso significaria que os investidores sociais (governo, empresas, sociedade) pagariam pela ineficácia da organização, isto é pagariam além do menor preço de mercado cobrado por organizações alternativas que prestam os mesmos serviços. Portanto, a melhor opção seria se as pessoas assistidas fossem atendidas por uma organização alternativa (com fins lucrativos).
Eficiente	Se o valor dos serviços (receita operacional) for maior que a soma dos recursos econômicos recebidos, demonstra a capacidade da organização em administrar os recursos (escassos), de forma a gerar produtos/serviços, cujo valor econômico seja superior ao valor dos recursos consumidos, satisfazendo necessidades que não seriam atendidas por tais recursos isoladamente - benefício social – o que significaria a economia que os investidores sociais (governo, empresas, sociedade) deixariam de pagar considerando-se que essas organizações prestam serviços gratuitos.

Quadro 16 - Premissa da análise do resultado econômico dos serviços prestados pela Fundação SOS Criança.

Fonte: Elaborado pela autora.

A sociedade espera que as organizações da Assistência Social sejam geradoras de serviços públicos e que esses serviços atinjam um valor econômico maior que os dos recursos consumidos.

Para responder ao primeiro objetivo específico deste trabalho, utilizou-se para o cálculo do resultado econômico o método proposto por Slomski (2006), que, nesta pesquisa, foi adaptado para as entidades sem fins lucrativos.

No ano de 2009, foi colocado em prática o projeto “SOS Criança Transformando Vidas”, que é uma dramatização de uma peça de teatro com o título “Uma Lei Legal Transformando Vidas”, na cidade de Araguari, Minas Gerais, que tem a finalidade de, por meio de atividades de ensino de teatro, apresentar uma estratégia de inclusão social para adolescentes de comunidades carentes, já participantes de projetos em escolas públicas e em outras ONGs na cidade em questão. No ano de 2008, não foi posto em prática nenhum projeto, foi dedicado à arrecadação para o projeto em questão e finalização de projetos anteriores.

Os recursos para esse projeto foram captados por meio do mecanismo de incentivos fiscais da Lei 8.313/91 (Lei Rouanet), que é uma forma de estimular o apoio da iniciativa privada ao setor cultural. Foi apresentada uma proposta cultural ao Ministério da Cultura (MinC), a qual foi aprovada e autorizada a captação de recursos perante as pessoas físicas pagadoras de Imposto de Renda (IR) ou empresas tributadas com base no lucro real, visando à execução do projeto, conforme o artigo 18 da referida lei.

Os incentivadores que apoiaram o projeto puderam ter o total ou parte do valor desembolsado deduzido do imposto devido, dentro dos percentuais permitidos pela legislação tributária. Para empresas, até 4% do imposto devido; para pessoas físicas, até 6% do imposto devido. O total arrecadado foi de R\$40.000,00.

Primeiramente foi feito o cálculo da receita econômica (RE) pela fórmula: $RE = NSP \times CO$, em que NSP é o número de serviços prestados pela Fundação, que é dado pelo número de crianças e adolescentes atendidos no projeto “Uma Lei Legal Transformando Vidas”, que foi de 10 (dez) crianças e adolescentes; e CO é o custo de oportunidade, que significa o custo resultante de uma alternativa, a qual se tenha renunciado, ou seja, os “investidores sociais” poderiam ter buscado no mercado os serviços que a Fundação SOS Criança presta e oferecer àqueles que necessitam, mas eles optaram por doar os recursos para uma entidade que tem como objetivo oferecer o mesmo serviço, assim sendo, para cálculo nesse método, deve ser entendido como o menor preço do mercado à vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade, oportunidade e tempestividade.

Neste trabalho, o custo de oportunidade diz respeito à prestação de serviço, no sentido de proporcionar a inclusão social de adolescentes carentes da cidade de Araguari, Minas Gerais, por meio do ensino da atividade de teatro, resultando na peça denominada “Uma Lei Legal Transformando Vidas”, que foi encenada em eventos comemorativos na cidade e região. Porém, o custo de oportunidade foi composto por mais variáveis, além do serviço de ensino do teatro a esses adolescentes. O projeto fornecia o transporte, a alimentação e cobria todos os gastos para tornar a peça de teatro possível, como a execução do figurino e cenário, a alocação de equipamentos de som e iluminação entre outros serviços de terceiros e não só durante o período de ensaios, como também após, para a apresentação da peça. Para se chegar ao valor do custo de oportunidade, o menor preço do mercado à vista para a prestação desse serviço é de R\$826,00 por adolescente/ mês, sendo 6 (seis) meses o tempo de duração, dos ensaios até o término da peça de teatro, totalizando o valor de R\$ 4.956,00 por adolescente, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5- Cálculo do Custo de Oportunidade

Ação: Projeto "Uma lei legal transformando vidas" 2009		
Número de pessoas atendidas: 10		
Recursos Necessários	Custo por pessoa/mês	Custo por pessoa / 6meses
Aulas de Teatro	\$200,00	\$1.200,00
Alimentação	\$336,00	\$2.016,00
Transporte	\$240,00	\$1.440,00
Figurino/ Cenário/Equipamentos	\$50,00	\$300,00
Total	\$826,00	\$4.956,00

Fonte: Elaborada pela autora

Com base no levantamento do custo por pessoa atendida durante o prazo de 6 (seis) meses (prazo de duração do projeto), sendo 10 (dez) o número de pessoas atendidas com o referido projeto, chega-se ao cálculo da Receita Econômica, conforme apresentado na Tabela 6.

Tabela 6. Cálculo da Receita Econômica do Projeto “Uma Lei Legal Transformando Vidas”.

RE = NSP X CO
NSP = 10
CO = 4.956,00
RE = \$49.560,00

Fonte: Elaborada pela autora.

Deve-se ressaltar aqui a dificuldade encontrada em se conseguir chegar ao menor preço de mercado à vista. Foram necessária a consulta de preços de todos os itens listados na Tabela 5, considerando que havia dois encontros semanais desses adolescentes durante o período de 6 (seis) meses.

