

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**SILVIO CALAZANS DE TOLEDO PIZA**

**A CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR E AS  
NECESSIDADES DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS CIVIS:  
UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO DE ORGANIZAÇÕES  
LOCALIZADAS NA CIDADE DE SÃO PAULO**

São Paulo

2010

**FECAP**

**SILVIO CALAZANS DE TOLEDO PIZA**

**2010**

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO -**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**SILVIO CALAZANS DE TOLEDO PIZA**

**A CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR E AS  
NECESSIDADES DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS CIVIS:  
UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO DE ORGANIZAÇÕES  
LOCALIZADAS NA CIDADE DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Evandir Megliorini**

São Paulo

2010

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP  
Reitor: Prof. Dr. Sérgio de Gouvêa Franco  
Pró-reitor de Graduação: Prof. Edison Simoni da Silva  
Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Sérgio de Gouvêa Franco  
Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

#### FICHA CATALOGRÁFICA

00000 Piza, Silvio Calazans de Toledo  
A contabilidade no terceiro setor e as necessidades das organizações  
sociais civis: Um estudo de caso múltiplo de organizações localizadas na  
cidade de São Paulo / Silvio Calazans de Toledo Piza. - - São Paulo, 2010.  
145 f.  
Orientador: Prof. Dr. Evandir Megliorini.  
Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares  
Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.  
1. Organizações Sociais Civis 2. Normas Brasileiras de  
Contabilidade. 3. Terceiro Setor

**CDD 000.000**

**FOLHA DE APROVAÇÃO****SILVIO CALAZANS DE TOLEDO PIZA****A CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR E AS NECESSIDADES DAS  
ORGANIZAÇÕES SOCIAIS CIVIS:  
UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO DE ORGANIZAÇÕES LOCALIZADAS NA  
CIDADE DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Professor Doutor Marcos Kisil****Universidade de São Paulo**

---

**Professor Doutor Cláudio Parisi****Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Professor Doutor Evandir Megliorini****Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP****Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

São Paulo, 30 de setembro de 2010.

## RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de analisar as necessidades e práticas contábeis das entidades do Terceiro Setor e compará-las com as Normas Brasileiras de Contabilidade. O estudo identifica a necessidade das organizações sociais civis no que se refere às informações contábeis financeiras e a crescente demanda por profissionalização na administração destas. Foi levantada a origem e o crescimento da importância das organizações sociais, bem como sua participação atual na Economia Brasileira e a opinião de vários autores sobre a necessidade de governança e informações contábeis em entidades sociais. Foram escolhidas seis organizações sociais da cidade de São Paulo de diversos tamanhos e atividades para objeto de análise documental e entrevista presencial. Os resultados da pesquisa indicam que as normas brasileiras de contabilidade estão focalizadas nas sociedades anônimas e pouco agregam para a mensuração e evidenciação das atividades das organizações sociais civis. O autor apresenta um modelo de Balanço Patrimonial, Demonstração de Superávit ou Déficit e da Demonstração do Valor Adicionado adaptado para as organizações analisadas.

**Palavras-chave:** 1. Organizações Sociais Civis 2. Normas Brasileiras de Contabilidade. 3. Terceiro Setor

## ABSTRACT

This dissertation focus in the analysis of accounting practices and needs in the third sector entities and compare them with the Brazilian accounting standards. The study identifies the needs of civilian social organizations regarding financial accounting information and the growing demand for professional administration of said organizations. The growing importance of social organizations was studied, as well as its current participation in the Brazilian economy and the opinion of several authors about the need for governance and accounting information in social organizations. Six civilian social organizations from the City of São Paulo were chosen, ranging in various dimensions and activities, for documentary research and interview. Survey results indicate that the Brazilian accounting standards are focused on corporations and help little for the measurement and disclosure of activities of civil social organizations. The author presents a model of Balance Sheet, Income Statement and Value Added Statement adapted for the analyzed organizations.

**Key-words:** 1. Non Profit Organizations 2. Brazilian Accounting Standards 3. Third Sector

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pela oportunidade de fazer este curso juntamente com a saúde e energia para terminá-lo, a seu filho Jesus Cristo, o verdadeiro Mestre, e a Nossa Senhora, a mãe que sempre me acompanha.

Ao Professor Doutor Evandir Megliorini, pelas inúmeras idéias, sugestões, correções, e principalmente pela paciência comigo.

Às organizações que me tornaram possível esta pesquisa, agradeço seus diretores e funcionários nas pessoas de seus presidentes:

- Sra. Maria Lúcia Capobianco Porto, Presidente da Colméia Instituição a Serviço da Juventude;
- Pe. Carlos Fritzen s.j., Presidente da Fundação Fé e Alegria do Brasil;
- Sr. Fernão Bracher, Presidente do Instituto Acaia;
- Sra. Heloisa Ferraz de Camargo Leão, Presidente da Lareira – Instituição Monsenhor Benedicto Mário Calazans – a Serviço da Família;
- Sra. Maria Luiza d'Orey Espírito Santo, Presidente da Liga Solidária, e
- Sra. Vera Masagão Ribeiro, Presidente do Projeto Arrastão – Movimento de Promoção Humana.

Aos componentes da banca, Professores Cláudio Parisi e Marcos Kisil, pelas sugestões dadas na ocasião da qualificação deste trabalho.



Dedico este trabalho a meus pais, Plínio e Petra, (*in memoriam*), ambos Mestres, em muitos assuntos importantes da vida.

A meu irmão Té, e à minha mulher Ana Maria, pelo exemplo de Mestres que dão.

Aos meus filhos Mariana, Felipe, Judith e Joaquim, também Mestres, pois “os filhos educam os pais”.

*A caridade é paciente, é benigna; a caridade não é invejosa, não obra temerária nem precipitadamente, não se ensoberbece, não é ambiciosa, não busca os seus próprios interesses, não se irrita, não suspeita mal, não folga com a injustiça, mas folga com a verdade. Tudo tolera tudo crê, tudo espera, tudo sofre. A caridade nunca jamais há de acabar, ou deixem de ter lugar às profecias, ou cessem as línguas, ou seja abolida a ciência.*

*Agora, pois, permanecem a fé, a esperança e a caridade, estas três virtudes; porém a maior delas é a caridade. (Paulo, I Coríntios, XIII: 1-7 e 13).*

## LISTA DE ABREVIACÕES UTILIZADAS

ABONG – Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais

CETS – Centro de Estudos do Terceiro Setor

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CTN – Código Tributário Nacional

DRE – Demonstração de Resultado do Exercício

DSD – Demonstração de Superávit ou Déficit

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

EUA – Estados Unidos da America

FASFIL – Fundações e Associações Sociais civis

FGV – Fundação Getulio Vargas

GIFE – Grupo de Institutos Fundações e Entidades

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas

ONU – Organização das Nações Unidas

OSC – Organização Social Civil

OSCIP - Organização Social Civil de Interesse Público

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Participação relativa dos tributos sobre o Produto Interno Bruto.

Gráfico 2 – Comparação entre benefícios sociais e contribuições sociais.

## LISTA DE QUADROS

- Quadro 1 – Gasto social, distribuição relativa e proporção do PIB (1985-1990).
- Quadro 2 – Distribuição das organizações sociais civis por área de atuação.
- Quadro 3 – Distribuição das organizações sociais civis por ano de fundação.
- Quadro 4 – Crescimento das organizações sociais civis de 2002 a 2005.
- Quadro 5 – Fontes de financiamento das organizações sociais civis.
- Quadro 6 – Participação das OSCs no PIB.
- Quadro 7 – Demonstração do Valor Adicionado para Empresas
- Quadro 8– Modelo de Balanço Patrimonial para Organização Social Civil
- Quadro 9– Modelo de Demonstração de Superávit ou Déficit
- Quadro 10 – Demonstração do Valor Adicionado para Organizações Sociais Civis
- Quadro 11 – Classificação das Organizações Sociais Civis por área de atuação
- Quadro 12 – Classificação das Organizações Sociais Civis por ano de fundação
- Quadro 13 - Perfil econômico financeiro das entidades pesquisadas (em R\$000 de 2009)
- Quadro 14 – Principais dados contábeis da Colméia Instituição a Serviço da Juventude
- Quadro 15 – Principais dados contábeis da Fundação Fé e Alegria do Brasil
- Quadro 16 – Principais dados contábeis do Instituto Acaia
- Quadro 17 – Principais dados contábeis da Lareira Instituição Monsenhor Benedicto Mário Calazans a Serviço da Juventude
- Quadro 18 – Principais dados contábeis da Liga Solidária
- Quadro 19 – Principais dados contábeis do Projeto Arrastão – Movimento de Promoção Humana
- Quadro 20 – Distribuição das entidades pesquisadas por natureza jurídica
- Quadro 21 - Classificação das receitas conforme as demonstrações de superávit ou déficit de 2009 por entidade pesquisada
- Quadro 22 - Tipos de convênios firmados em 2009

Quadro 23 - Classificação das despesas conforme as demonstrações de superávit ou déficit de 2009 por entidade pesquisada

Quadro 24 - Frequência e destinatários das prestações de contas das OSCs.

Quadro 25 - Responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis e presença de auditoria externa

Quadro 26 - Tipos de demonstrações contábeis disponibilizadas

Quadro 27 - Tipos de atividades de planejamento e controle realizadas

Quadro 28 - Tipos de relatórios gerenciais disponibilizados

Quadro 29 – Práticas relativas à contabilidade por projetos

Quadro 30 - Práticas relativas ao uso de orçamentos anuais

Quadro 31 – Modelo de acompanhamento de receitas e despesas orçadas

Quadro 32 – Demonstrações do Valor Adicionado da Colméia Instituição a Serviço da Juventude de 2009 a 2005.

Quadro 33 – Demonstrações do Valor Adicionado da Fundação Fé e Alegria do Brasil de 2009 a 2005.

Quadro 34 – Demonstrações do Valor Adicionado do Instituto Acaia de 2009 a 2005.

Quadro 35 – Demonstrações do Valor Adicionado da Lareira Instituição Monsenhor Benedicto Mário Calazans a Serviço da Juventude de 2009 a 2005.

Quadro 36 – Demonstrações do Valor Adicionado da Liga Solidária de 2009 a 2005.

Quadro 37 – Demonstrações do Valor Adicionado do Projeto Arrastão – Movimento de Promoção Humana de 2009 a 2005.

Quadro 38 – Dispersão do Valor Adicionado e dos Superávits e Déficits das entidades pesquisadas

Quadro 39 - Práticas relativas à contabilidade dos ativos comparadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade

Quadro 40 - Práticas relativas à contabilidade dos passivos comparadas com as Normas Brasileira1 de Contabilidade

Quadro 41 - Práticas relativas à contabilidade do patrimônio líquido comparadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade

Quadro 42 - Práticas relativas à contabilidade das receitas comparadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade

Quadro 43 - Práticas relativas à contabilidade das despesas comparadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	18
1.1	Contextualização .....	21
1.2	Questão de Pesquisa .....	33
1.3	Pressuposto .....	33
1.4	Objetivo geral .....	33
1.5	Objetivos Específicos .....	33
1.6	Justificativa .....	34
1.7	Contribuições .....	36
1.8	Limitações .....	37
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	38
2.1	O surgimento das Organizações Sociais Civas .....	38
2.2	Conceituação e caracterização das Organizações Sociais Civas .....	40
2.3	Mensuração do desempenho das Organizações Sociais Civas .....	45
2.4	Contabilidade como uma linguagem .....	48
2.5	Os quatro conceitos básicos da contabilidade .....	49
2.6	Contabilidade e governança nas organizações sociais civis .....	53
2.7	Aspectos contábeis aplicados às organizações sociais civis .....	57
2.8	Atividades realizadas e sua valoração contábil .....	60
2.9	A demonstração do valor adicionado das organizações sociais civis .....	64
3.	METODOLOGIA .....	68
3.1	População e Amostragem .....	69
3.2	Instrumentos e Procedimentos de Coleta de Dados .....	70
3.3	Análise e Interpretação dos Resultados .....	73
4.	ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA .....	74
4.1	Organizações Sociais Civas Pesquisadas .....	74
4.2	Observações sobre as práticas contábeis nas OSCs pesquisadas .....	87
4.3	Observações sobre os relatórios utilizados .....	96
4.4	Demonstrações desenvolvidas para as OSCs .....	100
4.5	Observações sobre os instrumentos contábeis financeiros utilizados .....	104
4.6	Observações sobre a aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade .....	119
5.	CONCLUSÃO .....	129
	RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS .....	132
	REFERÊNCIAS .....	133
	ANEXO A – CARTA DE APRESENTAÇÃO .....	140
	ANEXO B - ROTEIRO DA PESQUISA .....	141
	ANEXO C – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA COLMÉIA – INSTITUIÇÃO A SERVIÇO DA JUVENTUDE .....	143
	ANEXO D – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA FUNDAÇÃO FÉ E ALEGRIA .....	144
	ANEXO E – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO INSTITUTO ACAIA .....	145



ANEXO F – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA INSTITUIÇÃO MONSENHOR BENEDITO MÁRIO CALAZANS A SERVIÇO DA FAMÍLIA.....	146
ANEXO G – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA LIGA SOLIDÁRIA (antiga Liga das Senhoras Católicas de São Paulo).....	147
ANEXO H – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO PROJETO ARRASTÃO – MOVIMENTO DE PROMOÇÃO HUMANA.....	148

## 1 Introdução

Esta dissertação focaliza o Terceiro Setor da sociedade, constituído por organizações que tem como objetivo contribuir para a melhoria da sociedade civil. E, para tanto, tais organizações desenvolvem projetos de atuação em diversas áreas de sua comunidade, objetivando suprir eventuais carências da sociedade. Deste modo, este setor se diferencia do Primeiro Setor, ou o Governamental, e do Segundo Setor, ou o Empresarial composto por organizações com fins lucrativos.

As organizações que compõem o Terceiro Setor têm sido denominadas por pesquisadores e estudiosos, alternativamente de entidades filantrópicas, entidades sem fins lucrativos, entidades de benemerência, entidades sociais. Neste trabalho, será empregada a denominação Organizações Sociais Civis – OSCs por se tratar de organizações nascidas a partir de integrantes da sociedade civil visando contribuir com ações para causas coletivas desta mesma sociedade civil. Como está discutido adiante, seu crescimento está ligado à redemocratização do Brasil.

O crescimento do Terceiro Setor, tanto em termos absolutos quanto em participação na economia brasileira, como apontam dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2006), sugere o questionamento de como as normas contábeis atendem às necessidades das organizações que compõem este setor da sociedade.

Esta dissertação tem o propósito de pesquisar as práticas e as necessidades contábeis das organizações sociais civis, e compará-las com as normas contábeis em vigor no Brasil.

Primeiramente analisa-se a prática contábil e o uso das informações contábeis por integrantes da administração das OSCs. Concomitantemente, identificam-se os relatórios contábeis e as atividades desenvolvidas pelas OSCs que não são passíveis de mensuração e evidenciação contábil, razão pela qual a pesquisa se desenvolve de modo presencial junto a uma amostra de organizações. Dentre os objetivos específicos desta dissertação pretende-se identificar instrumentos contábeis financeiros em uso por entidades comerciais, que podem ser adequados às OSCs tais como Contabilidade por Projetos, Orçamento Anual e Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Em segundo lugar, analisa-se o grau de aderência das práticas contábeis das OSCs às normas contábeis emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Assume-se como

suficiente a comparação do uso dos quatro conceitos contábeis (ativos, passivos, receitas e despesas) para uma avaliação da compreensão, utilização e satisfação das necessidades específicas das OSCs. Ou seja, não faz parte desta dissertação a pesquisa de conceitos teóricos relativos ao caixa, lucro, diferimento, variação do patrimônio, entre outros.

Apresenta-se uma pesquisa de como uma amostra de OSCs geram e utilizam informações contábeis nas atividades diárias de planejamento e controle dos diversos projetos executados.

Identificadas as informações contábeis e os relatórios contábeis que subsidiam os gestores destas organizações torna-se possível analisar o conteúdo destes e compará-los com as normas de contabilidade.

A experiência profissional e pessoal do autor da presente dissertação sugere a existência de divergências entre as necessidades e as práticas contábeis utilizadas pelas OSCs e as normas contábeis brasileiras. A discussão a respeito de tais divergências é objeto deste trabalho.

A administração das OSCs, em grande parte, profissionalizada, requer informações que possibilitem tanto a pronta tomada de decisões, quanto a prestação de contas dos recursos recebidos e atividades desenvolvidas.

Neste sentido Drucker (1990, p.3) afirma que “toda OSC existe para provocar mudança nas pessoas e na sociedade. Para o autor, embora a palavra “administração” se refira a negócios para a maioria das pessoas, as OSCs devem até mais se preocupar com a administração, por elas não terem uma medida de resultado como nos negócios com fins lucrativos (pag. X do Prefácio).

Por outro lado, Schulz (2008) prevê que, no futuro, a capacidade de explicar claramente os aspectos financeiros das OSCs será exigida da diretoria, o que permite a extrapolação da necessidade de informações contábeis tanto da administração profissional quanto do uso de práticas contábeis atualizadas.

Observa-se que algumas práticas contábeis utilizadas pelas entidades do Segundo setor não são normalmente utilizadas pelas organizações sociais civis. Dentre elas podemos citar o reconhecimento das receitas e das despesas de maneira abrangente, isto é, mesmo quando não há movimentação de recursos financeiros. Ou ainda a inclusão da totalidade dos

bens e direitos entre os ativos, uma vez que alguns deles são cedidos por empréstimo ou comodato.

Nesse sentido, a presente dissertação discute se as práticas contábeis em uso nas organizações com fins lucrativos podem ser adotados pelas OSCs, e conseqüentemente, aproximar as informações contábeis disponíveis às necessidades da administração dessas organizações.

Alem da administração competente, Grunewald (2007) considera que os princípios de transparência e de independência exigidos dos diretores de empresas do Segundo setor serão esperados das diretorias de OSCs, devido a decisões das agencias reguladoras e critérios de seleção adotados pelos financiadores de projetos sociais.

Esta dissertação está assim dividida:

No primeiro capítulo apresentam-se as informações básicas da dissertação, quais sejam, a definição específica do tema, o contexto em que se desenvolvem as organizações sociais civis e que papel cumprem atualmente em nossa sociedade. Define-se também a questão de pesquisa e seus objetivos gerais e específicos, justificando o porque deste trabalho e apresentando como ele pode contribuir aos interessados no Terceiro Setor para melhor compreensão e administração das organizações sociais civis. Finalmente, colocam-se as limitações inerentes a um estudo de caso múltiplo como o que se apresenta.

No segundo capítulo apresenta-se a revisão bibliográfica relativa às dimensões desta dissertação:

- a) As organizações sociais, seu surgimento, desenvolvimento e o papel que desempenham hoje na sociedade;
- b) Classificação e caracterização das OSCs;
- c) Conceitos básicos da contabilidade aplicados à análise das demonstrações contábeis das organizações sociais civis analisadas;
- d) As normas contábeis aplicáveis às entidades sociais;
- e) A fundamentação teórica da Demonstração do Valor Adicionado – DVA.

No terceiro capítulo aborda-se a metodologia utilizada para realização de um estudo de caso múltiplo em seis OSCs localizadas na Cidade de São Paulo. Neste capítulo apresentam-se os dados da pesquisa obtidos junto às organizações através de entrevistas e questionários aplicados de forma presencial.

No quarto capítulo analisam-se os resultados encontrados junto às organizações pesquisadas tanto do ponto de vista das informações contábeis utilizadas, bem como de suas necessidades não atendidas pelas informações contábeis, e as soluções alternativas adotadas.

No quinto capítulo apresenta-se a conclusão da dissertação em uma síntese dos resultados encontrados e, em seguida, sugestões de futuras pesquisas que poderão ser desenvolvidas, seguidas das informações básicas que ajudarão o leitor, tais como o glossário, as referências consultadas, e os anexos contendo os roteiros de entrevista, as demonstrações de superávit ou déficit, em formato padronizado, de cada entidade analisada.

## 1.1 Contextualização

O contexto para a análise da contabilidade das Organizações Sociais Civis requer um antecedente histórico para que sejam identificadas as principais razões das OSCs assumirem o papel que hoje exercem na sociedade civil.

