

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FORMAÇÃO E DESTINAÇÃO DO RESULTADO EM ENTIDADES DO TERCEIRO
SETOR: UM ESTUDO DE CASO

Alcides Bettiol Júnior

Orientador: Prof. Dr. Geraldo Barbieri

SÃO PAULO
2005

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ALCIDES BETTIOL JÚNIOR

**FORMAÇÃO E DESTINAÇÃO DO RESULTADO EM ENTIDADES DO TERCEIRO
SETOR: UM ESTUDO DE CASO**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Geraldo Barbieri

SÃO PAULO

2005

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Publicações e Divulgação do SBD/FEA/USP

Bettiol Júnior, Alcides

Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor : um estudo de caso / Alcides Bettiol Júnior. -- São Paulo, 2005.
116 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2005
Bibliografia.

1. Contabilidade 2. Terceiro setor 3. Empresas não lucrativas
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657

A DEUS.

**Para os meus pais, Alcides e Ione, cujo amor,
esforço e determinação na superação das
adversidades serviram de estímulo e
orientação em meu desenvolvimento como
homem.**

**A Patrícia pelo carinho, apoio e
companheirismo.**

A conclusão do curso de Mestrado é um desafio que demanda esforço, determinação e perseverança do estudante.

Nessa trajetória, marcada pela superação de limites, foi fundamental a presença de um grupo de pessoas em cujo apoio encontrei forças para suplantarmos todos os obstáculos. Lamentavelmente não será possível nomear a todos. Assim sendo, sob risco de omitir nomes e minimizar as contribuições recebidas, gostaria de externar minha gratidão a algumas dessas pessoas.

Em primeiro lugar, quero agradecer ao meu orientador Prof. Geraldo Barbieri por sua paciência, disposição e colaboração no desenvolvimento deste projeto de pesquisa.

Ao professor e amigo Gilberto Martins pelo apoio, pela orientação e principalmente por seu abnegado trabalho de conscientização da importância de acreditarmos em nossa capacidade para vencer o desafio da elaboração de trabalhos inovadores, abrindo nossos olhos para a tentação das abordagens repetitivas decorrentes, muitas vezes, da insegurança que acompanha a muitos daqueles que ingressam no curso de mestrado.

Sua disposição em atender a todos e suas críticas sempre construtivas têm servido como porto seguro, nos momentos de maior dificuldade, ao longo do processo de desenvolvimento de dissertações e teses no Departamento de Contabilidade.

Agradeço ao Prof. Luciano Junqueira (PUC-SP) pelas orientações recebidas, por ocasião do exame de qualificação, que contribuíram para o desenvolvimento do trabalho.

Aos professores do Departamento de Contabilidade da FEA-USP, por todos os ensinamentos ministrados ao longo das disciplinas cursadas.

A todos os alunos que formaram a turma de mestrado de 2001, pelos agradáveis momentos de convivência e pelo incrível espírito de cooperação demonstrado durante o curso. Em especial ao Cláudio e a Liliam por estarem sempre próximos nos momentos mais difíceis e ao Luciano pelo exemplo de determinação e superação que serviu de fonte inspiradora em vários momentos de dificuldade.

À Diretoria Executiva da Fundação Carlos Alberto Vanzolini, em especial ao Prof. Afonso Carlos Correa Fleury e Prof. Mauro Zilbovicius por terem criado as condições necessárias para minha participação no curso de mestrado.

Aos amigos Angelo, Eduardo, Geraldo, Reinaldo e seus familiares, companheiros de longa data, que souberam compreender minha ausência em ocasiões importantes.

Finalmente, quero agradecer a meus irmãos Marcos, Ricardo e principalmente Eduardo cujo apoio e colaboração foram fundamentais para a conclusão do curso de mestrado.

“A filantropia é muito louvável, mas não deve permitir que o filantropo ignore as injustiças econômicas que fazem com que a filantropia seja necessária.”

Martin Luther King

“O que nos falta é a capacidade de traduzir em proposta aquilo que ilumina a nossa inteligência e mobiliza nossos corações: a construção de um novo mundo.”

Herbet de Souza (Betinho)

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo compreender, explicar e descrever como é formado e demonstrado o resultado das instituições sem fins lucrativos que utilizam a exploração de atividades comerciais e/ou prestação de serviços como forma de obtenção de recursos, adotando-se, como referencial teórico, as principais características do terceiro setor e o desenvolvimento atual da contabilidade em relação à formação e divulgação de resultados. Adotou-se uma abordagem empírico-analítica com a condução de um Estudo de Caso da Fundação Carlos Alberto Vanzolini, instituição sem fins lucrativos e de direito privado, cujo objetivo de constituição pode ser descrito como: contribuir para o desenvolvimento, melhoria e divulgação de conhecimentos científicos e tecnológicos inerentes à engenharia de produção e à administração industrial. Problemas decorrentes do processo de industrialização e urbanização e da dificuldade do Estado em atender várias demandas da sociedade, em decorrência da crise das últimas décadas, têm feito com que as entidades do terceiro setor, inclusive as fundações, sejam impulsionadas a ocupar esse espaço, buscando uma solução para a redução das desigualdades econômicas e sociais por meio da ação isolada ou em parceria com o Estado e empresas. Todavia, o processo de desenvolvimento de tais entidades depende da superação de desafios referentes à legitimidade, eficiência, colaboração, sustentabilidade e transparência. Um dos aspectos ligados ao desafio da sustentabilidade diz respeito à escassez de recursos para reposição dos ativos consumidos na prestação de serviços à sociedade. Para contornar o problema, várias instituições sem fins lucrativos têm buscado fontes alternativas de recursos, destacando-se, entre elas, as receitas próprias oriundas das atividades comerciais e/ou de prestação de serviços. Portanto, deveriam ser apurados os resultados da atividade geradora de recursos e da atividade-fim, sendo que o custo de oportunidade do *superávit* apurado na primeira corresponderia à totalidade ou parte das despesas na segunda. Contudo, a contabilidade ainda não se encontra em um estágio de evolução no qual seja possível mensurar o resultado da atividade-fim, em sentido amplo, apurando os custos/despesas e benefícios diretos e indiretos (externalidades), adotando uma abordagem restrita em que se reconhecem apenas os valores usados para repor os ativos consumidos nas atividades sociais. Dados obtidos a partir dos questionários e entrevistas realizadas junto a Diretores, Conselheiros, Gerentes e outros colaboradores da Fundação Vanzolini demonstraram que as percepções em relação à formação do resultado da entidade encontram-se divididas, ou seja, alguns entrevistados enxergam o resultado como decorrente das receitas percebidas subtraídas as despesas, dando ênfase ao lucro, como ocorre nas empresas, enquanto outro grupo encontra-se preocupado em demonstrar os resultados da atividade-fim da instituição. A legislação vigente prevê o uso da Demonstração de Resultados do Exercício, originalmente estruturada para atender às instituições com fins lucrativos, e que não é adequada para refletir a realidade físico-operacional das instituições sem fins lucrativos, conseqüentemente, dificultando o processo de transparência e prestação de contas à sociedade. Como proposta para minimização do problema, sugeriu-se a utilização da Demonstração do Valor Adicionado adaptada para atender às especificidades do terceiro setor. Recomenda-se o aprofundamento do estudo do tema em outras instituições sem fins lucrativos com o intuito de testar e aprimorar o modelo de apuração e divulgação do resultado proposto e também contribuir para o desenvolvimento de modelos de mensuração do resultado da atividade-fim com foco na sociedade.

ABSTRACT

This dissertation aimed at understanding, explaining and describing how nonprofit institutions which live on commercial activities and/or service rendering as a way of generating income, build and disclose this income. The theoretical framework used in order to do so encompasses the main characteristics of the third sector and the current development of accounting in relation to the building and the disclosure of results. The empiric analytical approach was used and a Case Study of Fundação Carlos Alberto Vanzolini was carried out. This nonprofit, private institution seeks the enhancement, improvement and disclosure of scientific and technological knowledge inherent to production engineering and industrial management. Problems arising out of both the industrialization and urbanization process, and the difficulty of the State in answering the demands of the society due to the crisis of the last decades, have pushed third sector entities, including the foundations, into taking up this gap, searching for a solution to reduce economic and social unevenness through either isolated actions or partnerships with the State or other enterprises. However, the process of development of such entities depends on surmounting challenges connected with legitimacy, efficiency, collaboration, sustainability and openness. One of the aspects associated with the challenge of sustainability refers to the lack of resources to replace assets used in the rendering of services to the society. In order to try to get around the problem, many nonprofit institutions have searched for alternative supply sources, being commercial activities and/or service rendering one of the significant ways. Thus, the results of both resource generating activity and end-activity should be calculated, bearing that the cost of opportunity of the *surplus* found in the former would correspond to the whole or part of the expenses in the latter. However, accounting has not yet reached an evolutionary stage in which it is possible to measure the results of the end-activity in a broad sense, reaching costs/expenses and direct and indirect benefits (externalities), adopting a restricted approach in which only the values used to replace assets consumed in social activities are regarded. Data originated from questionnaires and interviews with Directors, Counselors, Managers and other collaborators with Fundação Vanzolini show that the understanding in relation to the building of the proceeds of entities are not shared by all, that is to say: some interviewees see the results as arising out of income, being the expenses subtracted, and being emphasis given to profit, as done in ordinary enterprises; others are concerned with disclosing the end-activity of the institution. The current legislation establishes the use of the Statement of Income originally structured to meet the needs of institutions which work for profit, this way turning not only the openness but also the process of accounting to the society into something complicated. The suggestion made as a means to reduce the issue, is the use of the Statement of Value Added, adapted to meet the particularities of the third sector. The recommendation is further study on the subject in other nonprofit organizations, so as to test and improve the model of accounting and disclosure of the proposed proceeds, besides contributing to the development of models of measuring the proceeds resulting from end-activities with the focus on the society.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	3
1.1	Contextualização	3
1.2	Situação-problema	19
1.3	Objetivos	20
1.4	Justificativas para a escolha do tema	20
1.5	Metodologia da pesquisa	22
2	TERCEIRO SETOR	25
2.1	Breve Histórico sobre o desenvolvimento do terceiro setor no Brasil	25
2.2	Caracterização do terceiro setor	31
2.3	Pessoal ocupado no terceiro setor no Brasil	39
2.4	Voluntariado	41
2.5	Fontes de recursos	43
2.6	Aspectos tributários das organizações do terceiro setor no Brasil	50
2.7	As Fundações	53
2.7.1	Caracterização das Fundações	54
2.7.1.1	Fundação instituída por pessoas físicas ou jurídicas	55
2.7.1.2	Fundação de apoio às instituições de ensino superior	55
2.7.2	Forma de constituição e funcionamento da Fundação	56
2.7.3	O Ministério Público e as Fundações	57
3	A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR	59
3.1	A Contabilidade no processo de comunicação das entidades sem fins lucrativos ...	59
3.2	Aspectos contábeis das entidades sem fins lucrativos	62
3.2.1	Princípios Fundamentais de Contabilidade	63
3.2.2	Demonstrações contábeis	66
3.3	Formação e demonstração do resultado das instituições sem fins lucrativos	69
3.4	Abordagem socioeconômica dos resultados de entidades do terceiro setor	79
4	FORMAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO RESULTADO DA FUNDAÇÃO CARLOS ALBERTO VANZOLINI	83
4.1	Demonstrações Financeiras	91
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	105
	REFERÊNCIAS	111

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O ser humano é dotado de um conjunto de necessidades, cuja satisfação torna-se uma das maiores motivações de sua existência. Como exemplo dessas aspirações, pode-se citar o acesso à moradia, saúde, alimentação, segurança, educação, transporte, lazer, desenvolvimento profissional, integração social e religião.

A sociedade, na qual o homem se encontra inserido, é fundamental no desenvolvimento da humanidade, sendo importante ressaltar, como uma de suas funções mais marcantes, o papel de agente mobilizador dos diversos atores que a compõem com o intuito de buscar formas alternativas de atender às necessidades dos indivíduos.

Partindo-se do pressuposto de que a sociedade pode ser dividida em regiões de atividade (setores), de um lado, observa-se o mercado, também denominado segundo setor ¹, no qual os indivíduos, organizados sob diversas formas jurídicas, procuram atender as demandas de seus semelhantes por meio da disponibilização de uma variada gama de produtos e serviços.

Tendo sua atuação orientada pelo princípio da não-coerção legal, ou seja, os consumidores não são obrigados a comprar nada, o mercado baseia suas atividades no mecanismo do preço, no qual se pressupõe que os indivíduos possuem várias alternativas de escolha à sua disposição.

A exploração de atividades comerciais é própria das entidades do segundo setor, que apresentam no lucro um dos objetivos principais de sua existência. A obtenção do lucro demonstra-se como uma condição necessária para garantir a continuidade da empresa, fornecendo recursos para seu desenvolvimento, ampliação do patrimônio da instituição e, conseqüentemente, dos investidores.

¹ Ao longo da revisão bibliográfica foi possível encontrar autores que consideram o mercado como primeiro setor, baseados no entendimento de que ele foi o primeiro a se constituir historicamente. Todavia, cabe salientar que existem pesquisadores que utilizam essa classificação de forma oposta: o Estado constitui-se no primeiro setor e o mercado é tratado como segundo setor. Ao longo do trabalho, será utilizada a classificação que coloca o mercado como segundo setor.

Apesar de o mercado ter demonstrado grande competência em se antecipar às necessidades de consumo de seus clientes, oferecendo produtos e serviços com qualidade e alta tecnologia, não tem conseguido evitar os problemas sociais desencadeados pelo processo de industrialização e urbanização, agravados pela crise das últimas décadas.

Em outro extremo, encontra-se o setor governamental que, no Brasil, apresenta como principal responsabilidade garantir “[...] a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (art. 5º da Constituição Federal de 1988).

O setor governamental apresenta como característica peculiar a utilização de poder coercitivo como forma de legitimar e organizar suas ações, reservando-se ao direito de forçar a concordância. Apesar disso, “[...] encontra-se enquadrado num arcabouço legal que limita e regula sua atuação, tornando-a previsível para todos os atores.” (COELHO, 2002, p. 39-40).

Esse segmento da sociedade, também conhecido como primeiro setor, está representado pelos poderes constituídos nas esferas federal, estadual e municipal, incluindo tanto a administração direta como a indireta – autarquias, fundações instituídas pelo poder público, empresas públicas e de economia mista.

Problemas decorrentes da expansão do capitalismo após a Revolução Industrial no século XIX, como o mau funcionamento do mercado que levou as economias capitalistas à insuficiência crônica da demanda agregada, resultaram na crise dos anos 30 do século XX e, em decorrência, na crise do Estado Liberal. O movimento de reconstrução de vários Estados Europeus no pós-guerra influenciou no surgimento do Estado Social-Burocrático: “[...] social porque assume o papel de garantir os direitos sociais e o pleno emprego; burocrático, porque o faz através da contratação direta de burocratas.” (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 10).

Na visão do mesmo autor (1997, p.10), o Estado Social assumiu três formas diferentes para consecução do papel de protetor dos direitos sociais e promotor do desenvolvimento econômico: “[...] a do Estado de Bem-Estar nos países desenvolvidos, principalmente na Europa, a do Estado Desenvolvimentista nos países em desenvolvimento, e a do Estado Comunista nos países em que o modo de produção estatal tornou-se dominante.”

O *welfare state* (Estado de Bem-Estar) significou não só uma complementação às políticas no mundo industrial desenvolvido, mas acima de tudo um esforço de reconstrução econômica, moral e política, como demonstram as palavras de Esping-Andersen (1995, p. 73):

Economicamente, significou um abandono da ortodoxia da pura lógica do mercado, em favor da exigência de extensão da segurança do emprego e dos ganhos como direito de cidadania; moralmente, a defesa de idéias de justiça social, solidariedade e universalismo. Politicamente, o *welfare state* foi parte de um projeto de construção nacional, a democracia liberal, contra o duplo perigo do fascismo e do bolchevismo.

Aspectos como as variações culturais existentes entre as várias nações e os diferentes regimes de governo ocasionaram o aparecimento de distintos modelos de *welfare state*. Resultados de estudos desenvolvidos por Esping-Andersen (1991, p.108), relacionados às variações internacionais dos direitos sociais e de estratificação do *welfare state*, apresentaram a existência de combinações qualitativamente diferentes entre Estado, mercado e família. Essas variações, que não são linearmente distribuídas, podem ser agrupadas segundo os tipos de regime:

- *welfare state* liberal – predominância da assistência aos comprovadamente pobres, benefícios que atingem principalmente os indivíduos de baixa renda, transferências universais reduzidas e planos de previdência social modestos são as principais características desse modelo de Estado de Bem-Estar. São exemplos de países que adotaram este modelo de *welfare state*, os Estados Unidos, Canadá e Austrália;
- *welfare state* conservador – adotado por países como Áustria, França, Alemanha e Itália, apresenta como uma das principais características o predomínio das diferenças de *status*, estando os direitos ligados à classe e ao *status* social;
- *welfare state* social-democrata – esse regime buscou oferecer serviços e benefícios com os melhores padrões de qualidade, garantindo o acesso aos trabalhadores, bem como às classes mais abastadas. Os países escandinavos são exemplos de Estados que adotaram este regime de *welfare state*.

No Brasil, o *welfare state* tem sido marcado pela centralização política, financeira e das ações sociais pelo governo federal, exclusão da população à participação política, fragmentação social e autofinanciamento social (DRAIBE, 1989, p.34).

Durante a década dos 70, os modelos de Estado de Bem-Estar Social começam a apresentar sinais de esgotamento em virtude principalmente de: (a) dificuldades financeiras decorrentes da redução na arrecadação de receitas públicas motivada pela crise econômica, fato que apresenta como resultado imediato a diminuição das fontes de financiamento para os programas sociais; (b) burocratização e centralização excessivas, que aumentam a ineficiência dos programas sociais e desencadeiam mecanismos de autoritarismo quanto à imposição de políticas de distribuição de recursos; (c) mudanças em muitas das premissas que guiaram a construção dos *welfare states*, como o envelhecimento rápido da população e mudança na estrutura da família convencional (COELHO, 2002, p.30).

A crise brasileira apresenta como manifestações mais evidentes “[...] a própria crise fiscal e o esgotamento da estratégia de substituição de importações, que se inserem num contexto mais amplo de superação das formas de intervenção econômica e social do Estado.” (MARE, 1998, p.8).

A necessidade de um instrumento que racionalizasse e trouxesse eficácia ao aparato estatal das políticas sociais fez surgir a descentralização como sendo uma alternativa de mudança. (JUNQUEIRA, 1996, p. 25).

A descentralização, “[...] estratégia para reestruturar o aparato estatal, não com o objetivo de que, reduzido, ganhe agilidade e eficiência, mas para aumentar a eficácia das ações das políticas sociais pelo deslocamento, para esferas periféricas, de competências e de poder de decisão sobre as políticas [...]”, foi utilizada nos países centrais democráticos, como estratégia de mudança nas relações sociedade e Estado, a partir dos anos 70, tendo ainda sido utilizada nos países latino-americanos, como forma de reestruturar o Estado e a gestão das políticas sociais, a partir da década de 80 (JUNQUEIRA, 2001, p. 5).

No Brasil, com a eleição do presidente Fernando Henrique Cardoso (1994) e em meio à crise dos anos 80 e 90, crise esta percebida como sendo do Estado, iniciam-se as propostas de reformas baseadas na redefinição de suas funções e áreas de atuação, desregulamentação, superação da crise fiscal e na transformação da administração pública burocrática em gerencial.

Em relação ao aspecto de definição da área de atuação da administração pública, três processos são tidos como importantes: a privatização, a terceirização e a publicização (transferência de parte da função de prestação de serviços não-exclusivos do Estado para organizações da sociedade civil não-estatal).

A privatização implicou a transferência de segmentos ligados à produção de bens e serviços para o Mercado, mediante a venda de empresas e concessão de exploração de serviços, antes tidos como atribuição exclusiva do setor público. Como exemplo, podem ser relacionadas as privatizações do segmento de telecomunicações e a concessão para exploração de rodovias por meio de cobrança de tarifas (pedágio).

O processo de terceirização consiste na contratação pelo Estado de empresas privadas para executar as atividades auxiliares (limpeza, transporte, segurança, serviços técnicos de informática etc.), por meio do mecanismo da licitação pública com o objetivo de melhorar a qualidade e reduzir custos.

O mecanismo de publicização tem como objetivo transferir a realização de atividades de prestação de serviços não-exclusivos para entidades privadas de interesse público, “[...] baseado no pressuposto de que esses serviços ganharão em qualidade: serão otimizados mediante menor utilização de recursos, com ênfase nos resultados, de forma mais flexível e orientados para o cliente-cidadão mediante controle social.” (MARE, 1998, p. 13).

A execução de serviços - como o desenvolvimento e gestão de escolas, universidades, centros de pesquisa científica e tecnológica, creches, ambulatorios, hospitais, entidades de assistência aos carentes entre outros - seria transferida à sociedade civil, mantendo, o Estado, o papel de regulador e provedor ou promotor destes serviços, através da destinação de recursos do orçamento e/ou a utilização de recursos humanos, instalações e equipamentos a ele pertencentes, desde que essas organizações passassem pelo processo de adaptação exigido e obtivessem autorização do Poder Legislativo.

O cenário de caos decorrente da crise do Estado e da dificuldade do mercado em oferecer soluções aos problemas gerados a partir do desenvolvimento industrial, bem como o aumento das demandas sociais tem se mostrado o ambiente propício para o crescimento, cada vez mais acelerado, de um grupo de instituições que, organizadas sob a forma jurídica de fundações,

organizações não-governamentais (ONG), cooperativas, sindicatos etc., participam de forma ativa na busca pela solução de questões relacionadas ao meio ambiente, cidadania, educação, saúde, segurança, dentre outras.

O conjunto de entidades, também conhecido como instituições sem fins lucrativos, é responsável, na visão de pesquisadores como Fernandes (2002) e Falconer (1999), pela formação de um novo setor na sociedade brasileira, complementar aos dois mencionados anteriormente, e que tem sido comumente designado de “terceiro setor”.

Na opinião de Falconer (1999, p.9), o terceiro setor, nos anos noventa, surge como portador de uma nova e grande promessa: “[...] a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, se possível, a superação da pobreza.”

Embora as entidades que constituem “esse novo segmento” da sociedade sejam instituições de direito privado, de acordo com autores como Freeman e Shoulders (1993, p.39), existem, resumidamente, três diferenças fundamentais entre as instituições sem fins lucrativos e as com fins lucrativos: (a) objetivos institucionais, (b) fontes de recursos financeiros, (c) legislação e controle. Tais diferenças podem ser assim caracterizadas:

- **Objetivos Institucionais:** nas empresas (organizações com finalidade lucrativa), os provedores de recursos (investidores) transferem parte de seu patrimônio a essas entidades na perspectiva de obter um incremento de remuneração (lucro) em relação às demais oportunidades de investimento disponíveis no mercado. Por outro lado, nas organizações sem fins lucrativos, o interesse dos provedores de recursos não é individual, pois estas entidades objetivam atender à sociedade como um todo por meio do fornecimento, aos indivíduos de forma geral, de bens e serviços sem a finalidade lucrativa.
- **Fontes de Recursos Financeiros:** nas instituições com fins lucrativos, as principais fontes de recursos são originadas da prática de atividades mercantis ou então da utilização de recursos disponibilizados por terceiros (investidores, instituições financeiras, fornecedores, entre outros). No terceiro setor, os recursos financeiros, historicamente, são provenientes de subvenções governamentais, doações de indivíduos ou empresas,

recursos oriundos de agências de cooperação internacional, receitas próprias, ou mesmo de entidades de cunho religioso etc.

- Legislação e Controle: uma das diferenças mais importantes existentes na legislação do terceiro setor, em comparação com a legislação do segundo setor, diz respeito aos aspectos de isenção e imunidade fiscal. A imunidade encontra-se prevista na Constituição Federal enquanto que a isenção é concedida por lei. Em países com elevada carga tributária, como é o caso brasileiro, a isenção e/ou imunidade tributária podem constituir-se em uma importante fonte de recursos para o terceiro setor. Em relação ao controle, verifica-se que, nas empresas, os investidores voltam suas preocupações para aspectos ligados ao retorno sobre o capital investido, nível de investimentos, crescimento da participação no mercado onde atuam etc., enquanto que, nas instituições sem fins lucrativos, as preocupações se voltam para aspectos relativos à forma de alocação dos recursos fornecidos entre as atividades desenvolvidas pela entidade, quantidade de indivíduos atendidos pelos projetos etc.

Outro aspecto importante em relação às diferenças existentes entre as instituições que compõem os três setores da sociedade diz respeito à distinção entre as formas de propriedade, uma vez que as entidades que compõem o terceiro setor são dotadas de um tipo de propriedade que difere da propriedade pública e da propriedade privada: trata-se da propriedade pública não-estatal.

A propriedade pública não-estatal é “[...] constituída por organizações sem fins lucrativos que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público.” (MARE, 1998, p.10).

Além disso, é importante analisar o aspecto da relação de troca decorrente do fornecimento de bens e serviços à sociedade pelos componentes dos três setores. Na empresa, os produtos e serviços são oferecidos à sociedade mediante o pagamento de um determinado montante (preço de venda), sendo esses recursos utilizados para remuneração dos ativos consumidos na empresa para produção e comercialização dos bens e serviços, remuneração do governo (obrigações tributárias) e dos acionistas (lucro). Essa relação pode ser confirmada por meio das palavras de Mike Hudson (2004, p. 16-17): “No setor privado, existe um relacionamento relativamente direto entre fornecedores e clientes. Os fornecedores oferecem mercadorias e serviços aos seus clientes que pagam por eles o preço de mercado.”

No setor público, os serviços oferecidos pelo Estado são financiados por impostos arrecadados de forma compulsória. Hudson (2004, p. 17) define assim essa relação: “No setor público, o governo central e as autoridades locais proporcionam serviços e em retorno os eleitores escolhem o governo que eles acreditam oferecer o programa mais apropriado de tributação e serviços públicos.”

O terceiro setor é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos, tendo como objetivo principal a melhoria das condições de vida de todos os indivíduos. A preservação do meio ambiente, a prestação de serviços de assistência social, a defesa de direitos humanos, a proteção de minorias, o desenvolvimento de pesquisa científica são algumas das missões para as quais essas instituições são formadas, apresentando como uma de suas características mais marcantes a realização de ações cujo investimento financeiro é superior aos possíveis retornos financeiros obtidos.

Fernandes (2002, p. 23), ao discorrer sobre as características das instituições do terceiro setor – não governamental e não lucrativas, acaba por enfatizar o aspecto da relação existente entre essas entidades e seus “clientes” no fornecimento de serviços:

Por outro lado, abre-se espaço na iniciativa particular para outras razões que não as do lucro. A segunda negação (sem fins lucrativos) faz referência a uma série de organizações e de ações cujos investimentos são maiores que os eventuais retornos financeiros. O que elas fazem é simplesmente caro demais para os mercados disponíveis. Museus, criação artística, devoção religiosa, pesquisa, serviços de saúde, de educação, de organização comunitária, de defesa de minorias, de apoio aos carentes, de mobilização da opinião pública etc. requerem recursos humanos e materiais que ultrapassam com frequência a capacidade de pagamento dos mais interessados.

A ilustração a seguir apresenta de forma esquematizada a natureza das transações nos diferentes setores:

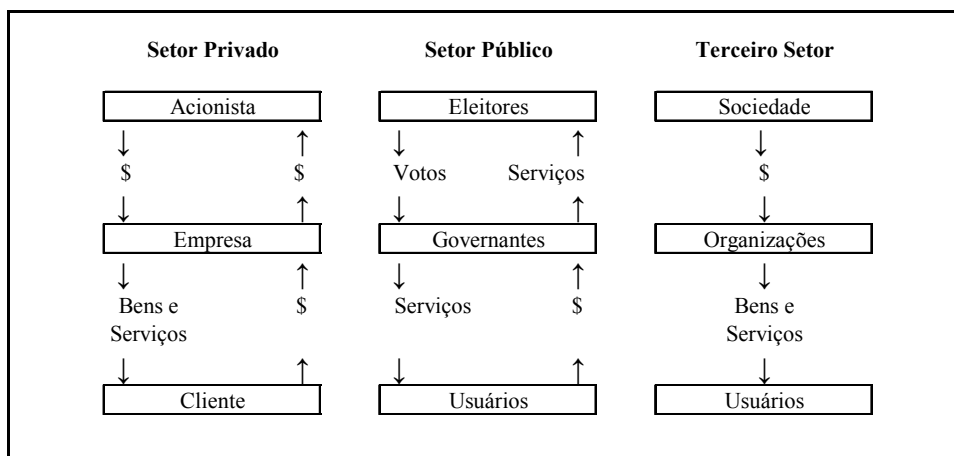


Ilustração 1 - A natureza das transações nos diferentes setores

Adaptado de Hudson (2004, p.17).