A atividade principal do projeto que é o ensino da atividade de teatro e, também, o cenário, o figurino e os equipamentos foram orçados na Companhia de Teatro “Grupontapé de Teatro”, que é a companhia de teatro mais expressiva da cidade de Uberlândia, Minas Gerais, sede da SOS Criança, que faz trabalhos da natureza do projeto em questão, treinando grupos de crianças e adolescentes para a formação de uma peça de teatro, dando todo o suporte do ensino da atividade teatral, como ferramenta de inclusão social, como também da montagem do espetáculo.

As outras variáveis, transporte e alimentação, foram orçadas pelo preço do transporte público e o menor preço de uma refeição completa na cidade de Uberlândia. É

evidente que esse preço encontrado pode mudar de região para região e, ainda, cada peça de teatro requer recursos de diferentes naturezas.

Como havia muitas variáveis que poderiam compor o cálculo do custo de oportunidade, foi decidido que entrariam somente as variáveis mínimas que norteiam a atividade de aprendizado do teatro e as condições mínimas para que esses adolescentes tenham a oportunidade de estarem presentes para o aprendizado. Podem-se incluir as variáveis que se desejar calcular e, assim, a receita econômica poderia ser maior ainda.

A partir do cálculo da RE, partiu-se para o cálculo do resultado econômico, que mensura a eficácia da utilização dos recursos recebidos pela Fundação SOS Criança na execução do projeto.

Para o cálculo do resultado econômico, utilizou-se um relatório da entidade que discriminava todos os gastos realizados com o projeto em questão, inclusive esse relatório é o que foi enviado para o Ministério Público para prestação de contas. Os custos dos serviços prestados, aqui chamados de custos variáveis, são os relacionados diretamente com a atividade principal do projeto, que é a de ensinar teatro aos adolescentes carentes, como meio de inclusão social. Nesses custos, foram relacionados assessoria técnica de teatro, assistente de produção, execução de figurinos, salários dos professores de teatro e ainda lanches, refeições e transporte, que totalizam R\$ 23.171,63.

Ainda para formar o resultado econômico, foram necessários os custos fixos do projeto. Esses custos fixos, que são os custos indiretos identificáveis ao serviço prestado pelo projeto, foram formados pelas despesas bancárias, telefonia, material de escritório, material de consumo de diversas naturezas, internet, impressos de divulgação, serviços de terceiros de diversas naturezas, impostos e taxas, locação de equipamentos, produção, correios, confraternizações do grupo entre outras despesas diversas de qualquer natureza, que totalizam R\$ 16.828,37.

A Tabela 7 demonstra o agrupamento dos gastos com a mesma similaridade, com respectivos valores dos gastos. Esse agrupamento foi feito para melhor compreensão. Não houve a inclusão da depreciação de qualquer bem pertencente ao ativo imobilizado da Fundação SOS Criança relacionado ao projeto.

Tabela 7 - Demonstração dos gastos variáveis e fixos do Projeto “Uma lei legal transformando vidas”.

Custos Variáveis	Valor Gasto	Custos Fixos	Valor Gasto
Assessoria técnica/Assistente produção	\$ 8.753,09	Despesas Bancárias	\$ 220,42
Transporte	\$ 3.768,09	Telefonia	\$ 360,00
Execução de figurinos	\$ 1.554,24	Material de escritório	\$ 339,85
Salários dos professores	\$ 4.155,25	Material de consumo	\$ 4.328,03
Lanches/Refeições	\$ 4.940,96	Internet	\$ 426,85
		Impressos de divulgação	\$ 900,00
		Serviços de terceiros de diversas naturezas	\$ 1.380,00
		Impostos e taxas	\$ 531,71
		Locação de equipamentos	\$ 80,00
		Despesas Diversas	\$ 5.760,11
		Produção	\$ 300,00
		Correios	\$ 43,80
		Confraternizações	\$ 2.157,60
Total	\$ 23.171,63	Total	\$ 16.828,37

Fonte: Relatório da Fundação SOS Criança.

Com os dados coletados, fez-se o cálculo do resultado econômico, conforme se observa na Tabela 8:

Tabela 8 - Cálculo do Resultado Econômico do Projeto “Uma lei legal transformando vidas”.

(+) Receita Econômica = 49.560,00
(-) Custos Diretos dos Serviços Prestados = 23.171,63
(=) Margem Bruta = 26.388,37
(-) Depreciações = 0,00
(-) Custos Indiretos Identificáveis ao Serviço = 16.828,37
(=) Resultado Econômico = 9.560,00

Fonte: Elaborada pela autora.

Chegou-se ao resultado econômico positivo do projeto “Uma lei legal transformando vidas”, que significa que os “investidores sociais” confiaram seus recursos à Fundação SOS Criança e que ela está sendo capaz de administrar eficazmente os recursos, considerados escassos, recebidos, o que também permite a conclusão de que os “investidores sociais” podem continuar a repassar seus recursos, confiando na eficácia da administração da Fundação e dos projetos por ela dirigidos.

Ressalta-se que o valor de R\$ 9.560,00 não significa lucro e, sim, um resultado positivo, o que se procura é achar valores positivos, negativos ou nulos, é saber se a Fundação

executa serviços de assistência social a preços maiores, iguais ou menores aos praticados pelo mercado.

Constata-se que os critérios e os princípios de Gestão Econômica, responsáveis pela fundamentação do modelo de apuração de resultado econômico proposto, possibilitam simultaneamente o suporte informativo para:

- i. Decisões de investimentos pelos “investidores sociais”;
- ii. O gerenciamento eficaz das atividades desenvolvidas pela organização;
- iii. A prestação de contas aos seus investidores sociais, comunicando o benefício gerado à sociedade.

Tratando-se da discussão proposta por este trabalho, que é como a *accountability* pode ser um instrumento de transparência para as ações das entidades sem fins lucrativos, verifica-se que o cálculo do resultado econômico pode servir como meio importante de avaliação da eficácia das ações dessas entidades e, conseqüentemente, traz uma elucidação quanto à aplicação dos recursos recebidos dos “investidores sociais”, trazendo, assim, uma segurança para estes de que a entidade tem credibilidade em suas ações e cumpre sua missão.