Sociedades antigas também se preocuparam com o atendimento aos necessitados desde as mais remotas eras – no início do Cristianismo, os apóstolos de Jesus Cristo já destinavam parte do que lhes era doado para os órfãos e viúvas (Evangelho segundo São Mateus, Capítulo 25, Versículo 31 e seguintes), e no século VIII a lei Islâmica já previa o conceito de pensão, a cobrança de taxas, e assistência aos pobres, idosos, órfãos e viúvas, e a doação de parte dos ganhos acumulados, chamada *Zakat*, informa Zysow (2009).

No início do século XX, Weber (2001) analisou o impacto das culturas e das religiões no desenvolvimento econômico dos países europeus, e depois dos Estados Unidos na sua clássica obra “A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo”. Nesta análise o autor observou que algumas religiões protestantes, e o Calvinismo especialmente, davam suporte para o enriquecimento dos cidadãos na medida em que vinculava seus sucessos mundanos como sinais da aprovação de Deus.

Uma vez feita a associação entre o trabalho remunerado, a acumulação de lucros e formação religiosa, o autor extrapolou que a sociedade industrial capitalista cresceria mais nos países de maioria protestante como Inglaterra, Escócia, Alemanha e, por outro lado, teria maiores dificuldades de aceleração econômica nos países de maioria católica como a França, Espanha e Itália.

Weber teve a oportunidade de visitar os Estados Unidos em 1904 a propósito de fazer uma palestra na Exposição Internacional de Saint Louis (Weber, 2009). Nesta viagem visitou também Nova Iorque, Chicago, Nova Orleans, Filadélfia, Washington e Boston, o que lhe proporcionou observar o modo de vida americano, sua sociedade, sua economia e política. Deste modo, Weber (2001) descobriu a figura de um dos patriarcas daquele país, e que imprimiu ao país uma marca indelével: Benjamin Franklin. Lendo a obra desta personalidade norte americana, Weber percebeu que a ética do trabalho já estava imbuída na sociedade norte-americana desde seus primórdios. Citando a Benjamin Franklin como um dos fundadores do capitalismo norte-americano, Weber (2001) repete que “a riqueza é condenável eticamente só na medida em que constituir uma tentação para a vadiagem[...]” reafirmando a idéia do bom uso do tempo a favor do trabalho e da criação de riquezas para si e para a sociedade, valorizando a contribuição de cada um, imortalizada na expressão de Franklin “*time is money*”, ou seja, tempo é dinheiro.

Enfim, com a aceitação do fato de que qualquer profissão mundana poderia adicionar ao bem comum da sociedade, e não somente as vocações religiosas, as sociedades cresceram física e economicamente, sem quaisquer sentimentos de culpa ou de pecado. Literalmente, Weber (2001) lembra uma frase da época que resume tal pensamento: “querer ser pobre é como querer ser doente”.

Ainda no século XX, em função da Segunda Grande Guerra, o Arcebispo de Londres, William Temple, propôs a criação do Estado do Bem Estar Social, em contraposição ao Estado de Guerra, o que permitiu um trocadilho na língua inglesa: *warfare state vs. welfare state*, significando a estado de guerra vs. estado de bem estar, conforme Abel-Smith (1992).

O Estado do Bem Estar Social se caracterizou pela providência de serviços básicos para a população necessitada a partir de fundos coletados pelo Estado entre os cidadãos menos necessitados. Desta maneira a população empobrecida pela guerra teria seus

sofrimentos parcialmente mitigados se ainda tivessem acesso a serviços de saúde, educação, habitação, alimentação, entre outros.

No Brasil, Draibe (2002) analisou a evolução do Estado de Bem Estar Social desde o início até as dificuldades observadas na década de 1980 afirmando:

Foi significativo o esforço de construção institucional e de gasto público realizado pelo país, na área social, ao longo do período desenvolvimentista. Com efeito, entre os anos 30 e finais dos anos setenta, o Brasil logrou construir um sistema de políticas sociais que, por suas definições, recursos institucionais mobilizados e mesmo alguns resultados, pode ser apreendido sob o conceito de Estado de Bem Estar Social.

As políticas sociais estabeleceram uma série de benefícios para o cidadão brasileiro passando a oferecer programas de assistência social, saúde, educação, e mesmo previdência social para aqueles que nunca contribuíram para tanto como é o caso dos trabalhadores rurais. O Estado de Bem Estar Social brasileiro se ampliou de tal forma que alguns benefícios cobriam em duplicidade o mesmo evento, como por exemplo, o Seguro Desemprego e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, uma vez que ambos destinam-se ao trabalhador desempregado.

O Quadro 7 mostra os gastos sociais em 1985 e 1990, tanto em percentual de participação no total de despesas federais como no PIB. Observa-se um crescimento dos gastos sociais equivalente a 5,66% do PIB de 1985 a 1990.

Quadro 1 - Gasto Social, Distribuição Relativa e Proporção do PIB (1985-1990)

Áreas de gastos	Distribuição relativa		Proporção do PIB (em %)	
	1985	1990	1985	1990
Alimento e nutrição	1,24	1,36	0,17	0,26
Educação e cultura	21,98	22,2	2,92	4,21
Saneamento	5,02	4,25	0,67	0,8
Habitação	8,79	7,15	1,17	1,36
Trabalho	0,34	5,11	0,05	0,97
Assistência social	1,71	2,34	0,23	0,44
Seguridade social	44,52	41,14	5,92	7,8
Saúde	16,4	16,45	2,18	3,12
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>13,3</b>	<b>18,96</b>

Fonte: Presidência da República, Uma estratégia de desenvolvimento social, 1996.

O Estado do Bem Estar Social do Brasil criado a partir da década de 1930 se baseava no acelerado crescimento econômico do país o que se materializou até a década de 1970, com o chamado “milagre brasileiro”. A partir da primeira crise do petróleo em 1974, e a consequente desaceleração econômica na década de 1980, também denominada de a “década perdida” a capacidade de financiamento dos gastos sociais passou a ficar comprometida, o que levou o Governo Federal a aumentar sensivelmente a arrecadação de tributos.

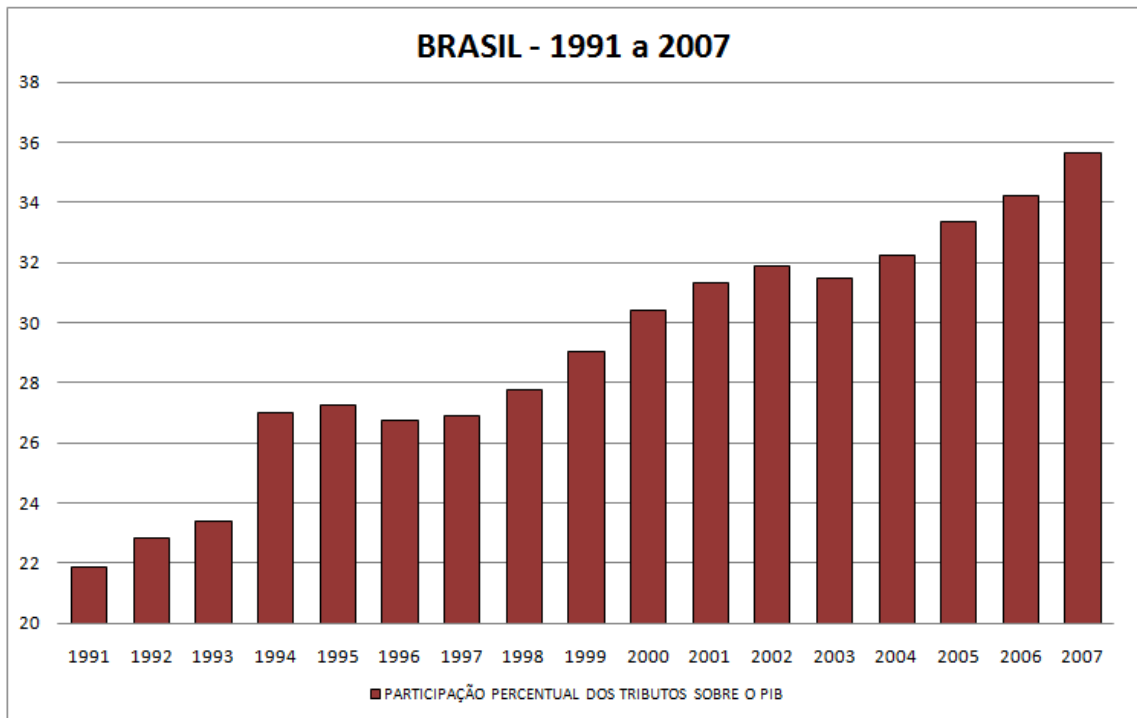
É importante ressaltar que o financiamento de parte dos gastos sociais listados no Quadro 1 vem das contribuições sociais criadas para gerar recursos específicos para programas sociais em diversas áreas carentes de atendimento, tais como saúde, habitação, entre outras. Tais contribuições sociais ajudaram o Tesouro Nacional a financiar os gastos sociais porque as contribuições não são partilhadas com os governos estaduais e municipais. Tal fato sugeriria, a princípio, a sustentabilidade dos planos de benefícios sociais, pois, poder-se-ia assumir que haveria sempre o financiamento necessário para os gastos sociais.

Desta maneira, a participação da arrecadação de tributos no PIB brasileiro cresceu vigorosamente conforme a CEPAL (2007), fruto tanto do aumento da capacidade de arrecadação dos governos, quanto da queda da contribuição de outros setores diretamente afetados pela retração econômica.

O Gráfico 1 mostra que os tributos cresceram de aproximadamente 22% do PIB em 1991 para 36% em 2007. O crescimento se deu de forma aproximadamente linear nos 16 anos aqui retratados, com um crescimento médio composto de 3,1% ao ano.



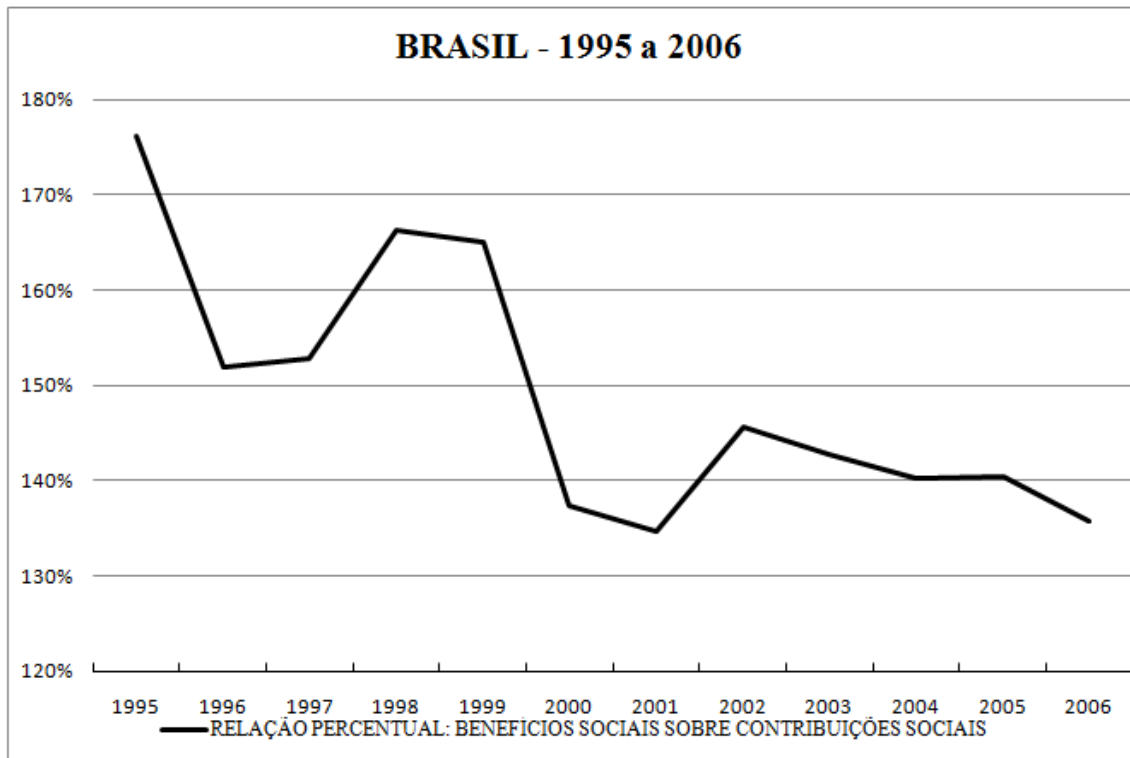
GRÁFICO 1 - Participação relativa dos tributos sobre o Produto Interno Bruto



Fonte: Cepalstat - Estadísticas de América Latina y El Caribe

O simples crescimento relativo dos tributos no PIB brasileiro não foi uma garantia de sustentabilidade para o Estado de Bem Estar Social do Brasil. Com as crises econômicas mundiais (México, Rússia, Argentina) e do país na década de 1990, a arrecadação embora crescente em termos relativos, passou a ficar comprometida para a manutenção dos gastos sociais brasileiros. Draibe (2002) explica que tal contração é decorrência das crises econômicas e a necessidade de corte de despesas governamentais. O gráfico 2, mostra que a relação porcentual é decrescente entre benefícios pagos e as contribuições arrecadadas. O total dos benefícios que equivalia a 176% das contribuições sociais em 1995, caiu para 136% em 2006. (<http://www.ibge.gov.br/>).

GRÁFICO 2 - Comparação entre benefícios sociais e contribuições sociais



Fonte: IBGE - Sistema de Contas Nacionais (referência 2000)

Como ocorreu em diversos países na década de 1980 o Estado do Bem Estar Social foi “desmantelado” também no Brasil, segundo Draibe (2002), em nome do equilíbrio orçamentário e do controle da inflação, duas metas há muito perseguidas e alcançadas com relativo sucesso após a implantação do Plano Real (1994).

Se por um lado o cenário econômico do Brasil evoluiu com o fim da inflação, não se pode menosprezar o impacto do final do governo militar em 1984, e da aprovação da Constituição de 1988 para o surgimento e crescimento das organizações sociais civis, conforme Tachizawa (2004). O Brasil entrou numa etapa de redemocratização da sociedade, reforçando os direitos humanos individuais e comunitários, e entre eles um estímulo a reconquista da cidadania nos seus diversos aspectos.

Este ambiente sócio político seria o grande impulso para o crescimento das organizações sociais, comunitárias, não governamentais, que buscavam atingir resultados que atendessem a seus interesses e interessados (*stakeholders*), independentemente da origem social, econômica, geográfica, histórica, etc.

A prova do crescimento inusitado foi o aparecimento de uma quantidade de organizações cuja tipificação ainda não encontra um padrão legal ou econômico. O interesse em se associar em torno de um ideal passou a ser em si um objetivo de muitos grupos de pessoas, que agora podiam ver seus sonhos mais próximos de materialização, embora, segundo Tachizawa (2004), desde o período de governo militar a sociedade civil tenha se organizado, e até mesmo exercido uma oposição política.

O interesse em contribuir para a sociedade já existia no Brasil desde o período colonial por influência da Coroa Portuguesa e da Igreja Católica em função dos princípios de caridade Cristã, segundo Landim (1997). Assim foi que se instalou a primeira Santa Casa de Misericórdia em São Vicente, com a finalidade de atender a população local em suas necessidades médicas.

O interesse social e o comprometimento de pessoas com o bem estar da comunidade cresceram de maneira tão intensa no Brasil, e aqui caberia questionar sobre as razões que justificariam tal fato. Embora ainda não haja uma resposta definitiva, e não seja objeto deste trabalho, parece que a resposta está relacionada com a queda do Estado do Bem Estar Social, associada à crise da sociedade pós-moderna.

As sociedades que já passaram pela fase da industrialização e hoje concentram sua economia na prestação de serviços sentiram um vácuo de realizações pessoais, e as organizações sociais civis podem oferecer, uma oportunidade de realização em grupo com outros que comungam dos mesmos ideais.

Conforme já descrito o advento do Terceiro Setor como parte integrante de nossa sociedade, e de nossa economia, foi fruto da ascensão e queda do modelo de bem estar social criado na Europa após a Segunda Guerra Mundial, e especialmente impulsionado no Brasil pela retração econômica ocorrida na década de 1980.

Kisil (1997, p.144) explica que há três gerações de OSCs:

- a) Primeira geração: organizações estabelecidas com o objetivo de prestar assistência e bem-estar, em resposta a situações de emergência;
- b) Segunda geração: organizações de desenvolvimento local em pequena escala procurando ajudar os pobres a aumentar sua capacidade de atender suas necessidades com seus próprios recursos;

- c) Terceira geração: organizações criadas como parte de um sistema de desenvolvimento integrado, ligando organizações públicas e privadas com iniciativas locais, visando objetivos comuns e coordenados.

O crescimento do Terceiro Setor pode ser observado pelo aparecimento e uso crescente da terminologia ONG, ou Organização Não Governamental, que caracteriza as organizações – pessoas jurídicas em sua maioria – que se organizaram formalmente para atuar direta ou indiretamente na promoção de atividades que visem a consecução de seus objetivos sociais, tais como a promoção da saúde, da educação, da segurança, da cidadania, da infância, da juventude, de valores religiosos, artísticos, morais, atendimento aos necessitados, etc. O IBGE indicou a existência de 275.895 organizações no Brasil em 2002, classificados em 10 áreas de atuação, conforme demonstra a tabela 2.

No Quadro 2 observa-se que as 6 primeiras categorias concentravam 91,6% das OSC na época e abrangia diversas áreas de atuação, o que confirma a afirmação anterior de que o Terceiro Setor se consolidou em toda a sociedade brasileira, como um substituto ao Estado. Por outro lado, o Quadro 2 revela que as OSCs atuantes na áreas de educação e saúde representavam somente 7,7% do total.

Quadro 2 - Classificação das organizações sociais civis pela área de atuação		
Classificação	Unidades locais	(%)
Religião	70.446	25,5%
Desenvolvimento e defesa de direitos	45.161	16,4%
Associações patronais e profissionais	44.581	16,2%
Cultura e recreação	37.539	13,6%
Assistência social	32.249	11,7%
Outras	22.715	8,2%
Educação e pesquisa	17.493	6,3%
Saúde	3.798	1,4%
Meio ambiente e proteção animal	1.591	0,6%
Habitação	322	0,1%
<b>Total</b>	<b>275.895</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas 2002

Kisil (1997, p.145) classifica as organizações em 3 categorias pelo critério do tipo de serviço prestado:

- a) Organizações de advocacia, que defendem interesses e lutam por problemas específicos;
- b) Organizações de caráter técnico, que ajudam outras associações ou grupos; e
- c) Organizações prestadoras de serviços, que atendem necessidades humanas básicas.

A partir da década de 1990 houve um grande crescimento das ONGs em função das dificuldades financeiras e orçamentárias das três esferas de governo (União, Estados e Municípios) durante a década anterior quando diversas crises internacionais abalaram a capacidade das autoridades proverem os serviços esperados por suas populações.(COELHO, 2000). Conforme se demonstra no Quadro 3 a maioria das OSCs foram criadas após a década de 1990.

**Quadro 3 - Distribuição das organizações sociais civis por ano de fundação**

Ano de fundação	unidades	participação relativa
até 1970	10.939	3,2%
de 1971 a 1980	33.408	9,9%
de 1981 a 1990	64.388	19,0%
de 1991 a 2000	140.261	41,5%
de 2001 a 2004	73.847	21,8%
2005	15.319	4,5%
<b>TOTAL</b>	<b>338.162</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: IBGE Fasfil 2005

Quando se comparam as estatísticas de 2005 contra as de 2002 pode-se verificar o crescimento das organizações em todas regiões do Brasil, com crescimento mais rápido nas regiões de menor base quantitativa, como o Norte e Nordeste. O Quadro 4 mostra que o total de organizações sociais atingiu 338.162 unidades em 2005, o que significa um crescimento bruto de 22.6% em 3 anos ou 7% ao ano aproximadamente.