Assim sendo, pode-se dizer que uma parte das instituições sem fins lucrativos tem como público-consumidor dos produtos e/ou serviços que disponibilizam uma parcela da sociedade que, geralmente, não dispõe de recursos financeiros para adquiri-los, logo, são ofertados de forma gratuita aos beneficiados diretos dos programas ou projetos sociais.

Embora o ambiente seja propício ao desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos no plano mundial, muitos desafios precisam ser superados para que o setor possa desempenhar o papel social que lhe foi incumbido.

Dentre os desafios que se apresentam às instituições sem fins lucrativos, quatro são considerados por Salamon (1997, p. 102-109) como críticos:

Desafio da legitimidade: a ausência de informação disponível sobre o terceiro setor tem feito com que haja uma grande falta de consciência a seu respeito. Isso porque ele é, sistematicamente, ignorado nas estatísticas econômicas; poucas vezes referenciado nos debates políticos e nos meios de comunicação; além de não ter ainda despertado o interesse do meio acadêmico de forma a incentivar o desenvolvimento maciço de pesquisas.

Outro problema que contribui para a falta de consciência a respeito do terceiro setor é o aspecto do marco regulatório (visão legal), pois em muitos países não existem leis que propiciem amparo legal ao setor.

Além disso, o problema da legitimidade do setor tem sido agravado por uma série de escândalos no cenário mundial ligados à utilização dessas instituições de forma incorreta por pessoas inescrupulosas.

O terceiro setor brasileiro, que também sofre os efeitos do problema de legitimidade, tem sido contemplado com uma série de ações em diversos segmentos da sociedade, ao longo dos últimos anos, que tem contribuído para redução dos efeitos desse problema. Cita-se, como exemplo, a abertura de vários núcleos de pesquisas sobre o terceiro setor em instituições educacionais de grande importância para a produção acadêmica no país, entre eles o CETS (Centro de Estudos do Terceiro Setor – FGV), o CEATS (Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor FEA-USP), o NEATS (Núcleo de Estudos em Administração do Terceiro Setor PUC-SP), apresentando como resultado o aumento do número de artigos, dissertações e teses produzidos sobre esse setor.

Desse esforço do meio acadêmico nascem iniciativas como o Mapa do Terceiro Setor, desenvolvido pelo CETS – Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas, que foi criado a partir da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas sobre o terceiro setor em nosso país e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica deste segmento.

O aperfeiçoamento do marco regulatório do terceiro setor tem sido objeto de intenso debate na sociedade brasileira e alguns resultados concretos têm sido observados como, por exemplo, a Lei n. 9.790 de 23 de março de 1999 que cria a figura jurídica da OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

Desafio da eficiência: trata-se da necessidade de o setor demonstrar sua capacidade e competência em um ambiente em que crescem as pressões para aperfeiçoar o sistema de administração, desempenho, controle institucional etc.

A superação do problema torna-se ainda mais difícil em razão da escassez de profissionais preparados para o desempenho de funções-chave nessas instituições, visto que existem poucos programas de treinamento específicos para o setor. Soma-se a isso a quase inexistência de um processo adequado de seleção para os indivíduos que desempenham atividades de forma voluntária.

Dificuldades relacionadas ao aspecto gerencial, decorrentes, em especial, da falta de profissionais capacitados, têm feito com que muitas instituições não consigam desempenhar de forma satisfatória sua missão, comprometendo, assim, a própria existência:

O perfil das organizações do terceiro setor no Brasil parece, à primeira vista, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão: operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, as organizações não conseguem romper o ciclo vicioso: falta de recursos humanos capacitados > gerenciamento inadequado > falta de dinheiro > insuficiência de resultados. (FALCONER, 1999, p.111).

Desafio da colaboração: desenvolver a colaboração com o Estado que, além de importante fonte de financiamento, é um poderoso parceiro no desenvolvimento de projetos em conjunto, visando ao cumprimento das demandas da sociedade no âmbito social. O terceiro setor não nasceu com o objetivo de substituir o Estado. No Brasil, o mecanismo da publicização utilizado no âmbito da reforma do Estado é um exemplo da aproximação do Estado em relação ao terceiro setor com o objetivo do desenvolvimento de projetos em conjunto.

Colaborar com o setor empresarial, que tem se demonstrado interessado em participar de projetos que beneficiem à sociedade, pode significar ao terceiro setor uma forma de viabilidade no longo prazo, dada a possibilidade de obter uma parte dos recursos necessários à sua sustentabilidade. Para isso, faz-se necessário encontrar meios de reduzir os problemas de relacionamento existentes com a comunidade empresarial.

Outro aspecto relacionado ao desafio da colaboração diz respeito à necessidade de uma aproximação entre as instituições que compõem o terceiro setor, desenvolvendo esforços na busca de uma visão comum dos graves problemas partilhados por essas organizações e soluções conjuntas para seu enfrentamento.

Desafio da sustentabilidade: o problema da sustentabilidade abrange não só os aspectos financeiros, que têm trazido problemas de sobrevivência a esse grupo de entidades, mas também a sustentabilidade do capital humano, aqui caracterizado pelos profissionais que, muitas vezes, se afastam das entidades do terceiro setor, buscando a oportunidade de ocupar cargos públicos, ou mesmo compor o quadro de colaboradores de empresas que desenvolvem atividades sociais como forma de demonstrar sua responsabilidade social perante os *stakeholders*.

No terceiro setor, muitos profissionais ainda não vislumbram um ambiente propício ao desenvolvimento da carreira profissional, sobretudo quando consideradas as oportunidades oferecidas pelo Estado ou pelo mercado.

No Brasil, assim como em outros países, as dificuldades financeiras que o Estado vem atravessando, a falta de uma cultura política voltada ao associativismo e voluntarismo, bem como alterações no campo da cooperação internacional têm feito com que instituições do terceiro setor deixem de existir e aquelas que permanecem em funcionamento precisem adaptar-se a uma nova realidade e buscar formas cada vez mais criativas e profissionais de obtenção de recursos.

Como resultado desse esforço, é importante mencionar o crescimento da geração de renda por meio de suas próprias atividades (fontes próprias de financiamento), decorrentes, muitas vezes, da exploração de atividades comerciais para obtenção de recursos.

O *Institute for Policy Studies da Universidade Johns Hopkins* desenvolveu estudo comparativo sobre o setor sem fins lucrativos, que envolveu cerca de duas dezenas de países e cujo título é "*The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*" (O Projeto Comparativo sobre o Setor Sem Fins Lucrativos). O Instituto de Ensino da Religião – ISER foi a entidade responsável pelo desenvolvimento da pesquisa no Brasil, sendo alguns dos resultados do projeto divulgados por meio do livro "*Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil*" (LANDIM; BERES, 1999).

O tópico relacionado à composição das fontes de recursos das organizações privadas sem fins lucrativos apresenta a situação desse setor da sociedade brasileira no ano de 1995. Um dos números que merece destaque diz respeito ao volume de recursos provenientes da geração de renda por meio de atividades próprias (68 %) contrastando com o senso comum de que esse tipo de instituições sobrevive de recursos decorrentes de doações e transferências governamentais.

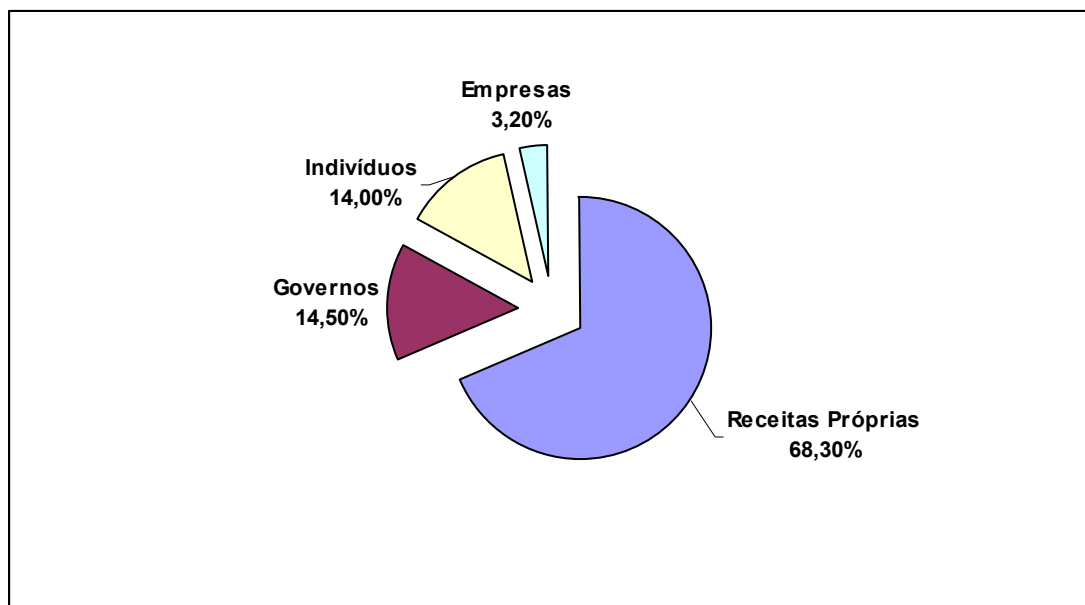


Gráfico 1 - Fontes de recursos das organizações privadas sem fins lucrativos no Brasil em 1995
 FONTE: LANDIM; BERES, 1999, p.47

As receitas próprias podem ser compreendidas como aquelas provenientes de um conjunto de atividades desenvolvidas pelas instituições sem fins lucrativos que visam disponibilizar à sociedade bens e serviços, obtendo em troca algum tipo de remuneração. Dentre essas atividades, encontram-se a venda de bens e serviços à sociedade, concorrendo diretamente com empresas do segundo setor, a cobrança de taxas dos associados e o rendimento obtido por meio dos recursos que compõem seu patrimônio.

Embora os números apresentados anteriormente demonstrem a realidade brasileira das instituições sem fins lucrativos à época da pesquisa, não se deve imaginar ser essa uma característica exclusiva das organizações brasileiras. Durante o III Encontro Ibero-Americano do Terceiro Setor (1996), Lester Salamon divulgou os números iniciais sobre o Projeto Comparativo do Setor Sem Fins Lucrativos, com dados compilados sobre Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha, Itália, Hungria e Japão, números esses que davam conta de que o setor sem fins lucrativos não dependia necessariamente da caridade de pessoas ricas para sobreviver:

No todo, as doações caritativas estão longe de representar a fonte principal de apoio ao Terceiro Setor nos sete países examinados. Não é sequer a segunda. A fonte principal de apoio são as taxas e os encargos sobre serviços, que representam 47% da renda nesses países. A segunda mais importante fonte de apoio é o governo, que entra com 43%. As doações particulares, ao contrário, não passam de 10%. (SALAMON, 1997, p.95).

O resultado apresentado não deve causar a falsa impressão de que todas as instituições do terceiro setor obtêm, total ou parcialmente, seus recursos por meio de fontes de receitas próprias. Na realidade, existem instituições cujas fontes de receita são, em sua totalidade, oriundas de subvenções governamentais, recursos procedentes de agências internacionais, doações, entre outras.

Além dos desafios enunciados anteriormente, a falta de transparência caracterizada pela resistência em abrir-se à avaliação externa, deve ser entendida como outro importante obstáculo a ser superado pelas instituições do terceiro setor.

Em um setor onde existe escassez de recursos, o benefício obtido pelos indivíduos por meio dos 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.

Para Rossi Jr. (2001, p.22), “[...] a credibilidade é fundamental para a sustentabilidade das organizações do terceiro setor, que operam na sua grande maioria com recursos provenientes de seus parceiros.”

Falconer (1999, p. 132), abordando o problema da necessidade de transparência e do cumprimento da responsabilidade da organização de prestar contas perante os diversos públicos que têm interesses legítimos diante delas (*stakeholders accountability*), apresenta alguns motivos que podem ter influenciado as organizações do terceiro setor, no Brasil, quanto ao hábito de não cultivar a transparência:

Muitas organizações foram criadas em um contexto repressivo e atuaram como entidades semi-clandestinas por muitos anos. Entidades que tradicionalmente foram subvencionadas pelo Estado aprenderam que para obter os recursos necessários deveriam percorrer caminhos obscuros de interesses clientelistas. Muitas organizações simplesmente jamais desenvolveram a percepção de que têm um caráter público, seja pela finalidade que buscam, seja pela isenção de impostos de que se beneficiam. (FALCONER, 1999, p. 132).

No caso das instituições que possuem fontes de receitas próprias, a sociedade, de forma geral, deseja saber qual parcela dos recursos direcionados à instituição foi despendida nos processos

de obtenção de fundos (fornecimento de bens e serviços) e quanto foi consumido na execução da atividade social (atividade-fim).

No Brasil, a demanda por prestação de contas, *accountability*, encontra-se, muitas vezes, prejudicada pelo fato de as demonstrações contábeis utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos serem elaboradas a partir dos modelos especificados pela legislação societária e que foram desenvolvidos para atender às necessidades de usuários de informações ligados a instituições com fins lucrativos.

As diferenças existentes entre as instituições que compõem o mercado (empresas) e as que formam o setor sem fins lucrativos, fazem com que os gestores de organizações do terceiro setor necessitem adaptar as ferramentas gerenciais, dentre elas as demonstrações contábeis, para atender às peculiaridades do ambiente no qual essas organizações estão inseridas (CAMPOS, 2003, p. 48).

Os usuários das informações contábeis relativas às instituições que compõem o setor sem fins lucrativos, provavelmente, possuem necessidades diversas daquelas apresentadas pelos indivíduos que usam as informações financeiras tradicionais. Uma dessas necessidades pode estar relacionada com a compreensão dos valores envolvidos na produção dos bens e serviços oferecidos pelas entidades do terceiro setor à sociedade e a forma como esses recursos são repostos.

Observou-se, anteriormente, que as instituições do terceiro setor têm buscado fontes alternativas de financiamento para suas atividades-fim, dentre as quais o desenvolvimento de fontes de receitas próprias. Nesse caso, é possível pressupor que os números apresentados na demonstração de resultado publicada pelas instituições sem fins lucrativos evidenciam o resultado de uma atividade de captação de recursos, cujo excedente (superávit) obtido por atividades como a comercialização de produtos e serviços foi usado como fonte de financiamento das atividades-fim da entidade, que representam os bens e serviços oferecidos aos indivíduos de forma gratuita ou por uma remuneração que não repõe os ativos despendidos em sua elaboração.

As instituições cujas atividades de captação de recursos estão voltadas exclusivamente à busca por doações ou subvenções governamentais também podem analisar o resultado desse

esforço como o produto de uma atividade geradora de recursos, uma vez que envolve a utilização de recursos materiais, financeiros e humanos na elaboração e desenvolvimento dessa atividade. A contratação de consultores, a montagem de *call centers* com vistas à realização de contatos telefônicos como forma de obter doações, são exemplos de utilização de recursos para consecução da atividade geradora de recursos.

Neste estudo, quando mencionado o termo “formação do resultado” em instituições sem fins lucrativos, se faz referência à compreensão e à demonstração do inter-relacionamento das atividades geradoras de recursos com a atividade-fim da instituição e não, especificamente, ao resultado matemático originado pela diferença entre as receitas e despesas ocorridas em um determinado período de tempo. As atividades geradoras de recursos são 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.

Toma-se como objeto de estudo a Fundação Carlos Alberto Vanzolini (FCAV), instituição de direito privado, sem fins lucrativos, cujo objetivo fundamental é a divulgação dos conhecimentos científicos e tecnológicos inerentes à Engenharia de Produção e à Administração Industrial. Para a consecução deste objetivo, a Fundação Vanzolini propõe-se a:

- Colaborar com o Departamento de Engenharia de Produção (PRO) da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (EPUSP) e com a Universidade de São Paulo (USP), aportando recursos financeiros, humanos e materiais;
- Apoiar a pesquisa por meio da manutenção de bolsas de pesquisa ou estudo, prêmios por publicação acadêmica (publicação de artigos ou livros) etc.;
- Patrocinar congressos e seminários;
- Manter bibliotecas;
- Apoiar instituições ligadas à Engenharia de Produção.

A principal fonte de recursos da FCAV advém da prestação de serviços em áreas ligadas à Engenharia de Produção, como consultorias, cursos e certificação de sistemas da qualidade, sendo que o resultado esperado nessas atividades (superávit) é utilizado como fonte de financiamento das atividades-fim da FCAV descritas anteriormente.

1.2 Situação-problema

Ao longo dos tópicos já desenvolvidos, foi possível observar que uma das soluções encontradas como fonte de financiamento por instituições sem fins lucrativos é **a exploração de atividades mercantis e de prestação de serviços**. Essa alternativa abre espaço para discussões sobre a verdadeira finalidade não-lucrativa de algumas entidades.

A legislação brasileira não proíbe a comercialização de bens e serviços pelas entidades que compõem o terceiro setor sendo, contudo, condição básica para sua realização a ausência de finalidade lucrativa na entidade. Assim sendo, o superávit alcançado através dessa atividade deverá ser empregado com o objetivo de atender aos fins estatutários da organização.

A melhor compreensão do problema e a busca por informações que possam contribuir para o enriquecimento do debate mencionado, dependem, essencialmente, da compreensão dos resultados apresentados nas demonstrações contábeis e financeiras dessas entidades: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

É importante salientar que a compreensão da “formação do resultado” significa a busca pelo entendimento da relação existente entre as atividades geradoras de recursos e as atividades consumidoras de recursos (despesas incorridas na prestação de serviços de interesse público). Na verdade, busca-se compreender a forma como são repostos os ativos consumidos pelas organizações sem fins lucrativos na produção e distribuição de bens e serviços à sociedade.

Com o propósito de contribuir para esclarecimento da situação-problema e utilizando-se da contabilidade, cujo principal objetivo é gerar informações para subsidiar o processo decisório, pretende-se com este estudo responder à seguinte questão orientadora da pesquisa:

Como é formado e demonstrado o resultado das instituições sem fins lucrativos que utilizam a comercialização de bens e / ou serviços como forma de obtenção de recursos?

1.3 Objetivos

Em consonância com o problema apresentado, a pesquisa será desenvolvida com o intuito de contribuir para o desenvolvimento do gerenciamento de instituições sem fins lucrativos e prestação de contas à sociedade, por meio da compreensão da formação do resultado dessas instituições.

Objetivo Geral:

Compreender, explicar e descrever como é formado e demonstrado o resultado das instituições sem fins lucrativos que utilizam a comercialização de bens e / ou a prestação de serviços como forma de obtenção de recursos.

Objetivos Específicos:

- Identificar as principais características das entidades do terceiro setor, com destaque para as fundações de direito privado;
- Descrever a formação de resultado das entidades do terceiro setor, cuja principal fonte de recursos são receitas próprias (exploração e comercialização de bens e serviços);
- Levantar como são apurados (mensurados) os resultados de uma instituição sem fins lucrativos;
- Levantar como são divulgados os resultados de uma instituição sem fins lucrativos.

1.4 Justificativas para a escolha do tema

O agravamento das condições sociais no país, a falta de capacidade do Estado em atender à demanda da sociedade por serviços de educação, saúde, justiça, pesquisa científica, meio ambiente, defesa dos direitos humanos e outros fazem das instituições que compõem o terceiro setor um patrimônio da Nação que deve não só ser preservado, mas, acima de tudo, apoiado no sentido de obter as condições necessárias para ampliação.

Conforme relata Falconer (1999, p.1), o estudo do terceiro setor é uma área do conhecimento ainda pouco desenvolvida em nível mundial. Nos Estados Unidos da América (EUA), país com acentuada tradição de atuação das instituições sem fins lucrativos, os primeiros estudos

remontam à década de 1960 e pouco foi escrito sobre o tema antes de 1980. A maior parte da produção existente provém dos anos de 1990.

No Brasil, o tema ainda desperta o interesse de um número reduzido de pesquisadores, existindo poucos trabalhos com estudos empíricos detalhados e um número ainda menor de pesquisas desenvolvidas no âmbito do estudo da Contabilidade.

As escolas de administração têm envidado esforços na tentativa de modificar essa realidade, como mostra o surgimento dos diversos núcleos e centros acadêmicos dedicados ao tema do terceiro setor em escolas de gestão, como o Centro de Estudos do Terceiro Setor da FGV, o Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor da FEA-USP, o Núcleo de Estudos em Administração do Terceiro Setor da PUC-SP. Além disso, observa-se o crescimento de programas de capacitação promovidos por universidades e entidades independentes.

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, 2002, p.21):

- Movimentações Financeiras – US\$ 10 bilhões, equivalentes a 1,5% do PIB –Produto Interno Bruto no ano de 2002;
- Crescimento do contingente de voluntários: cerca de 25% dos brasileiros ou 42 milhões de pessoas praticam algum tipo de trabalho voluntário ou ações solidárias;
- Geração de aproximadamente 2,5 % dos postos de trabalho no país.

Torna-se relevante o desenvolvimento de pesquisas em todas as áreas que possam colaborar para o desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos. A contabilidade pode ser caracterizada como uma dessas áreas de estudo, não só pelo fato de constituir-se em uma poderosa ferramenta de gestão, mas também pela possibilidade de gerar transparência e *accountability*.

Como nos explica Iudícibus (2000, p.19), o objetivo básico da contabilidade é:

[...] construção de um arquivo básico de informação contábil, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação,

neste ou naquele princípio de validação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou “data-base” estabelecido pela Contabilidade.

A proposta deste trabalho é focalizar uma das principais questões relacionadas ao terceiro setor e à contabilidade – a formação do resultado, mais especificamente o resultado das instituições que empregam receitas próprias oriundas de atividades comerciais e de prestação de serviços como fonte de financiamento para atividades de cunho social.

O terceiro setor é composto por instituições que apresentam grandes diferenças entre si, sendo essa característica um fator limitador para realização de pesquisas que procurem estudar de forma conjunta todas as entidades. Assim sendo, foi escolhido como objeto de pesquisa o grupo de organizações composto pelas Fundações de Direito Privado que, segundo Paes (2003, p.45):

[...] consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como *universitas bonorum*, ostenta o papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedades em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.

1.5 Metodologia da pesquisa

A pergunta que se pretende responder com o estudo está relacionada com um fenômeno relativamente atual de nossa sociedade, não existindo referências bibliográficas sobre a formação de resultados das fundações de direito privado, sem fins lucrativos, cuja principal fonte de recursos seja a exploração de atividades comerciais e de prestação de serviços. Por outro lado, o entendimento deste aspecto é uma questão complexa, exigindo uma investigação dentro de seu contexto real. Portanto, a estratégia de pesquisa Estudo de Caso mostra-se adequada aos propósitos deste estudo.

Em nosso país, existem várias Fundações com as características descritas anteriormente e, para realização do Estudo de Caso, foi escolhida como representante desse grupo de entidades a Fundação Carlos Alberto Vanzolini (FCAV). O autor deste trabalho participou ativamente da gestão de tal entidade durante cinco anos, o que lhe possibilitou conhecer mais profundamente a realidade estudada.

O desenvolvimento do estudo procurou identificar e demonstrar como é formado o resultado da Fundação Carlos Alberto Vanzolini, apoiando-se na constatação de que essa instituição utiliza-se da exploração de atividades de prestação de serviços como fonte de geração de recursos para o custeio de suas atividades-fim.

A estratégia da pesquisa exige que se estabeleça um referencial teórico para interpretar os dados coletados, que foi construído com base em pesquisa bibliográfica sobre as principais características do terceiro setor e, especificamente, sobre as fundações de direito privado. O referencial teórico contempla, também, o desenvolvimento atual da contabilidade em relação à formação de resultados e às formas de divulgação destes.

O Estudo de Caso exige múltiplas fontes de evidências. No estudo sobre a FCAV, as fontes de evidência utilizadas foram:

- Observação Direta: o autor deste texto desempenhou atividades funcionais na Fundação Vanzolini durante um período de cinco anos, tendo a oportunidade de estudar a formação dos resultados e a forma empregada para sua divulgação;
- Entrevistas: realizadas com pessoas ligadas à administração da fundação;
- Questionário: encaminhado para pessoas ligadas à administração da fundação;
- Pesquisa Documental: consulta a catálogos de cursos, estatuto social, demonstrações contábeis, relatórios analíticos, entre outros.

As entrevistas e questionários (enviados por correio eletrônico) foram realizados com membros da Diretoria Executiva, Conselho Curador e Gerentes da FCAV. O roteiro da entrevista, bem como o questionário, constituíram-se de duas perguntas e tiveram como objetivo entender o ponto de vista dos entrevistados em relação à formação do resultado da Fundação Vanzolini e sua forma de evidenciação. As perguntas foram as seguintes:

- 1) **Como você sabe, qualquer organização que aufera receitas e realiza despesas deve, periodicamente, apurar seu resultado socioeconômico-financeiro. Assim sendo, por favor explique: como você poderia apurar - medir - os resultados da Fundação Vanzolini?**

2) Todas as organizações sem fins lucrativos devem mostrar seus resultados socioeconômico-financeiros. Como você publicitaria os resultados da Fundação Vanzolini?

Foram realizadas quatro entrevistas e encaminhados onze questionários aos membros do Conselho Curador, Diretoria Executiva, Gerência e Administração da FCAV, dos quais seis foram respondidos. Todos aqueles que participaram desse processo foram identificados pela letra X seguida de algarismos arábicos, atribuídos de forma aleatória para diferenciar cada um deles.

2 TERCEIRO SETOR

2.1 Breve Histórico sobre o desenvolvimento do terceiro setor no Brasil

“Terceiro Setor” é um termo com recente utilização no Brasil e no mundo. Foi empregado pela primeira vez na década de 70, por pesquisadores americanos e, a partir dos anos 80, por pesquisadores europeus, com o intuito de caracterizar um conjunto de organizações que se apresentam como uma alternativa para as desvantagens apresentadas pelo mercado, em relação à maximização do lucro, e pelo governo em relação à sua burocracia. Pressupõe-se que essas entidades combinem “[...] a flexibilidade e eficiência do mercado com a equidade e a previsibilidade da burocracia pública.” (COELHO, 2002, p.58) .

No Brasil, o termo “terceiro setor” aparece pela primeira vez nas obras de Leilah Landim e Rubem César Fernandes, sendo que a terminologia usualmente empregada na literatura brasileira para designar as instituições sem fins lucrativos é “organização não-governamental”. (COELHO, 2002, p. 61).

Apesar do pouco tempo de emprego da terminologia, a história das organizações que compõem esse segmento da sociedade no Brasil é muito mais remota. Logo após o descobrimento do Brasil, por volta do ano de 1550, verificam-se atividades sociais na área de educação, desenvolvidas pelos jesuítas, que tiveram como beneficiários os órfãos da casa de Lisboa (IOCHPE, 1998, p. 1).

O período compreendido entre o Império e a Proclamação da República é marcado pela atuação da Igreja Católica que, suportada pelo Estado em muitas oportunidades, procurava prestar algum tipo de assistência às comunidades carentes que se encontravam às margens das políticas sociais básicas, como saúde e educação. Essa atuação ocorria sob a forma de serviços prestados por meio de várias instituições, como as Santas Casas de Misericórdias, irmandades e ordens terceiras.

Outras doutrinas religiosas, que entendiam a caridade como uma atividade indissociável da prática religiosa, passaram a promover, a partir do século XIX, a formação de entidades com as mesmas características das organizações católicas, dividindo com estas e o Estado a

responsabilidade pela prestação de serviços com finalidade filantrópica (COSTA; VISCONTI, 2001, p. 6).

O desenvolvimento da sociedade brasileira, fruto da industrialização e da urbanização, e em decorrência o aparecimento de novas e mais complexas demandas sociais propiciou, durante a década de 1930, o surgimento de sindicatos, federações e confederações que congregavam associados, por setores de atividade, região etc. (COSTA; VISCONTI, 2001, p. 6).

Problemas decorrentes da expansão do capitalismo levaram o Estado a assumir o papel de principal portador do interesse público e, embora houvesse o aparecimento de organizações sem fins lucrativos, estas se encontravam atreladas ao Estado. Tratava-se do período do Estado de Bem Estar Social.

A década de 50, marcada pela construção de Brasília e a instalação da indústria automobilística, foi um período caracterizado pelo mecenato dos grandes capitães da indústria e de líderes urbanos. O ponto de destaque desse mecenato é a instituição da Bienal Internacional de São Paulo (IOCHPE, 1998, p. 1-2).

A década de 60 marca o início de um longo período discricionário, com obstrução das liberdades individuais e severas restrições à atuação da sociedade civil. Os movimentos sociais organizados são conduzidos à clandestinidade e o país é dividido em dois grandes grupos: governo e empresa privada *versus* sociedade civil.

Com o fim da ditadura militar e o restabelecimento do processo democrático no país, caracterizado pela pluralidade partidária, pelo aumento do número de entidades sindicais e pelo fortalecimento de movimentos sociais, abrem-se espaços para atuação cada vez mais presente das organizações do terceiro setor cujo número eleva-se rapidamente em face do crescimento das dificuldades socioeconômicas à época no país (COSTA; VISCONTI, 2001, p. 7).