Como já foi dito, há vários métodos de cálculo do resultado, essa é uma proposta de fácil aplicação, desde que a entidade tenha um mínimo de controle dos seus gastos. Fica evidente que encontrar o menor preço de mercado à vista seja o complicador maior do cálculo, visto que torna difícil encontrar valores de mercado para uma peça de teatro e tudo que envolve uma encenação, já que cada peça tem um valor de custo específico e requer diversas variáveis envolvidas.

6.3 APLICAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DE VALOR ADICIONADO DA SOS CRIANÇA

Nas ESFL a demonstração dos resultados deveria evidenciar as atividades desenvolvidas por elas, uma vez que os usuários das informações contábeis precisam conhecer qual o montante de recursos foi obtido, por meio das várias possibilidades, bem como analisar a forma como foram consumidos na consecução das atividades-fim da organização.

Analisando somente a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, essa necessidade não é alcançada, visto que demonstra as receitas e despesas e o lucro/prejuízo do exercício. Torna-se difícil para o usuário das informações contábeis saber o montante líquido

de recursos obtidos, bem como identificar o total de recursos utilizados no desenvolvimento das atividades-fim da entidade. Logo, conclui-se que essa demonstração contábil não atende completamente aos usuários das informações, principalmente aos ligados às ESFL.

Uma das possibilidades de correção desse problema é a complementação com outra demonstração, que possui uma ênfase diferente, que é a Demonstração de Valor Adicionado. Essa demonstração tem como objetivo saber quanto uma empresa gera de riqueza e como essa riqueza é distribuída.

Respondendo ao segundo objetivo específico desse trabalho, foi elaborado o modelo de Demonstração do Valor Adicionado, usando como proposta de composição da demonstração o modelo proposto pelo CFC. Para montar essa demonstração, foram utilizados os dados consolidados do Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício e, principalmente, o Balancete de Verificação da contas da entidade dos anos de 2008 e 2009. Algumas adaptações foram feitas para adequar a demonstração às ESFL, já que algumas contas não existem para elas e como não há exploração de atividades comerciais no caso da entidade estudada, não se utilizou as contas de vendas ou prestação de serviços, nem custo de mercadorias vendidas e/ou serviços prestados.

A Tabela 9, exposta a seguir, demonstra a aplicação dos dados da SOS Criança para a formação do valor adicionado.

Tabela 9 - Demonstração do Valor Adicionado da Fundação SOS Criança, anos 2008 e 2009.

Demonstração do Valor Adicionado		
Empresa	Em Reais	
Descrição	2009	2008
1 RECEITA	89.810,42	93.660,28
1.1) Contribuições, doações e subvenções	89.810,42	93.660,28
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Perdas estimadas com créditos de liquidação duvidosa - Reversão/(constituição)		
2 INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos - ICMS e IPI)	54.443,94	78.064,77
2.1) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	54.443,94	78.064,77
2.2) Perda/Recuperação de valores ativos		
2.3) Outros (especificar)		
3 VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)	35.366,48	15.595,51
4 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	5.238,12	5.238,12
5 VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)	30.128,36	10.357,39
6 VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	501,05	171,26
6.1) Receitas financeiras	501,05	171,26
6.2) Outras (especificar)		
7 VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)	30.629,41	10.528,65
8 DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8.1) Pessoal	3.385,60	472,20
8.1.1 – Remuneração Direta	1.800,00	
8.1.2 – Benefícios	1.585,60	472,20
8.1.3 – FGTS		
8.2 Impostos, taxas e contribuições	392,15	284,83
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 - Municipais		
8.2.4 – Outras taxas	392,15	284,83
8.3) Remuneração de capitais de terceiros	6.452,07	5.927,25
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis	6.452,07	5.927,25
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios	20.399,59	3.844,37
8.4.1 – Juros sobre capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos/Prejuízo do exercício	20.399,59	3.844,37

Fonte: A partir de dados da SOS Criança sendo utilizado o modelo proposto pelo CFC.

Algumas observações sobre a demonstração são pertinentes:

- i. Todas as fontes de receitas das SOS Criança são exclusivamente advindas de terceiros, por meio de doações, subvenções, contribuições, convênios, auxílios, incentivos fiscais, acordos, contratos e termos de parceria.
- ii. O valor referente aos insumos adquiridos de terceiros engloba o montante de materiais consumidos nas atividades de manutenção da entidade, como gastos com serviços e utilidades (energia, água, correio, internet, etc), serviços bancários, com veículos, como para os projetos em andamento. Lembrando que cada projeto recebe uma verba específica e se utiliza o dinheiro conforme programação e orçamento de cada projeto.
- iii. As retenções compreendem os valores com amortização.
- iv. O valor Adicionado Líquido produzido pela entidade pode ser entendido como o montante de riqueza criada pela SOS Criança durante os exercícios de 2008 e 2009, riqueza essa decorrente do valor agregado aos insumos adquiridos de terceiros e que compõe o montante recebido de terceiros. O Gráfico 1 mostra o Valor Adicionado Líquido.