Quadro 4 - Crescimento das organizações sociais civis de 2002 a 2005

Regiões	unidades em 2002	unidades em 2005	variação bruta	crescimento anual
NORTE	11.715	16.164	38,0%	11,3%
NORDESTE	61.295	79.998	30,5%	9,3%
CENTRO-OESTE	18.148	21.668	19,4%	6,1%
SUDESTE	121.175	143.444	18,4%	5,8%
SUL	63.562	76.888	21,0%	6,6%
<b>TOTAL</b>	<b>275.895</b>	<b>338.162</b>	<b>22,6%</b>	<b>7,0%</b>

Fonte: IBGE Fasfil 2005

A crise financeira que se iniciou nos EUA em setembro de 2008, e se propagou internacionalmente no segundo semestre do mesmo ano, implicou em desaceleração econômica mundial que também afetou o Brasil. Conseqüente houve redução da arrecadação de tributos por parte das instituições governamentais, o que sugere, no futuro, uma sobrecarga de trabalhos e a demanda por serviços adicionais para as organizações sociais.

A referida sobre carga acontecerá ainda mais pronunciadamente no Brasil em função do padrão de financiamento das organizações. Como afirma Merege (2009) as OSC no Brasil geram aproximadamente 65% das receitas enquanto nos países desenvolvidos o Estado supre a maior parte das necessidades de recursos dessas organizações.

No Quadro 5 demonstra-se a participação dos financiadores das organizações sociais civis. Nesta tabela se observa que em conjunto, as famílias e o setor privado contribuem aproximadamente no mesmo nível do governo (17% e 15% do total respectivamente), tanto no Brasil quanto nos países desenvolvidos.

Quadro 5 - Fontes de financiamento das OSCs

Financiadores	Brasil	Países desenvolvidos
iniciativa própria	68,0%	35,0%
governo	15,0%	50,0%
famílias e setor privado	17,0%	15,0%
<b>TOTAL</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Revista Integração, Outubro 2008

A diferença está na participação do governo no financiamento das OSC, e na ausência deste, cabe, portanto, à administração da entidade social a geração de recursos necessários através de iniciativa própria, para compensar a parcela não recebida do Estado.

O Quadro 6 indica que já houve um crescimento importante na participação das organizações sociais civis no PIB brasileiro. Observa-se que de 2003 a 2006 as despesas de consumo das OSCs cresceram 51%, segundo as contas nacionais publicadas pelo IBGE (2007), atingiram R\$32.9 bilhões em 2006, ou 1.39% do PIB. Observa-se nesta tabela, que em 2007 houve uma redução de 4,5% dessas despesas em relação a 2006, passando a representar 1,19% do PIB.

Quadro 6 - Participação das OSCs no PIB.

anos	2003	2004	2005	2006	2007
Despesa de consumo das ESFLs	21.731	25.486	29.136	32.872	31.708
Total	1.699.948	1.941.498	2.147.239	2.369.484	2.661.344
Participação relativa	1,28%	1,31%	1,36%	1,39%	1,19%

Fonte: IBGE Sistema de Contas Nacionais 2006

A quantidade expressiva de OSCs, 338.162 unidades em 2005, em conjunto com a movimentação econômica de 1.4% do PIB brasileiro (R\$32,9 bilhões) evidencia a questão da gestão financeira destas organizações, e fundamentalmente a eficiência na aplicação de recursos tão significativos e ainda crescentes.

Como Herzlinger (1994) menciona existe uma tolerância à ineficiência por parte do usuário gratuito da entidade social, associada à ausência de auto-crítica por parte da diretoria dessas organizações, uma vez que trabalham voluntariamente para o bem de uma causa social. Embora estes dois componentes contribuam para menosprezar a importância das informações contábeis das OSCs existe uma necessidade permanente das demonstrações contábeis em função do relacionamento destas com o governo e outros financiadores.

Embora se observe uma crescente profissionalização na administração das OSC ainda existem carências relacionadas à capacidade administrativa financeira nestas organizações, conforme Avancine (2010):

A busca da profissionalização, em razão dos benefícios a ela associados, seja por pressões de outras instituições ou dos seus públicos de relacionamento, tais como governo, colaboradores e beneficiários, é fundamental para o desenvolvimento organizacional. Assim, as organizações do terceiro setor devem se manter atualizadas quanto aos novos modelos administrativos e os instrumentos de gestão

Da totalidade dessas organizações, 90% delas precisam fazer prestação de contas, no entanto, salientam Backman e Lozeckyi (2008) somente 10% delas possuem um Contador em seu quadro de funcionários.

Com relação ao uso das informações para a gestão financeira propriamente dita, Backman e Lozeckyi (2008) identificaram que somente 30% destas informações são utilizadas para planejamento e controle das operações das OSCs, enquanto 70% das informações são usadas para fins fiscais e de prestação de contas.

Embora autores como Ngiam (2008) já antecipem a necessidade de relatórios com maior nível de detalhe e de qualidade, a gestão financeira de muitas organizações sociais civis ainda não utiliza ferramentas gerenciais tais como orçamentos anuais, e contabilização das receitas e despesas separadas por projetos e atividades desenvolvidas. Tais procedimentos são fundamentais para obtenção de recursos junto a financiadores de projetos, cada vez mais exigentes de informações para satisfazer suas próprias administrações.

Por outro lado Tenório (1997) afirma que:

Os principais problemas inerentes à gestão de Organizações do Terceiro Setor relacionam-se com as dificuldades encontradas de se especificar precisamente os objetivos organizacionais, e de estabelecer critérios de avaliação para os projetos sociais desenvolvidos por elas [...], assim espera-se que o gerente de Organizações do Terceiro Setor consiga potencializar a utilização dos recursos disponíveis (financeiros, humanos e materiais), de modo que se viabilize o alcance dos objetivos organizacionais.

Neste contexto, verifica-se que há potencialmente uma situação de conflito. Por um lado, há falta de capacidade administrativa financeira das OSCs, e por outro lado, há quantidades significativas e crescentes de recursos financeiros disponibilizados para organizações das quais se espera prestação de serviços com qualidade, transparência e eficiência.

Ao se antecipar o cruzamento de duas tendências opostas, quais sejam a de aumento de atividades das OSCs com a baixa profissionalização na administração das mesmas, extrapola-se a adequação das normas contábeis que regem a contabilidade das OSCs e se propõe a questão a ser pesquisada.



## 1.2 **Questão de Pesquisa**

**As necessidades e as práticas contábeis das Organizações Sociais Civis implicam em aderência às normas brasileiras de contabilidade?**

## 1.3 **Pressuposto**

A partir da experiência profissional e pessoal do autor desta dissertação adota-se o pressuposto de que as práticas contábeis das OSCs não estão em conformidade com as Normas Brasileiras.

## 1.4 **Objetivo geral**

O objetivo pretendido é avaliar a aderência das práticas contábeis utilizadas pelas OSCs às normas brasileiras de contabilidade, e para tanto se utiliza a Teoria Contábil como subsídio deste objetivo.

Desse modo, a partir do pressuposto desta pesquisa pretende-se examinar a contribuição que a prática contábil aderente às normas brasileiras traria para a evidenciação, mensuração e divulgação na contabilização das atividades desenvolvidas pelas Organizações Sociais Civis.

## 1.5 **Objetivos Específicos**

- a) Identificar as normas brasileiras de contabilidade aplicáveis às OSCs;
- b) Pesquisar a adoção das normas brasileiras de contabilidade pelas OSCs;
- c) Identificar as principais práticas contábeis adotadas pelas OSCs;
- d) Identificar os principais relatórios utilizados pelos gestores das OSCs no processo decisório;
- e) Desenvolver sugestões de formato de demonstrações contábeis adaptados para as necessidades dos gestores, respeitando as Normas Brasileiras de Contabilidade;
- f) Identificar a utilização de três instrumentos contábeis pelas OSCs (Contabilização por Projetos, Orçamentos Anuais e Demonstração do Valor Adicionado)

- g) Propor um modelo de relatório para planejamento e acompanhamento de orçamentos anuais;
- h) Propor uma Demonstração do Valor Adicionado (DVA) para as OSCs, e
- i) Observar a aderência das práticas contábeis das OSCs às normas brasileiras de contabilidade.

## 1.6 **Justificativa**

A pesquisa em organizações componentes do Terceiro Setor se justifica em decorrência de sua importância para a sociedade, o que pode ser alicerçado em dois fatores: crescimento absoluto do número das OSCs no Brasil- e, o crescimento de sua participação relativa na economia brasileira.

A participação na economia brasileira se dá através da execução de diversas atividades de interesse social tais como saúde, educação, assistência à infância ou à velhice desamparadas, cidadania entre outros. Tais atividades, vez por outra, são agrupadas em programas específicos para determinadas faixas etárias e/ou regiões geográficas da sociedade. Para facilitar a captação de recursos oficiais ou privados as OSCs criam projetos que englobam um ou mais programas de atividades sociais.

O Terceiro Setor representou 1,4% do PIB de 2006 conforme aponta o IBGE (2007). O crescimento contínuo do número de organizações no período compreendido entre 2002 a 2005 chegou a 23%, o que representa 7% ao ano, atingindo 338 mil OSCs no Brasil em 2005. Tais fatos sugerem maior importância ao setor, e a conseqüente necessidade de demonstrações contábeis das OSCs com informações adequadas para atender a expectativa dos financiadores de projetos.

Pode-se assumir que há uma tendência de maior participação do Terceiro Setor na economia brasileira pelas razões que o fizeram crescer no passado. Isto é, a impossibilidade orçamentária do Estado suprir as necessidades da sociedade permanece presente em nossa economia.

Por outro lado, o interesse do cidadão e das empresas que querem se identificar como socialmente atuantes continua vivo e desperta muitas iniciativas, que se traduzem em recursos financeiros e disponibilidade de mão de obra voluntária.

O fenômeno do crescimento do Terceiro Setor adquiriu tal vulto que exigiu legislação específica, o que se deu através da Lei 9.637/98 – Lei das Organizações Sociais e da Lei 9.790/99 – Lei das Organizações Sociais de Interesse Público.

A própria caracterização do setor ainda não está consolidada, pois há divergências quanto ao papel das ONGs cuja própria definição se dá pela negação do vínculo governamental. Nos Estados Unidos também se usa a terminologia negativa de “*non profit organizations*” para garantir que tais organizações não objetivam a geração, acumulação e distribuição de lucros.

Quando se fala de Terceiro Setor automaticamente sugere-se que as organizações que o compõem não são do Primeiro Setor, composto pelos órgãos governamentais, e nem do Segundo Setor, formado pelas empresas cujo capital fechado ou aberto, está nas mãos de particulares, e que tem como objetivo a geração e distribuição de lucros. No entanto, o Terceiro Setor também é privado, pois as organizações que o formam são pessoas jurídicas de direito privado. Nesse sentido, observa-se uma sobreposição com organizações privadas do Segundo Setor.

A utilização da expressão “Organizações Sociais Civis” ou OSCs serve justamente para englobar todas as organizações que tem objetivos sociais, portanto não visam lucros, e cuja gênese vem de integrantes da sociedade civil, sem qualquer vínculo governamental.

É importante ressaltar que esta investigação não se justifica somente pelo exame das práticas contábeis das OSCs. Busca-se examinar como as normas brasileiras, adequadamente aplicadas às OSCs possibilitam evidenciar, mensurar e divulgar as atividades desenvolvidas por essas organizações, o que lhe permite pleitear recursos junto aos financiadores.

Para que este propósito seja possível são objetivos, também, a identificação de instrumentos contábeis financeiros adequados para uso das OSCs tais como Contabilidade por Projetos, Orçamento Anual, Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Desta forma, torna-se possível o acompanhamento do desempenho dessas organizações ao longo do tempo, bem como a comparação do desempenho entre organizações, condições estas que permitem a sociedade civil fazer bom uso de seus recursos, bem como promover uma sadia troca de experiências entre as OSCs.

Esta pesquisa inicia pela análise das duas demonstrações financeiras básicas, quais sejam, o Balanço Patrimonial, e a Demonstração do Resultado do Exercício porque elas resumem as principais informações para se analisar uma entidade social civil. Não serão objetos de análise a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, nem a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos uma vez que esta teve sua exigência alterada pela Lei 11.638/07, e aquela não se aplica a organizações sociais que não distribuem seu patrimônio. Condição esta especificamente prevista na Constituição Federal (BRASIL, D.O.U.)

Esta dissertação inclui uma análise da Demonstração do Valor Adicionado – DVA em virtude de sua exigência pela nova legislação das Sociedades Anônimas (Lei 11.638/07). Considera-se que a DVA contribua para a gestão das OSCs ao propiciar a visão da geração de recursos e distribuição do valor adicionado pela organização entre as partes envolvidas. Para tanto, se propõe uma DVA adaptada para incremento das informações contábeis disponíveis para as OSCs.

Justifica-se também esta pesquisa para maior conhecimento acadêmico do Terceiro Setor. A pesquisa científica de um setor que recentemente aumenta sua participação na economia traz uma contribuição para a academia se manter próxima da realidade e das mudanças ocorridas na sociedade. Por outro lado, as entidades civis se tornam protagonistas de mudanças na sociedade, fato este que merece ser pesquisado cientificamente.

## 1.7 Contribuições

Conforme mencionado nas justificativas há necessidade de se pesquisar a contabilidade das organizações sociais civis tanto pela importância que estas estão assumindo na participação do PIB, quanto na tendência de receberem volumes crescentes de recursos da sociedade e do governo.

Espera-se com este trabalho, ao se discutir informações contábeis e relatórios utilizados, seja oferecida uma contribuição aos gestores destas organizações. Espera-se também que a administração das OSCs disponha de informações contábeis adequadas para sua realidade, e possa tomar decisões seguras para garantia da sustentabilidade das organizações.

Ao se constatar as necessidades das OSCs pretende-se também sugerir ao CFC a adequação das normas brasileiras de contabilidade à realidade das entidades sociais.

### 1.8 **Limitações**

Esta dissertação apresenta uma limitação importante, o conjunto de OSCs pesquisadas constituem uma amostra não probabilística, cujos elementos foram selecionados por conveniência do pesquisador e, portanto, tem suas conclusões e aplicações restritas àquelas organizações objetos da pesquisa, não podendo, desta forma, ter suas conclusões generalizadas para todo o universo de organizações sociais civis.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Na fundamentação teórica que suporta a presente dissertação, cabe esclarecer que se trata de uma revisão restrita a autores selecionados. Numa dissertação de Mestrado não se pretende esgotar o assunto do ponto de vista de autores e publicações disponíveis na temática das organizações do Terceiro Setor.

As fontes bibliográficas pesquisadas se enquadram em 3 grupos principais, a saber:

- a) Autores que escreveram sobre a Teoria do Bem Estar Social e sua relação com o crescimento das OSCs;
- b) Autores que pesquisaram as definições e classificações das OSC com suas peculiaridades;
- c) Autores da teoria contábil internacional e brasileira que ajudam a definir as funções das demonstrações contábeis e como estas podem ser usadas pelas OSCs.

### 2.1 O surgimento das Organizações Sociais Civis

Abel-Smith (1992) informa que o termo Estado do Bem Estar Social foi criado pelo Arcebispo Anglicano William Temple, na época da Segunda Guerra Mundial, usando um trocadilho na língua inglesa: *welfare state vs. warfare state*, propondo a busca de um estado de bem estar social em vez de um estado de guerra.

Weber (2001) analisou o desenvolvimento econômico dos países europeus e dos Estados Unidos, relacionando-os com a cultura e religião de cada país. Além da associação entre a ética do trabalho, estimulada pelas religiões protestantes, e o desenvolvimento econômico, o autor demonstrou também a transformação da piedade cristã em trabalhos mundanos.

Isto é, o impulso pela piedade que levava muitos crentes a se dedicarem a orações e louvores, foi se transformando em energia para a construção de uma infra estrutura social de acolhimento aos desfavorecidos ou excluídos da sociedade de então. O desejo do lucro que havia sido condenado deixou de ser uma luta em si, desde que o resultado deste lucro pudesse ser partilhado por toda sociedade.

Aquilo que politicamente era visto como uma tendência esquerdista, ou socialista, foi tomando ares da racionalidade científica e corroborada pelos conceitos de burocracia profissional que foi deslocando as profissões tradicionais passadas pelas gerações.

No entanto, segundo Abel-Smith (1992), somente em 1948, em função do relatório preparado por William Beveridge, que evoluiu para a aprovação das leis de seguridade social, de assistência e de serviços médicos na Inglaterra, pode-se afirmar que começou o moderno Estado do Bem Estar Social, que foi amplamente expandido após a Segunda Guerra Mundial na Europa e nos Estados Unidos até a década de 1980.

Focalizando nos dias atuais Rifkin (2005) prevê um papel de relevância para as entidades do Terceiro Setor em função da redução dos empregos na indústria. Segundo o autor o grande salto na oferta de empregos observado na revolução industrial está chegando ao fim pelo efeito da automação.

O mesmo autor, Rifkin (2000) prevê que os tradicionais mercados de troca física de propriedades estão sendo substituídos por redes de acesso a informações, cultura e lazer. Neste contexto, ele preconiza importante papel para as *CSOs (Civil Society Organizations)*:

*“Assuring open access to each other’s culture, while preserving the unique features and qualities of one’s own culture, is what separates the CSO movement from the various fundamentalist movements. Whichever force succeeds in mobilizing and politicizing local culture around the world will determine much of the politics and geo-politics of the coming age”.*

“Garantir pleno acesso a outras culturas, e ao mesmo tempo preservar as características e qualidades de sua própria cultura é o que destaca uma OSC de um movimento fundamentalista. Qualquer força que tiver sucesso na mobilização e na politização da cultura local, em qualquer lugar do mundo, irá influenciar muito da política e da geo-política do futuro” (Tradução do autor)

Jordan (1997), ao analisar a carreira do Administrador no Terceiro Setor, menciona o próprio Rifkin, e ainda cita Drucker (1996) e Salamon (1994) para enfatizar o papel das organizações sociais civis como absorvedor da mão de obra excedente na era pós-industrial:

Logo, para Salamon, Rifkin e Drucker, o Terceiro Setor tende a crescer a fim de resolver os problemas sociais gerados pelo mercado e que o Estado não consegue resolver, principalmente aqueles relacionados com a geração de emprego, uma vez que, no Terceiro Setor, o trabalho humano é insubstituível e indispensável.

Desta forma não resta dúvida da importância crescente das organizações sociais civis nas sociedades modernas. Nas sociedades emergentes, e em transição, como a brasileira, as

entidades sociais terão um papel fundamental de fortalecer a cultura e o ambiente local para fazer frente à pressão avassaladora da globalização.

## **2.2 Conceituação e caracterização das Organizações Sociais Civis**

Quanto à classificação das ONGs, Gohn (1997) divide as organizações pelo fim a que se dedicam, o que não necessariamente ajuda na clara conceituação de OSC:

- a) ONGs caritativas – voltadas para o atendimento a áreas específicas;
- b) ONGs desenvolvimentistas – voltadas para intervenção no meio ambiente;
- c) ONGs cidadãs – voltadas para a reivindicação de direitos dos cidadãos;
- d) ONGs ambientalistas – voltados para a proteção da ecologia.

Quanto ao enquadramento jurídico, as organizações sociais no Brasil são classificadas em duas categorias principais, segundo o Código Civil (Lei 10.406/2002), o que garante clareza na forma estatutária, mas também não colabora na conceituação das organizações:

- a) Associações;
- b) Fundações.

É interessante lembrar que as sociedades também constem do código civil como uma modalidade de pessoa jurídica de direito privado. No entanto, as sociedades são excluídas desta análise, porque segundo Tavares Junior (2003), as sociedades se caracterizam por terem finalidade econômica.

Carvalho (2005) analisou os tipos de organizações sociais e enumerou quatro características das Organizações Sociais Civis (OSC), quais sejam:

- a) Entidade da iniciativa privada;
- b) Fornece bens e serviços para a melhoria da qualidade de vida em sociedade;
- c) Pode usar trabalho voluntário;
- d) Não remunera os diretores, nem detentores do capital.



Considerando a característica mais evidente, a de não buscar o lucro, alguns autores analisaram as OSCs e destacaram alguns pontos importantes:

Lamb (1987) descreve sobre a diversidade e multiplicidade de objetivos de uma entidade, acarretando complexidade na avaliação de seu desempenho devido à falta de motivação para o lucro e para os números.