O movimento ecológico, que marcou a mobilização da sociedade civil na busca pelo desenvolvimento sustentado, ou seja, a tentativa de equacionar o desenvolvimento econômico a um uso não-predatório e equilibrado do meio-ambiente, é uma passagem da história que

merece ser mencionada no processo de entendimento do desenvolvimento do terceiro setor brasileiro.

Nos anos 90, o governo Fernando Henrique Cardoso também influenciou no desenvolvimento do atual terceiro setor, pela nova fase de relação com a sociedade civil. As modificações aconteceram, sobretudo, por meio da implementação do Programa Comunidade Solidária e pela proposta de reforma do Estado, mais especificamente o mecanismo da publicização que previa a criação de organizações sociais.

Os dois instrumentos mereceram especial destaque na implementação da política social do governo, cujas áreas principais de atuação eram: articulação entre planos econômicos e projetos sociais, busca de eficiência e / ou racionalização de políticas sociais, ações focadas no combate à fome e a redução de bolsões de pobreza, e a parceria com a sociedade civil.

A criação do Programa Comunidade Solidária baseou-se no princípio de parceria entre governo e sociedade, visando à geração de recursos humanos, técnicos e financeiros para agir no combate à fome e à pobreza (COMUNIDADE SOLIDÁRIA, 2002).

O Conselho da Comunidade Solidária, composto por representantes da sociedade civil, ministros de Estado responsáveis por áreas relacionadas às questões sociais e o titular da Secretaria-Executiva, tinha como objetivo servir de espaço de diálogo entre governo e organizações da sociedade civil e agir como promotor de parcerias e indutor de idéias, dentre outras funções.

As principais atividades do Conselho eram: promoção de projetos inovadores, criação de espaço de interlocução política sobre os principais assuntos da agenda social e o desenvolvimento de programas visando ao fortalecimento da sociedade civil, por meio de apoio às organizações sem fins lucrativos e estímulo ao engajamento dessas no combate à pobreza e exclusão social.

O programa de fortalecimento da sociedade civil, cujo objetivo era ampliar as parcerias com as entidades sem fins lucrativos e estimular a solidariedade e a mobilização social, foi criado com três linhas principais de ação: implantação do Programa de Voluntários, criação da Rede

de Informações do Terceiro Setor (RITS) e a modernização do marco legal (regulamentação) do terceiro setor.

A necessidade de reconstrução do Estado, como elemento central da agenda política dos anos 1990, foi impulsionada pela crise dos anos 70 e 80, caracterizada pelos índices negativos de crescimento, aumento da dívida externa e do processo inflacionário, e agravamento da baixa qualidade de vida e índices de pobreza do país. Na origem de tal crise, destacam-se os avanços tecnológicos, o fenômeno da globalização e a própria crise do Estado.

Os fundamentos e as propostas de reforma do Estado foram apresentados pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), criado na época para esta finalidade. O principal documento desenvolvido sobre o tema foi o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRA) divulgado em novembro de 1995.

O PDRA foi desenvolvido dentro do contexto de redefinição do papel do Estado que deixa de ser responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social, por meio da produção de bens e serviços, e passa a exercer a função de promotor e regulador desse desenvolvimento. Os processos básicos da reforma do Estado dos anos 1990 foram definidos por Bresser Pereira (1997, p.18) como:

- a delimitação das funções do Estado orientada para a redução de seu tamanho, sobretudo em termos de pessoal, mediante programas de privatização, terceirização e publicização;
- a redução do grau de interferência do Estado ao estritamente necessário por meio de programas de desregulamentação;
- aumento da governança do Estado – capacidade de tornar efetivas as decisões de governo – envolvendo o ajuste fiscal e a implantação da administração pública gerencial;
- aumento da governabilidade – poder de governo – com o fortalecimento das instituições políticas intermediadoras de interesses.

Quanto ao primeiro processo básico, o MARE (1995, p.41) divide as atividades desempenhadas pelo Estado em quatro setores com a finalidade de estabelecer onde a intervenção é necessária e com que tipo de institucionalidade:

- Núcleo estratégico - é o setor em que são definidas as leis e as políticas públicas e cobrado seu cumprimento.
- Atividades exclusivas - é o setor em que são prestados serviços que somente o Estado pode realizar, são serviços em que se exerce o poder coercitivo, por exemplo, de regulamentar, fiscalizar e fomentar.
- Serviços não exclusivos – é o setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. As instituições não precisam possuir o poder de Estado para a prestação dos serviços. Este, entretanto, está presente porque os serviços envolvem direitos humanos fundamentais, como os da educação e da saúde, ou porque possuem "economias externas" relevantes, na medida em que produzem ganhos que não podem ser apropriados pelo mercado. As economias produzidas imediatamente espalham-se para o resto da sociedade, não podendo ser transformadas em lucros.
- Produção de bens e serviços para o mercado - corresponde à área de atuação das empresas. É caracterizado pelas atividades econômicas voltadas para o lucro que ainda permanecem no aparelho do Estado como, por exemplo, as do setor de infra-estrutura. Estão no Estado seja porque faltou capital ao setor privado para realizar o investimento, seja porque são atividades naturalmente monopolistas, nas quais o controle via mercado não é possível, tornando-se necessário, no caso de privatização, a regulamentação rígida.

De acordo com o MARE (1995, p.60), o financiamento dos serviços não-exclusivos continuaria, em grandes proporções, como uma atividade exclusiva do Estado, mas a sua execução seria transferida para o setor público não-estatal, mediante o processo de publicização. A proposta é a transferência dos serviços não-exclusivos para as organizações sociais - entidades de direito privado, sem fins lucrativos que, por iniciativa do Poder Executivo, detenham autorização do poder legislativo para celebrar contrato de gestão com o poder executivo e, assim, ter direito à dotação orçamentária. Desta forma, com a Lei nº 9.790 de março de 1999, cria-se a figura da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP.

Além dos fatores históricos da realidade brasileira, os fatores externos também foram preponderantes no desenvolvimento do terceiro setor no país. Na visão de Falconer (1999,

p.10, grifos do autor), “[...] a construção do Terceiro Setor brasileiro, pode-se afirmar com segurança, deu-se *de fora para dentro: de fora do país e de fora do setor para dentro dele.*”

Ainda segundo o autor citado (1999, p. 10), as agências internacionais e os organismos multilaterais exerceram um papel de grande importância na introdução e valorização do terceiro setor nos países subdesenvolvidos e em desenvolvimento. A título de ilustração, podem-se mencionar:

- *Banco Mundial* – financiamento de projetos públicos com a imposição da participação de ONG’s, pela possibilidade de incorporação aos projetos de vantagens que são características dessas organizações, tais como: inovação, incorporação de multiplicidade de alternativas e opiniões, participação das populações locais, melhor compreensão dos objetivos do projeto por parte da sociedade, possibilidade de continuidade do projeto, quando da saída do Banco Mundial, por meio do desenvolvimento de iniciativas que promovam sua sustentabilidade.
- *Fundação Ford* - organização norte-americana que, ao longo de décadas, promoveu iniciativas com o intuito de fortalecer a democracia por meio da participação popular;
- *Fundação W. K. Kellogg* – terceira maior fundação dos Estados Unidos, participou do financiamento de projetos voltados ao fortalecimento da sociedade civil, estudo do terceiro setor e desenvolvimento da filantropia e voluntariado.

Outro fator que tem contribuído para o desenvolvimento do terceiro setor no Brasil é a aproximação entre o setor empresarial e as entidades que compõem o terceiro setor, tendo como resultado o desenvolvimento de parcerias com vistas a apoiar projetos de proteção ambiental, promoções sociais no campo da saúde, educação, dentre outros.

Como exemplo da mobilização do empresariado, cita-se a constituição do Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE) que, em 1989, nasceu sob a forma de um grupo de discussões sobre filantropia. Em 26 de maio de 1995, com a participação de 25 organizações, foi realizada a assembléia de constituição do GIFE: “[...] a primeira associação da América do Sul a reunir organizações de origem privada que financiam ou executam projetos sociais, ambientais e culturais de interesse público.”

O GIFE é uma organização que apresenta como diretriz buscar soluções para a superação das desigualdades sociais brasileiras e como objetivo estratégico influenciar as políticas públicas, mediante parcerias, bem como o compartilhamento de idéias, ações e aprendizados com o Estado e organizações da sociedade civil.

Além de significar uma importante fonte de recursos para as instituições sem fins lucrativos, o estreitamento das relações entre o meio empresarial e as instituições que atuam no seio da sociedade civil, com o intuito de melhorar as condições de vida no país significa um caminho para a superação de problemas de relacionamento que nasceram durante o governo militar.

As palavras do sociólogo Herbet de Souza (Betinho) retratam as mudanças que começam a ocorrer nessa relação:

Pertenci a uma geração que sempre achou que o empresário era o “diabo” da sociedade. Alguém conversar com o empresário era conversar com o diabo. E se era grande empresário, era um diabo grande. Se era pequeno empresário, diabo pequeno. Hoje nós estamos num outro mundo, em outra sociedade e pensamos que o grande empresário tem imensa responsabilidade; o empresário médio, responsabilidade média, e o micro, responsabilidade menorzinha. Porém como cidadãos somos todos iguais diante a mesma responsabilidade de mudar o Brasil. (IOCHPE, 1998, p. 1)

2.2 Caracterização do terceiro setor

No Brasil, assim como no mundo, existe um elevado número de organizações que compõem o universo das instituições sem fins lucrativos estando, portanto, inseridas no terceiro setor. Essas organizações apresentam como uma das características mais marcantes a heterogeneidade.

Assim, pode-se citar, como exemplo dessas entidades, os clubes de futebol, hospitais e universidades privadas, associações de interesse mútuo, centros comunitários, entidades ambientalistas, associações de bairro, centros de juventude, associações de produtores rurais, organizações de defesa de direitos, fundações e institutos empresariais, clubes recreativos e esportivos, organizações não-governamentais, creches, asilos, abrigos, organizações religiosas, cartórios, serviços sociais autônomos, condomínios em edifícios, partidos políticos e sindicatos.

A multiplicidade de organizações que compõem o terceiro setor faz com que exista uma enorme dificuldade na geração de uma definição precisa e amplamente aceita para esse segmento da sociedade, sendo esse problema enfatizado nas palavras de Fischer e Falconer (1998, p.12): “O Terceiro Setor foi se ampliando sem que esse termo, usado para designá-lo, seja suficientemente explicativo da diversidade de elementos componentes do universo que abrange.”

Um primeiro passo no sentido de compreender melhor o que é o terceiro setor é entender as diferenças existentes entre os três setores que compõem a sociedade.

As características de cada um dos setores são assim descritas por Coelho (2002, p.39):

- **Governo ou primeiro setor** – distingue-se sobretudo pelo fato de legitimar e organizar suas ações por meio de poderes coercitivos. Tem sua atuação limitada e regulada por um arcabouço legal, fato esse que torna sua atuação previsível a todos os atores da sociedade.
- **Mercado ou segundo setor** – a demanda e os mecanismos de preços baseiam a atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é a obtenção de lucro. Comparativamente ao Governo, o mercado atua sob o princípio da não coerção legal, ou seja, os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar.
- **Terceiro setor** – nesse segmento da sociedade, as atividades não têm característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas.

Um ponto a ser apreciado é a diferença existente entre coletivo e público. “Os interesses coletivos podem se referir aos de um determinado grupo; interesses públicos devem ser entendidos como algo mais amplo, referente ao conjunto da sociedade.” (COELHO, 2002, p. 40). Quando se observa a luta de um sindicato para garantir os interesses de uma dada categoria de trabalhadores como, por exemplo, o Sindicato dos Metalúrgicos de São Paulo, se está diante da defesa dos interesses coletivos de um grupo.

Falconer (1999, p.36, grifo do autor) define o terceiro setor, como “[...] um setor privado *não voltado à busca de lucro*, que atua na esfera do público, *não vinculado ao Estado*.”

A dificuldade encontrada para definir esse segmento da sociedade pode ser visualizada nessa definição apresentada, uma vez que mostra o terceiro setor fazendo referência ao que ele não é, ou seja, não-governamental e não-lucrativo, abstendo-se de dizer o que realmente significa esse conjunto de entidades.

Fernandes (2002, p.20) apresenta outra possibilidade ao pensamento dicotômico entre interesses particulares e públicos, ou seja, “[...] recuperar-se o valor da tríade, afirmando-se a presença constante e eficaz de uma terceira possibilidade.” Assim sendo, trabalha-se com a idéia de um terceiro setor concebido “[...] como uma entre as quatro combinações resultantes da conjunção entre o ‘público’ e o ‘privado’.”

AGENTES		FINS		SETOR
privados	para	privados	=	Mercado
públicos	para	públicos	=	Estado
privados	para	públicos	=	Terceiro Setor
públicos	para	privados	=	(Corrupção)

Ilustração 2 – Combinações derivadas da conjunção Público - Privado

FONTE: FERNANDES, 2002, p. 21.

Na visão do autor (2002, p. 21), “[...] o conceito denota um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos.”

Outros esforços têm sido desenvolvidos por pesquisadores no mundo todo no sentido de criar uma definição abrangente o suficiente para caracterizar o conjunto de organizações desse setor. Dentre os resultados alcançados, destacam-se os trabalhos de Salamon e Anheier (1997a, p.30) que apresentam, no livro *Defining the nonprofit sector – A cross-national analysis*, quatro abordagens distintas para definir terceiro setor, explorando diferentes aspectos das organizações que compõem esse segmento. São elas:

- Definição legal – utiliza-se da definição existente na legislação do país para caracterizar as entidades existentes;
- Definição econômica/financeira – distingue as organizações do terceiro setor com base na característica de suas fontes de recursos;

- Definição funcional – classifica as instituições do terceiro setor mediante suas finalidades básicas ou funções que exercem;
- Definição estrutural/operacional – define as instituições do terceiro setor com base em cinco pontos que referenciam as características estruturais e forma de operação dessas organizações.

No livro “*Ocupações, despesas e recursos: As organizações sem fins lucrativos no Brasil*”, Landim e Beres (1999, p.12) apresentam a definição estrutural/operacional nos seguintes termos:

- 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 da de organizações governamentais – o que não significa que não possam receber recursos do governo;
- São organizações que se auto gerenciam, controlando suas atividades de modo independente;
- 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.

A definição estrutural/operacional tem sido empregada por organizações multilaterais, governos e outras instituições, constituindo-se numa referência em termos de definição do terceiro setor (FALCONER, 1999, p. 42). Essa definição foi utilizada, por exemplo, no projeto *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* (O Projeto Comparativo Sobre o Setor Sem Fins Lucrativos), coordenado pelo *Institute for Policy Studies* da Universidade Johns Hopkins, que envolveu 22 países: Holanda, Irlanda, Bélgica, França, Grã-Bretanha, Alemanha, Espanha, Áustria, Finlândia, República Tcheca, Hungria, Eslováquia, România, Austrália, Estados Unidos, Israel, Japão, Argentina, Peru, Brasil, Colômbia e México.

Os estudos desenvolvidos pelos pesquisadores do *Institute for Policy Studies* da Universidade *Johns Hopkins* colaboraram no desenvolvimento da metodologia de definição das instituições sem fins lucrativos - *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts* (Manual sobre as Instituições sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais) - elaborado pela Divisão de Estatística das Nações Unidas, em conjunto com a Universidade *Johns Hopkins*, em 2002.

Essa metodologia de definição tem sido utilizada no Brasil em projetos relacionados ao terceiro setor, cujos resultados foram divulgados no ano de 2004. São exemplos desses trabalhos o Mapa do 3º Setor (CETS/FGV) e As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil 2002 (IBGE/IPEA).

Baseadas nessa definição, as entidades que compõem o terceiro setor podem ser compreendidas como “[...] (a) organizações que (b) são sem fins lucrativos e que, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente, que possa ser gerado, para seus donos ou controladores; (c) são institucionalmente separadas do governo, (d) são auto-geridas; e (e) não-compulsória.” (ONU, 2003, p. 26).

As entidades que compõem o terceiro setor podem apresentar uma variedade de formas legais ou organizacionais, como, por exemplo, associações e fundações, sendo instituídas para atender uma variedade de finalidades, como demonstra o *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts*:

Elas podem ser criadas para fornecer serviços que beneficiem 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 lucro; ou podem promover os interesses de grupos de pressão em negócios ou política, etc. (ONU, 2003, p. 21).

São exemplos de tipos de organizações que compõem o terceiro setor (ONU, 2003, p. 26):

- a) Hospitais, instituições de educação de nível superior, creches, escolas, serviços sociais, grupos ambientais etc. – provedores de serviços que podem receber pelos serviços prestados, mas não apresentam como finalidade produzir lucro;
- b) Organizações não governamentais que atuam na promoção do desenvolvimento econômico e/ou redução da pobreza em áreas menos desenvolvidas;
- c) Organizações de arte e cultura, incluindo museus, centros de artes dramáticas, orquestras, corpo de baile e ópera, sociedades históricas e literárias;
- d) Clubes esportivos envolvidos em esporte amador, treinamento, condicionamento físico e competições;
- e) Grupos de defesa que trabalham na promoção de direitos civis e outros direitos, ou na defesa de interesses sociais e políticos gerais ou de grupos específicos de cidadãos;

- f) Entidades que possuem à sua disposição propriedades ou fundos e usam a renda gerada por esse patrimônio quer para fazer doações para outras organizações, quer para financiar seus próprios projetos e programas;
- g) 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 etc.
- h) Partidos políticos;
- i) Clubes Sociais, incluindo clubes automotivos e clube de campo e que oferecem serviços e oportunidades de recreação para seus filiados e para a comunidade;
- j) Sindicatos, associações de profissionais e de classe que promovem e protegem o trabalho, os negócios ou interesses profissionais;
- k) Congregações religiosas, como paróquias, sinagogas, mosteiros, templos e santuários que promovem crenças religiosas e administram serviços e rituais religiosos.

Apesar de caracterizar-se como uma metodologia amplamente utilizada, cabe salientar que a definição estrutural/operacional apresenta algumas limitações:

- a) prioriza as organizações formais, desconsiderando toda a dinâmica não formal da sociedade civil;
- b) cria uma área cinzenta entre o setor não-lucrativo, o primeiro e o segundo setores, onde são colocados alguns tipos de organização que não atendem à totalidade das prescrições da metodologia, como por exemplo: cartórios, serviços sociais autônomos, condomínio em edifício, sindicatos, comissão de conciliação prévia etc.

Tal limitação deve-se ao fato de exigências metodológicas de pesquisa com vistas à construção de um cadastro de instituições para posterior análise das entidades que compõem o setor. Contudo, é importante observar que, no Brasil, assim como em vários países do mundo, existe um vasto conjunto de articulações que não são *ad hoc*, não são temporárias, mas são informais. Segundo Fernandes (2002, p. 28), esse tipo de articulação “[...] tem peso econômico (fala-se de metade do PIB em alguns países), interferem na regulação da violência, chegando ao ponto de produzir paralelos, e geram formas ativas de solidariedade social.”

A busca pela solução da forma de inclusão das instituições informais no universo de organizações que compõem o terceiro setor, respeitando-se os pressupostos metodológicos, é

um tema de grande relevância e que, sem dúvida, caracteriza-se como um desafio a ser superado em futuros projetos de pesquisa.

O processo de classificação é uma etapa subsequente ao processo de definição das instituições sem fins-lucrativos, que pode auxiliar no estabelecimento de comparações e contrastes significativos entre elas.

Um dos sistemas de classificação que tem sido aplicado por pesquisadores em diversos países, em trabalhos relacionados ao terceiro setor, é a *International Classification of Nonprofit Organizations* (Classificação Internacional de Organizações Sem Fins Lucrativos) – ICNPO.

Esse sistema foi empregado em projetos como *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, Mapa do 3º Setor (CETS-FGV) etc., e “[...] usa o estabelecimento e a atividade econômica como base de classificação, onde as unidades são diferenciadas, segundo os serviços e bens que produzem [...]”, divididas em 12 grupos (LANDIM; BERES, 1999, p. 12). São eles:

- Grupo 1 – Cultura e Recreação;
- Grupo 2 – Educação e Pesquisa;
- Grupo 3 – Saúde;
- Grupo 4 – Assistência Social;
- Grupo 5 – Ambientalismo;
- Grupo 6 – Desenvolvimento;
- Grupo 7 – Defesa de direitos civis e *advocacy*;
- Grupo 8 – Filantrópicas – intermediárias no financiamento de projetos ou promoção de voluntariado;
- Grupo 9 - Internacionais;
- Grupo 10 – Religiosas;
- Grupo 11 – Associações Profissionais e Sindicatos;
- Grupo 12 – Outras.

O reduzido número de trabalhos acadêmicos existentes no Brasil relacionados ao terceiro setor faz com que não existam muitas informações disponíveis que possam fornecer indicadores atualizados em relação ao tamanho desse segmento da sociedade no país.

Um dos trabalhos mais abrangentes sobre o assunto é a publicação originada do mencionado projeto comparativo sobre o terceiro setor que abrangeu cerca de 220.000 organizações formalmente registradas no Brasil, tendo sua distribuição por categoria apresentada a seguir:

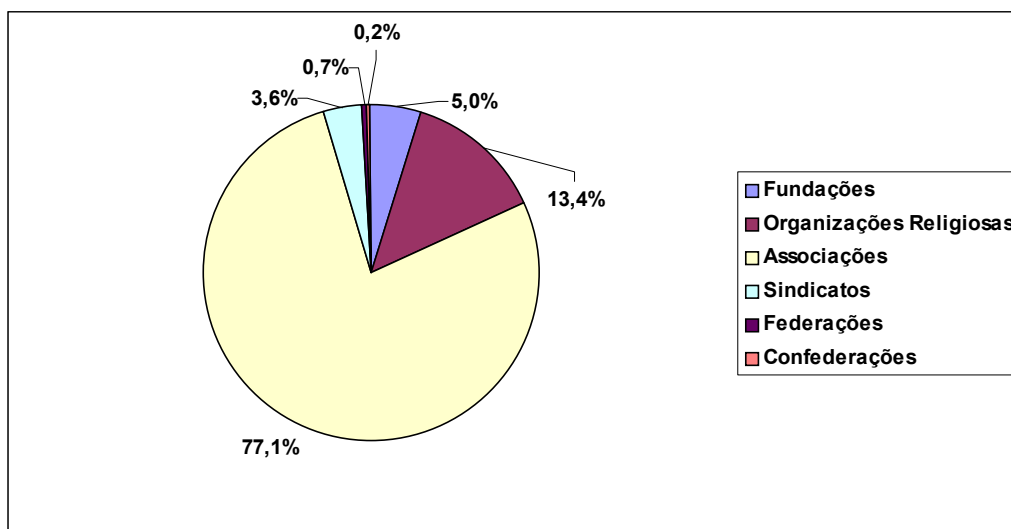


Gráfico 2 - Distribuição das entidades do terceiro setor no Brasil por categoria legal - 1995

A pesquisa não apresentou dados relacionados ao número de organizações informais existentes no país, contudo é provável que houvesse um número de organizações informais comparável ao número de organizações formais (FALCONER, 1999, p.91).

Números mais recentes são apresentados no estudo intitulado “As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2002” e apresentam o universo de instituições sem fins lucrativos formais, existentes no Brasil, como um conjunto formado por 500.155 entidades. Entretanto, após a aplicação da metodologia de definição apresentada anteriormente, esse número foi reduzido a um total de 275.895 entidades (IBGE; IPEA, 2004, p.19).

Na pesquisa do IBGE/IPEA (2004, p. 38), essas entidades encontravam-se distribuídas da seguinte forma:

Quadro 1 – Distribuição das entidades sem fins lucrativos por setores de atividades em 2002

Classificação das entidades sem fins lucrativos	% Participação
Saúde	1,38
Cultura e Recreação	13,61
Educação e Pesquisa	6,34
Assistência Social	11,69
Religião	25,53
Associações patronais e profissionais	16,16
Meio ambiente e proteção animal	0,58
Desenvolvimento e defesa de direitos	16,37
Outras	8,34

FONTE: Adaptado de IBGE/IPEA, 2004, p.72.

2.3 Pessoal ocupado no terceiro setor no Brasil

As novas tecnologias estão fazendo com que setores da economia como agricultura, manufatura e serviços, tradicionais geradores de emprego, passem por um acelerado processo de automatização. O movimento está transformando setores que, no passado, se caracterizavam pela necessidade de utilização de trabalho humano massificado para produção de bens e serviços em segmentos cuja característica básica é a presença de uma reduzida força de trabalho com alto nível de educação.

A mão-de-obra é um componente importante dos produtos e serviços oferecidos à sociedade pelas organizações que compõem o terceiro setor. Assim sendo, essas entidades destacam-se como importante fonte de geração de empregos para o Brasil e para o mundo.

Ao passo que, nos Estados Unidos da América (EUA), existiam 1,2 milhão de organizações sem fins lucrativos que empregavam 10% da força de trabalho remunerada naquele país (SALAMON, 1997b, p. 20), no Brasil, em 1995, o terceiro setor ocupava cerca de 1.120.000

indivíduos, o que correspondia a 1,7 % do pessoal ocupado no país naquele momento. Esse número representava o dobro dos servidores públicos federais na ativa (LANDIM; BERES, 1999, p.57).

Números mais recentes dão conta de que o processo de desenvolvimento do setor tem sido acompanhado por um crescimento do número de pessoas empregadas, atingindo, no ano de 2002, o montante de 1,5 milhão (IBGE; IPEA, 2004, p. 26).

Apesar de as entidades do terceiro setor se encontrarem distribuídas em diferentes áreas de atividade, o resultado do trabalho realizado por Landim e Beres (1999, p. 23) aponta uma concentração do pessoal ocupado em quatro áreas de atividade, sendo estas responsáveis por absorver 81% do pessoal ocupado: educação, saúde, cultura/recreação e assistência social. Esses resultados apresentam coerência em relação às tendências observadas nos demais países estudados, onde as mesmas áreas eram responsáveis por 82% da ocupação de mão-de-obra.

A forma como se encontrava distribuído o pessoal ocupado, por área de atividade, no terceiro setor brasileiro em 1995 é apresentada no Gráfico 3, a seguir:

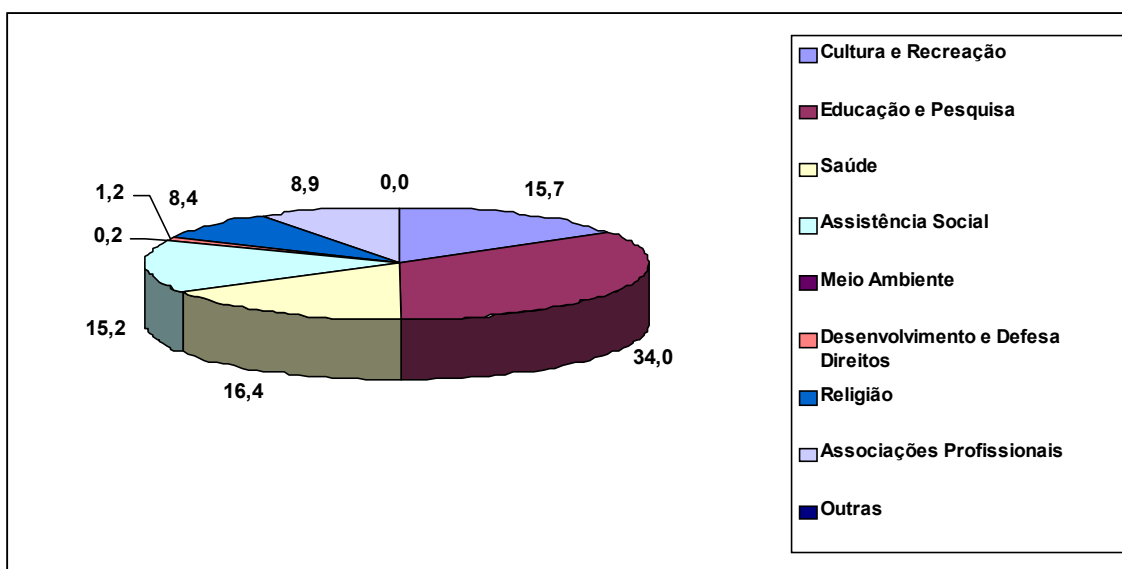


Gráfico 3 - Distribuição do pessoal ocupado com remuneração no terceiro setor por área de atuação - 1995
 FONTE: LANDIM; BERES, 1999, p. 17

2.4 Voluntariado

Pela definição utilizada pela Organização das Nações Unidas – ONU, o voluntário é qualquer pessoa que, movida por interesse pessoal ou espírito cívico, dedica parte de seu tempo, sem remuneração alguma, a atividades de bem-estar social ou outros campos.