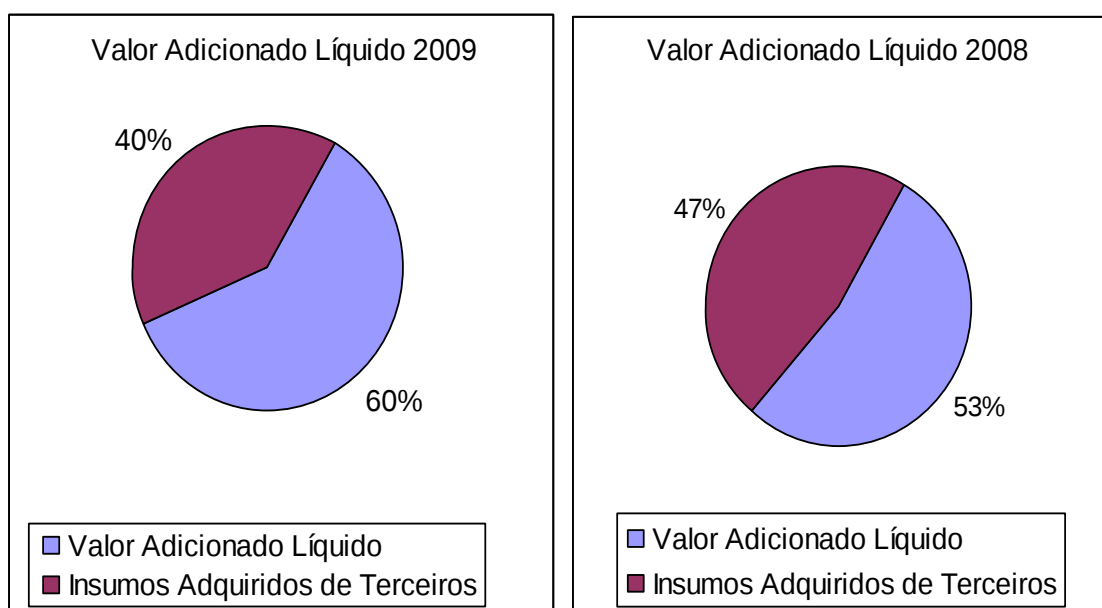


Gráfico 1 - Valor Adicionado Líquido, 2008 e 2009

Fonte: A partir de dados da Tabela 9.

Com base nas informações contidas no Gráfico 1, pode-se concluir que, no ano de 2009, 60% do total de receitas obtidas pela SOS Criança com as doações, contribuições, incentivos fiscais, subvenções e termos de parceria correspondem ao valor da riqueza criada pela empresa, ao passo que, no ano de 2008, esse percentual de riqueza gerada foi de 53%. A

diferença entre os dois anos não foi tão significativa, mas evidencia que, nos anos avaliados, a entidade criou riqueza suficiente para cumprir sua missão.

Importa considerar também que:

- i. O Valor Adicionado Total a Distribuir corresponde ao somatório do valor adicionado gerado pela SOS Criança, por meio do recebimento de contribuições, doações, incentivos fiscais, subvenções e termos de parceria e do valor adicionado recebido em transferência, no caso das receitas financeiras.
- ii. Na Distribuição do Valor Adicionado, verifica-se a forma como esse valor foi distribuído. No ano de 2009, 11% do valor adicionado foi para a remuneração do trabalho, ou seja, para pagar os funcionários que trabalharam para SOS Criança. No ano de 2008, esse valor representou apenas 4%. Mas como já foi dito, todo o trabalho é voluntário, tanto por parte da Diretoria como também do Conselho Fiscal. O que é pago é somente vale transporte e cestas básicas para algumas pessoas que prestam serviços à fundação. No ano de 2009, o percentual foi maior devido ao gasto com uma indenização trabalhista.
- iii. No ano de 2009, apenas 1% do valor adicionado foi para gastos com taxas de diversas origens, sendo que no ano de 2008 ficou em 3%. Esses gastos são taxas de pequeno valor para andamento das atividades da entidade.
- iv. No ano de 2009, 21% do valor adicionado foram gastos no pagamento de aluguel e IPTU, já que a sede é alugada de terceiros. No ano de 2008, o percentual dos gastos foi maior (56%), porque foram gastos com reparos e conservação.
- v. A parcela de 67% dada no ano de 2009 pela remuneração de capital próprio é referente ao lucro do exercício que na ESFL é o superávit do período, o que significa que a entidade cumpre o orçamento e segue rigorosamente a planilha de gastos dos projetos e, ainda, consegue verba suficiente para manter as atividades cotidianas de funcionamento da SOS Criança. No ano de 2008, foi de 37%.

O Gráfico 2 mostra claramente essa distribuição do valor adicionado.

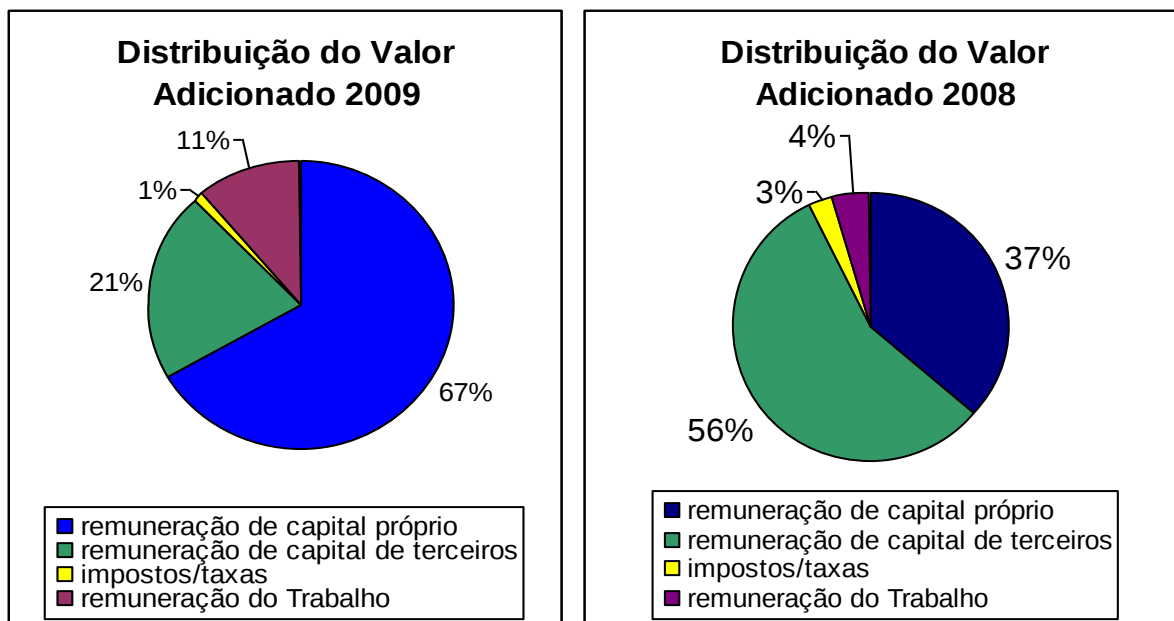


Gráfico 2 - Distribuição do Valor Adicionado, 2008 e 2009.