Fine (1990) reforça a divergência das OSCs quanto aos objetivos de altruísmo, sua comunicação, marketing, seu público e orçamento, mas ressalta que há um objetivo comum com as organizações que visam o lucro, que é a satisfação do cliente final.

Lovelock e Weinberg (1990) sugerem que a ausência de lucros poderia dar às OSCs uma característica de administração a longo prazo em contra posição às organizações que visam lucros. No entanto, considerando a concorrência pela obtenção de recursos junto aos financiadores de projetos, depreende-se que a administração de uma entidade precisa ter objetivos de curto e longo prazo para atender à demanda de seus diversos públicos.

Franco (2000) relaciona seis diferenças fundamentais pelo fato de não haver objetivo de lucro:

- a) Voluntariado. Esta característica praticamente só se encontra nas OSCs;
- b) Controle de desempenho ausente ou minorado.
- c) Sentido de missão. Tanto as organizações com fins lucrativos quanto as OSCs precisam ter clara sua missão para o sucesso de um bom planejamento estratégico, pois esta visão garante que a entidade irá empregar seus recursos focalizados em seus objetivos;
- d) Objetivos. O autor relembra o risco de as OSCs terem objetivos vagos como “fazer o bem”, ou “contribuir para a sociedade”. Franco (2000) propõe a cultura de estabelecimento de objetivos e a profissionalização da administração para o atingimento dos mesmos. Embora aparentemente contraditório com o trabalho voluntário, as OSCs tendem a mesclar pessoal contratado e voluntários em suas atividades;

- e) Marketing. A maneira de se oferecer o produto ou serviço de uma OSC é quase sempre diferenciada de uma entidade que visa o lucro, uma vez que não há um preço definido para o serviço, a pesquisa de demanda para os serviços oferecidos é muito mais complexa, e a mudança comportamental do público alvo pode demorar um prazo muito longo;
- f) Natureza das transações. Nas OSCs o capital empregado não é remunerado financeiramente porque os doadores e ou financiadores recebem o retorno de seus recursos de maneira indireta. Ou seja, os recursos recebidos são empregados em programas e projetos que beneficiam diretamente o público alvo da entidade, enquanto os financiadores recebem benefícios intangíveis como a sensação do dever cumprido (civil ou religioso), associado ao bem estar psicológico, ou ainda o reconhecimento público.

Para Morris (2000), uma entidade do Terceiro Setor é aquela que tem recursos oriundos de taxas cobradas por serviços prestados, subsídios recebidos de financiadores e vendas de produtos, fornece trabalho pago ou voluntário, gera resultados de interesse público, e não distribui o excedente de seus resultados.

Salomon e Anheier (1992, 1997) resumiram as principais características das OSCs de maneira cabal, pois reuniu opiniões de muitos autores, dizendo que uma entidade é:

- a) Uma organização;
- b) Do setor privado;
- c) Que não distribui lucro;
- d) Que tem sua própria administração (auto-governo).
- e) Voluntária;

A Organização das Nações Unidas – ONU (2003), também se ocupou de oferecer uma definição de OSC, utilizando as 5 características básicas sugeridas por Salomon e Anheier (1992, 1997). A ONU sugere que os países membros adotem estas características ao classificarem as OSCs. A saber:

- a) **Organizações**, o que implica em alguma forma de realidade institucional, legal ou não. Excluem-se os agrupamentos de pessoas sem estrutura real ou identidade organizacional;
- b) **Sem fins lucrativos** e sem distribuição de superávits para quem as controla. Tais organizações podem gerar superávits que são reinvestidos nas atividades próprias;
- c) **Separadas institucionalmente do governo**, o que significa que não fazem parte da estrutura estatal e que nenhum órgão do governo pode exercer autoridade governamental em sua administração;
- d) **São auto governadas**, o que significa que elas têm a capacidade de controlar suas atividades, e que não fazem parte de uma organização que possa restringir sua autonomia;
- e) **São de associação não obrigatória**, ou seja não há legislação ou costume que torne obrigatório se tornar membro, ou contribuir com tempo ou dinheiro para a entidade. Excluem-se os sindicatos de afiliação obrigatória, bem como as tribos cuja inclusão é determinada por nascimento.

Para tanto, a ONU recomenda a adoção do Manual do Terceiro Setor no Sistema de Contas Nacionais, cuja sigla em inglês é ICNPO (2003).

No mesmo manual na classificação das organizações sociais civis há 12 espécies conforme suas atividades, de modo a facilitar a produção de estatísticas comparáveis entre os diversos países membros da ONU. A saber:

- 1) Cultura e recreação;
- 2) Educação e pesquisa;
- 3) Saúde;
- 4) Serviços sociais;
- 5) Meio ambiente;
- 6) Desenvolvimento e habitação;

- 7) Direitos e política;
- 8) Promoção do voluntariado e intermediário filantrópico;
- 9) Internacional;
- 10) Religião;
- 11) Associações profissionais;
- 12) Outras.

No Brasil, Pereira (2007), resumiu os dois principais documentos elaborados para mensurar e classificar as organizações do Terceiro Setor do país:

- a) O documento denominado As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil, conhecido por **FASFIL**, foi editado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE juntamente com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, em parceria com o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas – GIFE e da Associação Brasileira de Organizações não governamentais – ABONG.
- b) O **Mapa** do Terceiro Setor elaborado pelo Centro de Estudos do Terceiro Setor – CETS da Fundação Getulio Vargas, com apoio da Fundação Salvador Arena e da Fundação Orsa.

Tanto o **Mapa**, quanto o **FASFIL** partiram do Manual da ONU (ICNPO), mencionado anteriormente, uma vez que esta classificação vai garantir, no futuro, maior precisão na mensuração da participação destas organizações no Produto Interno Bruto (PIB) de cada país.

É interessante também ressaltar que ambos documentos consolidaram os conceitos propostos por Salomon e Anheier, citados anteriormente. Deste modo no FASFIL e no Mapa, constou que as organizações devem reunir os seguintes atributos, simultaneamente:

- a) Uma organização – A entidade precisa ser formalmente constituída.
- b) Sociais civis – As organizações não podem distribuir excedentes.

- c) De caráter independente do governo – A entidade deve ser privada.
- d) Auto gerida – A organização deve ser administrada pelos seus membros.
- e) De participação não compulsória – A associação dos membros é livre, e não há obrigação legal de associação por parte do cidadão.

### **2.3 Mensuração do desempenho das Organizações Sociais Civis**

A mensuração do desempenho das OSCs ainda não está consolidada em função basicamente da fase de transição em que se encontram – na maioria destas organizações – não há gestão profissional. Portanto, ressalvando desde já que a avaliação do desempenho de organizações sociais é polêmica, e que não é objetivo desta dissertação, trata-se de analisar os principais instrumentos contábeis disponíveis para a administração destas organizações.

Dado o nobre objetivo das organizações no sentido de ajudar o próximo, aliviar o sofrimento, contribuir para a sociedade, etc existe uma predisposição de aprovação do desempenho de uma entidade social por parte da sociedade em geral. Carvalho (2005) menciona que o apoio público recebido em forma de doações e mão de obra voluntária já seja uma avaliação bruta do desempenho da entidade.

Cutt e Murray (2000) criticam os métodos de avaliação utilizados por grandes organizações porque se baseiam em processos e não nos resultados obtidos. Isto é, busca-se medir se os projetos foram implantados conforme os planos iniciais, tanto em tempo quanto em valores gastos, mas não se analisa se os resultados previstos junto à população ou comunidade foram atingidos.

Dois indicadores parecem serem aprovados por Ditrina (1984), Lamb e Crompton (1990), Balabanis, Stables e Phillips (1997) como critérios adequados para se medir o desempenho de uma entidade que não visa lucros, quais sejam eficácia e eficiência.

No entanto, ambos conceitos precisam ser devidamente adaptados para o universo das OSCs. Uma medida de eficácia seria as atividades aos beneficiários e aos doadores da entidade, enquanto que a medida de eficiência seria a relação entre as doações recebidas e as atividades desenvolvidas.

Morrell (1986) ampliou para cinco as dimensões de análise de uma entidade:

- a) Os resultados atingidos.
- b) A eficácia do planejamento estratégico.
- c) A capacidade de atingir a estabilidade financeira
- d) A alocação dos recursos financeiros de modo eficaz.
- e) O desenvolvimento e utilização dos recursos humanos.

Kotler e Roberto (1989) também se preocuparam com a medição da eficácia e da eficiência das organizações sugerindo a comparação do desempenho de um projeto com seu objetivo, e com o total potencial do público alvo. Recomendam também a análise dos custos incorridos *versus* os orçados, bem como a comparação da capacidade instalada com o numero de clientes atendidos.

Herzlinger (1994) relembra que o cliente de serviços gratuitos da entidade social tende a perdoar a falta de qualidade e a ignorar a ineficiência, e que os voluntários, por outro lado, tendem a não aceitar críticas uma vez que estão trabalhando por dedicação a uma causa. O autor aponta que os problemas encontrados nas OSCs são genericamente semelhantes àqueles observados nas entidades governamentais que não cumprem sua missão, e portanto, demonstram baixa eficácia.

O mesmo autor critica também a baixa eficiência evidenciada no desaproveitamento dos recursos, combinada com benefícios excessivos para os controladores das organizações, que ele define como “hábitos privados”.

Herzlinger (1994) sugere algumas perguntas para se medir como a diretoria de uma entidade administra o risco de decisões de investimento. Para o autor a preocupação com geração de recursos e de superávits deveria ser tão importante nas organizações sociais civis quanto naquelas que visam lucros. Para contribuir com a melhoria da gestão das OSCs e, com base em sua experiência, o autor sugere as seguintes perguntas e indicadores como pontos de avaliação:

- a) As metas da organização são consistentes com os recursos financeiros?
  - Rotatividade do ativo

- Índice de liquidez
  - Perfil sócio-demográfico dos clientes
  - Distribuição das despesas (serviços fins / administração e atividades meio)
- b) Existe um equilíbrio inter-geracional?
- Capital disponível ajustado pela inflação.
- c) As fontes e aplicações de fundos estão equilibradas?
- Receitas fixas *versus* custos fixos
  - Receitas fixas *versus* custos totais
- d) A organização é sustentável?
- Plano estratégico e financeiro integrados.
  - Medidas de dispersão das fontes de receitas.

Diversos autores pregam a necessidade de mensuração das organizações baseados em conceitos que de uma maneira ou outra se aproximam de medidas de eficiência e eficácia, entre eles Unterman e Davies (1984), Smith (1988), Kotler e Andreasen (1996), Van de © e Ferry (1980), Ostroff e Schimitt (1993), Charnes, Cooper e Rhodes (1978).

Drucker (1990) afirma que toda OSC existe para provocar mudança nas pessoas e na sociedade. Para ele não basta fazer o bem, a obra de Deus, ou melhorar um pouco a vida das pessoas, pois isto é um desperdício de recursos. As organizações precisam desenvolver seus gestores e seu pessoal, pois isto será crítico para o desempenho da organização.

Uma vez pesquisados vários autores que abordaram o surgimento, a conceituação, a caracterização, a mensuração do desempenho das organizações sociais civis faz-se necessário a fundamentação teórica contábil, uma vez que as OSCs não podem deixar de atender também os pressupostos da Teoria Contábil.

Deste modo, apresenta-se a seguir alguns aspectos imprescindíveis para as organizações sociais tais como a utilização da contabilidade como uma linguagem, os quatro

conceitos básicos da contabilidade – receitas, despesas, ativos e passivos – bem como a necessidade de as entidades utilizarem a contabilidade para praticar a boa governança das instituições.

## 2.4 Contabilidade como uma linguagem

Hendriksen e Van Breda (2007, p.29) afirmam que a contabilidade é uma linguagem, e como tal pode ser analisada sob três pontos de vista:

- a) **Pragmático**, quando se foca nos efeitos que esta linguagem tem sobre os ouvintes;
- b) **Semântico**, quando se observa o significado das palavras que compõem esta linguagem;
- c) **Sintático**, quando se focaliza o sentido lógico das palavras utilizadas para comunicar as informações contábeis.

Dias Filho (1999) detalha como estes pontos de vista podem contribuir para a boa utilização dos informes contábeis. Quanto à análise pragmática o autor afirma:

Sob a dimensão pragmática, é preciso considerar que a informação contábil deve ser suficientemente relevante para melhorar a qualidade das decisões de seus usuários. Isto significa que deve haver compatibilidade em grau satisfatório entre o conteúdo dos relatórios contábeis e os objetivos de seus destinatários. Destas considerações, depreende-se que a informação contábil não possui um fim em si mesma, mas somente pode ser útil quando se apresenta em condições de melhorar a qualidade das decisões de determinados usuários.

Dias Filho (1999) também escreveu sobre a questão semântica na linguagem da contabilidade, esclarecendo que:

No tocante à dimensão semântica, a semiótica nos recomenda avaliar se os termos empregados na evidenciação contábil despertam os significados pretendidos pelos produtores das informações contábeis. Nesse particular, é preciso considerar que os símbolos utilizados na evidenciação contábil não transportam significados, como se poderia supor à primeira vista [...] Esse é um aspecto de particular importância no processo de evidenciação, pois sem informações contábeis significativas os investidores não podem avaliar riscos de maneira racional [...] em tais circunstâncias, as demonstrações contábeis não podem servir, por exemplo, para avaliar a relação das organizações com o ambiente em que operam.

O citado autor Dias Filho (1999) comenta sobre a importância da *sintaxe* nas demonstrações contábeis quando afirma que:



Ao nível sintático, o objetivo da análise é verificar se tais informações obedecem a um conjunto de regras significativas, de modo que o usuário das demonstrações contábeis possa compreender o seu sentido e suas limitações. Por exemplo, quando alguém se depara com a expressão LUCRO, é preciso que se tenha em mente que o valor a ela atribuído resulta de um agregado de parcelas positivas e negativas que se combinam sob determinadas regras.

Seguindo a dinâmica apresentada acima, esta dissertação analisa como as demonstrações contábeis das OSCs atendem às necessidades de seus usuários (pragmaticamente), bem como se fazem uso de termos compreensíveis (semanticamente) e, se e como, respeitem as regras de tais informações (sintaticamente).

Vê-se que a teoria aborda pontos genéricos, mas que também são de aplicabilidade específica como a realidade das OSCs. Ou seja, as informações contábeis precisam ser práticas para a tomada de decisão pelos administradores de entidades. A utilização de termos contábeis complexos deve ser evitada porque o interlocutor, não raro, carece de maior formação profissional, dificultando assim a comunicação da “linguagem” chamada Contabilidade. O mesmo raciocínio se aplica à lógica ou sintaxe das afirmações e explicações nas demonstrações contábeis, isto é, deve colaborar para a compreensão do sentido daquilo que se quer comunicar aos usuários das demonstrações das OSCs.

## **2.5 Os quatro conceitos básicos da contabilidade**

Para se pesquisar como as Normas Brasileiras de Contabilidade atendem às necessidades das OSCs é necessário focalizar os quatro principais conceitos utilizados nas demonstrações contábeis, para depois compará-los com situações específicas nas entidades selecionadas. São estes os quatro principais conceitos, a saber:

- a) Receitas;
- b) Despesas;
- c) Ativos;
- d) Passivos.

Para cada elemento mencionado acima pesquisa-se a visão da teoria contábil bem como a das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Hendriksen e Van Breda (2007, p.223) afirmam, no contexto de empresas comerciais, que:

Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico, ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais.[...] Os ganhos se distinguem das receitas e das despesas por serem periféricos às atividades básicas da empresa.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. A estrutura das NBC foi definida através da resolução CFC 1.156/2009 classificando as normas em Profissionais e Técnicas. As NBC Técnicas são abreviadas por NBC T seguida da respectiva numeração.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC através das Normas Brasileiras de Contabilidade – (NBC T 1 e T 19.3) apresenta uma definição um pouco mais ampla do que a anterior:

A receita é definida [...] como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

Pode-se observar que as normas brasileiras incluem na definição das receitas os ganhos gerados por atividades que não são necessariamente “produto da empresa” tais como juros e royalties. Ressalta-se que para Hendriksen e Van Breda (2007, p.223) o produto proveniente de juros se caracteriza como um ganho e se diferencia de uma receita.

Com relação às despesas Hendriksen e Van Breda (2007, p.223) definem:

Despesas são os custos assumidos para gerar essas receitas. Devem ser reconhecidas no mesmo momento em que as receitas que geram. [...] As despesas são medidas tanto em termos históricos quanto de preços correntes de troca. As perdas são periféricas às atividades básicas da empresa. Seu reconhecimento e sua mensuração, porém, são idênticos às de despesas.

Com relação às despesas a citada NBC T 1 do CFC define:

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

E, com relação às perdas a NBC T 1 apresenta o seguinte conceito:

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas.

Assim como naquilo que se refere às receitas, pode-se observar que as normas brasileiras também incluem na definição das despesas as perdas incorridas em atividades não necessariamente básicas da empresa. Para Hendriksen e Van Breda (2007, p.223) as perdas se diferenciam das despesas por serem periféricas às atividades básicas da empresa.

Quanto aos ativos, Hendriksen e Van Breda (2007, p.281) resumem que os mesmos são essencialmente reservas de benefícios futuros, enquanto passivos são os direitos contra estes benefícios. Na mesma obra os autores citam as definições de Canning (1929, p.22 e p.55-56):

Ativo é qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda [...] cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou algum conjunto de pessoas. Tal serviço é um ativo somente para essa pessoa ou esse grupo de pessoas que o usufrui.

Passivo é um serviço com valor monetário, que um proprietário (titular de ativos) é obrigado legalmente (ou justamente) a prestar a uma segunda pessoa (ou grupo de pessoas) [...]

No Brasil a matéria é objeto de normatização por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que, através da Resolução 1.121/08 aprovou a NBC T 1, onde constam as seguintes definições:

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

A princípio não se observam maiores diferenças entre a teoria contábil e as normas brasileiras, pois ambas mencionam a característica de potencial impacto futuro, positivo ou negativo, na entidade.

Complementando a pesquisa cumpre mencionar as características dos ativos e passivos segundo a declaração de conceitos de contabilidade financeira Numero 6 do Financial Accounting Standards Board – FASB. Segundo o FASB um ativo possui três características (parágrafos 25 e 26):

- a) Incorpora um benefício futuro provável que envolve a capacidade, isoladamente ou em combinação com outros ativos, de contribuir direta ou indiretamente à geração de entradas líquidas de caixa futuras;
- b) Uma dada entidade pode conseguir o benefício e controlar o acesso de outras entidades a esse benefício;
- c) A transação ou evento originando o direito da entidade ao benefício, ou seu controle sobre o mesmo, já teria ocorrido.

Com relação aos passivos o FASB destaca as seguintes características (parágrafos 35 e 36):

- a) Contem uma obrigação ou responsabilidade presente com uma ou mais entidades, prevendo liquidação pela transferência futura provável ou pelo uso de ativos, numa data especificada e determinável, na ocorrência de um evento predeterminado, ou assim que seja solicitada;
- b) A obrigação ou responsabilidade compromete dada entidade, permitindo-lhe pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro;
- c) A transação ou outro evento que obriga a entidade já ocorreu.

Deste modo, permite-se às OSCs aplicarem os conceitos de ativos de acordo com a teoria contábil, divulgando em suas demonstrações contábeis a totalidade dos recursos com potencial de se tornarem benefícios para entidade.

Por outro lado cumpre às OSCs evidenciarem a totalidade de suas obrigações futuras que tem a possibilidade de ensejar a saída de recursos ou algum tipo de sacrifício, desde que este seja passível de ser mensurada monetariamente.

As receitas e despesas precisam ser reconhecidas no período a que se referem dentro dos critérios estipulados pelas normas brasileiras e de acordo com a teoria contábil. No entanto, a baixa profissionalização da gestão, associada à ausência de um Contador na maioria das OSCs, sugere que as NBCs não são fielmente cumpridas, e pouca atenção é dada à precisão das demonstrações contábeis, fato este que será objeto da pesquisa junto às entidades.