Além de gerar empregos, o setor sem fins lucrativos mobiliza um enorme contingente de pessoas na execução de suas atividades. Atuando sempre de forma voluntária, esse grupo de colaboradores era composto por 13,9 milhões de brasileiros em 2002, superando em 13 vezes o número de pessoas empregadas no universo de instituições que compuseram o estudo do IBGE e IPEA (2004, p. 26).

A forma de distribuição do pessoal ocupado nas organizações que compõem o terceiro setor, empregados e voluntários, pode fornecer indícios a respeito da organização de tais entidades.

A partir dos números publicados pelo Mapa do Terceiro Setor, que constitui uma página na Internet na qual as organizações que fazem parte do Terceiro Setor são estimuladas a se cadastrar voluntariamente, podem ser obtidos alguns indicativos sobre a forma de distribuição do pessoal ocupado. A base de dados do MAPA do 3º Setor é composta por mais de três mil organizações cadastradas em todo o país (MAPA, 2004).

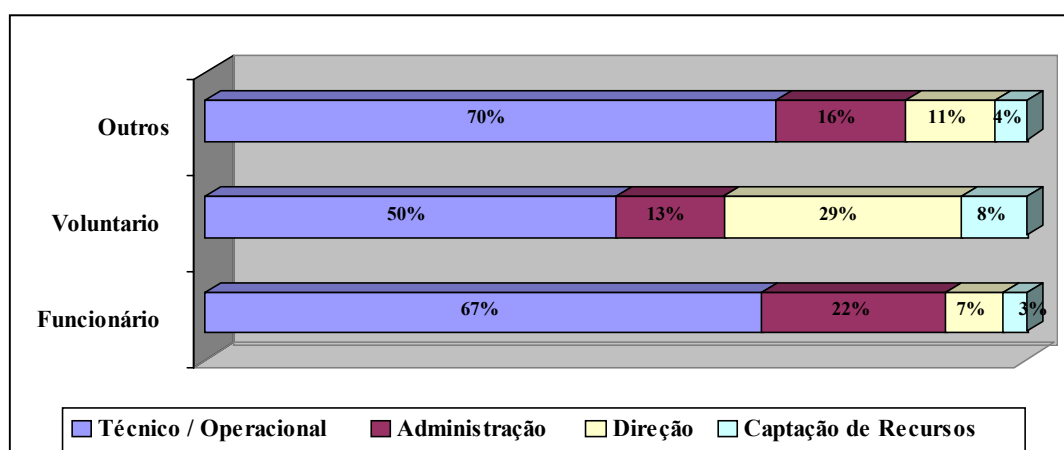


Gráfico 4 - Distribuição de Colaboradores por Área Operacional 2004

FONTE: Mapa do Terceiro Setor, 2004

O reduzido número de pessoas ocupadas na atividade de captação de recursos pode estar relacionado com a maneira pela qual essas instituições percebem os recursos necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim. Ainda com relação aos resultados apresentados pelo

Gráfico 4, nota-se que a maior parte dos indivíduos que ocupa cargo de direção é oriunda do grupo de colaboradores voluntários.

Apesar da importância do trabalho voluntário no país, existem restrições em relação à sua utilização baseadas em dois argumentos principais (COELHO, 2002, p.75):

- Dada à grande crise de emprego no país, estas instituições deveriam criar novos empregos ao invés de utilizar serviços voluntários;
- Existem inúmeros casos de indivíduos que, após trabalharem por determinado período de tempo como voluntários, ingressam na justiça do trabalho com reclamações trabalhistas contra a organização, alegando que não receberam os salários devidos.

Em 1998, o então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, sancionou a Lei nº 9.608 que regulamentou o trabalho voluntário no Brasil. A Lei dispõe em seu artigo 1º:

Considera-se serviço voluntário, para fins desta lei, a atividade não-remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive mutualidade.

Parágrafo único – O serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim.

Outro aspecto importante do trabalho voluntário é a sua caracterização como fonte de recursos para as entidades que compõem o terceiro setor, uma vez que, representam uma “espécie de doação” para a instituição. Os trabalhos executados por voluntários são atividades necessárias à consecução dos objetivos sociais da entidade e, caso não existissem, obrigariam a instituição a incorrer em dispêndio de recursos financeiros para contratação de funcionários ou prestadores de serviços.

As instituições do terceiro setor deveriam reportar em suas demonstrações financeiras o valor respectivo ao tempo doado pelos voluntários na execução de atividades na entidade, tornando evidente, em termos monetários, essa forma de contribuição recebida da sociedade.

Sobre o tema, o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social diz: “[...] configura doação somente quando ocorre a situação em que o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros,

professores etc.) sendo que a entidade pagaria por este serviço caso não ocorresse o serviço voluntário.” (CFC, 2003, p. 66).

Esta orientação merece ser ressaltada, uma vez que exclui os serviços não especializados, esquecendo-se que, caso a entidade não obtivesse esses serviços de forma voluntária, também seria obrigada a pagar por eles.

Sobre a forma de contabilização, o trabalho orienta que: “[...] deve-se registrar o fato pelo valor justo; e a tabela de remuneração de serviços utilizada pelas entidades de classe poderá servir de parâmetro na determinação do valor dos serviços prestados.” (CFC, 2003, p. 66).

2.5 Fontes de recursos

A sustentabilidade institucional, que pode ser entendida como “[...] garantir a viabilidade financeira de uma instituição, baseada em ações técnica e politicamente adequadas ao enfrentamento dos problemas que se dispõem a resolver, garantindo o efetivo atendimento das demandas dos grupos sociais beneficiados” (RAMOS, 2001, p. 55), é um dos principais desafios a ser superado pelas organizações que compõem o terceiro setor.

Apesar de esse estudo destacar o aspecto financeiro da sustentabilidade institucional (fontes de recurso), é importante ressaltar a existência de outros pontos críticos ao sucesso do processo de sustentabilidade das instituições do terceiro setor. Cita-se, como exemplo, a capacidade com que a organização executa as ações que se propôs a desenvolver e a relevância destas à parcela da sociedade à qual se predispõe beneficiar.

Nesse sentido, Ramos (2001, p.53) destaca a importância da eficiência e eficácia na utilização dos recursos direcionados à consecução dos objetivos sociais da entidade, como forma de atingir a sustentabilidade:

Uma instituição que se pretende sustentável precisa estar efetivamente dimensionada para atingir seus objetivos. Isso significa especialização e profissionalismo. Seja qual for a fonte de recursos que irá viabilizar o trabalho da organização, a relação com a mesma será a de subsidiar projetos que têm objetivos a alcançar e resultados a apresentar. Trata-se de uma equação custo-benefício que precisa ser respeitada.

O desafio da sustentabilidade é tratado de forma mais abrangente no estudo sobre captação de recursos desenvolvido por Cruz e Estraviz (2003, p. 57):

O desafio da sustentabilidade envolve não só o levantamento e a adequada utilização de recursos financeiros; implica investir no desenvolvimento das pessoas que fazem parte da organização, melhorar a qualidade dos serviços e adequá-los às necessidades das comunidades, buscar a adesão da sociedade à causa da organização e informar de forma transparente.

Os recursos financeiros utilizados pelas entidades que compõem o terceiro setor são, normalmente, provenientes de interações com o Estado, organismos oficiais, organismos privados internacionais, fundações nacionais e internacionais, empresas nacionais e internacionais dos diversos segmentos da economia, bem como doações que podem abranger recursos monetários ou outros tipos de recursos obtidos por essas instituições.

Esses recursos financeiros chegam às instituições do terceiro setor sob a forma de contribuições, doações, subvenções, sendo que essas modalidades podem ser assim definidas:

- Contribuições – transferência voluntária e incondicional de ativos para uma entidade (beneficiária) advinda de outra entidade que não espera receber valor em troca e não age como um proprietário (doador). A contribuição também pode ocorrer sob a forma que cancelamento de passivos do beneficiário (DELANEY *et al.*, 2002, p. 1017).
- Doações – “[...] transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos.” (BRASIL, NBC T 10.16, item 10.16.1.8).
- Subvenções – “[...] são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos.” (BRASIL, NBC T 10.16, item 10.16.1.5).

O Conselho Federal de Contabilidade subdivide as subvenções em dois grupos (BRASIL, NBC T 10.16, item 10.16.1.5):

- a) sociais: “[...] aquelas destinadas a entidades, públicas ou privadas, sem finalidade lucrativa, de natureza assistencial, médica, educacional ou cultural, com vista a estimular a prestação de serviços essenciais em suplementação à iniciativa privada;”
- b) econômicas: “[...] as transferências destinadas a empresas, públicas ou privadas, de natureza industrial, comercial, agrícola ou pastoril, e inclusive para a cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas.”

A análise das definições acima destaca a ausência de uma contraprestação direta de bens e serviços para aqueles que transferem os ativos às instituições beneficiárias, contrapondo-se ao mecanismo de troca existente no mercado.

Um fato que tem chamado a atenção é a crescente participação da geração de recursos próprios (autofinanciamento), tornando-se um importante componente no *mix* de recursos utilizados pelas instituições do terceiro setor (MAÑAS; CARDOSO, 2000, p.45).

Conforme já mencionado, os números obtidos na pesquisa realizada no Brasil pelo Projeto Comparativo Internacional sobre o Setor Sem Fins Lucrativos demonstram que nada menos de 68,3% dos recursos angariados pelo terceiro setor, em 1995, eram provenientes da geração de renda por meio de suas próprias atividades (LANDIM; BERES, 1999, p. 47).

Ao contrário do que muitos imaginam, só 14,5% dos recursos recebidos por essas organizações em 1995 foram oriundos de transferências governamentais, o que vem corroborar com a idéia de perda da capacidade financeira do Estado brasileiro e de transferência para o terceiro setor de parte da responsabilidade pela prestação de uma série de serviços sociais, sem a respectiva transferência dos recursos orçamentários (LANDIM; BERES, 1999, p.19).

O quadro a seguir apresenta a forma como estavam distribuídos os recursos originados de fontes governamentais e doações privadas que foram recebidos pelas instituições sem fins lucrativos em 1995:

Quadro 2 - Distribuição das fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos no país (inclusa a área de religião) – 1995

Fontes de recursos	%
Governo	14,55
Federal	47,43
Estadual	35,44
Municipal	17,13
Doações Privadas	17,19
Empresas	18,6
Indivíduos	81,4
Receitas Próprias	68,27

FONTE: LANDIM; BERES, 1999, p. 20

Do ponto de vista da imagem usual das entidades sem fins lucrativos, para Landim e Beres (1999, p. 48), é surpreendente que as receitas próprias caracterizem-se como a principal fonte de recursos. No entanto, os resultados da pesquisa brasileira estão alinhados com aqueles obtidos no plano internacional.

Quadro 3 – Distribuição das médias brasileiras, latino-americanas e de 22 países das fontes de recursos para o terceiro setor (excluída a área de religião) – 1995

Fontes de recursos	%
Governo	
Brasil	15,5
América Latina	15,5
Média dos 22 países	40,1
Doações Privadas	
Brasil	10,7
América Latina	10,4
Média dos 22 países	10,5
Receitas Próprias	
Brasil	73,8
América Latina	74
Média dos 22 países	49,4

FONTE: LANDIM; BERES, 1999, p.40

Para explicar o resultado da pesquisa, os coordenadores adotaram a hipótese de que a sustentação das organizações sem fins lucrativos, por meio da geração de recursos próprios, “[...] é naturalmente mais pronunciada onde a doação privada é limitada e há pouca disponibilidade de financiamento governamental por razões políticas, ou outras.” (LANDIM; BERES, 1999, p.50).

Números mais recentes sobre o terceiro setor no Brasil, que se encontram disponíveis no projeto MAPA do 3º SETOR², demonstram que somente 4% das instituições sem fins lucrativos, que compõem sua base de dados, sobrevivem exclusivamente de recursos originados do setor público. As entidades que se mantêm somente com recursos privados somam 11%, ao passo que 74% das organizações possuem alguma parcela dos recursos oriundos de receitas próprias. Esses números vão ao encontro daqueles apresentados pelos pesquisadores do ISER e confirmam a propensão da diversificação das fontes de recursos utilizadas pelas instituições sem fins lucrativos no Brasil.

Os dados analisados anteriormente encontram-se dispostos no gráfico a seguir, e foram obtidos a partir das informações disponíveis no Mapa do 3º Setor:

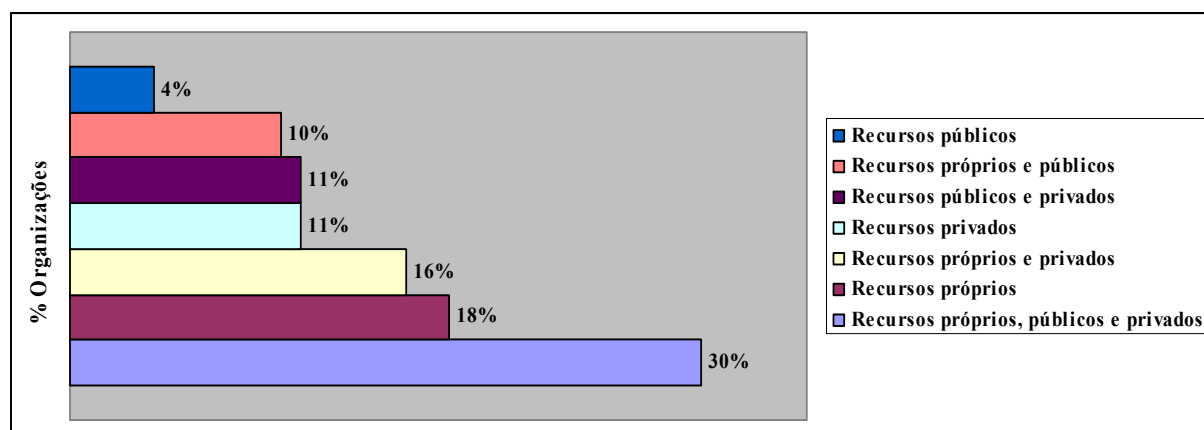


Gráfico 5 - Fontes de recursos das instituições do terceiro setor

FONTE: Mapa 3º Setor (2004)

Em geral, os indivíduos não aceitam a idéia da possibilidade de entidades do terceiro setor explorarem comercialmente atividades de prestação de serviços ou produção e comercialização de bens em escala empresarial. Para essas pessoas, as receitas, que possibilitam o cumprimento dos fins da organização, deveriam advir somente do rendimento de seu patrimônio, de doações, contribuições e subvenções, limitando sua atuação ao nível de prestador de serviços de caráter gratuito (PAES, 2003, p. 296).

O autor citado (2003, p. 295) esclarece que a legislação brasileira não proíbe o exercício de atividades industriais ou comerciais por essas entidades, simplesmente condiciona que sejam realizadas para o estrito cumprimento das finalidades estatutárias da instituição.

² Disponível no endereço <<http://www.mapadoterceirosetor.org.br>> . Acesso em 07 set. 2004.

Apesar da previsão legal, a idéia de liberdade de atuação das instituições sem fins lucrativos não representa a unanimidade dos pensamentos, visto que existem membros da sociedade que divisam na exploração de atividades comerciais uma possibilidade para o desvirtuamento de sua finalidade. É o caso de Rezende (2003, p.11):

Iniciando o exame desta questão, é preciso deixar claro, desde logo, que combatemos intransponivelmente tal entendimento, senão por sucumbir a uma análise mais profunda, à luz das mesmas fontes jurídicas invocadas para lhe dar sustentação, mas sobretudo porque, na prática, tem dado concretude a péssimos exemplos de fraudes à ordem jurídica (econômica, tributária, trabalhista, previdenciária, administrativa, etc.), viabilizando importações com isenção fraudulenta de impostos para o uso dos equipamentos em fins comerciais comuns; contratação mascarada de trabalhadores como “voluntários” ou “estagiários” em detrimento da abertura de vagas de trabalho regular e registro em carteira; desvio de receitas públicas e emprego de verbas de cunho social, obtidas com os incentivos fiscais e parafiscais usadas para o pagamento de despesas particulares de diretores e seus familiares; concorrência desleal frente ao comércio formal, etc, etc, etc....

Embora se compreenda a preocupação da autora com os desvios encontrados ao longo dos tempos, não é possível simplesmente concordar com a idéia da proibição de essas instituições explorarem as atividades comerciais ou de prestação de serviços como fonte geradora de recursos, pois as instituições sem fins lucrativos encontram-se em dificuldade quanto à obtenção de fundos, quer pelos problemas financeiros do Estado, quer pela redução de outras fontes de recursos.

Qualquer opinião sobre o assunto deve considerar que, apesar de existirem instituições que fazem uso incorreto dessa fonte de recursos, há outras, com certeza, que cumprem todos os princípios da moral e da ética, fazendo com que os recursos provenientes da exploração de atividades comerciais ou de prestação de serviços retornem à sociedade sob a forma de serviços gratuitos oferecidos à parcela carente da sociedade.

A adequação dos mecanismos de fiscalização pode ser um fator importante na redução dos abusos verificados. A compreensão das atividades desenvolvidas por essas entidades, bem como o entendimento sobre os resultados gerados, constituem-se como parte fundamental do processo de fiscalização.

Talvez a sociedade possa discutir aspectos tributários e quem sabe a delimitação de áreas de atuação, mas jamais privar as instituições que compõem o terceiro setor dessa fonte de recursos.

Ao longo do processo de caracterização das organizações que compõem o terceiro setor, observou-se que vários serviços são oferecidos à sociedade de forma gratuita, sendo normalmente caracterizados como atividades-fim da instituição.

Essa constatação traz consigo o questionamento formulado anteriormente: Como são repostos os ativos consumidos pelas organizações sem fins lucrativos na produção e distribuição de bens e serviços oferecidos à sociedade?

Ao contrário do que ocorre com as empresas, nas quais os ativos transferidos para o mercado sob a forma de produtos ou serviços são repostos mediante o pagamento de um preço que os consumidores julgam condizentes com o benefício obtido, ou no setor público, cujo dispêndio envolvido na transferência de ativos sob a forma de prestação de serviços públicos é recomposto fazendo-se uso dos impostos e contribuições arrecadados junto à sociedade, nas instituições sem fins lucrativos os ativos consumidos na prestação dos serviços sociais são repostos por meio das fontes de recursos apresentadas anteriormente, o que depende da avaliação da sociedade quanto à importância do conjunto de esforços despendidos para promover o desenvolvimento econômico e social.

Peter Drucker (2002, p. XIV), por exemplo, ao discorrer sobre as diferenças existentes entre as instituições que compõem os três setores da sociedade, revela alguns dos resultados que estão por trás das ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor e que beneficiam a sociedade:

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

Apesar da abordagem do autor enfatizar o caráter filantrópico das instituições sem fins lucrativos, compreendendo-se principalmente o grupo de entidades que atuam em áreas como saúde, educação e bem-estar social, existem ainda outras organizações voltadas para a defesa

dos interesses de grupos específicos da população, proteção do meio-ambiente, promoção do esporte, da cultura e lazer etc.

Merece destaque a forma como os resultados obtidos pelas instituições sem fins lucrativos atinge os indivíduos e, por consequência, a sociedade:

- benefício direto: são aqueles recebidos pelos beneficiários diretos dos serviços prestados pelas entidades do terceiro setor;
- benefício indireto: são aqueles que se irradiam pela sociedade, influenciando o comportamento e o modo de vida da população.

A concessão de uma bolsa de estudo a um pesquisador tem um impacto direto sobre esse indivíduo no momento em que torna possível a continuidade do desenvolvimento de sua carreira profissional. Além disso, proporciona um benefício indireto que será absorvido pela sociedade de forma geral, à medida que os resultados do trabalho desse pesquisador contribuam para o desenvolvimento da ciência.

Portanto, podemos concluir que, ao alcançarem os objetivos para os quais foram criadas, as instituições sem fins lucrativos propiciam à sociedade uma série de benefícios, tendo como contrapartida a mobilização de diversos atores dessa mesma sociedade no sentido de prover a recomposição dos ativos despendidos.

2.6 Aspectos tributários das organizações do terceiro setor no Brasil

O desenvolvimento de atividades complementares às do Estado é uma das características das instituições que compõem o terceiro setor. Por esse motivo, há uma tendência por parte dos poderes públicos em fomentar, cada vez mais, o desenvolvimento desse tipo de instituições no país. A concessão de benefícios de ordem tributária, representada pela imunidade ou a isenção de cobrança de impostos, contribuições e taxas, vem se caracterizando como uma das formas de fomento adotadas no Brasil.

Esse pensamento está refletido nas palavras de Divonzir José Borges, promotor de Justiça do Estado do Paraná, em seu artigo “*Fiscalizando as Fundações e Entidades sem Fins Lucrativos*”:

Para o fomento das políticas públicas de enfrentamento da pobreza, utiliza-se também o Estado do instituto da renúncia de receita. A renúncia de receita, também nominada doutrinariamente de renúncia fiscal ou gasto tributário, corresponde a uma abdicação, integral ou parcial, de tributos incidentes sobre produtos, serviços e rendas. Desta forma, os valores não recolhidos aos cofres públicos equivalem a uma transferência desses recursos às instituições assistenciais. Em contrapartida, as entidades beneficiadas com o incentivo fiscal devem aplicar integralmente ditos recursos, mediante a prestação de serviços assistenciais, baseados na ética, transparência e responsabilidade à comunidade que deles necessitam. O Estado deixa de receber o valor da arrecadação renunciada, porém não abre mão da contrapartida social que a receita deve proporcionar à população. A renúncia fiscal vem sempre acompanhada de algum objetivo a atingir. (REZENDE, 2003, p.7).

A compreensão sobre a diferença existente entre imunidade e isenção pode contribuir para o melhor entendimento do tema, sendo assim definidos por Rezende (2003, p.1):

[...] imunidade é a renúncia fiscal ou vedação de cobrança de tributo estabelecida em sede constitucional, ou seja, ainda que o termo utilizado na Constituição seja isenção, como é o caso de contribuições para a previdência social (art. 195, § 7º), na verdade se trata de imunidade. O que significa a vedação da cobrança de tais tributos mediante edição de leis complementares ou ordinárias, muito menos, como sói acontecer nestas plagas, por portarias ou ordens de serviços de órgãos burocráticos do Estado.

[...] isenção é a dispensa de recolhimento de tributo que o Estado concede a determinadas pessoas e em determinadas situações, através de leis infra-constitucionais.

Diante das duas definições, é possível concluir que a renúncia fiscal, quando tratada constitucionalmente, independente da expressão que se utilize, é imunidade. Significa a limitação constitucional ao poder de tributar, diferente de isenção que é uma concessão voluntária do Estado nas esferas federal, estadual ou municipal em determinadas situações.

A Constituição da República Federativa do Brasil (1988) prevê, em seu artigo 150, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de tributar as entidades sem fins lucrativos. Entretanto, a concessão desse benefício depende do cumprimento de certas condições previstas no mesmo título legal:

- Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- Não distribuir lucros a qualquer título;
- Aplicar integralmente os recursos na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos sociais;

- Escriturar receitas e despesas de forma exata.

A imunidade tributária compreende somente os impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços prestados por essas instituições, estes últimos deverão estar relacionados com as finalidades essenciais da instituição para efeitos de gozo da isenção.

Além da imunidade tributária, as organizações do terceiro setor contam com a hipótese de isenção da cobrança de outros impostos e taxas que depende de lei específica do ente responsável pela instituição do tributo. Como exemplo, observa-se a isenção de recolhimento da cota patronal previdenciária que é concedida a todas as entidades que recebem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social- CEAS. Para obtenção desse título, a entidade deve primeiro obter do Ministério da Justiça o título de utilidade pública federal.

Um fato muitas vezes ignorado pelos gestores de instituições sem fins lucrativos, bem como pelos governantes das várias esferas de poder, diz respeito à ausência de informação com relação aos valores envolvidos na renúncia fiscal das instituições do terceiro setor.

Em um país onde a carga tributária supera a barreira dos 30%, a ausência de valoração da renúncia fiscal significa que os governos (Federal, Estadual e Municipal) não têm demonstrado com correção a base de arrecadação de tributos no país e as “transferências” de recursos públicos para as instituições que compõem o terceiro setor, isso porque os valores não aparecem nem como receita nem como despesa do setor público.

Por outro lado, as instituições sem fins lucrativos não apresentam demonstrações contábeis que evidenciem como os recursos transferidos do governo, sob a forma de renúncia fiscal, integram as suas fontes de recursos e como eles são aplicados em suas atividades-fim.

Também se deve pensar sobre a possibilidade de concorrência desleal entre as empresas privadas e as instituições do terceiro setor que desenvolvem atividades comerciais e prestação de serviços, haja vista a redução da carga tributária (COELHO, 2002, p.86).

2.7 As Fundações

Conforme cita Paes (2003, p. 150), as entidades conhecidas como “mão morta”, constituídas sob a égide das ordenações manuelina e afonsina, são objetos dos primeiros registros relativos a entes com características fundacionais no Brasil.

O autor, na continuação do relato a respeito do desenvolvimento da história das fundações, apresenta a Fundação Romão de Matos Duarte, como o primeiro esboço de fundação desenvolvido no Brasil. Foi criada em 1738, quando seu instituidor, o Sr. Romão de Matos Duarte, entendeu por bem separar parte de seu patrimônio, imóvel e recursos financeiros aplicados em empréstimos remunerados com a cobrança de juros, e formar um fundo para auxiliar, exclusivamente, crianças abandonadas que seriam recolhidas e atendidas na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro. Os beneficiados desse fundo eram conhecidos como expostos na “roda”, nome advindo do mecanismo criado para recolher as crianças abandonadas.

Apesar disso, o instituto fundacional, conhecido como pessoa jurídica de direito privado e dotado de um patrimônio composto por bens livres destinados a uma finalidade social determinada, teve a consolidação de seu ordenamento jurídico somente por intermédio do Código Civil Brasileiro de 1916.

As fundações mais antigas das quais se tem conhecimento no Brasil são: a Fundação Pão dos Pobres de Santo Antônio, em Porto Alegre (1867); o Abrigo Cristo Redentor no Rio de Janeiro (1923) e a Fundação Getúlio Vargas (1944) (PAES, 2003, p. 153).

Hoje, as fundações de direito privado são reconhecidas como parte integrante do conjunto de instituições que compõem o terceiro setor no Brasil, podendo ser entendidas como pessoas jurídicas originadas com base na vontade de um indivíduo ou grupo de indivíduos, mediante a destinação de um conjunto de bens livres, com o objetivo de prestar serviços sociais e de utilidade pública a todos aqueles que deles necessitem.

Os instituidores têm a garantia de que seus ideais e vontade não findam com sua morte, pois a finalidade determinada para essa entidade será permanente, visto que, após sua definição em escritura pública ou testamento, não poderá ser modificada pelos administradores.

Estas considerações podem ser corroboradas pelas definições de fundação apresentadas a seguir:

Fundação é uma universalidade de bens personalizada, em atenção ao fim que lhe dá unidade, ou, como se lê na *Theoria Geral*, é um patrimônio transfigurado pelas idéias que o põe a serviço de um fim determinado. (BEVILÁQUA, 1979, p. 240).

Denomina-se fundação um instituto com objetivo religioso, humanitário ou cultural, oriundo de liberalidade feita por meio de ato inter vivos ou causa mortis. Diverge da corporação ou sociedade; porque estas são formadas pela convergência da vontade de diversas pessoas, que administram e dirigem o conjunto; ao passo que advém aquela da resolução magnânima ou piedosa de um só indivíduo, que destina vultoso patrimônio para se constituir e manter a instituição por ele almejada. Em regra, ele mesmo indica o modo de funcionamento e a direção geral; não raro, incumbe sociedade já existente, do encargo de organizar e orientar a fundação. (MAXIMILIANO *apud* PAES, 2003, p. 156).

Fundações são universalidades de bens personalizados pela ordem jurídica, em consideração a um fim estipulado pelo fundador, sendo esse objetivo imutável e seus órgãos servientes, pois todas as resoluções estão delimitadas pelo instituidor. É, portanto, um acervo de bens livres, que recebe da lei a capacidade jurídica para realizar as finalidades pretendidas pelos seus instituidores, em atenção aos seus estatutos. (DINIZ, 1996, p. 146).

2.7.1 Caracterização das Fundações

Uma das formas encontradas pelo homem de colaborar com seu semelhante que se encontra em situação desafortunada foi atribuir personalidade jurídica a um conjunto de bens conhecidos juridicamente pelo termo Fundação.

Estas entidades podem dedicar-se a fins como a beneficência assistencial, beneficência e assistência religiosa, beneficência direcionada ao ensino, cultura, pesquisa, sendo sua instituição facultada a um indivíduo, a um grupo de indivíduos, a pessoas jurídicas ou ao Poder Público.

A forma de instituição das fundações é a base para uma das maneiras de classificá-las: fundações de direito privado e fundações instituídas pelo poder público. Os dois grupos de fundações podem apresentar diferentes elementos, com base nos distintos instituidores, que, na visão de Paes (2003, p. 158-159), podem ser relacionados da seguinte forma:

- **Fundações instituídas e ou mantidas pelo Poder Público**
 - Com personalidade jurídica de direito privado;
 - Com personalidade jurídica de direito público – autarquias.