Fonte: A partir de dados da Tabela 9.

A comparação da distribuição do valor adicionado pode ser analisada considerando que, no ano de 2009, os gastos com terceiros foi maior, acarretando num desembolso que poderia ser polpado para ser gasto com as atividades-fim, as cotidianas e de manutenção da instituição, sendo que no ano de 2008 essa poupança foi feita.

Ainda se pode discutir a necessidade de diminuir os gastos o máximo possível com impostos e taxas e com remuneração do trabalho, principalmente tentando conseguir mão de obra voluntária e, para finalizar, conseguir adquirir uma sede própria para se evitar o pagamento de aluguel e somente ter gastos com a conservação da sede da fundação, ficando, assim, com a quase totalidade do valor adicionado reservada como superávit do exercício, para ser utilizada mais apropriadamente e diretamente nas atividades-fim da fundação.

Com base na análise da Demonstração do Valor Adicionado, é possível concluir que essa demonstração mostra-se mais adequada ao atendimento das necessidades dos usuários das informações contábeis do Terceiro Setor, quando comparada à Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício. Ela busca demonstrar quanto foi gerado de riqueza e de que forma ela é distribuída.

Voltando ao tema principal deste trabalho, que é como a *accountability* pode contribuir como instrumento de transparência para as ações das entidades sem fins lucrativos, convém registrar que a DVA consegue gerir resultados de melhor compreensão e maior clareza para seus usuários e pode ser utilizada como meio de *accountability* para promover a transparência das ações.

6.4 ACCOUNTABILITY E TRANSPARÊNCIA

Para responder ao objetivo geral desta pesquisa, propôs-se uma discussão de como a *accountability* pode ser capaz de promover a transparência das ações de todas as organizações, principalmente das entidades sem fins lucrativos, que é o foco deste trabalho.

O resultado econômico exprime a variação da riqueza da empresa entre dois momentos, representando o impacto das suas atividades na variação do seu patrimônio ou de seu valor; reflete as condições de sobrevivência da organização, do seu desenvolvimento, de sua adaptabilidade em relação ao ambiente, da qualidade do seu processo produtivo, da sua eficiência e da satisfação dos agentes com as quais a organização se relaciona; apresenta caráter primitivo da eficácia do sistema, sendo que a capacidade de alavancagem de resultado ao longo do tempo mostra se a empresa terá ou não condições de sobrevivência e desenvolvimento e, ainda, o resultado evidencia a capacidade da empresa de competir por recursos de natureza escassa.

Ressalta-se que o resultado econômico poderá ser obviamente positivo, nulo ou negativo, o que indicará o nível de eficácia da organização. Portanto, a eficácia de uma organização é traduzida pelo seu resultado econômico, então, o resultado econômico explica a variação patrimonial da organização em determinado período.

A *accountability* pode ser conceituada como a responsabilidade do gestor por prestar contas de seus atos e, relacionando ao conceito de eficácia esperada dos gestores ao desempenharem suas funções, define-se como a obrigação de se reportar os resultados obtidos.

É isso o que se espera dos gestores de uma organização, principalmente quando se fala de entidades sem fins lucrativos, que utilizam recursos advindos de terceiros.

O conceito de transparência no Terceiro Setor está começando a se desenvolver no Brasil. Busca-se consciência e, principalmente, orientação sobre o que é transparência no Terceiro Setor, sua importância para a entidade, ou como se tornar transparente, porém construir uma entidade transparente é uma necessidade e, no futuro, a existência das entidades pode depender disso.

Transparente significa “se deixa perceber”, ou seja, tornar claro, visível, perceptível o sentido ou motivo, que muitas vezes não é.

Observa-se que o objetivo, o funcionamento e os resultados da entidade são claros para seus integrantes e para os assistidos nos projetos, porém isso não é passado de forma

clara para a sociedade. Isso dificulta o reconhecimento da entidade e de seus projetos, sua captação de recursos, bem como a possibilidade de divulgar e replicar ações bem sucedidas para outras entidades do país.

Os atributos que formam os Degraus da Transparência vistos na Figura (3) são os passos iniciais para que as organizações pensem no processo de transparência de suas ações. É certo que algumas medidas são essenciais, tais como:

- i. possuir uma missão, visão e princípios claros, que quer dizer que a entidade deve saber com clareza a razão dela existir, aonde ela quer chegar, como quer ser vista pela sociedade e de que forma irá agir para atingir seus objetivos;
- ii. saber qual o objetivo da entidade e de cada um dos seus projetos, ou seja, é necessário definir quem serão as pessoas atingidas pelos projetos e que diferença isso fará na vida destas pessoas;
- iii. definir qual a estrutura da entidade, ou seja, como ela é organizada, como seleciona suas pessoas, como pode se tornar profissional e claro um Estatuto Social pensado e discutido (e não um modelo genérico) é muito importante;
- iv. saber de onde vêm seus recursos, ou seja, mapear suas fontes de recursos e ter uma estratégia de captação consistente e de longo prazo para recursos públicos, privados, doações, vendas de produtos e outros.
- v. definir como os recursos são gastos, ou seja, definir quem realiza as compras e gastos da entidade, como ela gasta e por quê;
- vi. garantir que os recursos serão gastos da melhor forma possível, que deve haver um método pré-definido para aquisições, a maneira como os fornecedores serão selecionados, se os recursos públicos serão gastos na forma prevista em lei, bem como comprovar para os doadores e investidores que os recursos privados serão muito bem gastos;
- vii. elaborar um Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados da entidade (é necessário ter um bom acompanhamento do fluxo de caixa da entidade);
- viii. criar um Balanço Social, sendo necessário saber qual o resultado das políticas da entidade, quantas pessoas foram atendidas e qual a diferença que isso representou para elas, acompanhando suas ações por meio de indicadores quantitativos e qualitativos.