## 2.6 Contabilidade e governança nas organizações sociais civis

Alem dos postulados teóricos dos conceitos contábeis propriamente ditos, existe uma farta fundamentação teórica sobre a necessidade de se reforçar a governança das OSC, justificando-a tanto pela desconfiança originada pelos escândalos financeiros nos EUA no ano de 2001, quanto pelo interesse em detalhes pelas partes interessadas no financiamento e na administração das OSCs.

Grunewald (2007), Jeffrey (2008), Schulz (2008), Ngiam (2008), e Borba, Pereira e Vieira (2007) se mostram preocupados com a necessidade de as organizações sociais adotarem atitudes que demonstrem transparência para o público. Tal como uma sociedade anônima cotada em bolsa de valores, a exposição destas organizações, combinada com as exigências dos grupos interessados (doadores, financiadores, governo, voluntários) os chamados *stakeholders*, deve gerar um movimento de análise e prestação de informações sobre as demonstrações contábeis publicadas pelas OSCs.

Grunewald (2007) analisando os impactos do mercado financeiro americano após a aprovação da Lei Sarbannes Oxley em 2004, estima que no futuro os princípios de transparência e independência exigidos de diretores de empresas comerciais serão também esperados da diretoria de OSCs, em função de decisões governamentais, de decisões judiciais, e de critérios instituídos por agências reguladoras.

Jeffrey (2008) comenta que os controles internos praticados pelas OSCs poderão representar uma vantagem comparativa na obtenção e aplicação de recursos, pois estas poderão responder mais rapidamente às situações adversas. Conforme o autor, na disputa por recursos escassos alguns riscos podem ser transformados em oportunidades.

Schulz (2008) prevê que novos tempos exigirão das OSCs mais responsabilidade e capacidade de explicar claramente suas finanças, recebimentos de doações e aplicações de recursos em projetos. O autor antecipa a importância de sistemas contábeis, planos de contas, contabilidade por projeto, por doador, e outros indicadores que venham corroborar com a idéia do uso de ferramentas contábeis pelas OSCs.

Ngiam (2008) considera que fatores tais como diversidade de *stakeholders*, dependência de financiamento externo, complexidade de operações associadas a uma

distancia entre a administração e os principais financiadores determinarão a exigência de relatórios contábeis com maior nível de detalhe e de qualidade.

Borba, Pereira e Vieira (2007) estudaram aspectos relacionados às demonstrações contábeis de fundações e mostraram a carência de informações publicadas. Tanto na terminologia usada, quanto no uso das notas explicativas e na abertura das informações disponíveis em sites da Internet, os autores sugerem ainda que há um longo caminho a ser trilhado.

Desde o início das atividades mercantis na Europa os relatórios financeiros eram necessários para três tipos de personagens envolvidos nas empresas de então: os investidores, os proprietários, e o governo. Portanto, os relatórios financeiros deveriam atender as necessidades destas três partes interessadas.

Aqueles que emprestavam dinheiro para os mercadores precisavam ter segurança sobre os ativos dos tomadores; os proprietários precisavam saber quão eficientemente suas empresas estavam sendo administradas, e o governo precisava de informações para cobrança de impostos.

Naquele contexto mercantil, bem como no universo das OSCs, cabe perfeitamente a afirmação de Marion (2003, p.25) quando afirma que “a função básica do Contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões”. É interessante notar que embora o sistema econômico tenha crescido enormemente, e que embora estejamos tratando de organizações sociais civis, as necessidades de então continuam mais presentes do que nunca. Em outras palavras, as informações necessárias na época do mercantilismo ainda são demandadas pelos financiadores das entidades de hoje.

Os financiadores do Terceiro Setor são pessoas físicas e jurídicas que necessitam de prestação de contas daquilo que foi realizado com as doações recebidas ou com os convênios formados. Portanto é crucial para o gestor da OSC sua capacidade de atender às necessidades de informação daqueles que contribuem para o financiamento de suas atividades.

No caso de OSC a figura do proprietário é substituída pelo Conselho de Administração e Diretoria, conforme estipula a Lei 9.637/98 em seu artigo 2º. Alínea I:

- d) previsão expressa de a entidade ter, como órgãos de deliberação superior e de direção, um **conselho de administração** e uma **diretoria** definidos nos termos do estatuto, asseguradas àquele composição e atribuições normativas e de controle básicas previstas nesta Lei;(grifo do autor)

O governo também é usuário das demonstrações contábeis das organizações civis, pois desonera as OSCs através de imunidades ou isenções fiscais, mas cobra informações por duas razões básicas. Primeiro porque precisa garantir que as organizações realmente não têm fins lucrativos e não distribuem seus resultados, assegurando assim que se trata de organizações que devem ser isentas de tributação sobre os superávits gerados. Em segundo lugar, os governos – federal, estadual e municipal – também participam como financiadores e ou parceiros de inúmeros projetos executados pelas organizações sociais. Portanto precisam receber relatórios financeiros para avaliar não só o bom uso dos recursos cedidos, bem como a eficácia dos projetos desenvolvidos, uma vez que devem prestar contas de todos os auxílios, subvenções e convênios firmados com as OSC.

Esta situação é descrita por Araujo (2008) da seguinte forma:

Os registros feitos de forma clara e consistente, vão possibilitar, além do cumprimento das exigências legais para garantia das imunidades e isenções tributárias, o registro da história da entidade, ao longo de sua existência. É preciso demonstrar ao Estado que a sua renúncia fiscal foi transformada em benefícios para a sociedade. É preciso mostrar aos doadores, ou investidores sociais, onde foram aplicados os recursos que investiram e os impactos que estes investimentos tiveram junto ao público-alvo da entidade.

Embora Araujo mencione a garantia das imunidades como um objetivo da contabilidade das OSCs, deve-se ressaltar que muitas organizações não usufruem imunidades e ou isenções tributárias. No entanto as demonstrações contábeis continuam sendo importantes para uso da administração e de outras partes envolvidas.

A importância da Contabilidade das OSCs está diretamente ligada ao papel de registro e evidência do cumprimento das normas exigidas pela legislação específica. A Constituição Federal Brasileira garante o incentivo fiscal das organizações quando regula:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

- e) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sociais civis, atendidos os requisitos da lei;

O Código Tributário Nacional – CTN especifica quais são os requisitos legais preconizadas pela Constituição Federal, quando afirma em seu artigo 14, que estas devem cumprir as seguintes exigências:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

É interessante ressaltar que a imunidade tributária não precisa ser pedida ao governo, bastando para tanto manter os registros das transações que comprovem o atendimento às exigências do CTN.

Numa eventual fiscalização, os auditores poderão examinar em cada demonstração contábil o cumprimento da lei, como Araújo (2008) sugere:

a) No Balanço Patrimonial será demonstrado que os recursos estão sendo aplicados em sua operação e no país [...].

b) Através da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE são demonstradas as receitas e despesas incorridas. A segregação das rubricas é importante para que seja demonstrada, da forma mais clara possível, a utilização dos recursos no custeio do objeto social a que a entidade se propõe.

c) Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL será demonstrado o resultado da Entidade e a sua destinação, possibilitando comprovar que os resultados excedentes foram incorporados ao Patrimônio Social da entidade e não distribuídos.

Alem da função comprobatória mencionada, não se pode esquecer que as demonstrações contábeis das organizações sociais cumprem o mesmo papel mencionado por Marion (2003, p.39) no que tange as organizações comerciais, quando afirma que o relatório contábil é uma “exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade, objetivando relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade os principais fatos registrados em determinado período”.

Nesta mesma vertente, IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (2007 p.6) lembram que o balanço tem a finalidade precípua de “apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa” ou entidade de maneira estática, ou seja, num determinado momento. E ressaltam a importância da apresentação “ordenada e uniforme [...] para uma adequada análise e interpretação da situação” da entidade.



Em relação à demonstração de resultados, Hendriksen e Van Breda (2007 p.200) especificam três objetivos os quais são perfeitamente compatíveis com as necessidades das OSCs:

- a) Medir a eficiência da gestão;
- b) Prever o futuro da empresa;
- c) Medir o desempenho e tomar decisões gerenciais.

Conforme citações apresentadas observa-se que as demonstrações contábeis têm seu valor e seu significado tanto no universo das empresas privadas quanto no setor das organizações sociais civis objeto deste trabalho.

Dentro da fundamentação teórica deste trabalho pesquisou-se tanto as entidades sociais em sua formação, conceituação e mensuração quanto a teoria contábil que se lhes aplica uma vez que as OSCs também devem preparar demonstrações contábeis com informações esclarecedoras como se espera de uma entidade com fins lucrativos.

Desta maneira apresenta-se a seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade que se aplicam às organizações sociais civis bem como alguns aspectos referentes à mensuração de atividades realizadas e recursos consumidos sem haver desembolsos. E, ao final da fundamentação teórica, aborda-se a teoria contábil que originou a Demonstração do Valor Adicionado uma vez que dentre os objetivos específicos desta dissertação consta a aplicabilidade da DVA para organizações sociais civis.

## **2.7 Aspectos contábeis aplicados às organizações sociais civis**

As organizações sociais civis ou OSCs foram objeto de normatização específica por parte do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através da NBC T-10.19, que diz no item 10.19.1.1.:

Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.

Nesta norma há alguns pontos de característica comum às empresas comerciais tais como a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

Quanto aos valores recebidos como doações, subvenções e contribuições, estes devem ser contabilizados nas receitas, ressalvando-se que as contribuições patrimoniais recebidas na constituição da sociedade deverão ser contabilizadas como Patrimônio Social em vez de se usar a conta Capital, como nas empresas comerciais.

Por outro lado, a norma determina que o resultado positivo do exercício seja denominado superávit, e o negativo, déficit. Tais valores devem ser mantidos na contas separadas de Superávit ou Déficit do Exercício, e após a aprovação das contas pela assembléia dos associados deverão ser transferidos para a conta de Patrimônio Social.

Desta forma, nas OSC o Patrimônio Líquido diferentemente das empresas comerciais, será composto do Patrimônio Social e Superávit ou Déficit do Exercício.

A NBC T-10.19 também se refere a outras duas normas que tratam de procedimentos contábeis para duas categorias de organizações sociais civis, quais sejam, a NBC T-10.4 que se referem às Fundações, e a NBC T-10.18 que se referem às Entidades Sindicais e Entidades de Classe.

No entanto, como o foco desta dissertação é a gestão das organizações sociais civis nos concentraremos nos procedimentos previstos na NBC T-10.19. Ainda nesta normativa observa-se que o CFC confirma a aplicação tanto da NBC T-3 (Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das demonstrações Contábeis) quanto da NBC T-6 (Da Divulgação das Demonstrações Contábeis) ao espectro das organizações sociais civis.

Na norma NBC T-3 existia a previsão da preparação das seguintes demonstrações contábeis:

- a) Balanço Patrimonial.
- b) Demonstração do Resultado.
- c) Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados.
- d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

e) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Com a aprovação da Lei 11.638/07 as normas brasileiras de contabilidade se aproximaram do padrão internacional de relatórios financeiros (*International Financial Reporting Standards – IFRS*). Assim, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR foi substituída pela Demonstração do Fluxo de Caixa para as empresas, e pelo que se observa ainda há exigência da DOAR somente para fins de manutenção do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS (Decreto Federal 2.536/98). Tão pouco se aplica às OSCs a obrigação da publicação das demonstrações mencionadas acima nas alíneas © e (d), isto é, Demonstrações de Lucros e Prejuízos Acumulados, e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Pela mesma lei 11.638/07 foi criada a necessidade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado para as sociedades anônimas somente, embora haja uma recomendação do CFC para que sua adoção seja geral por todas as organizações que divulguem demonstrações contábeis (NBC T-3.7).

Portanto, esta exposição sobre o impacto das normas brasileiras de contabilidade sobre as OSC esclarece basicamente que tais organizações – salvo pequenas alterações das denominações de contas contábeis – precisam registrar, controlar, e divulgar seus atos e fatos contábeis e financeiros da mesma forma que as empresas.

Observam-se também duas características previstas na NBC T-10.19 que exigem uma evidenciação contábil anormal para a maioria das organizações. No item 10.19.3.3., alínea © é determinado que a **entidade demonstre o valor das contribuições previdenciárias ao INSS como se não tivesse isenção**. Esta preocupação do CFC vem suportar a idéia de aumentar a precisão das demonstrações contábeis das OSCs buscando refletir todos os gastos incorridos mesmo aqueles que não foram desembolsados. A parcela isenta da contribuição previdenciária encaixa-se como uma das despesas não normalmente registradas pela OSC.

Também no item 10.19.3.3., alínea (k) existe a previsão de se divulgar as “receitas com e sem gratuidades de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados”. Esta iniciativa do legislador também apóia a proposta de medir a totalidade dos recursos recebidos por uma organização mesmo quando este não é materializado em dinheiro, não sendo, portanto, registrado ou passível de ser contabilizado normalmente. A inclusão de parcela das receitas

não auferidas devido a descontos, ou bolsas de estudo concedidas, também se encaixa no conjunto de medidas para aumentar a precisão das demonstrações contábeis das OSCs.

As organizações sociais civis, assim como as sociedades por ações, devem apurar e divulgar seu desempenho financeiro através de, no mínimo, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (NBC T 1 do CFC). Para facilitar a compreensão do que foi exposto até este momento, apresentam-se os quadros 2 e 3, às páginas 65 e 66, respectivamente, que mostram o formato do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Superávit ou Déficit das organizações sociais civis.

Shulz (2008) considera que os financiadores das organizações sociais exigirão maior abertura nas demonstrações financeiras, e provavelmente, relatórios separados de prestações de contas dos recursos recebidos e de sua aplicação específica.

No mesmo sentido Grunewald (2007) antevê que o espírito de abertura exigido pela lei Sarbannes Oxley, nos EUA, em 2004, influencie também as organizações sociais civis, porque ao receberem recursos generosos de terceiros, via doações e subvenções, estão assumindo o compromisso de sua boa gerência, correta aplicação dos recursos e devida prestação de contas.

## **2.8 Atividades realizadas e sua valoração contábil**

Esta seção trata da necessidade de se identificar as receitas e despesas não evidenciadas nas demonstrações contábeis das OSCs uma vez que não foram objetos de uma transação financeira passível de contabilização pelo pagamento ou recebimento de dinheiro.

Não há como negar que sempre é necessário analisar, com cuidado, como se executa qualquer atividade para se poder melhorá-la. Aqui cabe lembrar Drucker (1990, p.81) que afirma não bastar “fazer o bem, a obra de Deus, ou melhorar um pouco a vida das pessoas [...] as entidades precisam desenvolver seus gestores e seu pessoal, pois isto será crítico para o desempenho da organização”.

Kaplan (2001) anteviu a necessidade de melhorar a gestão das OSCs em função das exigências de maior eficiência por parte dos doadores. A responsabilidade na aplicação de recursos por parte da sociedade em geral, após os escândalos financeiros que abalaram o

mercado financeiro norte americano – Enron, por exemplo – determinou um movimento de maior transparência nas informações financeiras das organizações sociais civis.

Além da necessidade acima, Kaplan (2001) diz que a adoção de medições estratégicas de desempenho pode trazer “foco e disciplina” na missão da entidade e na disponibilização de informações para as partes interessadas. Esta afirmação suporta a idéia da melhoria da credibilidade e desempenho das organizações sociais a partir de transparência nas demonstrações contábeis.

É fundamental na precisão das demonstrações contábeis das OSC a inclusão dos ativos utilizados mesmo quando se tratar de bens disponibilizados por empréstimo ou comodato porque representam recursos com potencial uso da organização. Como mencionado alguns ativos não são incluídos nas demonstrações contábeis por não terem sido adquiridos formalmente.

Importante lembrar que a inclusão de ativos não constantes das demonstrações contábeis originais vão eventualmente afetar os índices contábeis relativos a uso de ativos, porque tais ativos passam a fazer parte integrante das demonstrações ajustadas. Portanto a medição dos ativos totais pode alterar positiva ou negativamente os indicadores apurados, quando se compara com os indicadores encontrados originalmente antes dos ajustes

A contabilidade se baseia em princípios, e entre eles o princípio de se usar o “custo como base de valor” conforme estipula o CFC (NBC T 1):

Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

Para se cumprir tal norma, implica em se fazer os registros contábeis baseados nos valores recebidos ou pagos, ou compromissados a pagar, pela entidade. Cabe lembrar que nem sempre todos os bens existentes ou recursos recebidos foram registrados nas contas dos ativos da OSC. Como mencionado a ausência de desembolso por parte da OSC pode implicar na não inclusão dos ativos em seu balanço.

Entre os recursos existentes nas OSC que podem ser mensurados com maior precisão, ou mais proximamente dos ativos realmente disponíveis e dos serviços recebidos, identifica-se:

- a) Imóveis sob regime de empréstimo.
- b) Móveis cedidos, doados ou emprestados.
- c) Equipamentos cedidos, doados ou emprestados.
- d) Veículos cedidos, doados ou emprestados.
- e) Mão de obra voluntária usada regularmente nas atividades fins.
- f) Mão de obra voluntária usada regularmente nas atividades meio.
- g) Mão de obra voluntária usada eventualmente nas atividades de reparo e manutenção.
- h) Gastos mensais mantidos por terceiros (luz, água, telefone, alimentação, comunicação, papelaria, etc.)
- i) Outros.

As organizações promovem atividades, programas e projetos através dos quais se entregam produtos e se prestam serviços às comunidades onde estão inseridas de forma gratuita, ou, então, são remuneradas parcialmente. Portanto, não recebem a totalidade do valor de mercado destes bens e serviços.

Tal situação tem o potencial de comprometer a mensuração do desempenho de organizações sociais pela subestimação dos ativos e insumos utilizados. Por outro lado, o fato de que alguns convênios com órgãos governamentais exigem a total gratuidade na prestação de serviços comunitários gera a situação da não mensuração do valor dos serviços prestados gratuitamente. Estas características levam a uma sub-evidenciação da receitas e das despesas da entidade social por não constarem das demonstrações contábeis.

Para facilitar a identificação dos valores das receitas não registradas contabilmente é necessário se avaliar com que frequência as OSCs incorrem nas situações discriminadas a seguir, e com que intensidade tais atividades se verificam.

- a) Concessão de gratuidade para os serviços oferecidos.
- b) Concessão de bolsas para os cursos oferecidos na comunidade.

- c) Entrega de bens gratuitamente ou sob pagamento parcial.
- d) Prestação de serviços sob pagamento parcial.

Embora as situações de recebimentos e pagamentos não contabilizados sejam comuns no ambiente das organizações sociais, há necessidade de tais registros, conforme preconizam alguns órgãos regulatórios.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC já estipulava em 1994, através da Resolução 774, em um Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade:

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado.

Portanto, uma vez justificada a necessidade da medição das atividades desenvolvidas pelas OSC de modo abrangente tanto nas receitas como nas despesas, cabe agora evoluir no como se deve levar a cabo tal medição.

Como o próprio CFC (NBC T 1) menciona o “valor de mercado” como um ponto de referência para o devido registro daquilo que foi recebido por doação, deve se utilizar o mesmo critério para se tentar aproximar as demonstrações contábeis das organizações, tanto quanto possível, da realidade observada, ainda que de maneira pontual para este estudo de caso.

No capítulo 5, da análise dos resultados da pesquisa, mostra se em que grau as organizações aderem à prática da inclusão de receitas e despesas de fato percebidas ou incorridas respectivamente, em suas demonstrações contábeis.

## 2.9 A demonstração do valor adicionado das organizações sociais civis

Como esta dissertação foca a contabilidade da organização social civil cabe também pesquisar a Demonstração do Valor Adicionado – DVA como um possível instrumento contábil a ser utilizado pela administração e seus financiadores.

O conceito de valor adicionado é relativamente novo na Contabilidade uma vez que ele é originário da Economia que se ocupa da medição do valor adicionado por uma região geográfica, enquanto as Ciências Contábeis focalizaram tradicionalmente o ambiente micro econômico, a empresa, suas transações e os efeitos destas nas relações com os clientes, fornecedores, governo e acionistas.

No entanto, o conceito de valor adicionado ultrapassa a contabilidade financeira tradicional, motivo pelo qual se optou por dedicar uma parte integral deste capítulo ao estudo deste conceito e de como ele foi absorvido pelas Ciências Contábeis, e principalmente como pode ser utilizado por uma OSC.