- Fundações de Direito Privado

- Instituídas por pessoas físicas e ou jurídicas;
- Instituídas por empresas;
- Instituídas por partido político;
- De apoio a instituições federais de ensino superior;
- De previdência privada só complementar.

A classificação apresentada anteriormente é de grande utilidade no momento em que apresenta as diferenças existentes entre os dois grupos. Contudo, neste trabalho, para uma melhor compreensão dos elementos diferenciadores que os compõem, faz-se necessária a apresentação de duas das definições sobre essas distintas organizações (PAES, 2003, p. 161-189).

2.7.1.1 Fundação instituída por pessoas físicas ou jurídicas

São entidades constituídas por qualquer indivíduo legalmente capaz, com habilidade e capacidade financeira que, por meio de ato jurídico praticado sob a forma de escritura pública ou testamento, destine parte do patrimônio para que se cumpra com autonomia uma finalidade de caráter social.

Caso a fundação possua como instituidor uma pessoa jurídica, faz-se necessário exame do estatuto ou contrato social para verificar a possibilidade expressa de constituição de outra pessoa jurídica, bem como outras determinações contidas nesse documento legal.

2.7.1.2 Fundação de apoio às instituições de ensino superior

São entidades constituídas sob a forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por pessoas físicas, não sendo raro encontrar entre seus instituidores professores da instituição, que se propõem apoiar, ou pessoas jurídicas, dentre as quais as próprias universidades ou instituições de ensino superior. Estas entidades apresentam como finalidade primeira oferecer apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições de ensino superior.

De acordo com a Lei n. ° 8.958/94, também conhecida como Lei das Fundações de Apoio, todas as fundações de direito privado que possuam como finalidade estatutária o apoio a

projetos de pesquisa, de ensino e de extensão em conformidade com seu artigo 1.º, podem ser caracterizadas como fundações de apoio.

O termo “apoio”, usado para caracterizar essas instituições, pode ser entendido como a atuação da fundação em atividades como transferência de tecnologia, intermediação entre universidades e empresas, sempre com o intuito de auxiliar as instituições de ensino a cumprir seus objetivos básicos.

O termo apoio encontra-se, também, contemplado na exposição de motivos que foi submetida ao Presidente da República, integrante do anteprojeto da Lei n.º 8.958/94 que, na visão de Paes (2003, p.177), pode ser assim apresentado:

[...] apoio pode ser entendido (inclusive pelo que consta da exposição de motivos) como a busca por mais recursos, reconhecidamente escassos ante as restrições dos orçamentos públicos em confronto com a complexidade crescente da infra-estrutura de pesquisa; e um gerenciamento melhorado desses recursos, requerendo-se para tanto uma gestão mais ágil e flexível.

Para Alves (2000, p.66), especialista em Direito Fundacional,

[...] as fundações de apoio são hoje reconhecidas como aquelas entidades cuja atuação serve de base para que as idéias desenvolvidas na Universidade possam se transformar em projetos com resultados imediatos, produtivos, levando a Universidade para além da sua função primordial, que, em uma palavra, é a produção de conhecimentos e inteligências.

2.7.2 Forma de constituição e funcionamento da Fundação

A forma pela qual se constitui uma fundação guarda pouca semelhança com a constituição de uma empresa. A redação do artigo 62º do Novo Código Civil retrata de forma clara os primeiros passos a serem percorridos pelo instituidor: “[...] para criar uma fundação, far-lhe-á seu instituidor, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.” (SILVA; BRITO, 2003).

Assim sendo, o “nascimento” de uma fundação pode ser dividido em dois momentos: o da criação ou instituição, que é caracterizado pela lavratura da escritura pública ou testamento por tabelião em cartório de notas, com posterior registro do documento no Registro de Pessoas Jurídicas e o da personificação, representado pela aprovação do estatuto social pelo

Ministério Público, com posterior registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas. (PAES, 2003, p.206).

No estatuto social, estão descritas as normas gerais e específicas, utilizadas na gestão da fundação, além de outras informações relevantes, tais como:

- Denominação social;
- Tempo de duração da fundação;
- Finalidades da fundação, bem como as atividades a serem realizadas para consecução das finalidades;
- Descrição dos bens utilizados na criação da fundação e que, em um primeiro momento, constituem o patrimônio social dessa entidade;
- Os organismos responsáveis pela administração da entidade;
- Forma de alteração do estatuto social;
- Previsibilidade de extinção da fundação;
- Forma de prestação de contas e período compreendido como exercício financeiro e orçamentário;
- Estrutura organizacional e forma de funcionamento;
- Responsabilidade civil e criminal dos dirigentes da fundação.

Na elaboração do estatuto social, um dos capítulos que deve receber especial atenção do instituidor é aquele relacionado à administração da entidade, visto que, por intermédio desse dispositivo, serão criadas diferentes instâncias de gestão na organização.

O conjunto de esforços promovidos por esses organismos tem como objetivo principal atender às finalidades estabelecidas por seus instituidores, bem como a representação da instituição perante a sociedade.

2.7.3 O Ministério Público e as Fundações

A Constituição Federal reserva ao Ministério Público uma série de atribuições, dentre as quais acompanhar a “vida” das fundações, desde sua instituição até extinção.

Essa função está descrita no Código Civil brasileiro em seu Artigo 66º, com a seguinte redação: “Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.”

Tal função tem como objetivo verificar a forma pela qual está sendo desenvolvida a gestão da entidade, sendo o objetivo básico certificar-se de que a finalidade para a qual foi instituída está refletida nas atividades desenvolvidas pela instituição. A abrangência do ato de velar pressupõe, entre outros aspectos, o exame da escritura de instituição, a forma de seu funcionamento, a legalidade dos atos de seus administradores etc. (PAES, 2003, p.401).

Conforme relato de Paes (2003, p. 413-415), a prestação de contas das fundações, para com o Ministério Público Federal, está disciplinada pela Portaria n.º 315/2001 da Procuradoria Geral da Justiça do Distrito Federal e Territórios que, em seu artigo 5º, dispõe:

Art. 5.º Deverão acompanhar o Anexo Único:

I – relatório circunstanciado das atividades desenvolvidas no período, acompanhado de elementos que comprovem a sua efetiva realização, de acordo com suas finalidades estatutárias.

II – balanço patrimonial, demonstração do superávit ou déficit do exercício e demonstração das origens e aplicações de recursos comparativos, elaborados de acordo com os Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, firmados por profissional habilitado e representante legal da entidade.

III - relação das contas bancárias (conta corrente e aplicação), com identificação da instituição financeira, número da conta e agência.

IV – cópia de extrato bancário ou documento equivalente emitido pela instituição financeira, que comprove o saldo das contas bancárias (conta corrente e aplicação) na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação do saldo bancário com o contábil, em caso de divergência.

V – relação de bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual.

VI – cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica – DIPJ e respectivo recibo de entrega.

VII – cópia da relação anual de Informações Sociais – RAIS e respectivo recibo de entrega.

VIII – parecer do Conselho Fiscal ou órgão equivalente.

IX – parecer e relatório de auditoria, quando houver previsão estatutária.

X – cópia de convênio, contrato ou termo de parceria realizado com órgão públicos ou privados, acompanhada, quando for o caso, de parecer ou documento equivalente do órgão responsável pela fiscalização.

Parágrafo único. A Promotoria de Justiça de Tutela das Fundações e Entidades de Interesse Social poderá requisitar outros documentos e informações não relacionados neste artigo.

É possível pressupor a dificuldade encontrada pelo Ministério Público para velar pelas fundações que apresentam atividades mercantis, como fonte geradora de recursos, visto que as principais fontes de evidência disponíveis são as demonstrações financeiras requisitadas com base no item II, que são elaboradas apoiadas em normas desenvolvidas para elaboração de demonstrações contábeis em empresas.

3 A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR

3.1 A Contabilidade no processo de comunicação das entidades sem fins lucrativos

A mobilização de recursos financeiros, materiais e humanos e a sua gestão eficiente e eficaz com o intuito de alcançar os objetivos previamente definidos exercem papel importante no processo de continuidade das organizações do terceiro setor, mais especificamente das Fundações.

Diferentemente das empresas em que os gestores são responsáveis pela satisfação dos clientes e maximização do lucro, nas instituições sem fins lucrativos esses profissionais são avaliados pelos resultados alcançados no desenvolvimento de projetos e pela adequação da aplicação dos recursos destinados à instituição.

Por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico *ex-ante* e a avaliação *ex-post* constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade. (MARCOVITCH, 1997, p.129).

Por meio dos ensinamentos de Costa (1992, p.52), verifica-se que “[...] ao comunicar, estamos tentando estabelecer um campo comum de experiência, transmitir informações, idéias, trocar impressões, solucionar problemas.” Ainda segundo o autor, o processo de comunicação pressupõe três elementos básicos:

- Transmissor: pessoa ou grupo de pessoas responsável pela transmissão da informação, usando-se, para isso, da fala, escrita ou gestos;
- Mensagem: conjunto de sinais cujo significado é passível de interpretação, podendo ser a palavra escrita, falada, cores, formas etc.;
- Receptor: pessoa ou conjunto de pessoas que recebe a informação.

O processo de comunicação pode ser visualizado da seguinte forma:

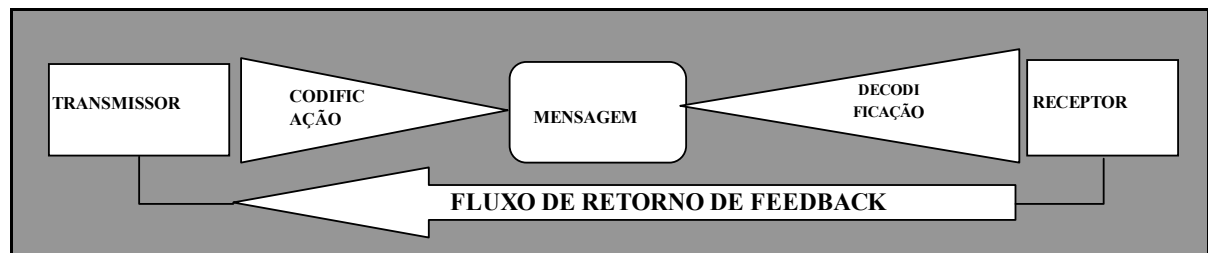


Ilustração 3- Representação gráfica do processo de comunicação
 FONTE: COSTA, 1992, p.55

Nesse contexto, a Contabilidade apresenta-se como uma ferramenta essencial no processo de gestão e de promoção da transparência das ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor, uma vez que é definida “[...] como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação.” (IUDÍCIBUS, 2000, p. 26).

No processo de comunicação das informações contábeis, cabe à contabilidade, como elemento transmissor, decidir quanto à forma de transmissão da mensagem (conjunto de sinais escolhidos para transmissão da idéia - código), que permita ao receptor (usuário das informações contábeis) a compreensão e entendimento da mensagem transmitida.

O esquema (ilustração 3) faz com que se imagine que a comunicação entre transmissor e receptor seja algo simples e de fácil realização, contudo podem existir pontos de fragilidade ao longo da cadeia, como o transmissor não ter suas intenções claramente definidas, a escolha de códigos ser pouco apropriada, a mensagem não interessar ao receptor ou estar acima de seu nível de entendimento e a mensagem chocar-se contra comportamento preestabelecido. (COSTA, 1992, p.53).

Superar esses problemas é um desafio constante da contabilidade, visando à evidenciação que “[...] é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos.” (IUDÍCIBUS, 2000, p. 121).

Segundo Iudícibus (2000, p.121), as formas de evidenciação podem variar, mas a sua essência sempre será apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário, deixando de fora das demonstrações formais o menos possível. O autor (2000, p.118) lista seis métodos para realizar a evidenciação:

- Forma de apresentação das demonstrações contábeis – elaboração dos demonstrativos com a utilização de terminologia clara e simplificada e sua colocação em uma forma ou ordem que melhore a interpretabilidade;
- Informações entre parênteses – oferecer ao usuário informações curtas e objetivas, colocadas dentro do corpo do demonstrativo contábil entre parênteses com vistas ao fornecimento de maiores esclarecimentos sobre um título, um critério de avaliação, à composição de uma conta etc.;
- Notas explicativas (rodapé) – o objetivo dessa forma de evidenciação é fornecer informações que não podem ser apresentadas no corpo do demonstrativo contábil;
- Quadros e Demonstrativos Suplementares – cujo objetivo é detalhar itens dos demonstrativos contábeis que não podem ser evidenciados no corpo destes e/ou apresentar outras demonstrações, outra perspectiva de avaliação;
- Comentários do Auditor – fonte complementar de *disclosure* para as demonstrações contábeis, oferecendo maior segurança ao usuário;
- Relatório da Diretoria – tem como objetivo fornecer informações não financeiras relacionadas à operação da empresa, tais como mercado de atuação, perspectivas futuras, plano de crescimento, investimento em pesquisa e desenvolvimento entre outras.

Parte substancial dos estudos sobre evidenciação de resultados contábeis tem sido desenvolvida com o objetivo de atender às necessidades de organizações ligadas ao segundo setor, enfatizando, normalmente, a produção de riqueza (lucro) destinada à remuneração do capital investido na organização ou aos aspectos fiscais ligados à arrecadação de impostos e contribuições.

Dessa forma, é possível pressupor que existem dificuldades no processo de comunicação entre contabilidade e usuários de informações das organizações do terceiro setor, pois o conjunto de sinais escolhido para promover a evidenciação contábil foi idealizado e aperfeiçoado para atender às necessidades de outro grupo de usuários.

3.2 Aspectos contábeis das entidades sem fins lucrativos

A existência de uma legislação específica sobre contabilidade aplicável às instituições sem fins lucrativos é uma dúvida que, normalmente, acompanha as reflexões de gestores e outros indivíduos que se relacionam com o terceiro setor.

Durante longo período, a falta de previsão no ordenamento jurídico do Brasil sobre uma legislação contábil específica aplicável às instituições do terceiro setor fez com que seus dirigentes usassem legislações aplicáveis a outras organizações, em especial às empresas. (PAES, 2003, p.319).

O mesmo autor (2003, p. 319) acrescenta que a Lei nº 9.790/99, batizada de Lei do Terceiro Setor, e sua regulamentação apresentam-se como “[...] a legislação que deve servir de parâmetro e de referência para a contabilização das entidades sem fins lucrativos.”

A referida lei prevê em seus artigos 4º e 5º que a entidade sem fins lucrativos deve fazer observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), devendo elaborar balanço patrimonial e demonstração de resultados do exercício.

O Decreto nº 3.100/99 aumentou o conjunto de demonstrações contábeis exigidas das instituições sem fins lucrativos ao acrescentar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, além das Notas Explicativas.

As demonstrações contábeis que devem ser apresentadas pelas entidades do terceiro setor têm suas estruturas estabelecidas por meio da Lei n.º 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações e pela NBC T 3 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A NBC T 10.19 determina que, na elaboração das demonstrações contábeis, a conta Capital e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deverão ser substituídas, respectivamente, por Patrimônio Social e Superávit ou Déficit do Exercício.

Mesmo existindo características específicas que diferenciam as instituições sem fins lucrativos das empresas, a legislação exige dessas entidades a elaboração de demonstrações contábeis que utilizem a mesma estrutura, terminologia e conteúdo usado pelas empresas, excetuando-se as alterações observadas anteriormente (OLAK; NASCIMENTO, 2000, p.4).

Essa constatação induz ao questionamento sobre a aplicabilidade de critérios empregados pelas empresas nas organizações do terceiro setor frente à importância desse conjunto de demonstrações ao processo de comunicação entre a entidade e os usuários internos e externos da informação contábil, sobretudo quanto à formação do resultado das fundações.

Para buscar resposta a essa indagação, torna-se necessária a análise dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, de forma mais incisiva o princípio da realização da receita e confrontação da despesa, e das demonstrações contábeis previstas na legislação do terceiro setor.

3.2.1 Princípios Fundamentais de Contabilidade

A Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, descreve os Princípios Fundamentais de Contabilidade como sendo os representantes da “[...] essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do nosso País.”

Na visão de Iudícibus e Marion (2000, p.89), os Princípios Fundamentais de Contabilidade são “[...] os conceitos básicos que constituem um núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da contabilidade.”

O art. 3º da referida resolução do CFC enumera como Princípios Fundamentais de Contabilidade: a entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, atualização monetária, competência e prudência.

A forma como estão dispostos os princípios na resolução do CFC não representa a única abordagem sobre o assunto. Iudícibus (2000, p. 50), na obra “Teoria da Contabilidade”, oferece ao tema tratamento mais adequado, apresentando os princípios de maneira

hierarquizada e divididos em três grupos: postulados, princípios contábeis propriamente ditos e convenções.

Ainda sobre o tema, o IPECAFI – Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras desenvolveu estudo que foi aprovado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e, posteriormente, referendado pela Comissão de Valores Mobiliários que, corroborando a visão de Iudícibus, classifica os Princípios Fundamentais de Contabilidade nas três categorias citadas (IBRACON, 1992, p.112).

Os postulados são premissas ou constatações básicas não sujeitas à verificação e que formam o arcabouço sobre o qual repousa o desenvolvimento subsequente da teoria da Contabilidade, sendo fundamentais o postulado da entidade contábil e o postulado da continuidade (IUDÍCIBUS, 2000, p.51).

O postulado da entidade contábil refere-se à premissa básica de que as transações econômicas são realizadas por entidades (entes capazes de gerir recursos e agregar utilidades) e a Contabilidade deve considerar o patrimônio da entidade como distinto do patrimônio dos sócios que a compõem (IUDÍCIBUS, 2000, p.47). Sendo assim, o patrimônio das instituições sem fins lucrativos não deve se confundir com o patrimônio de seus instituidores ou dirigentes.

Já o postulado da continuidade considera as entidades como empreendimentos em andamento, cuja finalidade é gerir e utilizar ativos no esforço de produção de receitas e não para serem vendidos no estado em que se encontram, a não ser que existam fortes indícios de descontinuidade (IUDÍCIBUS, 2000, p.51). Normalmente, as instituições sem fins lucrativos são constituídas com prazo de duração indeterminado, mas a sua continuidade depende de como administra os recursos colocados à sua disposição para geração de benefícios à sociedade.

Os princípios contábeis propriamente ditos são hierarquicamente inferiores aos postulados, sendo delineados conforme as premissas básicas presentes no postulado da entidade e no postulado da continuidade. São eles: custo original como base de valor, realização da receita e confrontação da despesa e denominador comum monetário (IUDÍCIBUS, 2000, p.50).

O princípio do custo original como base de valor estabelece que os ativos são incorporados ao patrimônio da entidade pelo preço pago na aquisição ou fabricação acrescido de todos os gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios. É uma decorrência natural do postulado da continuidade, pois se entende que valores de realização não são interessantes, e também da aceitação da idéia do preço acordado entre comprador e vendedor ser a melhor expressão do valor econômico do ativo no momento da transação (IUDÍCIBUS, 2000, p.54).

O princípio da realização da receita e confrontação das despesas (competência) diz que as receitas devem ser reconhecidas observando o seu fato gerador, normalmente o ponto de transferência dos produtos ou serviços aos clientes. A todas as receitas de um determinado período devem ser confrontadas as despesas incorridas para a sua realização (IUDÍCIBUS, 2000, p.59).

O princípio do denominador comum monetário determina que os elementos da composição patrimonial devem ser expressos por uma única base de mensuração, ou seja, pelo valor monetário. “Este princípio está associado à qualidade de a Contabilidade evidenciar a composição patrimonial de bens, direitos e obrigações de várias categorias, homogeneizando-os por meio da mensuração monetária.” (IUDÍCIBUS, 2000, p.66).

Verifica-se, por meio dos ensinamentos de Iudícibus (2000, p.54), que as convenções contábeis podem ser entendidas como normas ou restrições aos princípios contábeis, cuja função é qualificar e delimitar o campo de aplicação dos princípios contábeis em certas oportunidades. São elas:

- Convenção da Objetividade – entre procedimentos igualmente relevantes, deve-se dar preferência aos que puderem ser comprovados por documentos ou critérios objetivos.
- Convenção da Materialidade - a relação custo-benefício deve nortear a decisão do contador quanto à influência das informações que devem ser evidenciadas ou negadas ao usuário.
- Convenção do Conservadorismo (Prudência) – nas alternativas válidas de avaliação de elementos do patrimônio, deve-se escolher a que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para o passivo.

- Convenção da Consistência (Uniformidade) – Os critérios contábeis utilizados por uma entidade devem ser mantidos ao longo do tempo para que os usuários tenham a possibilidade de fazer comparações e delinear tendências.

3.2.2 Demonstrações contábeis

Os postulados, princípios e convenções constituem a base sobre a qual são geradas as informações relevantes para que cada usuário possa realizar seus julgamentos e tomar as suas decisões com segurança, sobretudo os usuários externos. Essa estrutura conceitual contribui para a confiabilidade das informações divulgadas, pois elas são elaboradas de acordo com critérios e normas contábeis previamente e claramente definidos, permitindo a comparação da posição econômico-financeira de entidades diferentes e da mesma entidade em momentos distintos.

Para atender ao objetivo da contabilidade de subsidiar o processo decisório, as empresas divulgam periodicamente um conjunto básico de informações consubstanciadas nos demonstrativos e relatórios contábeis. Como já mencionado, a legislação prevê que as entidades do terceiro setor devem publicar várias das peças contábeis divulgadas pelas empresas e em conformidade com a estrutura determinada pela Lei nº 6.404/76, quais sejam: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas.

O Balanço Patrimonial (BP) apresenta a posição financeira e patrimonial da instituição em uma determinada data - posição estática. De acordo com o art. 178 da Lei nº 6.404/76, “[...] no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.” Sendo assim, as contas do Ativo são classificadas em ordem decrescente de grau de liquidez e as contas do Passivo em ordem decrescente de prioridade de pagamento das exigibilidades (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.30).

A NBC T 10.19, item 10.19.3.2, prevê que, na elaboração do Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos, a conta Capital deverá ser substituída por Patrimônio Social, assim como a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados será substituída por Superávit ou Déficit do Exercício.

Parece estranho usar a conta Superávit ou Déficit do Exercício, indicativa de resultados, para substituir uma conta patrimonial - Lucros ou Prejuízos Acumulados. Contudo, o item 10.19.2.7 da resolução determina que “[...] o valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembleia dos associados; e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.”

Com relação à utilização do Balanço Patrimonial com a formatação proposta pela Lei das Sociedades por Ações pelas organizações do terceiro setor, Martins (1990, p.136) manifesta-se favorável observando que “[...] tendo-se em vista a boa divisão existente na legislação atual, a familiaridade que já se tem com ela e sua própria utilidade para efeito de análise, sugerimos a manutenção da tradicional classificação da Lei das Sociedades por Ações.”

Um aspecto a ser ressaltado com relação ao Balanço Patrimonial diz respeito ao Patrimônio Líquido e seu significado, pois, enquanto nas empresas o valor deste grupo (em tese) deve representar o valor da empresa a seus proprietários em determinado momento, nas entidades do terceiro setor o patrimônio líquido “[...] deve representar a capacidade que a entidade tem de manter-se no mercado, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade sem, contudo, comprometer sua continuidade.” (OLAK; NASCIMENTO, 2000, p.5).

A Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) é a apresentação resumida das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período. Conforme a Lei nº 6.404/76, a demonstração é estruturada de maneira dedutiva, com os detalhes necessários de receitas, despesas, ganhos e perdas.

[...] o lucro ou prejuízo líquido apurado nessa demonstração é o que se pode chamar de lucro dos acionistas, pois, além dos itens normais, já se deduzem como despesas o Imposto de Renda e as participações sobre os lucros a outros que não os acionistas, de forma que o lucro líquido demonstrado é o valor final a ser adicionado ao patrimônio líquido da empresa que, em última análise, pertence aos acionistas, ou é distribuído como dividendo. (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.31).

Pela citação acima, é possível perceber que a DRE foi formulada eminentemente com o objetivo de divulgar informações sobre entidades do segundo setor, podendo não ser adequada para as instituições sem fins lucrativos.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia as mudanças ocorridas no patrimônio líquido em termos globais, como no caso da integralização de capital, e em termos de mutações internas, como a transferência de lucros acumulados para reservas. O intuito é demonstrar como os saldos das contas do patrimônio líquido se alteraram durante um determinado exercício financeiro, inclusive como ocorreu a destinação do lucro do exercício.

A NBC T 10.18, em seu item 10.18.6.1, determina que, nas instituições do terceiro setor, a denominação Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido deve ser substituída por Demonstrações das Mutações do Patrimônio Social, sendo necessário também a alteração dos termos lucro ou prejuízo por superávit ou déficit. Portanto, a demonstração possibilita a evidenciação das modificações ocorridas no Patrimônio Social durante o período.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) “[...] procura evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou o capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga.” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.31). O objetivo principal da DOAR é apresentar informações relativas às operações de financiamento (exemplo, obtenção de financiamentos de longo prazo) e de investimentos (exemplo, aquisição de itens do ativo imobilizado da empresa durante o exercício, mostrando as alterações na posição financeira da empresa).

A única alteração prevista pelo CFC para a DOAR a ser utilizada pelas instituições sem fins lucrativos diz respeito à substituição do termo resultado pela expressão superávit ou déficit. É importante ressaltar que o resultado ajustado para eliminar os efeitos das operações não-monetárias quando for positivo representa uma origem e quando negativo uma aplicação de capital circulante líquido.

As Notas Explicativas (NE) são utilizadas para auxiliar no esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício, devendo evidenciar os critérios de avaliação patrimonial, as práticas contábeis adotadas, ajustes referentes aos exercícios anteriores, reavaliações, detalhamento de dívidas de longo prazo, eventos subsequentes importantes após a data do balanço etc. (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.32).

A NBC T 10.19 determina a inserção das seguintes informações das instituições sem fins lucrativos em notas explicativas:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) 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);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

Observa-se uma forte preocupação em evidenciar os recursos destinados à instituição pela sociedade na forma de gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos e benefícios fiscais.

3.3 Formação e demonstração do resultado das instituições sem fins lucrativos

O entendimento do significado de cada uma das demonstrações contábeis é importante para saber a natureza da informação apresentada por cada uma delas. Quando se deseja conhecer, especificamente, a formação do resultado de uma entidade, a demonstração a ser utilizada, dentre aquelas de divulgação obrigatória, é a Demonstração de Resultados do Exercício, a qual contém os seguintes elementos fundamentais:

Quadro 4 – Estrutura básica da Demonstração de Resultados do Exercício conforme Lei 6.404/76

Receita Bruta de Vendas e Serviços
(-) Deduções da receita
= Receita Líquida de Vendas e Serviços
(-) Custos das Mercadorias, Produtos ou Serviços Vendidos
= Lucro Bruto
(-) Despesas Operacionais Com Vendas Gerais e Administrativas Financeiras (deduzidas das receitas)
(+/-) Outras Receitas ou Despesas Operacionais
= Resultado Operacional
(+/-) Receitas e Despesas não Operacionais
= Resultado antes do IR e CSLL
(-) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro
= Resultado antes das participações
(-) Participações de Debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias e contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência a empregados.
= Resultado Líquido (e o montante por ação do capital social)

Antes de analisar a viabilidade da utilização dessa demonstração pelas instituições sem fins lucrativos, vale a pena relembrar uma das importantes diferenças existentes entre as empresas e as instituições do terceiro setor:

O que difere essencialmente nos dois tipos de entidade é a execução orçamentária, pois aquelas sem fins lucrativos objetivam apenas obter recursos para alcançar seus fins sociais, limitando sua atividade econômico-financeira ao recebimento desses recursos e ao pagamento de despesas e compromissos, ao passo que as empresas exercem fundamentalmente uma atividade econômica de produzir (bens e serviços) sempre visando ao lucro. (ANDRADE, 1991, p. 310).

A Demonstração do Resultado do Exercício foi formulada com o intuito principal de gerar informações sobre a parcela do resultado pertencente aos acionistas, o que não vai ao encontro do objetivo principal de evidenciação nas instituições sem fins lucrativos, de tornar transparente aos usuários das informações contábeis a maneira como foram obtidos e utilizados os recursos colocados à disposição dos gestores da entidade para realização das atividades-fim em um determinado período.

Gonçalves (2003, p. 134) obteve conclusão semelhante ao analisar a forma como as cooperativas de trabalho evidenciam suas informações contábeis:

As sociedades cooperativas até o momento, inclusive após a aprovação da NBC-T-10.8, que realmente traz algumas alterações para a contabilidade dessas sociedades, continuam apresentando suas informações relativas à contabilidade no mesmo formato das empresas de capital, fato contestado nesta pesquisa, por não achar correto uma sociedade que tem, como via de regra, não ter fins lucrativos e com os objetivos sociais, apresentar seu resultado apurado da mesma forma

como se apura o resultado de uma empresa de capital, distinguindo-se somente pelas terminologias.