Conclui-se que a prestação de contas pode se tornar um instrumento de suma importância para a sobrevivência e continuidade das entidades sem fins lucrativos. Fazendo

essa *accountability*, as organizações conseguem ser mais transparentes perante o público e a sociedade, fazendo com que, assim, ela consiga credibilidade e, conseqüentemente, maior arrecadação de recursos para o cumprimento de sua missão.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Terceiro Setor, ambiente no qual as entidades filantrópicas e todas as demais não governamentais sem fins lucrativos participam, mostra-se cada vez mais significativo sob o aspecto econômico, não somente no panorama nacional, mas em todo o mundo.

As organizações sem fins lucrativos, a exemplo de outras organizações, desenvolvem atividades que consomem recursos que são advindos de terceiros, por meio de contribuições, doações, subvenções e outros, sendo essencialmente recursos públicos.

Levando-se em consideração que essas organizações precisam demonstrar sua capacidade de administrar os recursos (escassos), de tal forma que gerem produtos/serviços com valor econômico superior ao valor econômico dos recursos consumidos, satisfazendo certas necessidades que não seriam atendidas por tais recursos isoladamente, pode-se dizer que o aspecto econômico assume uma importância fundamental e complementar ao aspecto social. Portanto, os recursos deverão ser utilizados da melhor forma possível. Para isso, exige-se dos gestores dessas organizações uma postura gerencial voltada à eficácia.

Além da preocupação dos gestores em serem eficazes na gestão das organizações, uma outra preocupação é a prestação de contas das ações da empresa, o que chamamos de *accountability*. A necessidade da prestação de contas faz com que os indivíduos e as organizações sejam vistos como os responsáveis pelo desempenho externo e interno da organização, mensurado da maneira mais objetiva possível.

Quando se fala de *accountability*, a necessidade de uma gestão eficaz é de suma importância, mas outra questão que deve ser pensar é nas transparências dos resultados obtidos na organização.

Uma gestão eficiente e transparente é capaz de suprir as necessidades do que é esperado de uma organização sem fim lucrativo. Demonstra que todos os recursos recebidos foram aplicados da melhor forma possível, trazendo benefícios para os atendidos por esta e principalmente para os “investidores sociais”, que podem comprovar que o recurso investido foi utilizado da maneira mais eficaz e que a instituição tem capacidade de cumprir sua missão, trazendo assim um sentimento de confiança para com a organização.

Este estudo teve como principal objetivo abrir uma discussão de como a *accountability* pode contribuir como instrumento de transparência das ações das entidades sem fins lucrativos. Complementar a isso, o cálculo do resultado econômico como medida de eficácia das organizações pode contribuir para uma gestão eficaz, demonstrando se os

recursos recebidos foram aplicados eficientemente e ainda a aplicação do modelo de Demonstração de Valor Adicionado pode contribuir como forma complementar e de melhor entendimento e clareza de como foi formado a riqueza da entidade e como foi distribuída.

Para o estudo de caso desta pesquisa, foi utilizado a Fundação de Assistência e Apoio SOS Criança, com sede na cidade de Uberlândia, Minas Gerais, que tem como missão o apoio assistencial a crianças e adolescentes carentes da cidade e região.

A partir da aplicação dos métodos propostos e da discussão da transparência nas organizações, realizados nessa pesquisa, extraem-se as principais conclusões relacionados a seguir.

O uso do cálculo do resultado econômico como medida de eficácia das ações da entidade estudada, demonstrou que consegue verificar se a entidade consegue prestar serviços com preços menores do que os praticados no mercado. O resultado positivo encontrado vem confirmar que a Fundação SOS Criança é eficaz da gestão dos recursos de terceiros, demonstrando capacidade e credibilidade, assim seus investidores sociais podem confiar seus recursos a essa entidade porque ela consegue cumprir com sua missão.

A aplicação do modelo de Demonstração do Valor Adicionado na entidade estudada demonstrou que esse modelo consegue suprir as necessidades dos usuários das informações da entidade quanto ao que foi gerado de riqueza e de que forma essa riqueza foi distribuída. Em comparação com a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, a DVA consegue ter maior clareza na apresentação dos dados e resultados da organização.

A discussão proposta de que a *accountability* pode contribuir como instrumento de transparência das ações das organizações sem fins lucrativos, chega-se a conclusão que a transparência é a porta de entrada de novos recursos para essas entidades, sem ações transparentes fica difícil para que os “investidores sociais” confiem seus recursos a essas organizações. O que pôde ser visto é que não há procedimentos padronizados para que as empresas busquem a transparência, o que pode ser proposto como estudos posteriores, complementares ao proposto neste trabalho.

O que também se conclui é que fazer o cálculo do resultado econômico, medindo assim a eficácia da entidade e ainda aplicar o modelo de DVA, demonstrando mais claramente como a riqueza da organização foi distribuída, contribui e muito para que essas entidades se tornem cada vez mais transparentes, acarretando assim inúmeros benefícios, como a possibilidade de receberem maiores recursos dos “investidores sociais”, maior credibilidade na aprovação de seus projetos já que evidencia a capacidade de atendimento à demanda social, a satisfação dos envolvidos com a organização e ainda o fortalecimento de sua imagem

perante a sociedade. Ou seja, a *accountability* contribui como instrumento de transparência das ações das entidades sem fins lucrativos.

Como sugestões para novas pesquisas e futuros trabalhos, levantam-se alguns pontos. Uma dificuldade abordada nesta pesquisa diz respeito à determinação do menor preço de mercado à vista para os serviços prestados pela entidade estudada: podem-se conseguir novos custos de oportunidade, bem como é possível fazer comparativos com entidades que trabalham com a mesma atividade-fim, além de comparativos do resultado econômico de outros projetos da entidade estudada ou mesmo de resultados de outras organizações de semelhante atividade-fim; ainda poderá ser feita uma proposta de padronização de procedimentos que conduzam as entidades à transparência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERSEN, Andersen. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991.