É importante notar que a DVA é parte do Balanço Social da empresa e não pode ser confundido com o mesmo. Enquanto a DVA se concentra na informação da geração e distribuição da riqueza gerada pela empresa, o que em si já lhe empresta um caráter social, o próprio Balanço Social abrange informações tais como indicadores sociais internos, informações sobre projetos sociais, indicadores e qualificação dos funcionários, bem como informações relativas à ética, transparência e responsabilidade social, conforme modelo proposto pelo Ibase (2006).

A DVA passou a ser obrigatória somente para as sociedades anônimas a partir da Lei 11.638 de 2007. No entanto o CFC também sugere sua elaboração e divulgação por “todas as organizações que divulgam demonstrações contábeis (NBC T-3.7, item 3).

A origem da DVA está baseada na concepção de responsabilidade social segundo Reis e Medeiros *apud* Tinoco, Moraes (2008):

Suas origens vêm da concepção de responsabilidade social adotada inicialmente no meio empresarial dos EUA, em torno dos anos 30 do século XX, passando nos anos 60 a ser registrada na Europa e na América Latina. Essa concepção veio em resposta aos diversos problemas decorrentes do crescimento econômico — principalmente os relacionados ao meio ambiente, especialmente no que se refere à poluição e ao uso indevido de mananciais hídricos e de florestas, e à sua preservação —, em especial o meio urbano industrial, e também a problemas de ordem trabalhista, como melhores salários, seguridade social e condições de trabalho.



Primeiramente é importante ressaltar que a DVA tem por objetivo dar informações diferentes daquelas disponíveis no Balanço e na DRE. Welter, Oberger e Vanzella (2005) afirmam que a DVA é um instrumento contábil que visa à identificação da riqueza gerada pela empresa, de um modo semelhante à mensuração da agregação de valor à economia do país.

O CFC também adotou a finalidade econômica da DVA ao afirmar que sua finalidade é “proporcionar aos usuários [...] informações relativas à riqueza criada pela entidade em determinado período e a forma como tais riquezas foram distribuídas”. (NBC T-3. 7, item 5)

Conforme o CFC, os usuários principais da DVA são:

- a) Os empregados e os sindicatos.
- b) Os clientes.
- c) Os fornecedores, credores e as instituições financeiras.
- d) O governo.
- e) Os proprietários.

Por outro lado cabe esclarecer que a DVA é derivada diretamente da Demonstração de Resultado do Exercício – DRE sendo que a diferença está na ordem de apresentação de seus elementos e na separação das despesas e dos desembolsos dependendo de quem são os beneficiários de tais pagamentos.

O valor adicionado contábil representa a riqueza criada pela empresas, de forma geral, medida pela diferença entre o valor das vendas e o valor das compras de bens, mercadorias e serviços intermediários, conforme a fórmula:

$$\text{VALOR ADICIONADO} = \text{VENDAS} - \text{COMPRAS}$$

A DRE apura o lucro ou resultado pela fórmula:

$$\text{LUCRO} = \text{VENDAS} - \text{COMPRAS} - \text{SALÁRIOS} - \text{JUROS} - \text{IMPOSTOS} - \text{DEPRECIÇÃO}$$

Como há dividendos nas organizações comerciais, parte dos lucros é distribuída aos proprietários, o que sugere a seguinte alteração:

$$\text{LUCROS ACUMULADOS} = \text{VENDAS} - \text{COMPRAS} - \text{SALÁRIOS} - \\ \text{JUROS} - \text{IMPOSTOS} - \text{DEPRECIÇÃO} - \text{DIVIDENDOS}$$

Esta composição pode ser agrupada da seguinte forma:

$$\underbrace{\text{VENDAS} - \text{COMPRAS} - \text{DEPRECIÇÃO}}_{\text{RIQUEZA GERADA}} = \underbrace{\text{SALÁRIOS} + \text{JUROS} + \text{IMPOSTOS} + \text{LUCROS ACUMULADOS} + \text{DIVIDENDOS}}_{\text{RIQUEZA DISTRIBUÍDA}}$$

Desta forma isola-se no lado esquerdo da equação a riqueza gerada pela entidade, e no lado direito, os beneficiários da riqueza.

O Quadro 7 mostra o formato proposto pelo CFC, que traz um detalhe a mais do que o demonstrado nas fórmulas acima. Na informação referente ao pagamento de juros, há uma linha exclusiva para o pagamento de aluguéis uma vez que ambos têm a mesma natureza de remuneração de capital.

A principal contribuição da DVA é demonstrar que além dos proprietários outros grupos de beneficiários também participam das riquezas geradas pela empresa.

A nota de rodapé constante no modelo proposto pelo CFC evidencia o pressuposto básico da DVA, de que os valores distribuídos devem coincidir no total com o valor gerado.

Quadro 7 - Demonstração do Valor Adicionado para Empresas

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais 20X1	Em milhares de reais 20X0
1 - RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa - Reversão / (Constituição)		
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os impostos - ICMS, IPI, PIS e COFINS)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 - DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 - VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		BENEFICIÁRIOS
8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)		
8.1) Pessoal		
8.1.1 - Remuneração direta		EMPREGADOS
8.1.2 - Benefícios		
8.1.3 - F.G.T.S		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 - Federais		GOVERNO
8.2.2 - Estaduais		
8.2.3 - Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 - Juros		FINANCIADORES
8.3.2 - Aluguéis		
8.3.3 - Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 - Juros sobre o capital próprio		PROPRIETÁRIOS
8.4.2 - Dividendos		
8.4.3 - Lucros retidos / Prejuízo do exercício		
8.4.4 - Participação dos não-controladores nos lucros retidos (só p/ consolidação)		

(\*) O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade - NBC T 3.7

### 3. METODOLOGIA

Considerando que esta dissertação tem o objetivo de analisar práticas contábeis das organizações sociais civis, que se dedicam a atividades em prol da comunidade, esta pesquisa utilizará uma abordagem empírico-analítica de caráter descritivo.

Yin (2006) compara o estudo de caso com outras estratégias de pesquisa nas ciências sociais e afirma que não há hierarquia entre elas, mas sim maior adequação a algumas situações específicas a serem estudadas. Assim, um estudo de caso múltiplo é adequado quando queremos responder às perguntas “como?” e “por que?”, quando não se tem controle sobre eventos comportamentais, e quando focaliza-se acontecimentos contemporâneos.

Como esta dissertação estuda situações em 6 OSCs com o objetivo de identificar como elas são administradas, financiadas e apoiadas por diversos grupos de interesse, e como seus gestores utilizam os relatórios contábeis. Considera-se que há uma forte adequação da estratégia de estudo de caso para esta investigação.

A pesquisa empírico-analítica segundo Martins (1994, p. 26)

Privilegia estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes de instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais.

De forma mais genérica a pesquisa empírico-analítica apresenta as seguintes características:

- a) É factual: Se preocupa com os fatos observáveis, com o que realmente acontece.
- b) Vale-se da verificação empírica como prova das hipóteses mediante uma cuidadosa constatação *in loco*.
- c) É auto-corretiva e progressiva: O conhecimento é construído a partir da superação gradual dos erros.

Assim, a pesquisa segue uma abordagem metodológica da pesquisa empírico-analítica, com base documental e bibliográfica. Seu desenvolvimento baseia-se em informações descritivas e comparativas. Para o processo de reconhecimento de informações descritivas, foram selecionadas para análise uma amostra de 6 organizações localizadas na cidade de São Paulo.

### 3.1 População e Amostragem

Esta pesquisa estará delimitada ao estudo e análise de 6 (seis) organizações sociais civis sediadas na Cidade de São Paulo. Tais entidades foram pesquisadas por representarem uma amostra variada de entidades conforme as seguintes dimensões:

- a) Anos de existência;
- b) Tipos de serviços prestados, e
- c) Volume de recursos financeiros gerados e aplicados.

Optou-se por utilizar uma amostragem não probabilística por acessibilidade e por conveniência. Megliorini (2004) considera que “neste tipo de amostragem, os elementos da população são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo, ou por conveniência do pesquisador”. Para Mattar (1998) as técnicas não probabilísticas não invalidam uma pesquisa, embora a amostragem probabilística seja tecnicamente superior na teoria, na prática surgem alguns problemas de aplicação que enfraquecem a sua superioridade.

Uma das limitações desta pesquisa é a inferência que ficará comprometida com a amostragem não probabilística, entretanto os resultados encontrados servirão para compreender a realidade das organizações em análise. Havendo um padrão de forma e conteúdos serão estudados no conjunto. Caso contrário, serão observados de modo individual, com o objetivo de se verificar em que medida as informações contidas nas DCs das organizações e nas entrevistas com seus gestores refletem seu desempenho como organização.

A amostra de entidades para esta pesquisa será composta de:

- a) 2 (duas) organizações cujos ativos e receitas anuais em 2009 ultrapassam R\$10 milhões;
- b) 2 (duas) organizações cujos ativos e receitas anuais, em 2009, estão entre R\$ 1 milhão e R\$10 milhões, e
- c) 2 (duas) organizações cujas receitas anuais em 2009 não ultrapassam R\$ 1 milhão.

### 3.2 Instrumentos e Procedimentos de Coleta de Dados

Os dados da pesquisa foram coletados em duas fases. Na primeira por intermédio de entrevistas tipo estruturada com os administradores das organizações sociais.

Conforme Lakatos e Marconi (1994, p.197) neste tipo de entrevista, o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas são predeterminadas. Outra característica é que ela é feita com pessoas selecionadas de acordo com um plano. O motivo da padronização das perguntas é obter, dos entrevistados, respostas às mesmas perguntas, permitindo com isso, a comparabilidade com o mesmo conjunto de perguntas.

Dentre as vantagens da técnica de entrevistas, Lakatos e Marconi (1994, p. 198) incluem:

- a) Maior flexibilidade, permitindo ao entrevistador repetir ou esclarecer perguntas, formular de maneira diferente; especificar algum significado, como garantia de ser compreendido.
- b) Oportunidade para avaliar atitudes, condutas, podendo o entrevistado ser observado naquilo que diz e como diz: registro de reações, gestos etc.
- c) Possibilidade de conseguir informações mais precisas, podendo ser comprovadas, de imediato, as discordâncias.

Por outro lado, algumas desvantagens ou limitações dessa técnica são apresentadas pelas autoras:

- d) Possibilidade de o entrevistado ser influenciado, consciente ou inconscientemente, pelo entrevistador, pelo seu aspecto físico, suas atitudes, idéias, opiniões, etc.
- e) Disposição do entrevistado em fornecer as informações necessárias.
- f) Retenção por parte do entrevistado, de informações relevantes, por receio da revelação da sua identidade.
- g) Ocupa muito tempo e é difícil de ser realizada.

As entrevistas ocorreram nos meses de maio a julho de 2010, após o contato com os gestores das organizações selecionadas, que desde o princípio se mostraram dispostos a conceder entrevistas, e a colaborar com a pesquisa.

Após as entrevistas, na segunda fase, foram levantadas as demonstrações contábeis dos últimos cinco anos e os relatórios utilizados pelos gestores das organizações em análise. Estes demonstrativos e relatórios têm como objetivo subsidiar a construção do modelo conceitual de informações básicas utilizadas e de atividades desempenhadas em cada entidade. Os relatórios utilizados compreendem relatórios gerenciais, oficiais e informais, gerados nas organizações estudadas que permitam evidenciar informações dos recursos utilizados, bem como serviços prestados, e que não são capturados pela sistemática contábil e financeira.

Ao se entrevistar diretores de organizações sociais pretende-se observar se os recursos disponíveis (ativos e mão de obra voluntária) coincidem com aqueles divulgados nas demonstrações contábeis, através da comparação dos ativos contabilizados com os existentes. Da mesma maneira pode-se evidenciar a existência de pessoal trabalhando nas OSCs e que não estejam registrados na folha de pagamento. Assim, pretende-se identificar os recursos utilizados que são recebidos em espécie, em horas de trabalho voluntário, em empréstimos de móveis, imóveis e instalações, e que não são registrados e, portanto, não constam nem do Balanço Patrimonial e nem da Demonstração de Resultado do Exercício.

Em seguida comparam-se as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis com os fatos observados para se apurar se as demonstrações se aproximam da realidade observada.

Na etapa seguinte comparam-se as informações disponíveis nas demonstrações contábeis com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Alem das demonstrações contábeis exigidas pelas NBC pretende-se levantar junto às organizações pesquisadas a qualidade e quantidade de informação gerencial disponibilizada e utilizada pela diretoria. Como proposto no início deste trabalho, objetiva-se também a medição e proposição do uso de ferramentas gerenciais contábeis e financeiras pelas OSC.

Desta forma, pergunta-se aos entrevistados:

- a) Quais relatórios contábeis e financeiros são entregues aos diretores? Com que frequência?
- b) Como e em que circunstâncias são utilizados os relatórios recebidos? Com que frequência?
- c) Existe um orçamento anual na entidade? Existe uma confrontação dos dados reais com os orçados?
- d) Existe um relatório de fluxo de caixa na entidade? Com que frequência é preparado? Existe uma confrontação dos dados reais de caixa com os planejados? O relatório de fluxo de caixa separa os desembolsos referentes a despesas dos investimentos? O relatório de fluxo de caixa identifica os desembolsos por projetos desenvolvidos pela OSC?
- e) Existe um relatório de utilização de bens patrimoniais e de veículos? Com que frequência é preparado?
- f) Existe um relatório de estoques? Com que frequência é preparado?
- g) Existe um relatório de associados? Com que frequência é preparado?
- h) Existe um Plano Estratégico da entidade? Com que frequência é preparado?
- i) Existe um Plano Financeiro da entidade? Com que frequência é preparado?
- j) Existe um Plano Operacional da entidade? Com que frequência é preparado?
- k) Existe avaliação de projetos na entidade? Com que frequência é preparada?
- l) Existe avaliação de desempenho de funcionários na entidade? Com que frequência é preparada?
- m) A entidade utiliza a ferramenta denominada “*Balance Scorecard*”? Com que frequência é preparada?
- n) A entidade utiliza indicadores de desempenho? Com que frequência são preparados?



- o) A entidade oferece gratuidades? As gratuidades são mensuradas? As gratuidades são evidenciadas nas demonstrações contábeis?
- p) A entidade recebe serviços gratuitos? Os serviços recebidos são mensurados? As gratuidades recebidas são evidenciadas nas demonstrações contábeis?
- q) A entidade oferece gratuidades? As gratuidades são mensuradas? As gratuidades são evidenciadas nas demonstrações contábeis?
- r) A entidade utiliza sede própria, alugada, emprestada ou cedida por comodato? Qual o tamanho da área de terreno e da área construída utilizada pela OSC?
- s) A entidade utiliza algum bem doado, emprestado ou cedido? Os bens recebidos sem desembolso são evidenciados nas demonstrações contábeis?
- t) A entidade recebe subsídio em alguma despesa mensal? O subsídio recebido é evidenciado nas demonstrações contábeis?

Desenvolveu-se um formulário padrão para levantamento de dados (Anexo B), no qual identificamos informações sobre a entidade, seu funcionamento, sua administração, seus objetivos e principais realizações conforme visto pelos gestores.

### **3.3 Análise e Interpretação dos Resultados**

Utilizar-se-á recursos estatísticos descritivos para organizar os dados e analisar cada um dos grupos de informações usadas das organizações pesquisadas, valendo-se das demonstrações contábeis e dos questionários aplicados aos administradores de cada entidade.

Como as entidades componentes da amostra divergem sensivelmente de porte financeiro em virtude de suas atividades, opta-se por analisar a média aritmética e o desvio padrão amostral e o coeficiente de variação.

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

### 4.1 Organizações Sociais Civis Pesquisadas

Esta pesquisa tem como base 6 (seis) OSCs da cidade de São Paulo com distintas áreas de atuação de acordo com as necessidades da sociedade, descritas no Quadro 11.

Quadro 11 - Classificação das Organizações Civis por áreas de atuação (em ordem alfabética)

No de ordem	Nome da entidade	Área de atuação
1	COLMÉIA INSTITUIÇÃO A SERVIÇO DA JUVENTUDE	Desenvolvimento integral das crianças e adolescentes
2	FUNDAÇÃO FÉ E ALEGRIA DO BRASIL	Educação Formal Educação Não Formal Formação de Educadores Populares Desenvolvimento Comunitário Ação Pública Comunicação Social
3	INSTITUTO ACAIA	Atendimento de crianças, adolescentes e adultos em ateliês de trabalho especializado. Preparação de jovens para o exame vestibular Ações educacionais no Pantanal Matogrossense
4	LAREIRA INSTITUIÇÃO BENEDICTO MÁRIO CALAZANS A SERVIÇO DA FAMÍLIA	Prestação de serviços à família e à juventude através de projetos sociais, culturais e espirituais.
5	LIGA SOLIDÁRIA (Antiga Liga das Senhoras Católicas)	Programas sociais de educação e cidadania para crianças, jovens e adultos que residem em áreas de alta vulnerabilidade social.
6	PROJETO ARRASTÃO - MOVIMENTO DE PROMOÇÃO HUMANA	Educação, Cultura e Desenvolvimento Comunitário.

Fonte: O Autor

Conforme classifica Kisil (1997, p.18) as seis OSCs são consideradas como entidades de primeira e/ou de segunda geração, pois tem como objetivo a prestação de serviços de assistência e bem-estar, bem como a de aumentar a capacidade de auto-desenvolvimento da população atingida.

Quanto à tipificação dos serviços prestados proposta por Kisil (1997, p.20), pode-se classificá-las majoritariamente como organizações prestadoras de serviços que atendem necessidades humanas básicas. Como exceção observa-se que a Fundação Fé e Alegria do Brasil também atua como organização de defesa de interesses e como organização de caráter técnico que ajuda outros grupos.

Uma vez apresentadas as entidades componentes da amostra e suas áreas de atuação cabe descrever seus detalhes operacionais.

Primeiramente apresentam-se as datas de fundação. No Quadro 12 pode-se observar que as idades das entidades variam de 9 a 87 anos, sendo que 5 delas têm mais de 20 anos de existência. Estas informações são importantes para se avaliar o grau de maturidade, estabilidade e confiabilidade de tais organizações.

Quadro 12 - Classificação das Organizações Civas por ano de fundação

No de ordem	Nome da entidade	ANO DE FUNDAÇÃO	ANOS DE EXISTÊNCIA
1	LIGA SOLIDÁRIA (Antiga Liga das Senhoras Católicas)	1923	87
2	COLMÉIA INSTITUIÇÃO A SERVIÇO DA JUVENTUDE	1942	68
3	LAREIRA INSTITUIÇÃO BENEDICTO MÁRIO CALAZANS A SERVIÇO DA FAMÍLIA	1946	64
4	PROJETO ARRASTÃO - MOVIMENTO DE PROMOÇÃO HUMANA	1968	42
5	FUNDAÇÃO FÉ E ALEGRIA DO BRASIL	1981	29
6	INSTITUTO ACAIA	2001	9

Fonte: O Autor

Com relação ao movimento de criação de OSCs a partir da redemocratização do Brasil observa-se que somente 2 entidades foram fundadas a partir de 1980. Importante mencionar que a Fundação Fé e Alegria, existente desde 1981, é de fato uma organização nascida na Venezuela em 1955. Maiores detalhes estão disponíveis na seção individual de cada organização pesquisada.

Além das áreas de atuação e do tempo de existência das entidades pesquisadas é importante se analisar o perfil econômico e financeiro destas para se ter idéia do porte e da situação das OSCs componentes da amostra.

O Quadro 13, demonstra a grande diversidade das características econômicas e financeiras das entidades pesquisadas. Quando se comparam os ativos totais em 2009, vemos que há uma variação de R\$234 mil a R\$105 milhões aproximadamente. A mesma tendência se repete quando se analisa os patrimônios, pois o menor é de R\$94 mil e o maior atinge mais de um R\$94 milhões de reais. Nas receitas e despesas a variação também é grande, embora em menor escala, sendo as menores na faixa de R\$500 a R\$600 mil anuais e as maiores na faixa de R\$35 a R\$40 milhões anuais.