Provavelmente, o problema constatado não seja decorrente da forma como a DRE é elaborada e sim da escolha incorreta, efetuada pelo legislador, da demonstração contábil a ser utilizada pelas instituições do terceiro setor.

É normal que, ao final de certo período de tempo, as atividades executadas por essas entidades apresentem um resultado (superávit ou déficit), contudo a principal preocupação deve estar voltada à forma de condução e aos resultados alcançados na sociedade pelas atividades desenvolvidas.

A maneira como atuam as instituições sem fins lucrativos permite pressupor que a consecução dos objetivos sociais deriva da realização de duas atividades complementares: atividades geradoras de recursos e atividades-fim.

Atividade Geradora de Recursos (AGR) – as receitas percebidas pelas entidades do terceiro setor são, geralmente, o resultado de projetos de captação de recursos desenvolvidos sob as mais variadas formas. Essas atividades consomem recursos da instituição (por exemplo, com consultores especializados, divulgação da entidade - marketing, recursos humanos e materiais) a fim de angariar fundos para viabilização da consecução das atividades-fim do terceiro setor que se caracterizam pelo fornecimento de serviços à sociedade de forma não-remunerada.

Outra forma de obter os recursos necessários para a manutenção da entidade é a geração de renda própria, ou seja, a exploração de algum tipo de atividade de prestação de serviço ou comercialização de produto de forma remunerada.

Nos dois casos, espera-se que as receitas obtidas com as atividades de captação de recursos superem os gastos incorridos a elas relacionados, gerando assim o superávit desejado.

Atividade-Fim – o resultado deve ser pensado de forma ampla, ou seja, do impacto causado pelas atividades desenvolvidas pelas instituições sem fins lucrativos na situação socioeconômica da sociedade. Portanto, o resultado configura-se como a diferença dos

benefícios diretos e indiretos gerados à população e os custos e despesas relativos à prestação de serviços.

Ao analisar-se o resultado desses serviços prestados exclusivamente sob a ótica do resultado financeiro, conclui-se que se trata de uma atividade deficitária ou atividade consumidora de ativos que necessitam de reposição.

De maneira restrita, o resultado das instituições sem fins lucrativos é originado do superávit ou déficit obtido por meio das atividades geradoras de recursos deduzidos os recursos despendidos na realização das atividades-fim da entidade.

Na DRE, a preocupação é separar os resultados normais das atividades (operacionais) dos eventuais (não-operacionais). Entretanto, nas instituições sem fins lucrativos, o mais importante é demonstrar, destacadamente, o superávit ou o déficit obtido por meio das atividades geradoras de recursos e como tal resultado está sendo utilizado para repor os recursos despendidos na realização das atividades-fim.

Algebricamente, o resultado das instituições sem fins lucrativos pode ser assim demonstrado:

$$R = RAGR - DAF$$

$$\text{onde, } RAGR = RCAGR - DAGR$$

R = Resultado da entidade

RAGR = Resultado da Atividade Geradora de Recursos

RCAGR = Receita da Atividade Geradora de Recursos

DAGR = Despesa da Atividade Geradora de Recursos

DAF = Despesas incorridas nas Atividades-Fim.

Para Martins (1990, p. 136):

[...] se a entidade presta algum tipo de serviço remunerado e ainda recebe doações, contribuições, mensalidades, etc. é altamente conveniente que sejam separadas essas receitas: as provenientes de serviços prestados e as demais recebidas dos associados ou outros; assim como devem estar isolados os custos e as despesas relativos à prestação do serviço remunerado dos outros encargos de manutenção da entidade.

O valor decorrente da confrontação das receitas e despesas relacionadas ao conjunto das atividades realizadas pela organização ao longo de um determinado período e que, na demonstração do resultado do exercício, é apresentado sob o título de Superávit/Déficit do Exercício deve ser interpretado como o reflexo da política de planejamento dos gestores da organização com vistas a garantir a continuidade de suas atividades nos anos vindouros.

A garantia da continuidade depende da situação econômico-financeira da entidade e da avaliação social a respeito da eficiência, eficácia e efetividade do uso dos recursos disponíveis à consecução dos objetivos da entidade. Sendo assim, as metas a serem perseguidas pelos gestores das entidades do terceiro setor englobam aspectos quantitativos e qualitativos dos serviços sociais disponibilizados para a sociedade, assim como aspectos financeiros decorrentes das realizações.

O princípio contábil da realização da receita e confrontação da despesa merece destaque na discussão sobre a apuração de resultados nas entidades do terceiro setor, haja vista as suas características específicas.

O art. 9º da Resolução CFC nº 750/93 dispõe que “[...] as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento.”

Para analisar a aplicabilidade do princípio da realização e confrontação da despesa é preciso entender o que são, como e quando medir as receitas e despesas das atividades geradoras de recursos e das atividades-fim da entidade e de como elas se associam.

[...] receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita. (IUDÍCIBUS, 2000, p.155).

O autor salienta que, apesar de longa, a definição caracteriza com perfeição as dimensões básicas da receita:

1. Está ligada à produção de bens e serviços em *sentido amplo*;
2. Embora possa ser estimada pela entidade, seu valor final deverá ser validado pelo mercado;
3. Está ligada a certo período de tempo;

4. Embora se reconheça que o esforço para produzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do ativo e do patrimônio líquido), não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 55).

As despesas, portanto, representam os esforços da entidade na produção de receita. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 232), podem ser definidas mais precisamente como “[...] o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas.”

O princípio da realização da receita e confrontação da despesa considera como ponto usual de reconhecimento da receita e das despesas a ela relacionadas, o momento em que os produtos ou serviços são transferidos aos clientes, coincidente, muitas vezes, com o ponto de venda, isso porque já ocorreu a maior parte do esforço em obter a receita; é o ponto ideal para estabelecer um valor objetivo de mercado para a transação e, normalmente, se conhece todo o custo de produção e outras despesas diretamente associáveis (IUDÍCIBUS, 2000, p.59).

Nas atividades geradoras de recursos, o entendimento, corroborado por meio da NBC T 10.19, item 10.19.2.3, é que as doações, subvenções e contribuições para custeio devem ser contabilizadas em contas de receita e as doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

O momento do reconhecimento das receitas é um aspecto complexo da aplicação do princípio na contabilidade dessas organizações, visto que elas não possuem, em termos jurídicos, nenhum direito efetivo ao recebimento, por exemplo, de doações e contribuições, ou mesmo dados estatísticos que possam dar suporte ao provisionamento dos valores a serem recebidos. Assim sendo, a receita é considerada realizada quando da entrada dos recursos no caixa da instituição - regime de caixa (MARTINS, 1990, p.134). Em algumas instituições, esse tipo de renda representa parte considerável das fontes de recursos.

As receitas decorrentes da exploração de atividades comerciais e/ou de prestação de serviços devem ser contabilizadas pelo regime de competência, adotando-se o mesmo padrão empregado na contabilização pelas empresas. A respeito do tema, Martins (1990, p. 135) ensina que “[...] para o caso de serviços prestados a terceiros, as receitas devem ser registradas também como na empresa, isto é, à medida que os serviços produzidos são prestados, isto é, entregues a terceiros.”

Martins (1990, p. 134) também esclarece que as receitas decorrentes de aplicações financeiras, receitas derivadas da exploração dos ativos da entidade, as receitas obtidas por meio da venda de ativos devem receber o mesmo tratamento destinado às receitas de exploração comercial, ou seja, devem ser reconhecidas em função do seu ganho econômico (regime de competência) e não apenas no recebimento (entrada de caixa) dos recursos.

Resumindo o tema sobre o regime de contabilização das receitas em entidades do terceiro setor, Martins (1990, p. 134) menciona que “[...] pode ocorrer de serem necessárias ambas as aplicações: regime de competência para algumas receitas, para as quais existe a possibilidade e necessidade dessa adoção e de caixa para outras.”

Assim como nas empresas, as instituições sem fins lucrativos utilizam-se de bens e serviços no desenvolvimento de suas atividades. Como exemplo, temos os serviços prestados por terceiros, a utilização do quadro de funcionários da instituição, aluguel de imóvel e equipamentos e material de consumo. Além desses itens merece destaque o valor decorrente do consumo do ativo permanente na forma de depreciação e amortização.

Para a confrontação das despesas com as receitas é preciso distinguir aquelas relativas às atividades geradoras de recursos daquelas incorridas nas atividades-fim da entidade. A associação das despesas com as receitas, algumas vezes, é uma tarefa difícil de ser executada, pois existem gastos facilmente relacionados com as receitas reconhecidas em um determinado período, como valor hora/aula dos professores contratados para realização de um curso (despesa) com o valor da mensalidade (receita), e outros cujo grau de relacionamento é muito difícil de ser caracterizado, como o salário do pessoal da área administrativa.

Para Iudícibus (2000, p.157), “[...] ambos os gastos são considerados despesas porque se considera que contribuíram, direta ou indiretamente, conhecida ou presumivelmente, para o esforço de produção de receitas.”

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.226), a receita deve ser medida pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa. Nas atividades geradoras de recursos, a receita deve ser reconhecida pelos valores transferidos à entidade pela sociedade. As despesas, por sua vez, são reconhecidas pelo custo histórico da transação de obtenção dos recursos, ou seja, o valor pago ou a pagar a fornecedores, empregados, terceiros e outros.

Nas atividades-fim das instituições sem fins lucrativos, o reconhecimento da receita e confrontação da despesa é um aspecto mais complexo, dadas as suas características de atuação como agentes de mudança humana, cujo resultado é um ser humano modificado em termos de condições econômicas e sociais (DRUCKER, 2002, p.XIV).

Cohen e Franco (2004, p.181), citando Fontaine (1984, p.378), ao discorrerem sobre a diferença entre avaliação privada e avaliação social de projetos, afirmam que:

Para realizar a avaliação social de projetos e ‘porque as técnicas respectivas tiveram sua aplicação mais difundida no mundo dos negócios e porque as decisões de investimento do setor privado só contemplam benefícios e custos que afetam diretamente aos donos dos projetos, geralmente se inicia o trabalho efetuando uma avaliação econômica dos custos e benefícios privados dos projetos; em seguida se introduzem correções a tais valores privados, e se adicionam custos e benefícios que o investidor privado não considera quando toma suas decisões de investimento. Os valores privados corrigidos constituem os chamados benefícios e custos diretos, enquanto que os valores que se agregam são os que dão origem aos custos e benefícios indiretos (externalidades) e aos intangíveis.

Portanto, em sentido amplo, a avaliação do resultado das instituições sem fins lucrativos deveria ser feita com o foco na sociedade, apurando tanto os custos e benefícios diretos quanto os custos e benefícios secundários (externalidades). A existência destes últimos “[...] faz com que as avaliações, social e privada, sejam diferenciadas entre si. Correspondem a benefícios e custos que um projeto impõe sobre terceiros e não são observados nele mesmo.” (COHEN; FRANCO, 2004, p.182).

Para os autores (2004, p. 181), a principal diferença entre avaliação privada e social é que a primeira valoriza os custos e serviços a preço de mercado e a segunda usa preços sociais. Isso porque os mercados têm distintos graus de imperfeição, ocorrendo distorções implícitas nos preços de mercado. Caso contrário, em um modelo de competição perfeita e em condições de equilíbrio a longo prazo, os preços de mercado reproduzem os preços sociais para uma determinada distribuição de renda.

A determinação dos benefícios e das despesas/custos em termos monetários é um requisito de uma das principais técnicas de avaliação econômica de projetos e/ou programas sociais – a análise custo-benefício. De acordo com Ugá (1995, p.209):

Isso pressupõe a concepção de programas na área social (saúde, educação, etc.) como investimentos em capital humano, na medida em que estes programas, seja por capacitar ou por tornar a força de trabalho mais hígida, fazem com que aumente sua produtividade, elevando, assim, a produtividade do sistema econômico como um todo. Fica evidente, portanto, a fundamentação teórica deste instrumental técnico: a teoria do capital humano e a metodologia da análise econômica de investimentos.

A análise custo-benefício dos programas ou projetos sociais permite determinar se os projetos são ou não rentáveis por meio da conversão de fluxos futuros de benefícios e custos trazidos a valor presente. A confrontação, em cada período, dos benefícios e custos em termos monetários é o que se poderia chamar de resultado das atividades-fim da instituição sem fins lucrativos.

Entretanto, o processo de determinação e mensuração do resultado em cada período não é uma tarefa fácil, pois é preciso reconhecer os benefícios diretos e indiretos gerados (receitas) e o momento de sua ocorrência, bem como estabelecer uma relação direta com os sacrifícios de recursos (custos) para obtê-los. Nesse processo, é preciso considerar que custos e receitas, normalmente, não acontecem de maneira simultânea no tempo e existe dificuldade em determinar a contribuição efetiva das atividades da entidade para o desenvolvimento econômico e social.

Um outro ponto relevante na determinação do resultado econômico das atividades-fim das entidades do terceiro setor é a utilização do custo de oportunidade e não do custo histórico. Nesse sentido, vale ressaltar as afirmações feitas por Ugá (1995, p.212):

Note-se, como apontamos, trabalha-se com o conceito de custo de oportunidade, diferente do custo contábil. Isto é, mesmo aqueles bens e serviços que seriam obtidos gratuitamente pelo programa em questão e que, portanto, não representariam nenhum custo contábil, têm seu valor apurado e considerado como componente do custo do projeto. Isso porque, na medida em que a análise custo-benefício consiste em um estudo de rentabilidade social dos usos alternativos dos recursos da sociedade como um todo, considera-se que um bem ou serviço obtido gratuitamente por um programa deixou de sê-lo por outro e, portanto, representa um custo social.

Tomando-se por base as limitações no cálculo do resultado das atividades-fim, em sentido amplo, um parâmetro que poderia ser utilizado para avaliar a atuação das entidades do terceiro setor seria a relação entre recursos captados na sociedade e recursos efetivamente aplicados nas ações sociais. Por exemplo, espera-se que as instituições que possuem como fonte de recursos o lucro oriundo de atividades comerciais ou prestação de serviços apliquem pelo menos o correspondente à isenção fiscal nas suas atividades-fim.

De certa forma, a sociedade, quando transfere recursos para as instituições sem fins lucrativos, parte do pressuposto de que, no mínimo, tais recursos serão devolvidos na forma de prestação de serviços. Como visto, o ideal seria a mensuração dos benefícios e custos em termos monetários, com aqueles sendo maiores do que estes, conseqüentemente, gerando um resultado positivo.

O custo do serviço prestado pela instituição pode também ser comparado com o de outras entidades do setor privado, público ou público não governamental a fim de verificar a eficiência relativa da gestão da entidade. Assim, a população pode ter indicações se os recursos estão sendo aplicados na melhor alternativa entre as possíveis.

O julgamento da sociedade sobre a adequação da aplicação dos recursos pelas instituições sem fins lucrativos constitui a base para decisão sobre a reposição ou não dos ativos consumidos nas atividades sociais.

A contabilidade ainda não se encontra em um estágio de evolução em que seja possível computar tanto os custos/despesas quanto as receitas das atividades-fim. Sendo assim, a abordagem de apuração de resultados é restrita e se reconhece apenas as despesas/custos das atividades sociais. Tais elementos devem ser lançados contra resultado no momento em que a entidade incorre nesse dispêndio, independente do momento em que o ativo será repostado pela atividade geradora de recursos.

Na discussão sobre a importância da contabilidade no processo de comunicação com a sociedade, evidenciou-se que as informações contábeis disponibilizadas aos usuários devem possibilitar o entendimento da forma como os recursos utilizados pela organização foram obtidos e, sobretudo, julgar a maneira como foram empregados.

A compreensão da metodologia que envolve a formação do resultado de instituições sem fins lucrativos oferece contribuições sobre vários aspectos da vida organizacional dessas entidades, refletindo diretamente na qualidade do trabalho produzido pelos indivíduos envolvidos com essas entidades. Como exemplo, pode-se mencionar:

- Aspecto Gerencial - os gestores das instituições do terceiro setor devem buscar maximizar os resultados das atividades geradoras de recursos e envidar esforços no

sentido de promover a consecução dos objetivos sociais da organização, consumindo a menor quantidade de recursos possíveis por unidade de produto;

- Aspectos Legais - os organismos responsáveis pela fiscalização das instituições que compõem o terceiro setor devem compreender a formação do resultado obtido por tais entidades, reduzindo-se o espaço para o uso indevido de recursos e contribuindo para o desenvolvimento da legislação reguladora do setor;
- Relação com a Sociedade – uma melhor compreensão sobre a formação do resultado das instituições sem fins lucrativos pode contribuir para o desenvolvimento de novas demonstrações contábeis, possibilitando a melhoria da comunicação entre contabilidade e usuários das informações contábeis.

3.4 Abordagem socioeconômica dos resultados de entidades do terceiro setor

Uma forma alternativa de demonstrar a formação do resultado das entidades do terceiro setor é utilizando-se a Demonstração do Valor Adicionado, cuja divulgação ainda não é obrigatória, mas tem composto, voluntariamente, o conjunto de informações contábeis apresentadas periodicamente à sociedade por entidades de diversos ramos de atividade.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um dos importantes componentes do Balanço Social, devendo ser entendida como “[...] a 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, 2003, p.35).

O constante desenvolvimento verificado na Ciência Contábil, ao longo dos tempos, tem feito com que a Contabilidade ocupe um importante papel no contexto socioeconômico, desenvolvendo uma nova relação com a sociedade. O novo relacionamento tem propiciado o aparecimento e desenvolvimento de um novo segmento de estudos, pesquisas e, até mesmo, oportunidades de mercado, tornando acessível à sociedade informações que antes não eram conhecidas ou divulgadas pelas empresas. O novo conjunto de informação recebeu a denominação de Balanço Social (SANTOS, 2003, p. 14).

Santos *et al.* (1998, p. 80) definem o Balanço Social como sendo:

[...] 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.

Esse novo enfoque da contabilidade propicia o fornecimento à sociedade de informações relativas às instituições sem fins lucrativos que complementam aquelas presentes nas demonstrações e relatórios contábeis. Especificamente em relação à DVA, são adicionadas informações sobre a agregação de valor aos insumos adquiridos de terceiros, a riqueza recebida por transferências da sociedade e como acontece a distribuição entre os fatores de produção da atividade geradora de recursos e da atividade-fim.

A geração de riqueza está intimamente ligada ao conceito de valor adicionado, que sob a ótica microeconômica pode ser compreendido como a quantidade de riqueza que uma empresa pode adicionar aos insumos adquiridos de terceiros que foram utilizados em sua produção (SANTOS, 2003, p. 24).

Os dados usados para a montagem da DVA são oriundos da contabilidade, tendo como uma das principais fontes a Demonstração do Resultado do Exercício. Apesar disso, as duas demonstrações não devem ser confundidas, uma vez que apresentam enfoques diferentes. De acordo com Yoshioka (1998, p.4):

Há uma grande diferença entre uma demonstração de resultado e uma demonstração do 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 respeito dos ensinamentos de Yoshioka cabe salientar que, ao utilizar-se a DVA para evidenciar informações sobre instituições do terceiro setor, o superávit obtido no exercício deve ser entendido como parcela do valor adicionado a ser usada pela organização na consecução de seus objetivos sociais em períodos futuros.

A elaboração da DVA está calcada em dois procedimentos: definição da riqueza gerada pela empresa e a sua distribuição. A seguir, apresenta-se o modelo formulado por pesquisadores da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – para as empresas.

Tabela 1 - Modelo de Demonstração do Valor Adicionado aplicável às empresas, elaborado pela FIPECAFI

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
EMPRESA:	Em milhares de reais	
DESCRIÇÃO	Pela Legislação Societária	Em moeda Constante
1 RECEITAS		
1.1 Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2 Provisão para devedores duvidosos – Reversão/(Constituição)		
1.3 Não Operacionais		
2. INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS e IPI)		
2.1 Matérias-primas consumidas		
2.2 Custos das mercadorias e serviços vendidos		
2.3 Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.4 Perda/Recuperação de valores ativos		
3 VALOR ADICIONADO BRUTO (1 – 2)		
4 RETENÇÕES		
4.1 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		
7 VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)		
8 DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8.1 Pessoal e Encargos		
8.2 Impostos, taxas e contribuições		
8.3 Juros e aluguéis		
8.4 Juros sobre o capital próprio e dividendos		
8.5 Lucros retidos/prejuízo do exercício		

FONTE: SANTOS, 2003, p.39.

Observam-se itens apresentados no modelo que, normalmente, não são encontrados em instituições sem fins lucrativos, como receita de equivalência patrimonial, juros sobre o capital próprio e dividendos, e outros que deveriam estar evidenciados, mas não estão, como a distribuição de recursos à sociedade pelas atividades-fim. Todavia, o modelo pode ser adaptado para atender às necessidades de informações dos usuários de tais entidades, principalmente por tratar-se de uma demonstração de divulgação facultativa.

4 FORMAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO RESULTADO DA FUNDAÇÃO CARLOS ALBERTO VANZOLINI

A Fundação Carlos Alberto Vanzolini (FCAV) foi constituída em 31 de março de 1967 por um grupo de professores pertencentes ao corpo docente do Departamento de Engenharia de Produção da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP). Embora a USP seja uma entidade autárquica do Estado de São Paulo, a FCAV não está ligada a um órgão público, pois é uma instituição de direito privado que atua de forma independente.

A Fundação Vanzolini foi constituída com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento, melhoria e divulgação de conhecimentos científicos e tecnológicos inerentes à engenharia de produção e administração industrial.

Em 1973, através de escritura pública de alteração dos Estatutos, os órgãos deliberativos da entidade resolveram proceder à alteração de sua finalidade. A nova redação define como atividades-fim da FCAV:

- a) divulgar os conhecimentos científicos e tecnológicos inerentes à engenharia de produção e à administração industrial, visando ao aperfeiçoamento do estudo das disciplinas pertinentes e da respectiva didática;
- b) promover cursos, simpósios e estudos para melhoria do ensino e do exercício profissional da engenharia de produção;
- c) colaborar, pelos meios adequados com os institutos educacionais, com as universidades do país e com as instituições públicas e privadas, no desenvolvimento tecnológico da nação;
- d) criar e manter bibliotecas, laboratórios tecnológicos, publicações técnicas e científicas, editar ou patrocinar a edição de obras ou coleções no ramo da engenharia de produção e da administração industrial, instituir e manter bolsas de estudo, estágios auxílios e assistência que, por qualquer forma, se entendem com a consecução dos objetivos da FCAV indicados no artigo primeiro do seu estatuto.

Apesar de seus instituidores terem optado por uma clara segmentação da área de atuação da Fundação Vanzolini, ela pode ser considerada uma entidade que defende interesses públicos,

uma vez que todo o desenvolvimento científico e tecnológico alcançado pela Engenharia de Produção gera benefícios que são percebidos pela sociedade de forma geral.

Essa hipótese pode ser comprovada pelas observações de Barbosa (2003, p. 266-267) ao analisar as atividades realizadas pelas fundações de apoio em conjunto com as universidades públicas:

- As pesquisas realizadas pelas fundações, em sua grande maioria, são pesquisas aplicadas e cujos resultados podem ser aproveitados pela comunidade, em particular, pelo setor produtivo;
- Grande parte dos pesquisadores que desenvolvem projeto de pesquisa para as fundações são professores e alunos de universidades, assim sendo os resultados obtidos também são compreendidos como resultados acadêmicos da universidade;
- Nas atividades de apoio às universidades, as fundações têm contribuído das mais variadas formas, dentre as quais se destacam: concessão de auxílio financeiro para participação de professores em congressos e seminários, financiamento de publicações, concessão de prêmios acadêmicos, reforma e construção de prédios para a universidade etc.

Assim como ocorre com outras instituições sem fins lucrativos, os instituidores da FCAV não possuem direitos residuais (dividendos) com base no percentual de participação em ações ou cotas que representam o capital social da organização.

Portanto, seus principais interessados (instituidores, voluntários, doadores e outros) tentam proteger as externalidades positivas criadas pelas atividades da instituição ao invés de dividendos (HERRERO *et al.*, 2002, p. 10-14).

No caso da FCAV, o papel de proteção ao interesse público deve ser exercido pela Universidade de São Paulo (USP), através da Escola Politécnica e Departamento de Engenharia de Produção, uma vez que a USP foi escolhida como principal beneficiária dos resultados gerados pela consecução dos objetivos sociais da FCAV, bem como pelo Ministério Público Estadual (através da Curadoria de Fundações), tendo sua atuação o objetivo de representar os interesses da sociedade.

O Conselho Curador, Conselho de Certificação e a Diretoria Executiva são os órgãos administrativos responsáveis pela gestão e controle das atividades da FCAV, não cabendo a nenhum de seus membros remuneração pelas funções exercidas em qualquer um desses organismos, ou seja, participam de forma voluntária na organização.

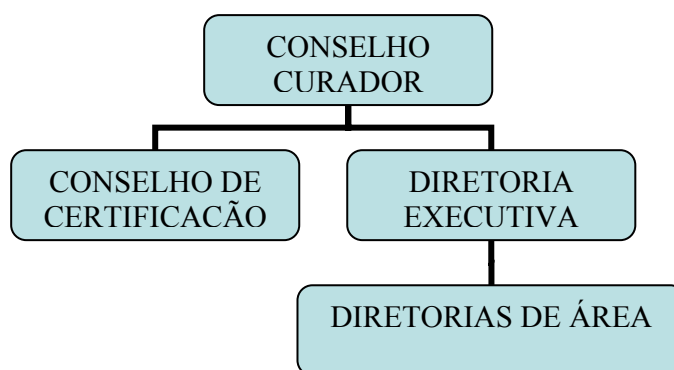


Ilustração 4: Organograma do conjunto de organismos responsáveis pela gestão da FCAV
 FONTE: Manual da Qualidade da FCAV (Revisão 1, 2003, p. 5).

Um dos aspectos que caracterizam uma instituição sem fins lucrativos é a não distribuição de superávits decorrentes da consecução de seus objetivos ou de qualquer outra transação efetuada pela entidade. Conforme o Artigo 6º do Estatuto Social, a Fundação Vanzolini não distribui lucros, dividendos ou qualquer outra vantagem a seus instituidores, mantenedores, dirigentes ou outro indivíduo.

Portanto, com base na definição estrutural / operacional define-se a Fundação Vanzolini como sendo uma organização sem fins lucrativos e que não distribui qualquer excedente que possa vir a ser gerado para seus donos ou controladores. É institucionalmente separada do governo, auto-gerida e não compulsória, ou seja, pode ser considerada como uma instituição que compõe o terceiro setor.

Ainda em relação às atividades-fim da FCAV, a redação um tanto quanto vaga de alguns itens de seu estatuto social dificulta a compreensão visto que não fornecem indicação sobre quais atividades são exercidas para seu cumprimento. Esses objetivos caracterizam o serviço prestado pela Fundação Vanzolini à sociedade de forma gratuita, tornado, desta forma, sua compreensão importante.

Assim sendo, os dados coletados por meio de observação participante serão utilizados para o detalhamento das atividades desempenhadas no cumprimento dos objetivos sociais da FCAV:

Incentivo à Pesquisa e à Produção Acadêmica:

O fundo de apoio à Engenharia de Produção tem como objetivo principal incentivar a produção acadêmica na área de Engenharia de Produção, fornecendo bolsas de estudo para pesquisadores, cujo projeto de pesquisa tenha sido submetido à avaliação da CAPES, FAPESP ou CNPQ, e tenha obtido, dessas instituições, apoio para seu desenvolvimento. Este benefício é oferecido como complemento à bolsa de pesquisa fornecida pelo órgão de fomento.

Outra forma de incentivo à produção acadêmica, contemplada no fundo, é a bolsa para publicação de livros na área de Engenharia de Produção que prevê a destinação de um valor a ser pago ao(s) autor(es), durante o período determinado pela editora para desenvolvimento da obra.

Autores de artigos voltados à área de Engenharia de Produção também foram contemplados na elaboração do fundo de apoio à Engenharia de Produção, recebendo prêmios, pagos em dinheiro, por publicações em congressos, seminários e revistas científicas, desde que respeitadas as regras preestabelecidas.

Relacionamento com a Universidade de São Paulo (USP)

A Fundação Vanzolini colabora com a Universidade de São Paulo – USP por intermédio da destinação de recursos financeiros ou materiais, repassados à Reitoria da Universidade de São Paulo, à Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (EPUSP), bem como ao Departamento de Engenharia de Produção (DEP). Essa colaboração constitui-se em fonte de recurso complementar àquele recebido pela Universidade de São Paulo do Governo do Estado de São Paulo.

Os recursos transferidos ao Departamento de Engenharia de Produção propiciam o desenvolvimento de uma série de atividades importantes, dentre as quais:

- Incentivo à participação de alunos e professores do Departamento de Engenharia de Produção em congressos e seminários no Brasil e no exterior, mediante a liberação de

verba para pagamento parcial ou integral de passagens, estadias, inscrição nos eventos etc.;

- Destinação de verba para aquisição de livros que serão utilizados na ampliação do acervo da biblioteca do DEP;
- Participação de professores do DEP no desenvolvimento de projetos da FCAV, em conformidade com as regras emanadas da USP, o que lhes oferece a oportunidade de complementação de renda.