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos C. de; **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: SUMMUS, 2006.

ALVES, Cássia Vanessa Olak; SOUZA, Manuela Santin de; SLOMSKI, Valmor. **A mensuração do resultado econômico em entidades do Terceiro Setor: o caso do Grupo Primavera**. XXIX ENANPAD, 2005, Brasília/DF. In: Anais do XXIX EnAnpad, CD, 2005.

_____, _____; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. **Reputação Corporativa e Nível de Disclosure das Empresas de Capital Aberto no Brasil**. XXX ENANPAD, 2006, Salvador/BA. IN: Anais do XXX EnAnpad, CD, 2006.

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

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico: Elaboração de Trabalho de Graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

ASSIS, Márcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **Transparência nas entidades do Terceiro Setor**. A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. Congresso USP/FIPECAFI, 2006. [São Paulo], SP. Disponível em: www.congress USP.fipecafi.org/artigos32006/149.pdf. Acesso em: 18 mar. 2010.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso**. São Paulo, 2005. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das entidades de interesse social**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10. 18** Entidades sindicais e associações de classe. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.18.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10. 19** Entidades sem finalidades de lucro. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.19.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10. 4.** Fundações. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.4.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.** Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.4.** Incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/serie_millenium/normas/index.htm>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.2.** Da Documentação Contábil Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t22.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.5.** Das Contas de Compensação Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res612.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 3.** Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t3.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 4.** Da Avaliação Patrimonial. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t4.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 6.** Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t6.htm>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. _____. **Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993.**

_____. _____. **Resolução nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999.**

_____. Constituição Federal (1988). **Emenda constitucional n.º 9, de 9 de novembro de 1995** Lex: legislação federal e marginália, São Paulo, v. 59, out./dez. 1995.

_____. **Decreto Federal n.º 2.536, de 6 de abril de 1998.** Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/decreto2536.htm>. Acesso em: 02/02/2010.

_____. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. **Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Acesso: 20/05/2010.

_____. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Acesso: 20/05/2010.

_____. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.**

_____. **Lei n.º 9.608, de 18 de fevereiro de 1998.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Acesso: 20/05/2010.

_____. **Lei n.º 9.790, de 23 de março de 1999.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Acesso: 20/05/2010.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor:** o caso da Fundação Otacílio Coser. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CAPELLI, Claudia e LEITE, Julio César Sampaio do Prado. **Transparência de processos organizacionais.** II Simpósio de transparência nos negócios. Agosto, 2008. Disponível em: http://www.latec.uff.br/transparencia/documentos/anais_transparencia2/t6_0115_0129.pdf. Acesso em: 06 de fevereiro de 2011.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor:** um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2002.

COHEN, E.; FRANCO, R. **Avaliação de projetos sociais.** 6. ed. Petrópolis: Vozes, 2004.

COLLIS, Jill e HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração.** Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 1:** Das características da informação contábil. Resolução Conselho Federal de Contabilidade, n. 785, 1995. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social.** Brasília, 2004.

COSTA, Robson. **Por ONGs mais transparentes e muito mais responsáveis** – Gestão Entidades do Terceiro Setor aplicam técnicas de Governança Corporativa. Jornal Valor Econômico. São Paulo, 09 fev. 2004. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br>. Acesso 10/05/2010.

CUENCA, Joaquim Falcão Carlos (Organizador). **Mudança social e reforma legal:** estudos para uma nova legislação do Terceiro Setor. Textos de Maria Tereza Sadek [ET AL]. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária: UNESCO: BID/FBB, 1999.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do valor adicionado:** do cálculo as riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo:Atlas, 1998.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos:** princípios e práticas. Tradução de Nivaldo Mantingelli Jr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

EBSEN, Kamille Simas. **Contabilidade em organizações do terceiro setor.** Florianópolis, 2003. Monografia (Graduação). Departamento de Ciências Contábeis, Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Florianópolis (UFSC).

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

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andres Pablo. **Desafios da parceria governo e terceiro setor.** Revista de Administração. São Paulo, v. 3, n.1, p 12-19, jan/mar, 1998.

FISCHER, Octavio Campos. Breves notas sobre o Terceiro Setor e tributação. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Aspectos jurídicos do Terceiro Setor**. 2. ed. São Paulo: MP, 2008. p. 353-361.

FOWLER, Alan. **Striking a balance**: a guide to enhancing the effectiveness of Non Governmental Organizations in international development. London: Earthscan Publications Ltda, 1997.

SOS CRIANÇA - FUNDAÇÃO DE ASSISTÊNCIA E APOIO SOS CRIANÇA. Disponível em: <<http://www.soscrianca.org.br/>>. Acesso em 11 de novembro de 2010.

GIUNTINI, Norberto; DI GIORGI, Wanny Arantes Bongiovanni; PIZOLATO, Célia de Lima; XAVIER, José Sant"anna. **Teoria das Restrições**: uma nova forma de “ver e pensar” o gerenciamento empresarial. Artigo publicado em revista eletrônica. Revista Gestão de Carreira: Laboratório de Desenvolvimento Profissional, 2007. Disponível em: <http://www.mettodo.com.br/pdf/Teoria%20das%20Restricoes.pdf>. Acesso em: 30 de janeiro de 2011.

IBGC – INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=17>>. Acesso em: 10/02/2011.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As entidades de assistência social privadas sem fins lucrativos no Brasil 2006**. Gerência Técnica do Censo Demográfico. Rio de Janeiro, 2007.

_____. - _____. As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2005. **Gerência de Cadastro Central de Empresas** - Estudos e Pesquisas. Informação Econômica. nº 8, Rio de Janeiro, 2008.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis**. São Paulo: Atlas, 1992.

IMETON, Luciana da Silva. **A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor: o caso da IDES**. Florianópolis, 2008. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina.

ISER - INSTITUTO SUPERIOR DE ESTUDOS DA RELIGIÃO. **Atividade voluntária é 8.^a no ranking das maiores economias do mundo**. Folha de São Paulo/Trainee Especial. São Paulo, p. 3, set. 1999. Disponível em: <<http://www.iser.org.br>>. Acesso em: 24/05/2010.