Quadro 13 - Perfil econômico financeiro das entidades pesquisadas (em R\$000 de 2009)

Tipo de dado	Mínimo	Média	Máximo
Ativos	R\$234	R\$21.976	R\$104.975
Patrimônio Líquido	R\$94	R\$19.564	R\$94.855
Receitas Totais	R\$564	R\$10.222	R\$35.918
Despesas Totais	R\$571	R\$9.969	R\$39.299
Receitas / Ativos	0,07	1,36	2,94
Dívidas / Patrimônio	0,4%	57%	150%

Fonte: O Autor

Através do giro dos ativos, aqui definido como o coeficiente de receitas anuais divididas pelos ativos totais, pode-se analisar a capacidade de uma entidade gerar receitas proporcionalmente ao seu volume de bens e direitos contabilizados. No quadro 13 observa-se que a entidade que apresentou o maior giro dos ativos (2,94) teve um desempenho 42 vezes mais dinâmico do que aquela de giro mais baixo (0,07) no que se refere à geração de receitas.

O último indicador apresentado no perfil das entidades componentes da amostra pesquisada mostra o endividamento das OSCs, aqui definido como a relação percentual entre os valores correspondentes a capitais de terceiros com o patrimônio social da entidade.

No quesito do endividamento também há variações significativas entre as entidades, desde a OSC praticamente sem dívidas ou contas a pagar até a entidade cujas dívidas ultrapassam o patrimônio em 50%.

#### **4.1.1 Colméia – Instituição a Serviço da Juventude**

A Colméia – Instituição a Serviço da Juventude foi fundada em 1942, em São Paulo, pela Educadora Marina Cintra, com o objetivo de oferecer “um local onde os jovens pudessem participar de atividades complementares às oferecidas pelas escolas oficiais” (<http://www.colmeia.org.br/sobre/a-colmeia.htm>).

Desde então a Colméia foi se atualizando para fazer frente às novas demandas da juventude e da sociedade. E assim o fez de maneira integrada com a família do jovem, de ambos os sexos e de qualquer camada social.

A Colméia foca no jovem que precisa de amparo para se colocar diante do mundo dos adultos, ajudando-o a fazer acertadamente suas principais escolhas de vida, quais sejam: O que fazer na vida profissional? Como iniciar a vida adulta e suas escolhas? Com quem viver a vida adulta, familiar e profissional?

A Colméia promove inúmeras atividades junto à população jovem visando sua integração, socialização, preparação vocacional, orientação psicológica, feiras, bailes, aulas de dança, artesanato, música, etc. Para tanto firma convênios com entidades públicas e privadas que definem alguns parâmetros de atendimento, e assim garantem o sustento de suas atividades. A Colméia desenvolveu também parcerias para implantar programas de treinamento e preparação do jovem para o primeiro emprego.

A Colméia não possui sede própria, e está estabelecida em terreno cedido, por comodato, pela Prefeitura Municipal de São Paulo. Suas receitas vêm principalmente de convênios para prestação de serviços, bem como de verbas originadas pelo Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – FUMCAD.

A Colméia tem 15 funcionários registrados na folha de pagamentos e tem sua sede à Rua Marina Cintra, 97, em São Paulo, em uma construção de 1.415m<sup>2</sup> dentro de um terreno de 4.260 m<sup>2</sup>. As demonstrações contábeis da Colméia são auditadas por Terco Grant Thornton e as principais informações contábeis estão resumidas no Quadro 14.

Quadro 14 - Principais dados contábeis da Colméia Instituição a Serviço da Juventude de 2005 a 2009 em R\$000

Tipo de dado	2009	2008	2007	2006	2005
Ativos	R\$234	R\$213	R\$272	R\$279	R\$162
Patrimônio Líquido	R\$94	R\$12	(R\$64)	(R\$32)	(R\$133)
Receitas Totais	R\$981	R\$1.328	R\$1.276	R\$1.284	R\$920
Despesas Totais	R\$972	R\$1.251	R\$1.309	R\$1.183	R\$969

Fonte: O Autor

#### 4.1.2 Fundação Fé e Alegria do Brasil

A Fundação Fé e Alegria do Brasil foi fundada em 1955, na Venezuela, pelo Sacerdote Jesuíta Padre José Maria Vélaz. Nasceu como uma entidade não governamental de solidariedade social e desde então soma esforços com a sociedade e o Estado na criação e manutenção de serviços educativos e sociais nas periferias das grandes cidades e na realidade rural. ([http://www.fealegria.org.br/capa/sobre\\_fe\\_alegria.asp](http://www.fealegria.org.br/capa/sobre_fe_alegria.asp)).

Fé e Alegria é um “Movimento de Educação Popular Integral e Promoção Social”, uma das obras sociais da congregação religiosa católica dos jesuítas. Sua ação, impulsionada pela fé cristã, se desenvolve com os empobrecidos e os excluídos, principalmente crianças e adolescentes, a fim de auxiliá-los na busca de sua autonomia e defesa dos seus direitos. Atua no Brasil desde 1981, e em 2009 está presente em 14 estados brasileiros e em 19 países, da América Latina e Caribe, Europa e África.

A Fundação Fé e Alegria do Brasil atua nas áreas de educação formal com cursos desde a educação infantil e fundamental até ensino médio, cursos técnicos e educação de jovens e adultos. Dentre as áreas de educação informal destacam-se também atividades de educação comunitária, abrigamento para adolescentes em situação de risco, educação popular na rua, formação para o trabalho e preparação para o vestibular.

Na área de educação a Fundação Fé e Alegria trabalha ainda com formação para docentes, gestores e educadores sociais. Na área de desenvolvimento comunitário a Fundação atua com formação de lideranças, participação em fóruns temáticos e conselhos setoriais, mantendo inclusive algumas estações de rádio comunitárias e educativas.

A Fundação Fé e Alegria do Brasil utiliza diversos imóveis próprios bem como imóveis cedidos pelos parceiros interessados na implantação de projetos educacionais e sociais. Esta fundação tem 22 filiais no Brasil e mantém atividades nos Estados do Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins.

A Fundação Fé e Alegria tem aproximadamente 550 funcionários registrados na folha de pagamentos, trabalhando em todo o país, e tem sua sede à Rua Rodrigo Lobato, 97, em São Paulo, e os dados referentes a construção e terrenos não são aplicáveis dada a grande dispersão geográfica de suas atividades.

As demonstrações contábeis da Fundação Fé e Alegria são auditadas por Audisa Auditores Associados e as principais informações contábeis estão resumidas no Quadro 15.

Tipo de dado	2009	2008	2007	2006	2005
Ativos	R\$13.415	R\$12.134	R\$12.480	R\$12.165	R\$11.297
Patrimônio Líquido	R\$10.260	R\$9.753	R\$10.134	R\$11.039	R\$10.634
Receitas Totais	R\$15.665	R\$2.834	R\$3.289	R\$8.951	R\$9.990
Despesas Totais	R\$15.177	R\$3.136	R\$4.187	R\$9.314	R\$6.878

Fonte: O Autor

#### 4.1.3 Instituto Acaia

O Instituto Acaia foi fundado em 2001, em São Paulo, pela artista plástica Elisa Bracher. A entidade evoluiu a partir de um atelier de esculturas na região do Ceagesp onde a fundadora criou um curso de marcenaria para as crianças moradoras nas duas favelas próximas, denominadas “Favela do Nove” e “Favela da Linha”.

Gradualmente mais crianças e jovens foram procurando o curso de marcenaria e apareceu a necessidade de se formalizar as atividades que hoje acolhem 320 alunos incluindo os pais das crianças que eram o público alvo original. O nome escolhido para o instituto vem do tupi-guarani e significa útero.

O Instituto Acaia embora tenha iniciado pelas atividades ligadas ao ateliê de marcenaria, hoje desenvolve 19 oficinas nos mais variados grupos de interesses, entre eles culinária, xilogravura e letramento digital. Tais atividades são realizadas nos tres períodos do dia (manhã, tarde e noite) e incluem locais fora de sua sede. (<http://www.acaia.org.br/atelie>)

Além das oficinas o Instituto Acaia implsntou também o Centro de Estudar Acaia Sagarana. Este centro tem o objetivo de ajudar os adolescentes que tem poucas oportunidades de acesso às boas universidades devido à baixa qualidade do ensino público. (<http://www.acaia.org.br/sagarana>)

O trabalho é feito com estudantes de ensino médio de escolas estaduais que têm a continuidade dos estudos como prioridade, oferecendo a eles uma oportunidade para que sigam seus projetos de vida e ampliem sua real participação na construção da nação.

Atualmente este trabalho acontece através de duas ações, sendo a primeira um curso gratuito para 35 alunos cursando ou que tenham terminado no ano anterior o terceiro ano do ensino médio.

A segunda ação acontece através de uma parceria com o Curso Anglo Vestibulares que oferece 20 bolsas de estudos integrais no curso extensivo aos alunos que já terminaram o ensino médio em escolas estaduais.

O Instituto Acaia desenvolve também uma terceira frente de atuação através do Acaia Pantanal, desde 2008, na região da Serra do Amolar, no Pantanal, município de Corumbá, MS. (<http://www.acaia.org.br/pantanal>)

As atividades do Acaia Pantanal focam os principais desafios para a conciliação do desenvolvimento social da população residente às margens do Rio Paraguai , de forma compatível com a conservação da natureza.

A distância dos centros urbanos, a falta de acessos por terra, a ausência de infraestrutura (estradas, energia elétrica , telefonia e saneamento) e a precariedade dos serviços públicos (educação e saúde) formam a realidade local. Tudo isso contribui para que a população ribeirinha na região apresente um baixo desenvolvimento social. Além disso, por estar na região da fronteira com a Bolívia, a população fica sujeita ao envolvimento com tráfico de drogas, intensificando a necessidade de ações instrutivas e educacionais, dificultadas pela distribuição esparsa das moradias



Dentre as atividades do Acaia Pantanal destacam-se a Escola Itinerante (alfabetização e capacitação profissional de jovens e adultos), a Escola Jatobazinho (ensino fundamental de 1º ao 5º ano em regime de internato) e o fomento ao trabalho em rede (Rede de Proteção e Conservação da Serra do Amolar, Parque Nacional do Pantanal Mato-grossense) e apoio à pesquisa científica.

O Instituto Acaia não possui sede própria, e está estabelecido em terreno cedido, por comodato, por um dos apoiadores do Instituto não tendo assim possibilidades da geração de receitas de aluguel. Sua principal fonte de recursos são as doações de pessoas físicas e jurídicas, bem como as verbas originadas pelo Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – FUMCAD.

O Instituto Acaia tem 60 funcionários registrados na folha de pagamentos e tem sua sede à Rua Avelino Chaves, 80, em São Paulo, em uma construção de 2.000m<sup>2</sup> dentro de um terreno de 2.000 m<sup>2</sup>. As demonstrações contábeis do Instituto Acaia são auditadas pela PricewaterhouseCoopers e as principais informações contábeis estão resumidas no Quadro 16,

Quadro 16 - Principais dados contábeis do Instituto Acaia de 2005 a 2009 em R\$000

Tipo de dado	2009	2008	2007	2006	2005
Ativos	R\$1.289	R\$1.467	R\$584	R\$797	R\$672
Patrimônio Líquido	R\$527	R\$797	R\$497	R\$708	R\$586
Receitas Totais	R\$3.795	R\$3.495	R\$1.957	R\$1.873	R\$1.331
Despesas Totais	R\$4.064	R\$3.195	R\$2.145	R\$1.751	R\$1.340

Fonte: O Autor

#### **4.1.4 Lareira Instituição Monsenhor Benedito Mário Calazans a Serviço da Família**

A Lareira foi fundada, em 1946, pelo Monsenhor Benedito Mário Calazans, em São Paulo, com o objetivo de promover os valores da família cristã e preparar a mulher especialmente para os desafios da nova sociedade urbana que começava a se formar após o fim da 2ª Guerra Mundial. ([ark://www.lareira.org.br/historia.html](http://ark://www.lareira.org.br/historia.html))

Com o apoio de diversas famílias tradicionais de São Paulo a Lareira se consolidou inicialmente como uma escola de preparação de jovens mulheres para a constituição de famílias sólidas através do casamento católico, bem como a instrução e formação destas jovens para administrar as necessidades domésticas e familiares.

A partir dos anos 70, com o crescente acesso da mulher ao ensino universitário, e conseqüente integração no mercado de trabalho, a Lareira foi gradualmente alterando seu foco de ação para a formação espiritual de jovens universitários, de ambos os sexos, através da realização de “cursilhos” e encontros de jovens, que hoje se denominam “Encontros de Emaús”.

Com a morte do Monsenhor Benedito Mário Calazans, em 2007, a Lareira está se reposicionando estrategicamente, visando ajudar a família paulistana, e não mais somente focada na mulher, a enfrentar o contínuo desafio do fortalecimento da instituição familiar, perante as ameaças das separações, divórcios, dificuldades econômicas, ausência dos cônjuges no lar, criação dos filhos, etc.

Ao longo de 60 anos, a Lareira formou um patrimônio em imóveis e em dinheiro aplicado no mercado financeiro, constituindo assim receitas de aluguéis e de juros principalmente para o pagamento de suas despesas mensais. A Lareira tem 8 funcionários registrados na folha de pagamentos e tem sua sede à Rua Áurea, 324, em São Paulo, em uma construção de aproximadamente 3.000m<sup>2</sup> dentro de um terreno de 1.000m<sup>2</sup>. As demonstrações contábeis da Lareira não são auditadas e as principais informações contábeis estão resumidas no Quadro 17.

Quadro 17 - Principais dados contábeis da Lareira Instituição Monsenhor Benedito Máio Calazans a Serviço da Família de 2005 a 2009 em R\$000

Tipo de dado	2009	2008	2007	2006	2005
Ativos	R\$8.318	R\$2.121	R\$2.018	R\$1.909	R\$1.895
Patrimônio Líquido	R\$8.287	R\$2.093	R\$1.994	R\$1.867	R\$1.859
Receitas Totais	R\$564	R\$570	R\$532	R\$570	R\$603
Despesas Totais	R\$571	R\$471	R\$420	R\$562	R\$508

Fonte: O Autor

#### 4.1.5 Liga Solidária (antiga Liga das Senhoras Católicas)

A Liga Solidária foi criada há 87 anos por D. Duarte Leopoldo e Silva, primeiro arcebispo de São Paulo, e um grupo de senhoras católicas. Inicialmente, este grupo tinha o objetivo de se dedicar aos problemas que diretamente interessavam à criança, à juventude e à mulher. Atualmente, a Liga Solidária desenvolve programas sociais de educação e cidadania para crianças, jovens e adultos que residem em áreas de alta vulnerabilidade social. (<http://www.ligasolidaria.org.br/abrepagina>)

A Liga Solidária desenvolve um trabalho que nasce da crença de que a educação é, por excelência, o meio de construção e de expressão da verdadeira cidadania, com programas sociais de educação e cidadania para crianças, jovens e adultos em situação de risco social. Seu projeto educacional é voltado para a construção gradual do conhecimento e preparo para o trabalho, em sintonia com os Parâmetros Curriculares Nacionais, com os Referenciais Curriculares Nacionais para a Educação Infantil e com o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA).

Os trabalhos da Liga Solidária compreendem Abrigos, Centros de Educação Infantil e Programas Sócio educativos.

Os abrigos atendem em regime residencial 100 crianças e jovens, com idade entre 0 a 18 anos incompletos, em situação de risco pessoal e/ou social, cujos direitos básicos foram violados ou ameaçados, além de oferecer acompanhamento pós-desabrigamento. São 5 Abrigos Solidários: três localizados no Jardim Educandário, um no Jardim Rosa Maria e um em Pinheiros.

Preocupada com o destino do jovem após o desabrigamento, que ocorre ao completar 18 anos, a Liga Solidária desenvolve uma ação complementar ao Abrigo denominada NÚCLEO SOLIDÁRIO, que tem como propósito acompanhar o processo de autonomia dos jovens.

Dentre os objetivos dos abrigos estão o restabelecimento dos vínculos familiares por meio da convivência com a família de origem desde o momento do abrigo, o fortalecimento e a manutenção dos vínculos afetivos entre os abrigados e seus familiares; a participação das crianças e dos adolescentes na vida da comunidade, o fortalecimento da autonomia dos jovens sem família após o desabrigamento; e a adoção dos jovens na impossibilidade de restabelecer os vínculos familiares.

Os Centros de Educação Infantil proporcionam atendimento diferenciado de 10 horas diárias a 933 crianças de 4 meses a 5 anos e 11 meses com cinco refeições e atividades que favorecem o desenvolvimento físico, emocional, intelectual e social das crianças. Este atendimento possibilita o acesso da família dessas crianças ao trabalho.

A Liga Solidária dispõe de oito Centros de Educação Infantil em São Paulo: CEI Primeiros Passos, CEI Primavera, CEI São Cesário, CEI Ipê, CEI João de Barro e CEI Pau-Brasil, localizados no Jardim Educandário, CEI Santo Antonio, na Saúde e CEI Casa da Infância do Menino Jesus no Ipiranga.

O principal objetivo dos Centros de Educação Infantil é garantir às crianças experiências estimulantes, geradoras do autoconhecimento, do ser, do conhecer, do conviver e do fazer, respeitando os Referenciais Curriculares Nacionais para a Educação Infantil.

A Liga Solidária também oferece programas sócio educativos que abrangem atividades tais como complementação à educação formal para 420 crianças e jovens de 6 a 15 anos em períodos de 4 horas, bem como profissionalização em cinco diferentes áreas com cursos de assistente administrativo, *designer* gráfico, suporte técnico em informática, gastronomia e estética (cabeleireiro e manicuro).

Ainda fazem parte dos programas sócio educativos parcerias com famílias e comunidade para promover o fortalecimento das relações familiares e comunitárias e o acompanhamento de indicadores de saúde dos frequentadores dos Centros de Educação Infantil.

Ao longo de 87 anos, a Liga Solidária formou um patrimônio em imóveis que são locados como residências e que constituem as Unidades Provedoras de recursos para manter as atividades sociais. As unidades provedoras constituem uma estrutura interna geradora de receitas próprias. O superávit obtido nestas unidades, por meio da prestação de serviços a terceiros, é integralmente aplicado nas ações sociais da Liga Solidária.

A Liga Solidária dispõe de seis unidades provedoras: Lar Sant’Ana – Residencial para idosos independentes, com atividades físicas e culturais; Recanto Monte Alegre – Residencial para idosos dependentes, com assistência médica geriátrica e enfermagem 24 horas; Colégio Santa Amália – Saúde – Ensino Infantil, Fundamental e Médio, Colégio Santa Amália – Tatuapé – Ensino Infantil Bilíngüe (Inglês) e Ensino Fundamental, Plaza 50 – Apartamentos para locação e Residência Capote Valente – Residência.

Em 2008, 39% do necessário para manter as unidades de atendimento social foram provenientes de receitas próprias. Os 61% restante foram obtidos por meio de convênios com o Poder Público Municipal, donativos e contribuições, projetos em parceria com empresas da iniciativa privada, FUMCAD – Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, eventos e campanhas, além da colaboração do trabalho voluntário.

A Liga Solidária tem 900 funcionários registrados na folha de pagamentos e tem sua sede à Rua Capote Valente, 1332, em São Paulo, e os dados referentes a construção e terreno não são aplicáveis dada a grande dispersão geográfica de suas atividades. As demonstrações contábeis da Liga Solidária são auditadas pela PricewaterhouseCoopers e as principais informações contábeis estão resumidas no Quadro 18.

Tipo de dado	2009	2008	2007	2006	2005
Ativos	R\$104.975	R\$106.893	R\$107.899	R\$103.899	R\$104.626
Patrimônio Líquido	R\$94.855	R\$98.236	R\$103.940	R\$101.003	R\$102.106
Receitas Totais	R\$35.918	R\$31.464	R\$25.837	R\$22.666	R\$21.033
Despesas Totais	R\$39.299	R\$37.167	R\$26.977	R\$23.776	R\$20.739

Fonte: O Autor

#### **4.1.6 Projeto Arrastão – Movimento de Promoção Humana**

O Projeto Arrastão começou como um Clube de Mães, no bairro paulistano do Campo Limpo, onde voluntárias ensinavam às mulheres dos bairros vizinhos trabalhos manuais que pudessem estimular a geração de renda. A semente plantada gerou o desafio de acolher as crianças da região enquanto as mães trabalhavam. ([□ark://www.arrastao.org.br/historico.html](http://ark://www.arrastao.org.br/historico.html))

Gradualmente evoluiu para uma organização social sem fins lucrativos legalmente constituída desde 7 de agosto de 1968. Construída a base apoiada nas áreas pedagógica, social e cultural, o Projeto Arrastão cresceu com a filosofia que gerou sua missão inicial.