Promoção de Eventos Acadêmicos

Na Fundação Vanzolini, o apoio ao desenvolvimento da Engenharia de Produção ocorre também sob a forma de patrocínio de eventos ligados à área. O ENEGEP – Encontro Nacional de Engenharia de Produção é um dos exemplos dessa atividade.

A melhor caracterização dos fins institucionais da FCAV, obtida por meio do estudo das atividades desenvolvidas para seu cumprimento, ressalta as características apresentadas na definição de Fundação de Apoio, podendo ser assim classificada.

A principal fonte de recursos da Fundação Vanzolini é oriunda da prestação de serviços na área de educação (cursos), serviços de consultorias em áreas ligadas à Engenharia de Produção, certificação de sistemas da qualidade, existindo ainda outras fontes como, por exemplo, o rendimento de aplicações financeiras.

Logo, a Fundação Vanzolini pode ser classificada como uma organização que opera na área de Educação e Pesquisa, em conformidade com a Classificação Internacional de Organizações Sem Fins Lucrativos criada pela ICNPO.

Apesar de contar com serviços voluntários, decorrentes das atividades executadas pelos membros do Conselho Curador, Conselho de Certificação e Diretoria Executiva, a Fundação Vanzolini caracteriza-se como uma entidade geradora de empregos, contando com 95 funcionários contratados em regime CLT (Consolidação das Leis Trabalhistas) com contrato de trabalho por tempo determinado, e aproximadamente 130 outros colaboradores contratados para trabalhar em projetos com prazo de duração específico e cujo contrato de trabalho possui prazo determinado. Esses números refletem a posição do quadro de funcionários da FCAV ao final do ano de 2003.

Assim como acontece com outras entidades do terceiro setor, a Fundação Vanzolini não reporta em suas demonstrações financeiras os valores recebidos em “doação” sob a forma de trabalho voluntário. Apesar da ausência do registro não alterar o valor do déficit ou superávit apurado, acaba por privar a sociedade de conhecer os valores relativos a uma das fontes de recursos que promovem a sustentabilidade da entidade.

São atividades desenvolvidas em caráter voluntário na Fundação Vanzolini:

Participação no Conselho Curador – responde pelos aspectos deliberativos da instituição, ou seja, planejar as linhas mestras de ação, sendo de sua competência observar e fazer cumprir o estatuto social, o regimento interno, bem como os regulamentos e as resoluções emanadas das autoridades competentes, eleger ou destituir os membros da Diretoria Executiva e do Conselho de Certificação, deliberar sobre o aceite de doações com encargo, deliberar sobre as demonstrações financeiras, os relatórios de atividade e prestação de contas. Cabe, ainda, ao Conselho Curador aprovar propostas de incorporação de superávit ao patrimônio da entidade, julgar e aprovar as solicitações do Diretor-Presidente com relação à dotação orçamentária e possíveis complementos ou alterações, aprovar a alienação de bens patrimoniais, alterar o estatuto social, definir a composição e eleger os membros da Diretoria-Executiva etc.

O Conselho Curador da FCAV é composto por sete membros, sendo um Presidente e seis Conselheiros, com mandato de quatro anos, e o colégio eleitoral utilizado para indicação dos membros desse organismo é composto pelos professores do Departamento de Engenharia de Produção (DEP).

Participação no Conselho de Certificação – órgão direcionador das atividades de certificação de sistemas da qualidade e produtos, sendo de sua competência aprovar o manual que regula a atividade de certificação, indicar o responsável pela atividade de certificação, apreciar os relatórios de atividade e financeiro da área, julgar apelação de clientes contra a decisão desse organismo.

Participação na Diretoria Executiva – é responsável pela administração e execução das deliberações emanadas do conselho curador da instituição. Compete à Diretoria Executiva

cuidar do funcionamento da entidade, deliberar sobre os assuntos a serem remetidos à apreciação do Conselho de Curadores.

A Diretoria Executiva é composta por cinco membros, sendo um Diretor-Presidente, um Diretor Vice-Presidente, um Diretor-Secretário, um Diretor-Vogal e um Diretor-Tesoureiro, com mandato de dois anos, podendo ser reeleitos sucessivamente.

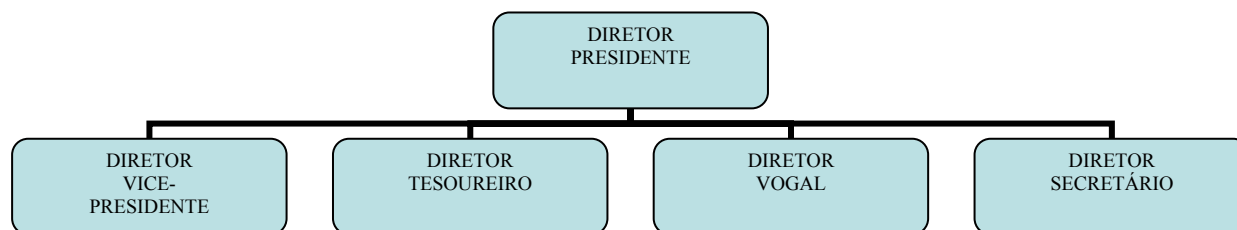


Ilustração 5 - Organograma da Diretoria Executiva da FCAV

FONTE: Manual da Qualidade da FCAV (Revisão 1, 2003, p. 5).

Esse organismo conta com a colaboração de um conjunto de departamentos para a consecução dos objetivos para os quais foi criado, cada qual responsável pelo cumprimento de uma determinada missão dentro da organização.

Para a consecução de suas atividades-fim, a Fundação Vanzolini apresenta como principal atividade geradora de recursos a exploração de atividades de prestação de serviços ligados à área de Engenharia de Produção. Além disso, a entidade pode ainda fazer uso de outras fontes de renda, cuja previsão estatutária encontra-se descrita no artigo 4º do estatuto social:

- As provenientes dos títulos, ações ou papéis financeiros de sua propriedade;
- As rendas próprias dos imóveis que possua;
- Os juros bancários e outras receitas eventuais;
- As rendas em seu favor constituídas por terceiros;
- Os usufrutos a ela conferidos;
- A remuneração que receber por serviços prestados;
- Os rendimentos resultantes de atividades relacionadas direta ou indiretamente com as finalidades estabelecidas no Artigo 1º deste estatuto.

O Artigo 5º do mesmo documento prevê que “[...] constituem rendimentos extraordinários da Fundação quaisquer auxílios de particulares para a realização dos objetos estatutários.”

A exploração da atividade de prestação de serviços deve ser entendida como sendo a principal atividade geradora de recurso (AGR) da Fundação Vanzolini, cujo superávit esperado

constituir-se-á em fonte de recursos para o financiamento das atividades-fim da organização. São exemplos da atividade de prestação de serviços, o desenvolvimento de consultorias em áreas correlatas à Engenharia de Produção, atuação na área de educação com realização de cursos de especialização, com longa duração, cursos de média duração (capacitação) e cursos de curta duração.

A área de qualidade, importante objeto de estudo da Engenharia de Produção, também é contemplada com a atuação da FCAV por intermédio de projetos de certificação de sistemas, sistemas evolutivos de garantia da qualidade na construção civil e certificação de produtos e serviços.

O desenvolvimento de produtos, a prospecção de novas áreas de atuação, bem como a responsabilidade pela coordenação dos trabalhos desenvolvidos pela FCAV encontra-se a cargo das Diretorias de Área, organismos subordinados à Diretoria Executiva.

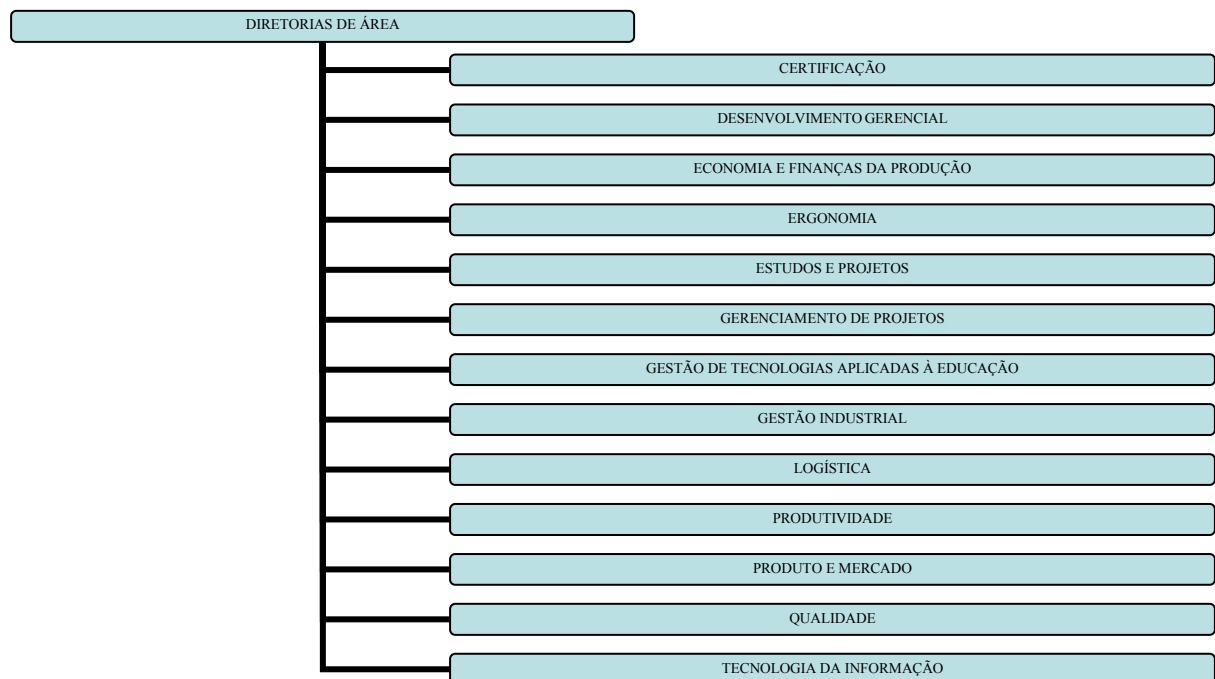


Ilustração 6 - Organograma das Diretorias de Área da Fundação Vanzolini

FONTE: Manual de Qualidade da FCAV, (Revisão 1, 2003, p.5)

A caracterização como instituição sem fins lucrativos cria, para a FCAV, a oportunidade de utilizar-se de alguns benefícios fiscais, tornando as receitas obtidas através da atividade geradora de recursos imunes ou isentas a impostos e contribuições cobrados nas esferas federal, estadual ou municipal.

Em um país onde a carga tributária representa um elevado percentual do produto interno bruto, o benefício tributário recebido pela Fundação Vanzolini pode constituir-se em outra importante fonte de recursos para a organização.

Assim como ocorre com outras entidades do terceiro setor, a FCAV não faz menção sobre esse benefício recebido em suas demonstrações financeiras.

4.1 Demonstrações Financeiras

A seguir serão apresentadas as demonstrações contábeis produzidas pela Fundação Vanzolini, cabendo mencionar que os números originais foram alterados. Todavia, as alterações promovidas não invalidam os resultados da pesquisa, uma vez que as características básicas (proporções) foram preservadas.

A título de informação, as demonstrações contábeis elaboradas pela Fundação Vanzolini são submetidas à auditoria externa, sendo posteriormente encaminhadas à Curadoria de Fundações e ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

A tabela 2, a seguir, apresenta o Balanço Patrimonial da Fundação Vanzolini relativo aos exercícios de 2001 e 2002:

Tabela 2: Balanço Patrimonial da Fundação Carlos Alberto Vanzolini

FUNDAÇÃO CARLOS ALBERTO VANZOLINI				
Balanços Patrimoniais				
Em 31 de dezembro de 2002 e 2001				
(Em reais - R\$)				
	ATIVO		PASSIVO	
	<u>31/12/02</u>	<u>31/12/01</u>	<u>31/12/02</u>	<u>31/12/01</u>
CIRCULANTE	<u>2.757.435,72</u>	<u>2.046.292,51</u>	CIRCULANTE	<u>905.327,37</u>
Caixa	2.731,62	1.265,54	Fornecedores	152.792,48
Bancos conta movimento	490.057,02	149.081,46	Impostos a recolher	4.329,56
Fundo de aplicação financeira	350.505,86	377.644,01	Encargos sociais a recolher	24.546,35
Fundo de aplicação de renda fixa	1.327.427,67	1.267.579,65	Adiantamento de clientes - Convênios	10.911,86
Outras aplicações	201,35	1.145,03	Adiantamentos Diversos	27.928,34
Notas fiscais a receber	525.468,31	206.885,41	Provisão para férias	68.010,44
Outras contas a receber	61.043,89	42.691,41	Contas a pagar	4.233,22
			Receitas do exercício futuro	612.575,12
				603.429,87
PERMANENTE	<u>303.358,72</u>	<u>268.080,23</u>	PATRIMÔNIO SOCIAL	<u>2.155.467,07</u>
Imobilizado	280.242,83	247.071,09	Dotação atualizada	293,81
Diferido	23.115,89	21.009,15	Atualização do imobilizado	699,25
			Reserva de doações	7.212,31
			Reserva p/ desenvolv. eng. da produção	1.923,27
			Reserva p/ contingências	109.090,91
			Fundo patrimonial	1.257.064,54
			Superávit acumulado	779.182,97
TOTAL DO ATIVO	<u>3.060.794,44</u>	<u>2.314.372,75</u>	TOTAL DO PASSIVO	<u>3.060.794,44</u>
				<u>2.314.372,75</u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

No Balanço Patrimonial da FCAV, as contas contábeis que compõem o Patrimônio Social representam o montante de recursos acumulados pela entidade, ao longo dos anos, decorrente da consecução de seus objetivos sociais. Esses recursos deverão ser utilizados com vistas à continuidade da instituição.

Em outras palavras, pode-se afirmar que, ao longo da existência da FCAV, o desenvolvimento das atividades-fim da organização consumiu quantidade de recursos inferior àquele obtido através das atividades geradoras de recursos e, como consequência, verifica-se a acumulação de superávits.

Tais recursos encontram-se no Balanço Patrimonial da Fundação Vanzolini representados sob a forma de ativo permanente, financiamento a clientes (títulos a receber) e disponibilidades (valores depositados em instituições financeiras).

A conta contábil denominada Reserva para Desenvolvimento da Engenharia de Produção (Patrimônio Social) merece destaque, visto que o saldo no final de cada exercício refere-se a uma parcela dos desembolsos a serem incorridos no período seguinte na execução de uma das atividades-fim da instituição, conforme mencionado anteriormente.

A tabela 3, a seguir, apresenta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social da FCAV relativa aos exercícios de 2001 e 2002.

Tabela 3: Demonstração das mutações do patrimônio social Fundação Carlos Alberto Vanzolini

FUNDAÇÃO CARLOS ALBERTO VANZOLINI								
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Social								
Exercícios Findos em 31 de dezembro de 2002 e 2001								
(Em reais - R\$)								
	Dotação Atualizada	Atualização do Imobi- zado	Doações	Reservas		Fundo Patrimo- nial	Superávit Acumulado	Total
				P/ Desenvol- vimento da Engenharia de Produção	P/ Contín- gências			
Saldos em 31 de dezembro de 2000	293,81	699,25	7.212,31	29.202,91	54.545,45	773.378,99	435.135,19	1.300.467,93
Prêmios ref. publicações				(13.727,27)				(13.727,27)
Destinação do superávit acumulado (Conf. Ata 53ª Reunião Ordinária do Conselho Curador de 26/03/01)						304.594,64	(304.594,64)	
Superávit do Exercício							160.381,52	160.381,52
Saldos em 31 de dezembro de 2001	293,81	699,25	7.212,31	15.475,64	54.545,45	1.077.973,63	290.922,08	1.447.122,17
Prêmios ref. publicações				(16.279,64)				(16.279,64)
Destinação do superávit acumulado				2.727,27	54.545,45	179.090,91	(236.363,64)	
Ajuste do exercício anterior (Conf. Ata 55ª Reunião Ordinária do Conselho Curador de 01/04/02)							1.956,00	1.956,00
Superávit do Exercício							722.668,53	722.668,53
Saldos em 31 de dezembro de 2002	293,81	699,25	7.212,31	1.923,27	109.090,91	1.257.064,54	779.182,97	2.155.467,07

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social apresenta, como número que merece destaque, os valores desembolsados pelo Fundo de Apoio ao Desenvolvimento da Engenharia de Produção durante o exercício de 2001 e 2002.

As contas contábeis do Fundo Patrimonial e Superávit Acumulado retratam as decisões tomadas pela Diretoria Executiva da FCAV e pelo Conselho Curador em relação à forma de destinação do superávit obtido nos dois exercícios.

No ano de 2002, os órgãos deliberativos da FCAV resolveram aumentar o saldo da conta reservas para contingências utilizando-se de parte do superávit do exercício.

A tabela 4, a seguir, retrata a Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos (DOAR) elaborada pela FCAV referente ao exercício de 2002.

Tabela 4: Demonstração das origens e aplicações de recursos da Fundação Carlos Alberto Vanzolini

FUNDAÇÃO CARLOS ALBERTO VANZOLINI					
Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos					
Exercícios Findos em 31 de dezembro de 2002 e 2001					
(Em reais - R\$)					
	<u>31/12/2002</u>	<u>31/12/2001</u>			
ORIGENS					
Superávit do exercício	722.668,53	160.381,52			
Débitos (créditos) ao resultado que não afetaram o capital circulante líquido:					
Depreciações	38.736,36	34.289,58			
Resultado c/baixas do imobilizado	2.726,05	1.305,99			
Ajuste de exercícios anteriores	1.956,00				
Total das origens	<u>766.086,94</u>	<u>195.977,09</u>			
APLICAÇÕES					
Aquisições do imobilizado	74.634,15	36.537,88			
Aumento do diferido	2.106,75	5.352,95			
Prêmios ref. publicações	16.279,64	13.727,27			
Total das Aplicações	<u>93.020,53</u>	<u>55.618,10</u>			
AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	<u>673.066,41</u>	<u>140.358,99</u>			
DEMONSTRAÇÃO DO AUMENTO NO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO					
	<u>31/12/2002</u>	<u>31/12/2001</u>	Variação	<u>31/12/2000</u>	Variação
Ativo circulante	2.757.435,72	2.046.292,51	711.143,21	1.214.917,12	831.375,39
Passivo circulante	905.327,37	867.250,58	38.076,80	176.234,18	691.016,40
	<u>1.852.108,35</u>	<u>1.179.041,94</u>	<u>673.066,41</u>	<u>1.038.682,95</u>	<u>140.358,99</u>
As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.					

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), elaborada pela Fundação Vanzolini, apresenta os dispêndios promovidos pela organização a título de investimento, ou seja, aquisição de itens que compõem o ativo imobilizado, bem como os valores consumidos através do Fundo de Apoio à Engenharia de Produção.

O elevado superávit obtido pela organização e os baixos valores consumidos apresentam como decorrência uma elevação do capital circulante líquido.

A tabela 5, a seguir, trata da Demonstração do Superávit do Exercício da FCAV.

Tabela 5: Demonstração do superávit do exercício da Fundação Carlos Alberto Vanzolini

FUNDAÇÃO CARLOS ALBERTO VANZOLINI		
Demonstrações do Superávit		
Exercícios Findos em 31 de dezembro de 2002 e 2001		
(Em reais - R\$)		
	<u>31/12/2002</u>	<u>31/12/2001</u>
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	5.113.935,17	3.273.879,13
CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS	<u>3.935.736,93</u>	<u>2.652.390,58</u>
RESULTADO BRUTO	1.178.198,24	621.488,54
DESPESAS OPERACIONAIS	<u>620.475,98</u>	<u>584.619,39</u>
Administrativas	581.739,62	550.329,81
Depreciação	38.736,36	34.289,58
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	<u>166.355,96</u>	<u>124.691,09</u>
Receitas Financeiras	236.137,60	176.625,68
Despesas Financeiras	69.781,64	51.934,59
DESPESAS NÃO OPERACIONAIS	<u>(1.409,68)</u>	<u>(1.178,72)</u>
SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO	<u><u>722.668,53</u></u>	<u><u>160.381,52</u></u>
As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.		

Os números reportados na Demonstração do Superávit do Exercício deveriam apresentar aos usuários das informações contábeis os valores envolvidos nas atividades geradoras de recursos, bem como os valores relacionados com as atividades-fim da instituição.

Os instituidores da Fundação Vanzolini idealizaram para a entidade a tarefa de divulgar os conhecimentos científicos e tecnológicos inerentes à engenharia de produção e à administração industrial, com vistas ao aperfeiçoamento do estudo das disciplinas pertinentes e da respectiva didática. A atribuição vem sendo desenvolvida, mediante o apoio e promoção de cursos, simpósios e estudos para melhoria do ensino e do exercício profissional da engenharia de produção; colaboração com as universidades do país; criação e manutenção de bibliotecas, laboratórios tecnológicos, publicações técnicas e científicas e outras atividades descritas anteriormente neste trabalho. Estas atividades são oferecidas à sociedade sem ônus,

ou seja, todos os gastos decorrentes das atividades são custeados com recursos originados da Atividade Geradora de Recursos (AGR).

As receitas das atividades-fim da organização podem ser compreendidas como fluxo de benefícios futuros decorrentes dos serviços prestados pela FCAV à sociedade.

Quando a entidade concede uma bolsa de estudo a um pesquisador, cria a oportunidade para geração de novos conhecimentos, que posteriormente serão absorvidos pela sociedade e utilizados na geração de valor em diversas áreas.

Portanto, pode-se concluir que a receita produzida pelas atividades-fim da Fundação Vanzolini são percebidas pela sociedade de forma geral e não pela entidade como ocorre com as empresas.

Como consequência, a sociedade assume a responsabilidade de repor os ativos consumidos por essas instituições mediante doações, transferências governamentais, autorização para comercialização de produtos e prestação de serviços etc., permitindo a continuidade da instituição.

A discussão, no capítulo anterior, sobre a formação e demonstração dos resultados das instituições sem fins lucrativos reportou a dificuldade encontrada pela contabilidade para mensurar e, conseqüentemente, evidenciar a receita gerada pelas atividades-fim das entidades do terceiro setor. Esse problema faz com que a contabilidade limite-se a apurar os valores despendidos no desenvolvimento dessas atividades (despesas), atribuindo-lhes, erroneamente, a denominação de atividades deficitárias.

As receitas percebidas durante o exercício de 2002 e evidenciadas na demonstração do superávit do exercício são receitas relacionadas às atividades geradoras de recursos e foram obtidas por meio do desenvolvimento de consultorias em áreas correlatas à engenharia de produção, atuações na área de educação, mediante a execução de cursos de especialização, cursos de média duração (capacitação) e cursos de curta duração, projetos de certificação de sistemas, sistemas evolutivos de garantia da qualidade na construção civil e certificação de produtos e serviços.

Deste modo, o superávit obtido pela FCAV no exercício de 2002 é decorrente da diferença entre o resultado das atividades geradoras de recursos (receita obtida pela prestação de serviços menos custos incorridos nessa atividade) deduzidos os valores gastos na consecução dos objetivos sociais da fundação (atividades-fim).

Não bastasse o problema decorrente da limitação da contabilidade em quantificar e evidenciar as receitas produzidas pelas atividades-fim da entidade, a demonstração contábil adotada pelo legislador, como forma de prestar contas à sociedade, não segrega o resultado das atividades, impossibilitando os *stakeholders* da FCAV de emitir qualquer parecer sobre a forma de utilização dos recursos colocados à disposição da instituição para reposição dos ativos consumidos nas atividades-fim.

Os dados obtidos com base nos questionários e entrevistas realizados junto a Diretores, Conselheiros e Gerentes da Fundação Vanzolini demonstram que as percepções em relação à formação do resultado da entidade encontram-se divididas, ou seja, alguns entrevistados enxergam o resultado como decorrente das receitas percebidas subtraídas as despesas dando ênfase ao lucro, como ocorre nas empresas, enquanto outro grupo encontra-se preocupado em demonstrar os resultados da atividade-fim da instituição. Algumas respostas dos questionários e entrevistas estão relacionadas a seguir, tendo sido divididas em dois grupos:

1) Ênfase no lucro – decorrente da maior percepção da atividade mercantil:

Resposta do questionário do entrevistado X1 (Gerência da FCAV): Medimos hoje nossos resultados através dos documentos contabilizados e princípios contábeis já estabelecidos, os resultados financeiros são elaborados através das receitas e despesas de cada projeto [...] Elaboramos planilhas de custo geralmente por competência e assim apuramos nossos resultados.

Resposta do questionário do entrevistado X2 (Contabilidade da FCAV): Primeiramente ter um sistema operacional contábil que contemple todas as operações que a Fundação esteja envolvida, sem ajustes manuais passivos de erros, e todas as despesas e receitas devidamente amparadas por documentos que suportem seu lançamento, e contratos de prestação de serviços tanto dos clientes como de prestadores de serviços, aqueles que são mensais e não esporádicos. Criar relatórios gerenciais de fácil entendimento para todos, que demonstre se os cursos oferecidos pela Fundação estão tendo lucro ou prejuízo, quando se diz lucro temos que entender que para a Fundação oferecer esses cursos, existe todo um custo que deve estar contemplado nos valores que serão cobrados dos participantes. Resumidamente a melhor maneira de se medir os resultados, seria demonstrar por área / cursos, os seus lucros e prejuízos, nunca se esquecendo dos princípios contábeis e fiscais, pois se isso não estiver sendo atendido a contingência seria muito grande.

Resposta do questionário do entrevistado X3 (Gerência da FCAV): Da mesma maneira que qualquer outra organização faria: RECEITAS – DESPESAS = LUCRO.
Ao meu ver o lucro obtido por estas organizações deve ser aplicado na manutenção, e em melhorias dos recursos (investimentos) atuais da empresa, e/ ou pode ser repassado para alguma instituição

que demande recursos. Desta maneira, os resultados deverão ser “publicitados” explicitando o destino do lucro: investimentos internos à empresa, e/ou repasses a outras instituições.

Resposta do questionário do entrevistado X4 (Professor do DEP): Os resultados poderiam (e devem) ser medidos em várias dimensões: x projeto (curso, consultoria, serviço especial, software desenvolvido etc); x responsável técnico (coordenador); x área de negócios (educação, consultoria, certificação etc); x agregado FCAV (abrindo as contribuições da USP, ESCOLA POLITÉCNICA, DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, IMPOSTOS, SERVIÇOS DE TERCEIROS etc.). Também devem ser medidas as performances dos vários departamentos e áreas funcionais da FCAV (apoio a cursos, financeira, treinamento, administração geral etc.)

2) Ênfase nos resultados da atividade-fim da instituição:

Resposta do questionário do entrevistado X5 (Diretor Executivo da FCAV): O resultado de uma empresa/entidade qualquer se vincula com a sua atividade-fim. Nesse sentido, no caso de uma entidade privada sem fins lucrativos, a realização de um resultado positivo deixa de ser o objetivo final da empresa – ao contrário de uma empresa com fins lucrativos em que o resultado será distribuído aos sócios e acionistas.

Assim, no caso da FCAV, a apuração não deve se ater ao lucro líquido do período ou às sobras de caixa (ou EBITDA, como se utiliza normalmente). Devem ser criados outros indicadores – quantitativos e qualitativos – que estejam mais vinculados com a atividade-fim da FCAV. Parecem-me mais adequados indicadores de suporte às atividades acadêmicas, como repasses à universidade (nos seus diversos níveis), transferências relativas a projetos de pesquisa e consultoria e até o suporte à produção de material relevante e de impacto a setores externos à universidade, como empresas privadas e governo.

Resposta da entrevista do entrevistado X6 (Conselheiro da FCAV): Difícil responder assim genericamente, mas em princípio eu acho que uma fundação tem de ser medida em função do objeto social dela. Uma empresa comum, o objeto social dela é cesta básica, é agência de automóvel, é não sei o que [...] Mas ela visa lucro [...] funciona uma empresa, no sentido da palavra: um empreendimento que visa remunerar o capital daqueles que, então uma medida básica para todos os stakeholders. O primeiro de qualquer livro de contabilidade básica, tem que prestar contas para os stakeholders, para os acionistas ou proprietários [...], para os credores, para tal, todo mundo está em cima, está de olho. No caso de uma instituição que não visa lucro, quem são os stakeholders dela? São só aqueles que fundaram, que criaram a fundação? Não. Ela tem, porque ela ganhou essa condição de fundação que permite algumas coisas pelo fato de não visar lucro, legalmente, ela tem de prestar contas pra sociedade. Mas que tipo de prestação de contas ela tem de fazer? Tem a ver com o objeto social dela. Por exemplo, a Fundação Vanzolini serve para desenvolver a engenharia de produção, ela tem de prestar contas sobre isso: o que que ela fez sobre a engenharia de produção no Brasil? [...]