IUDICÍBUS, Sérgio de [et.al]. FIPECAFI – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____, _____. FIPECAFI – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____, _____. FIPECAFI – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as novas normas internacionais e do CPC. 1^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____, _____. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 2006.

_____, _____. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____, _____. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____, _____. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____, _____; MARTINS Eliseu; CARVALHO, Nelson L.
Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38 , p. 17-19, maio/ago. 2005.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira; IMETON, Luciana da Silva. O Terceiro Setor: Prática de atividade econômica pelas ONGs. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Aspectos jurídicos do Terceiro Setor**. 2. ed. São Paulo: MP, 2008. p. 265-323.

LANDIM, Leilah.; BERES, Neide. **Ocupações, despesas e recursos**: as organizações sem fins lucrativos no Brasil. Rio de Janeiro: Nau Editora, 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade, **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Ed. Atlas, 1983.

LIMA, Emanuel Marcos. **Doação nas entidades sem fins lucrativos**: receita ou obrigação? Rio de Janeiro, 2008. XXXII Encontro ANPAD.

LIMONGI, Bernadete; IMETON, Luciana da S.; LAFFIN, Marcos. **Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor**: estudo de multicasos em cidades catarinenses. In: CONGRESSO DE CUSTOS. XIV., 2007. João Pessoa. Anais... João Pessoa: Associação Brasileira de Custos - ABC. CD-ROM.

MALLET, Estevão. Trabalho gratuito. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Aspectos Jurídicos do Terceiro Setor**. 2. ed. São Paulo: MP, 2008. p. 269-85.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, _____. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. São Paulo, Boletim 12/97, 1997.

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

_____, _____. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. São Paulo, n 33, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. São Paulo, 2004. 140p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MAZER, LÍlian Perobon. **O Impacto do Nível de Transparência no Custo do Capital Próprio das Empresas do IBOVESPA**. Ribeirão Preto, SP. 111p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Campus Ribeirão Preto.

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

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____, _____; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. **As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor**. Artigo, 2007.

ONU – United Nations. Department of Economic and Social Affairs – Statistics. **Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts**. United Nations: New York, 2003. Disponível em: http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf> Acesso em : 10/02/2010.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, contábeis e tributários. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

PEREIRA, Carlos Alberto. In: CATELLI, Armando (org). FIPECAFI - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON**. São Paulo, 1999.

PINTO, João B. M.; GUEDES, Marcela A.; BARROS, Vanessa A. de. Trabalho voluntário. Solidariedade e política: um estudo com os agentes da Pastoral Carcerária de Belo Horizonte. In: PIMENTA, Solange Maria; SARAIVA, Luiz Alex Silva; CORRÊA, Maria Laetitia (Orgs). **Terceiro Setor**: dilemas e polêmicas. São Paulo: Saraiva, 2006.

PORTAL DO VOLUNTÁRIO. **Oito objetivos do milênio através do voluntariado**. Rio de Janeiro: 2010. Disponível em: < <http://portaldovoluntario.org.br/blogs/54329/posts/52>> Acesso em: 01/06/2010.

PULITI, Paula. **Transparência é desafio para empresas investirem no social**. Agência Estado. São Paulo. 01 abr. 2003. Reportagem. Disponível em: http://www.rhcentral.com.br/noticias/noticia.asp?cod_noticia=1086. Acesso em 15/05/2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 7. ed.. São Paulo: Saraiva, 2010.

SALAMON, L. M.; ANHEIR, H. K. **The nonprofit sector in the developing world**. Manchester: Manchester University Press, 1998.

SANTOS, Ariovaldo dos; FREIRE, Fátima S.; MALO, François B. **O balanço social no Brasil**: gênese, finalidade e implementação como complemento às demonstrações contábeis. 22º Encontro da ANPAD. Anais..., 1998.

_____, _____. **Demonstração do Valor Adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SERPA, Maria do Carmo Aboudib Varella. **Terceiro Setor**: retrospectiva histórica, avanços e desafios. In: Ministério Público do Estado do Espírito Santo (MP/ES). Centro de Estudos e Aperfeiçoamento funcional. Coleção do Avesso ao Direito. Vitória, 2004. v.4, cap. 1, p. 25-47.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SZAZI, Eduardo (Org.). **Terceiro Setor**. Temas polêmicos 1. Textos de Alexandre Ciconello [et al.]. São Paulo: Peirópolis, 2004.

_____, _____. **Terceiro Setor**. Temas polêmicos 2. Textos de Daniela Pais Costa [et al.]. São Paulo: Peirópolis, 2005.

_____, _____. **Terceiro setor**: regulamentação no Brasil. 4. ed. São Paulo: Peirópolis, 2006.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor** – criação de ONGs e Estratégias de Atuação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

TIMM, Luciano B. O Terceiro Setor: Prática de atividade econômica pelas ONGs. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Aspectos jurídicos do Terceiro Setor**. 2. ed. São Paulo: MP, 2008. p. 197-218.

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2004. 167p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A

Questionário da entrevista

1. Como se classifica a entidade em relação a títulos, registros, certificados e qualificações em todos os âmbitos do governo?
2. Quais os benefícios fiscais existentes?
3. Quais são as fontes de recursos que possui atualmente?
4. Existe um profissional para cuidar da captação de recursos e também para o controle dos gastos?
5. Quais e como são as ações da entidade?
6. Existem voluntários? Quantos? Como trabalham dentro da instituição?
7. Como é realizada a prestação de contas? E para quem se faz?
8. Quais são os demonstrativos utilizados para a prestação de contas?
9. Quais são os demonstrativos complementares feitos para melhorar a transparência das ações da entidade?
10. Utiliza algum indicador de desempenho? Qual (is)?
11. Há uma preocupação com a transparência das ações da entidade para seu público interessado, especialmente para seus doadores de recursos, sejam materiais, financeiros e humanos?
12. Quais são as atuais dificuldades enfrentadas pela instituição?