Enfim, eu acho que o grande problema é esse, é prestar contas em relação ao objeto e claramente em relação aos stakeholders que estão levando que, no fundo, o que eu estou dizendo, é o espírito, não é a mesma coisa, mas é o espírito dessa opção de governança corporativa no mercado, então nas empresas.[...] a porta de saída é que interessa, mais do que a porta de entrada, e quanto sobrou, no sentido de verificar, bom, mas eles estão retendo excedente pra quê?

Resposta da entrevista do entrevistado X7 (Diretor Executivo da FCAV): o fato da Fundação ter essas características, indicadores estritamente financeiros, eles têm problemas, então, era preciso pensar em formas de demonstração desses resultados que contemplassem elementos não estritamente financeiros tá. [...] Esse é que é o ponto tá. Como é que você vai colocar num demonstrativo de resultados, que ele é uma coisa estritamente financeira tá, como você vai colocar indicadores não financeiros??? Esse é o negócio.

Resposta do questionário do entrevistado X8 (Área de Projetos da FCAV): os resultados de entidades como a Fundação Vanzolini devem ser apurados conforme os seus objetivos fundamentais, que dizer, no caso da Vanzolini “divulgar os conhecimentos da engenharia de

produção”. Então, seria importante que houvesse uma separação entre as atividades da Fundação que estão relacionadas ao cumprimento direto destes objetivos, como financiamento de projetos de pesquisa de professores do PRO, financiamento de melhoria no acervo da biblioteca do departamento, realização de cursos, seminários e palestras relacionadas às áreas de interesse da engenharia de produção etc.

Com base nas respostas do segundo grupo confirma-se o pressuposto de que a demonstração do resultado do exercício deveria evidenciar as atividades desenvolvidas pela instituição de forma segregada, uma vez que é possível imaginar que os usuários das informações contábeis precisam conhecer qual o montante de recursos foi obtido por meio das AGR, bem como analisar a forma como foram consumidos na consecução das atividades-fim da organização.

A análise da demonstração de resultado da Fundação Vanzolini comprova a dificuldade de evidenciação dos números relativos ao resultado das instituições do terceiro setor, sobretudo quando as referências são entidades que possuem várias fontes de recursos, dentre elas a exploração de atividades comerciais.

Torna-se impossível para o usuário das informações contábeis distinguir, dentre os números publicados na demonstração do superávit do exercício, o montante líquido de recursos obtido por meio de atividade geradora de recursos, bem como identificar o total de recursos utilizados no desenvolvimento das atividades-fim da entidade.

Logo, conclui-se que esta demonstração contábil não atende às necessidades dos usuários.

Uma das possibilidades de corrigir os problemas causados pelo uso de uma demonstração contábil inadequada é sua substituição por uma outra demonstração que apresente uma ênfase diferente daquela apresentada pela Demonstração do Superávit do Exercício e que possa sofrer algumas adaptações para adequar-se às necessidades das instituições sem fins lucrativos.

Apresenta-se, a seguir, a Demonstração do Valor Adicionado como proposta para atenuar o problema de evidenciação apresentado anteriormente:

Tabela 6: Demonstração do valor adicionado da Fundação Carlos Alberto Vanzolini (Modelo proposto)

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO 31/12/2002	R\$/1000
1 - CAPTAÇÃO DE RECURSOS (RECEITAS)	5047
Contribuições, Doações e Subvenções	0
Receitas com Prestação de Serviços	5114
Provisão p/ Devedores Duvidosos	(69)
Receitas Não Operacionais	1
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS	1243
Materiais Utilizados na Prestação Serviços	438
Serviços de Terceiros (Atividades Geradora de Recursos)	805
3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1 - 2)	3804
4 - RETENÇÕES	39
4.1 - Depreciação, Amortização e Exaustão	39
5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3 - 4)	3765
6 - VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	166
6.1 - Receitas Financeiras	166
7 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)	3932
8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	3932
Remuneração do Trabalho (Atividade Geradora de Recursos)	2892
Remuneração do Trabalho (Atividade Fim da Instituição)	83
Serviços Oferecidos à Sociedade (Atividade Fim)	234
Superávit / Déficit do Exercício	723

Algumas observações sobre o relatório são pertinentes:

I – Captação de Recursos (Receitas)

A demonstração apresenta as receitas decorrentes de serviços remunerados e a provisão referente a créditos de liquidação duvidosa.

Não existiram receitas referentes a contribuições, doações ou subvenções, ou seja, a Fundação Vanzolini apresentou como única fonte de recursos a exploração de atividades de prestação de serviços.

II – Insumos Adquiridos de Terceiros

O valor referente a insumos adquiridos de terceiros engloba o montante de materiais consumidos nas diversas atividades realizadas pela Fundação Vanzolini e que estão relacionadas à prestação de serviços remunerados.

Além disso, também compõem o valor dos insumos adquiridos de terceiros os desembolsos referentes aos serviços prestados por empresas externas em atividades não essenciais à consecução dos objetivos da Fundação, por exemplo, serviços de auditoria externa, manutenção e limpeza, vigilância e segurança patrimonial etc.

A Fundação Vanzolini tem como característica a terceirização de algumas atividades essenciais ao cumprimento de seu objetivo, situação essa decorrente do tipo de atividade comercial desenvolvido pela FCAV e de restrições apresentadas por algumas das pessoas responsáveis pela execução do serviço.

O fato não deve ser compreendido como característica de todas as empresas, pois a legislação trabalhista opõe-se a essa prática.

A respeito do tema, o Boletim IOB 30/97 – Caderno de Legislação Trabalhista, p. 1, comenta: “Terceirizar, como se sabe, consiste na prática adotada por algumas empresas de repassar a outras a execução das atividades não essenciais ao seu objetivo.”

Assim sendo, o valor despendido com a prestação de serviços essenciais, e que foram terceirizados pela Fundação Vanzolini, aparece demonstrado no item remuneração do trabalho

(atividade geradora de recursos) somado ao valor gasto com os funcionários, tendo seu desembolso sido considerado como distribuição do valor adicionado.

III – Retenções

O subgrupo compreende os valores apurados com depreciação, amortização e exaustão dos itens que compõem o ativo permanente da Fundação Vanzolini e são utilizados no desenvolvimento das atividades comerciais.

IV – Valor Adicionado Líquido produzido pela entidade

O valor adicionado líquido produzido pela entidade pode ser entendido como o montante de riqueza criada pela Fundação Vanzolini durante o exercício de 2002, riqueza essa decorrente do valor agregado aos insumos adquiridos de terceiros e que compõe o serviço comercializado.

O gráfico apresentado a seguir contribui para compreensão do assunto:

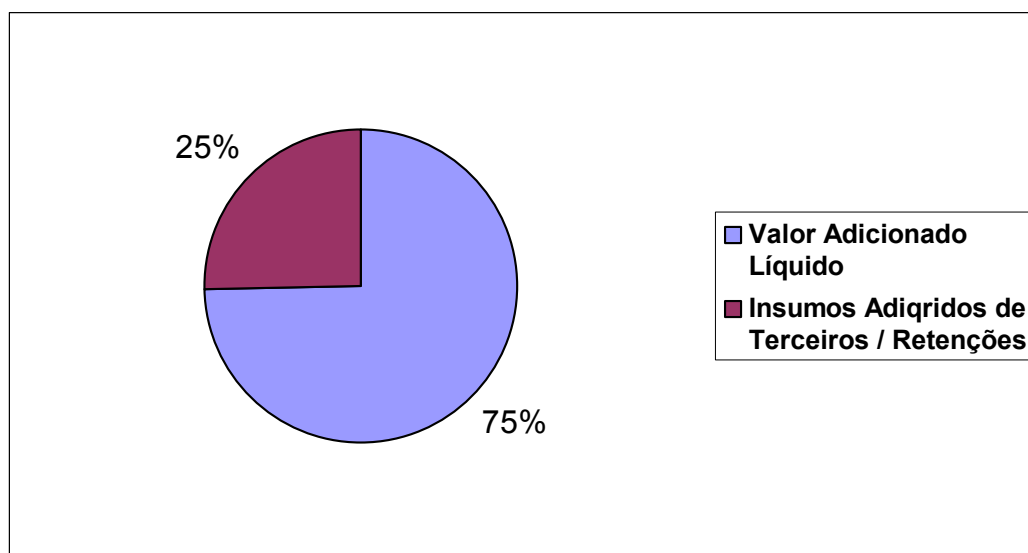


Gráfico 6: Composição das receitas com prestação de serviços

Apoiado nas informações contidas no gráfico acima, pode-se concluir que 75% do total de receitas obtidas pela Fundação Vanzolini com serviços remunerados, durante o ano de 2002, correspondem ao valor da riqueza criada pela empresa (visão da Ciência Contábil).

V – Valor Adicionado Total a Distribuir

Corresponde ao somatório do valor adicionado gerado pela FCAV por meio da venda de serviços e do valor adicionado recebido em transferência, no caso das receitas financeiras.

VI – Distribuição do Valor Adicionado

Neste item, verifica-se a forma como o valor adicionado foi distribuído para remuneração do trabalho (despesas com empregados e serviços essenciais prestados por terceiros), a parcela do valor adicionado transferido à sociedade na consecução dos objetivos sociais da Fundação Vanzolini e o montante do valor adicionado que foi retido pela entidade para ser utilizado pela instituição nos exercícios subsequentes.

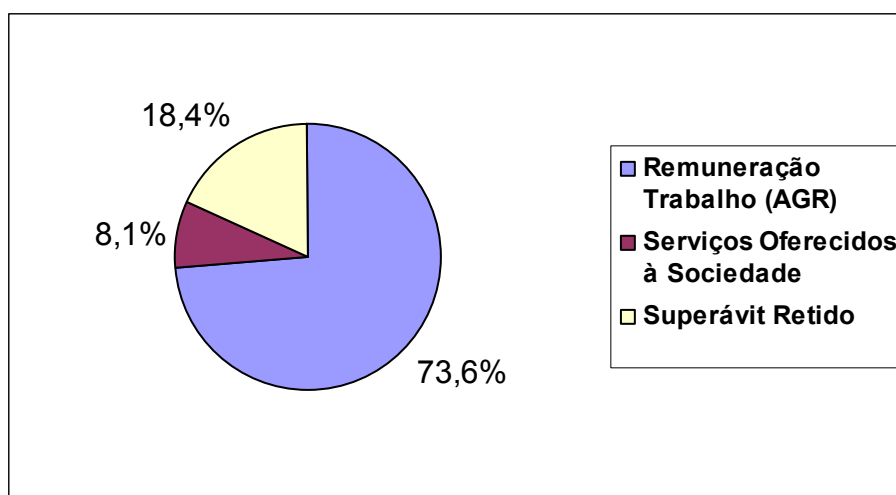


Gráfico 7: Distribuição do valor adicionado

Com base na análise da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), é possível concluir que essa demonstração mostra-se mais adequada ao atendimento das necessidades dos usuários das informações contábeis do terceiro setor, quando comparado à demonstração do resultado do exercício.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O interesse na realização deste estudo surgiu da constatação da existência de diversas fontes de recursos utilizadas para financiamento das organizações que compõem o terceiro setor, destacando-se, entre elas, as receitas próprias oriundas das atividades comerciais e/ou prestação de serviços. Assim, buscou-se compreender como se procede a formação do resultado dessas entidades, ou seja, a relação existente entre as atividades geradoras de recursos e as atividades consumidoras de recursos (despesas incorridas na prestação de serviços de interesse público). Na verdade, procurou-se identificar como são repostos os ativos consumidos pelas instituições sem fins lucrativos na produção e distribuição de bens e serviços à sociedade.

Para compreender, explicar e descrever como é formado e demonstrado o resultado das instituições sem fins lucrativos que utilizam a exploração de atividades comerciais e/ou prestação de serviços como forma de obtenção de recursos, adotou-se uma abordagem empírico-analítica com a condução de um Estudo de Caso da Fundação Carlos Alberto Vanzolini, instituição sem fins lucrativos e de direito privado, cujo objetivo de constituição pode ser descrito como contribuir para o desenvolvimento, melhoria e divulgação de conhecimentos científicos e tecnológicos inerentes à engenharia de produção e administração industrial.

O referencial teórico de análise adotado foi construído com base em pesquisa bibliográfica sobre as principais características do terceiro setor e, especificamente, das fundações de direito privado e, também, o desenvolvimento atual da contabilidade em relação à formação de resultados e às formas de divulgação deles.

O atendimento de várias das necessidades inerentes ao ser humano, tais como o acesso à moradia, saúde, alimentação, segurança, educação, transporte, lazer e desenvolvimento profissional, tem estado a cargo do Estado e das empresas, respectivamente primeiro e segundo setor da sociedade.

Apesar de o mercado ter demonstrado grande competência em se antecipar às necessidades de consumo de seus clientes, oferecendo produtos e serviços com qualidade e alta tecnologia, não tem conseguido evitar os problemas sociais desencadeados pelo processo de industrialização e urbanização, agravados pela crise das últimas décadas.

O Estado, por sua vez, tem enfrentado diversos problemas como: dificuldades financeiras decorrentes da redução na arrecadação de receitas públicas motivada pela crise econômica e, conseqüentemente, diminuição das fontes de financiamento para os programas sociais; burocratização e centralização excessivas que aumentaram a ineficiência dos programas sociais e desencadearam mecanismos de autoritarismo quanto à imposição de políticas de distribuição de recursos; e mudanças em muitas das premissas que guiaram a construção dos *welfare states*, como o envelhecimento rápido da população e mudança na estrutura da família convencional. Esse quadro tem provocado a redução drástica das condições das instituições do primeiro setor de atender às necessidades manifestadas pela sociedade.

O cenário de caos decorrente da crise do Estado e da dificuldade do mercado em oferecer soluções aos problemas gerados a partir do desenvolvimento industrial, bem como o aumento das demandas sociais tem se mostrado o ambiente propício para o crescimento, cada vez mais acelerado, de um grupo de instituições que, organizadas sob a forma jurídica de fundações, organizações não-governamentais (ONG), cooperativas, sindicatos etc., participam de forma ativa na busca pela solução de questões relacionadas ao meio ambiente, cidadania, educação, saúde, segurança, entre outras.

Esse conjunto de organizações e iniciativas privadas informais que visam à produção de bens e serviços públicos tem sido denominado, no Brasil e em vários países do mundo, como um novo setor da sociedade - o terceiro setor – que surge com responsabilidade de atender a vários anseios dos indivíduos.

Embora o ambiente seja propício ao desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos no plano mundial e brasileiro, muitos desafios precisam ser superados para que o setor possa desempenhar o papel social que lhe foi incumbido. Dentre esses desafios encontram-se o da legitimidade, da eficiência, da colaboração, da sustentabilidade e o problema da falta de transparência.

Os pesquisadores ao redor do mundo têm envidado esforços no sentido de desenvolver estudos sobre esse “novo” setor da sociedade e colaborar de maneira mais efetiva com a solução dos desafios que se apresentam. Como resultados desses esforços, no Brasil, cita-se a constituição de vários centros de pesquisa sobre o terceiro setor, como CETS (Centro de Estudos do Terceiro Setor - FGV), o CEATS (Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor FEA-USP) e o NEATS (Núcleo de Estudos em Administração do Terceiro Setor PUC-SP) e o aumento da elaboração de teses, dissertações, artigos e livros, entre outras iniciativas.

Contudo, no Brasil, o tema ainda desperta o interesse de um número reduzido de pesquisadores, existindo poucos trabalhos com estudos empíricos detalhados e um número ainda menor de pesquisas desenvolvidas no âmbito do estudo da Contabilidade. Portanto, o intuito é contribuir para a discussão do aspecto da escassez de recursos para reposição dos ativos consumidos na prestação de serviços sociais ligado ao desafio da sustentabilidade.

Ao contrário do que ocorre com as empresas, onde os ativos transferidos para o mercado sob a forma de produtos ou serviços são repostos mediante o pagamento de um preço que os consumidores julgam condizente com o benefício obtido, ou no setor público, cujo dispêndio envolvido na transferência de ativos sob a forma de prestação de serviços públicos é recomposto fazendo-se uso dos impostos e contribuições arrecadados junto à sociedade, nas instituições sem fins lucrativos os ativos consumidos na prestação dos serviços sociais são repostos por meio de doações, subvenções, contribuições e autorização para a obtenção de receitas próprias oriundas da exploração de atividades comerciais e/ou prestação de serviços, o que depende da avaliação da sociedade quanto à importância do conjunto de esforços despendidos para promover o desenvolvimento econômico e social.

A avaliação dos resultados das atividades-fim das entidades que compõem o terceiro setor deveria ser realizada com foco na sociedade, apurando-se tanto os custos e benefícios diretos quanto os custos e benefícios secundários (externalidades), sendo que o custo de oportunidade do *superávit* apurado nas atividades comerciais e/ou de prestação de serviços corresponderia à totalidade ou parte das despesas das atividades-fim.

Contudo, a contabilidade ainda não se encontra em um estágio de evolução em que seja possível computar tanto os custos/despesas quanto as receitas das atividades-fim. O processo

de determinação e mensuração do resultado em cada período não é uma tarefa fácil, pois é preciso reconhecer os benefícios diretos e indiretos gerados (receitas) e o momento de sua ocorrência, bem como estabelecer uma relação direta com os sacrifícios de recursos (custos) para obtê-los. Nesse processo, é preciso considerar que custos e receitas, normalmente, não acontecem de maneira simultânea no tempo e existe dificuldade em determinar a contribuição efetiva das atividades da entidade para o desenvolvimento econômico e social.

Sendo assim, a abordagem de apuração de resultados é restrita e se reconhecem apenas as despesas/custos das atividades sociais. Tais elementos são lançados contra resultado no momento em que a entidade incorre nesse dispêndio, independente do momento em que o ativo será repostado pela atividade geradora de recursos. O resultado desta, por sua vez, é reconhecido em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade.

Tomando-se por base as limitações no cálculo do resultado das atividades-fim, em sentido amplo, um parâmetro que poderia ser utilizado para avaliar a atuação das entidades do terceiro setor seria a relação entre recursos captados na sociedade e recursos efetivamente aplicados nas ações sociais. O julgamento da sociedade sobre a adequação da aplicação dos recursos pelas instituições sem fins lucrativos constitui a base para decisão sobre a reposição ou não dos ativos consumidos nas atividades sociais.

Os dados obtidos com base nos questionários e entrevistas realizados junto a Diretores, Conselheiros, Gerentes e outros colaboradores da Fundação Vanzolini demonstram que as percepções em relação à formação do resultado da entidade encontram-se divididas, ou seja, alguns entrevistados enxergam o resultado como decorrente das receitas percebidas subtraídas as despesas dando ênfase ao lucro, como ocorre nas empresas, enquanto outro grupo encontra-se preocupado em demonstrar os resultados da atividade-fim da instituição.

Todavia, a legislação vigente prevê o uso da Demonstração de Resultados do Exercício, originalmente estruturada para atender às instituições com fins lucrativos e que não são adequadas para refletir a realidade físico-operacional das instituições sem fins lucrativos, dificultando o processo de transparência e prestação de contas e, conseqüentemente, tomada de decisão pela sociedade.

Como proposta para minimização do problema, sugeriu-se a utilização da Demonstração do Valor Adicionado com a finalidade de demonstrar a geração de riqueza pela entidade e sua distribuição aos fatores de produção da atividade geradora de recursos e das atividades-fim.

O desenvolvimento do modelo de apuração e divulgação de resultados das instituições sem fins lucrativos partiu do pressuposto de que a atividade geradora de recursos adiciona valor aos insumos adquiridos de terceiros de maneira suficiente para remunerar os fatores de produção de tal atividade (pessoal e encargos; impostos, taxas e contribuições; e juros e aluguéis) e financiar ações relacionadas com a atividade-fim.

Além da possível contribuição em relação ao aspecto gerencial da organização, a forma proposta para análise da formação do resultado das entidades do terceiro setor pode contribuir para transparência das ações da organização e julgamento pela sociedade a respeito da adequação ou não da aplicação dos recursos a elas direcionados.

Como sugestões de pesquisas futuras, recomenda-se o aprofundamento do estudo do tema em outras instituições sem fins lucrativos com o intuito de testar e aprimorar o modelo de apuração e divulgação do resultado proposto e também contribuir para o desenvolvimento de modelos de mensuração do resultado da atividade-fim em sentido amplo.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco de Assis. **Fundações, organizações sociais, agências executivas**. São Paulo. Ltr, 2000.

ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. *In*: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Cursos sobre temas contábeis**. São Paulo: Atlas, 1991.

BARBOSA, Frederico da Silveira. Relacionamento de fundações educacionais com as Universidades Públicas. *In*: PANTALEÃO, Leonardo (org.). **Fundações Educacionais**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1979.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.16**. Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp/>>. Acesso em 25/08/2003.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.18**. Entidades sindicais e associações de classe. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp/>>. Acesso em 25/08/2003.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19**. Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp/>>. Acesso em 25/08/2003.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n. 750/93, de 29 de dezembro de 1993**. Disponível em : <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em 27/08/2003.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n. 847/99, de 16 de junho de 1999**. NBC T 3. Disponível em : <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em 27/08/2003.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de Outubro de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

_____. **Decreto 3100, de 30 de junho de 1999**. Regulamenta a Lei 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Disponível no endereço: <www.senado.gov.br/> Acesso em 30/10/2004.

BRASIL. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em : <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 20/06/2003.

_____. **Lei 8.958, de 20 de dezembro de 1994**. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em : <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 17/06/2003.

_____. **Lei 9.608, de 18 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 28/05/2003.

_____. **Lei 9.790, de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Disponível em : <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 30/04/2003.

_____. MARE - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Organizações Sociais. **Cadernos MARE da Reforma do Estado – Caderno 2**. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em 20/10/2003.

_____. MARE - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/>> Acesso em 29/10/2003.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **A reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em Julho 2003.

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.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Brasília-DF, 2003. Disponível em: <<http://www.gife.org.br/>>. Acesso em 30/06/2004.

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

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

COMUNIDADE SOLIDÁRIA. Apresentação – Políticas Sociais. Artigo: **Todos por todos**. Por Ruth Cardoso e Anna Maria Medeiros Peliano. Disponível em: <<http://www.comunidadesolidaria.org.br/>>. Acesso em 14/10/2002.

COSTA, Cláudia Soares; VISCONTI, Gabriel Rangel. Terceiro Setor e desenvolvimento social. **Relato Setorial n. 3**. AS/GESET, Publicado em jul. 2001. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/>>. Acesso em 21/01/2003.

COSTA, Aloysio Teixeira. **Administração de entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Nobel, 1992.

CRUZ, Célia Meirelles; ESTRAVIZ, Marcelo. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos**. 2 ed. São Paulo: Global, 2003.

DELANEY, Patrick R. *et al.* **GAAP 2002: interpretation and application of generally accepted accounting principles 2002**. New York: John Wiley & Sons, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DRAIBE, Sonia. O “Welfare State” no Brasil, características e perspectivas. **Ciências Sociais Hoje**. São Paulo, ANPOCS, p. 13-61, 1989.

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

ESPING-ANDERSEN, Gosta. O futuro do WELFARE STATE na nova ordem mundial. Lua Nova – **Revista de Cultura e Política**. São Paulo, ANPOCS, n. 35, p. 73-111, 1995.

_____. As três economias políticas do Welfare State. Lua Nova – **Revista de Cultura e Política**. São Paulo, ANPOCS, n 24, p. 85-116, setembro 1991.

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

FERNANDES, Rubem Cesar. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 33, n.1, p. 12-19, jan/mar, 1998.

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

GIFE – Grupo de Institutos Fundações e Empresas. O que é o GIFE?. Disponível em Perguntas Frequentes no endereço <<http://www.gife.org.br/>>. Acesso em 30/10/2003.

GONÇALVES, César Schmidt. **Uma contribuição à estruturação dos procedimentos e demonstrações contábeis das cooperativas – aplicação em uma cooperativa de trabalho.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade.** Tradução da 5ª edição americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRERO, Gabriel de La Fuente; CRUZ, Natalia Martin; MERINO, Helena Romero. *The non residual claim problem In: Non-profit organizations. International society for new institucional economics*, 6th Annual Conference. Cambridge, MA, 2002. Disponível em: <<http://www.isnie.org/ISNIE02/Papers02/herreromartincruz.pdf/>>. Acesso em 10/12/2004.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor – o desafio de administrar sem receitas.** Tradução James F. Sunderland Cook. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA; IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2002.** Estudos e Pesquisa – Informação Econômica n 4. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em 10/12/2004.

IBRACON - INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Princípios contábeis.** São Paulo: Atlas, 1992.

IOB – INFORMAÇÕES OBJETIVAS. Caderno de Legislação Trabalhista. **Boletim 30/97.** São Paulo: IOB, 1997.

IOCHPE, Fundação. **A crescente participação do setor privado no Terceiro Setor brasileiro.** Documento elaborado a pedido da ONU – Organização das Nações Unidas, para publicação em Junho 1998. Disponível em: <<http://www.fiochpe.org.br/conceito1.html/>>. Acesso em 18/10/2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____.; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2000.

_____.; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** São Paulo: Atlas, 2003.

JUNQUEIRA, Luciano A. Prates. **Mudança uma causa compartilhada: do ERSa ao SUS.** São Paulo, 1996. Tese (Doutorado). Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo.

JUNQUEIRA, Luciano A. Prates. Gestão das políticas sociais e o terceiro setor. Trabalho. Apresentado no XXV – **Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração – ANPAD**. Setembro 2001. Disponível em: <<http://integracao.fgvsp.br/ano6/10/administrando.htm/>>. Acesso em novembro 2004.

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

MAÑAS, Antonio Vico; CARDOSO, Alexandre Jorge Gaia. Reflexões sobre o Terceiro Setor e a sua gestão. **Caderno de Administração da PUC-SP**. São Paulo: EDUC – Editora da PUC-SP, n. 3, 2000.

MAPA DO 3º SETOR. **Estatísticas**. Disponível no endereço: <<http://www.mapa.org.br/>>. Acesso em 30/11/2004.

MARCOVITCH, Jacques. Da exclusão à coesão social: profissionalização do Terceiro Setor. *In*: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org). **Setor desenvolvimento social sustentado**. São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1997.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. São Paulo, IOB – Caderno Temática Contábil e Balanços, **Boletim 17/90**, 1990.

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

_____; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **As entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas**. Artigo apresentado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/trabalhos/334.doc/>>. Acesso em 28/07/2003.

ONU – *United Nations. Department of Economic and Social Affairs - Statistics Division. Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts. United Nations*: New York, 2003. Disponível no endereço: <http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf>. Acesso em 20/04/2004.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social** – aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. Brasília: Editora Brasília Jurídica Ltda., 2003.

RAMOS, Adriana. Sustentabilidade Institucional – O Desafio das Organizações Não Governamentais. *In*: **Aids e sustentabilidade** – sobre as ações das organizações da sociedade. Brasília. Publicação Ministério da Saúde Série C. Projetos, Programas e Relatórios, n. 45, setembro de 2001. Disponível em: <<http://www.aids.gov.br/final/biblioteca/sustenta/construc.htm/>>. Acesso em 08/09/2004.

REZENDE, Cibele Cristina Freitas de. **As Fundações e o novo código civil**. Curitiba, 10/06/2003. Disponível em: < http://www.fundamig.org.br/artigo/codigo_civil.htm/>. Acesso em 30/03/2004.

REZENDE, Tomáz de Aquino. **Imunidade tributária e isenções de impostos**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/artigos.htm/>>. Acesso em 31/08/2003.

ROSSI Jr., L.R. **A gestão para resultados como ferramenta administrativa nas organizações do terceiro setor**. Integração. São Paulo: Maio 2001. Disponível em <<http://200.224.250.199/banco.htm>>. Acesso em 25/06/2003.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. *The nonprofit sector in the developing world*. Manchester: Manchester University Press, 1998.

_____. *Defining the nonprofit sector – a cross-national analysis*. Manchester: Manchester University Press, 1997.

_____. Estratégias para o fortalecimento do Terceiro Setor. *In*: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org). **3º Setor desenvolvimento social sustentado**. São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1997.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do valor adicionado – como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003.

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

SILVA, Lázaro Rosa L.; BRITO, Valmir Bezerra de. **O Novo Código Civil para Contadores**. São Paulo: IOB : Thomson 2003.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor – criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.

UGÁ, Maria Alicia Dominguez. Instrumentos de avaliação econômica dos serviços de saúde: alcances e limitações. *In*: PIOLA, S. F.; VIANA, S. M. **Economia da saúde: conceito e contribuição para a gestão da saúde**. Brasília: IPEA, 1995.

YOSHIOKA, Ricardo. Valor adicionado – alguns conceitos econômicos que ajudam a entender a demonstração contábil. Temática Contábil. **Boletim IOB 8/98**. São Paulo: IOB, 1998.