O Projeto Arrastão desenvolve ações nas áreas de Educação, Social, Cultural e de Desenvolvimento Institucional através de projetos específicos.

Na área Pedagógica destacam-se as atividades de Educação Infantil – onde se busca desenvolver integralmente crianças de 2 a 4 anos, em seus aspectos cognitivos, físicos, afetivos e sociais – o Programa de Formação de Jovens – onde se desenvolve competências sociais e empreendedoras em jovens de 15 a 21 anos – e o Centro para Crianças e Adolescentes, onde se contribui para ampliar o repertório de conhecimentos de crianças e adolescentes de 6 a 14 anos, com atividades complementares à educação formal.

Na área Social o Projeto Arrastão desenvolve diversos programas como Família, Desenvolvimento Comunitário, Coarrastão, Saúde Preventiva e Voluntariado, todos com o objetivo de mudar o ciclo de exclusão socioeconômico e cultural no qual estão inseridas as famílias e a comunidade do seu entorno.

Na área Cultural há o Núcleo de Moda e Design com o objetivo de proporcionar às mães e aos jovens uma formação diferenciada, adicionando caráter comercial à formação artística e criativa já consolidada e desenvolvendo novos produtos com maior conexão ao mercado consumidor.

Para garantir o desenvolvimento institucional o Projeto Arrastão participa de eventos e feiras externas, bem como estimula a divulgação nos meios de comunicação, utiliza as redes sociais e ainda organiza uma corrida anual pela cidadania.

O Projeto Arrastão não possui sede própria, e está estabelecido em terreno cedido, por comodato, pela Prefeitura Municipal de São Paulo, tendo assim poucas possibilidades da geração de receitas de aluguel. Sua principal fonte de recursos são as doações de pessoas físicas e jurídicas, bem como as verbas originadas pelo Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – FUMCAD.

O Projeto Arrastão tem 95 funcionários registrados na folha de pagamentos e tem sua sede à Rua Dr. Joviano Pacheco de Aguirre, 255, em São Paulo, em uma construção de 3.855m<sup>2</sup> dentro de um terreno de 13.400m<sup>2</sup>. As demonstrações contábeis do Projeto Arrastão – Movimento de Promoção Humana são auditadas pela PricewaterhouseCoopers e as principais informações contábeis estão resumidas no Quadro 19.

Tipo de dado	2009	2008	2007	2006	2005
Ativos	R\$3.622	R\$3.080	R\$2.464	R\$1.331	R\$697
Patrimônio Líquido	R\$3.359	R\$2.748	R\$2.195	R\$1.243	R\$668
Receitas Totais	R\$4.409	R\$4.356	R\$3.904	R\$2.913	R\$1.741
Despesas Totais	R\$3.798	R\$3.804	R\$2.953	R\$2.338	R\$1.844

Fonte: O Autor

#### 4.2 Observações sobre as práticas contábeis nas OSCs pesquisadas.

Como ponto de partida há que se considerar o tipo de personalidade jurídica das OSCs pesquisadas.. Como mencionado na seção 2.2, o Código Civil Brasileiro prevê somente dois tipos de organizações sociais: Associações ou Fundações.

Posteriormente o legislador criou a figura da Organização Social de Interesse Público – OSCIP (Lei 9.790/99) para propiciar a transformação de OSCs em organizações eficientemente preparadas para desenvolver atividades de interesse público. Dentre algumas novidades previstas havia a “possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes...” (Art. 4º, inciso VI) e a criação do Termo de Parceria, como instrumento de vínculo entre o poder público e as OSCIPs para a implantação de programas de interesse público.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC publicou a norma NBC T 10.19 – Aspectos contábeis específicos em entidades sem finalidade de lucros, em 20/4/2000, posteriormente alterada em 2002 e 2003. No entanto, o CFC já havia publicado em 1999 outra norma – NBC T 10.4 – específica para as Fundações. Desde o advento das OSCIPs o CFC nada publicou especificamente para este tipo de organização.

Analisando as OSCs que compõem a amostra desta pesquisa observamos que há somente uma fundação e nenhuma das associações se qualificou como OSCIP, conforme demonstra o Quadro 20.

Tipo de organização	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Associações	5	83%
Associações qualificadas como OSCIP	-	0%
Fundações	1	17%

Fonte: O Autor

É importante também se considerar que as práticas contábeis das OSCs sofrem influência daqueles que as financiam, portanto cabe descrever que tipo de receitas elas recebem, e especialmente que tipo de convênio elas têm.

Analisando a Demonstração do Superavit ou Deficit (DSD) observamos inicialmente que não há padronização na terminologia utilizada para descrever as receitas auferidas no exercício. Quando analisamos as DSDs de 2009 percebemos que a abertura da receita pode ser mais ou menos detalhada independentemente do valor das receitas anuais, conforme se vê no Quadro 21.



Quadro 21 - Classificação das receitas conforme as demonstrações de superávit ou déficit de 2009 por entidade pesquisada

ENTIDADE	COLMÉIA	LIGA SOLIDÁRIA	FÉ E ALEGRIA	INSTITUTO ACAIA	PROJETO ARRASTÃO	LAREIRA
	projeto grêmio locaweb Fumcad Celeiro projeto jovem aprendiz outros projetos Fumcad Auxiliar arte terapia canto danças circulares outros cursos orientação vocacional estacionamento doações financeiras	receita das provedoras convênios públicos convênios privados doações e contribuições outras receitas operacionais - alugueis - cursos extracurriculares - hospedagem - reembolso acompanhantes - recuperação de créditos - financeiras - eventos financeiras	peessoas jurid (nac/ext) pessoa fisica (nac/ext) instit educac assist governo federal governo estadual governo municipal convênios entid congênera financeiras diversas ativo imobilizado	doações p. físicas doações p. jurídicas doações FUMCAD financeiras premiações outras descontos obtidos	subvenções municipais alugueis programas e doações prestação de serviços outras	alugueres cursos e doações financeiras
CONTAS DE RECEITA						
ÍTEM DE RECEITA	14	12	10	7	5	3
RECEITA ANUAL (R\$000)	R\$981	R\$35.918	R\$15.665	R\$3.795	R\$4.409	R\$564

Fonte: O Autor

Por outro lado também se observa que não há padronização na divulgação das receitas por natureza, por projeto ou por tipo ou local de origem do financiador. Assim as principais fontes de financiamentos não são identificadas de maneira fácil ou direta.

Como as OSCs dependem fundamentalmente de convênios e doações seria natural que estas duas categorias constassem das DSDs de maneira inequívoca e até com subcategorias como convênios por projeto e/ou por nível de governo conveniado (federal, estadual e municipal).

As doações constam das DSDs separadamente por origem nacional ou internacional, recebidas de pessoas físicas ou jurídicas, mas sem a informação se tais doações foram recebidas para custeio ou para investimentos, ou ainda se há restrições (parciais ou permanentes) na aplicação ou gasto das doações. Duas entidades pesquisadas juntam doações com programas ou cursos o que dificulta a identificação dos valores recebidos de origens bem diferentes. Uma OSC declara doação FUMCAD identificando assim a origem do recurso recebido pelo FUMCAD a partir da declaração anual de renda do doador. Aqui também cabe a ressalva de que as verbas recebidas do FUMCAD são destinadas para um projeto previamente aprovado, e não são, portanto, uma doação irrestrita como poderia parecer.

Quanto às receitas por prestação de serviços estas se confundem com as receitas de convênios, uma vez que a entidade conveniada pode ter contratado a OSC justamente para prestar um serviço. Portanto as receitas originadas por serviços internos como lavanderia, estacionamento, refeições, etc podem se confundir com as verbas recebidas para prestar serviços contratados por interessados externos.

As receitas decorrentes de aplicações financeiras de eventuais saldos de caixa e de aluguéis de bens imóveis constaram separadamente em todas entidades que tiveram estas naturezas de recebimentos.

Uma entidade divulgou suas receitas por projetos individualmente o que facilita a compreensão da origem de suas verbas bem como dá uma perspectiva do impacto de cada projeto na OSC. Este procedimento pode se tornar inviável nas entidades que movimentam grandes volumes de recursos, cujas receitas estão dispersas em inúmeros projetos e/ou locais,

mas de qualquer forma é uma idéia a se perseguir para melhor precisão das demonstrações contábeis.

As práticas contábeis são fortemente influenciáveis pelo tipo de financiadores que cada OSC dispõe, o que sugere a análise dos tipos de convênios firmados pelas entidades pesquisadas. Observando-se o Quadro 22, vê-se que 5 das 6 entidades visitadas mantêm convênios com a Prefeitura do Município de São Paulo. Surpreendentemente há mais convênios com financiadores particulares do que com o governo federal ou estadual.

Tipo de convênio	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Convênio Federal	1	17%
Convênio Estadual	1	17%
Convênio Municipal	5	83%
Outro	3	50%

Fonte: O Autor

A partir das verbas recebidas as entidades adotam práticas de prestação de contas dos gastos e investimentos. Analisando-se a frequência com que as entidades prestam contas dos recursos recebidos vê-se que somente 3 entidades prestam contas unicamente em base anual, como se poderia esperar. Observa-se também que a maioria (5 das 6 OSCs pesquisadas) presta contas com frequência irregular em virtude de exigências dos financiadoras.

Como as prestações de contas versam sobre as despesas e investimentos incorridos no desenvolvimento dos vários projetos, é importante também a análise da classificação das despesas nas Demonstrações de Superávit ou Déficit (DSD)

Seguindo a mesma metodologia adotada com relação às receitas descreve-se no Quadro 23 a classificação adotada por cada entidade em sua DSD de 2009. Para manter fidelidade aos dados coletados opta-se por usar exatamente a mesma terminologia utilizada pela OSC. Lista-se também na mesma ordem em que as despesas foram apresentadas nas demonstrações, sem ordenação alfabética e sem qualquer critério de agrupamento por natureza de despesa.

No Quadro 23 observa-se a mesma variedade de terminologia, não padronizada, que se vê nas receitas. O grau de detalhe das despesas divulgadas também não acompanha a dimensão do valor gasto anualmente por cada entidade.

Como não há padronização de classificação de despesas estabelecida pelo CFC, observa-se que não há uma preocupação em segregar despesas referentes aos projetos com as despesas de natureza da administração central, tais como salários administrativos, depreciação e despesas financeiras.

Como se verifica mais adiante a norma brasileira de contabilidade NBC T 10.19 numera diversas práticas nos registros contábeis, inclusive a segregação das receitas e despesas por atividade.

Pelo que se vê no Quadro 23, esta norma não é cumprida uma vez que a classificação das despesas segue mais a natureza do gasto incorrido do que a atividade a que ela está relacionada.



O uso da DSD (com uma exceção) não permitiu a análise de desempenho das entidades, e o conseqüente retorno sobre as receitas, patrimônio e ativos empregados uma vez que as OSCs pesquisadas, de modo quase geral, não identificaram as despesas diretamente relacionadas aos projetos, nem evidenciaram a contribuição de cada projeto para o superávit ou déficit do período.

A classificação das despesas de pessoal embora tenha ocorrido em todas entidades da amostra não reflete um tratamento consistente pelas entidades. Primeiramente observa-se que a denominação "pessoal" é usada para despesas com o pessoal próprio da entidade e pessoal contratado. Algumas entidades destacam a conta "serviços de terceiros", enquanto outras mencionam "assessoria e serviços".

As despesas com encargos sociais, decorrentes da contratação de pessoal próprio, também são classificadas de diversas maneiras. Há DSDs onde as despesas estão descritas por cada denominação de encargo social, enquanto outras mencionam uma só linha como "encargos sociais", ou ainda mesmo apresentam os encargos somados aos salários na rubrica "pessoal".

Interessante notar que algumas despesas básicas de ocorrência em toda entidade, tais como manutenção, depreciação, despesas tributárias e financeiras não necessariamente aparecem nas DSDs disponibilizadas. Como citado anteriormente, a falta de padronização na classificação das despesas contribui para a inconsistência das demonstrações e das análises delas decorrentes, pois impede a comparação sistemática de algumas contas ou agrupamentos contábeis.

Em resumo, observa-se que as entidades se preocupam em identificar as despesas incorridas por natureza e origem, segregando-as em centros de custos para posterior prestação de contas a seus financiadores. Surge então a possibilidade de se padronizar a divulgação das despesas em detalhes que façam sentidos às partes interessadas. Embora os volumes de recursos das entidades sejam muito diferentes, a análise das classificações utilizadas sugere que há um mínimo de consistência a ser normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade em prol da facilitação das publicações e das prestações de contas.

O Quadro 24, demonstra a frequência e os destinatários das prestações de contas preparadas pelas entidades. Como seria lógico de se esperar a maioria das prestações de contas são destinadas aos órgãos governamentais e aos doadores. Observa-se também uma baixa incidência de prestação de contas para a comunidade.

Quadro 24 - Frequência e destinatários das prestações de contas das OSCs					
Frequência	Quantidade	Porcentual	Destinatário	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%	Entidades pesquisadas	6	100%
Anual	3	50%	Governo	6	100%
Semestral	2	33%	Doadores	5	83%
Mensal	-	0%	Comunidade	2	33%
Outro	5	83%	Outro	2	33%

Fonte: O Autor

Observam-se também que a responsabilidade pela preparação das demonstrações contábeis em duas entidades são contadores funcionários e, em quatro são escritórios de contabilidade externos. Embora não seja obrigatória a auditoria externa, identificamos que 5 das 6 entidades pesquisadas têm suas demonstrações contábeis auditadas por auditores externos. Estes dados constam do Quadro 25.

Quadro 25 - Responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis e presença de auditoria externa					
Frequência	Quantidade	Porcentual	Destinatário	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%	Entidades pesquisadas	6	100%
Contador próprio	2	33%	Demonstrações auditadas	5	83%
Escritório de contabilidade externo	4	67%	Demonstrações não auditadas	1	17%

Fonte: O Autor

### 4.3 Observações sobre os relatórios utilizados

Os relatórios utilizados pelas entidades pesquisadas são de natureza fiscal ou gerencial. Observamos que mesmo dentre os relatórios contábeis fiscais não há um padrão de uso e disponibilização pelas entidades embora as especificações do CFC sejam as mesmas quanto às demonstrações contábeis obrigatórias.

O Quadro 26 resume os tipos de demonstrações contábeis elaboradas por estas entidades. Verifica-se que somente o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit, bem como as Notas Explicativas são unanimidade entre as OSCs. A Demonstração do Valor Adicionado é elaborada por apenas uma entidade e o Balanço Social por nenhuma delas.

Quadro 26 - Tipos de demonstrações contábeis disponibilizadas		
Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Balanço Patrimonial	6	100%
Demonstração de Superávit ou Déficit	6	100%
Demonstração do Fluxo de Caixa	4	67%
Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos	4	67%
Demonstração do Valor Agregado	1	17%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	4	67%
Notas Explicativas	6	100%
Balanço Social	-	0%
Fonte: O Autor		

Quando foi perguntado sobre a apresentação das demonstrações obrigatórias, os gestores das entidades responderam que apresentavam tudo que lhes era solicitado. Tal afirmação sugere que os órgãos fiscalizadores fazem exigências diferenciadas para as diversas entidades.



Outra constatação do Quadro 26 é que as entidades aparentemente não fazem uso das mesmas demonstrações e, portanto não precisam prepará-las para uso interno para a tomada de decisões. Embora a Demonstração do Fluxo de Caixa (assim como a DOAR) tragam informações sobre a capacidade de a entidade gerar recursos operacionais para suas necessidades estas não fazem parte da prática contábil das OSCs. Adiante voltamos a este tema dentro dos relatórios gerenciais.

A Demonstração do Valor Adicionado traz informações sobre a geração de riqueza pela entidade e sua distribuição entre as partes interessadas. Este tipo de detalhamento, já abordado no item 5.3 – Demonstrações desenvolvidas para as OSCs pode ser um veículo de comunicação da OSC para com seu público, mas aparentemente não é utilizado. Importante lembrar que sua elaboração não é obrigatória, mas sua adoção foi recomendada pelo CFC para todas organizações que publiquem demonstrações contábeis (NBC T 3).

A última demonstração mencionada no Quadro 26 refere-se ao Balanço Social e não é elaborado por nenhuma entidade pesquisada. Embora haja o conhecimento de que a tendência de maior transparência na governança das organizações já se aproxima das entidades sociais (Kaplan, 2001), ainda não se comprova o uso do Balanço Social para informar as partes interessadas sobre o desempenho da OSC perante seu público e sua comunidade. Aparentemente esta função é feita pelos relatórios anuais de atividades que resumem os projetos implantados descrevendo geralmente seu funcionamento, objetivos e população atingida. O Balanço Social e a DVA (que é parte do balanço social) seriam, assim, uma oportunidade de se quantificar a contribuição da OSC para a sociedade em que atua.

Com, relação à tomada de decisões observa-se de modo geral a utilização de vários relatórios gerenciais elaborados pela Administração das entidades. Para melhor entendimento sobre como os relatórios gerenciais ajudam a administração das OSCs analisou-se também como os gestores usam ferramentas de planejamento. Para tanto a pesquisa identificou as atividades de planejamento e controle adotadas pelas entidades que, de certa forma, revelam as preocupações gerenciais da diretoria.

Embora haja uma infinidade de ferramentas de planejamento, a pesquisa se deteve naquelas mais comuns, e de maior conhecimento do público. Conforme se vê no Quadro 27 as atividades de avaliação de projetos e de planejamento orçamentário são as mais comuns,

ainda que não implantadas com unanimidade. A avaliação de projetos é realizada por 5 entidades e o planejamento orçamentário é realizado por 4 OSCs.

Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Plano Estratégico	3	50%
Plano Operacional	3	50%
Plano Financeiro	4	67%
Orçamento	4	67%
Avaliação de projetos	5	83%
Avaliação de desempenho de funcionários	3	50%
Avaliação de desempenho da organização	3	50%
Balanced Scorecard	1	17%
Fonte: O Autor		

As atividades de planejamento estratégico, operacional e financeiro são realizadas por aproximadamente metade das entidades pesquisadas. Verificou-se que uma OSC já aplica a ferramenta Balanced Scorecard, desenvolvida por Kaplan (2001) para o planejamento e controle das organizações com fins lucrativos. Este autor posteriormente adaptou a metodologia para as OSCs.

Considerando que as atividades de planejamento das entidades pesquisadas concentram esforços nos projetos e nos orçamentos seria lógico de se encontrar entre os relatórios gerenciais mais utilizados aqueles que trazem informações sobre os projetos e despesas incorridas.

Deste modo vê-se no Quadro 28, que justamente o relatório de despesas por projetos é o relatório gerencial mais utilizado, embora não haja padronização em sua elaboração, nem recomendação técnica do CFC. Interessante notar que uma entidade utilizou a abertura de

receitas e despesas por projetos, disponíveis no relatório gerencial, para a publicação de detalhes por projetos, em sua Demonstração de Superávit ou Déficit.

Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Fluxo de Caixa	5	83%
Bens patrimoniais	2	33%
Uso de veículos	1	17%
Caixa e bancos	5	83%
Estoques	-	0%
Abertura de custos por projetos	6	100%
Comparação com o orçamento	4	67%
Associados	2	33%
Informação gerencial disponibilizada via sistema	1	17%

Fonte: O Autor

Observa-se também o uso do Fluxo de Caixa como um relatório de apoio à decisão gerencial em 5 das 6 entidades pesquisadas, o que sugere a preocupação constante do acompanhamento das disponibilidades e dos compromissos assumidos.

Importante lembrar que o fluxo de caixa gerencial, elaborado informalmente, e geralmente com frequência diária, não substitui nem tem o mesmo objetivo da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) de que trata o CFC em sua norma NBC T 3.8. Diretamente ligado ao relatório gerencial do fluxo de caixa há também o relatório de caixa e bancos, que é um instrumento de apoio à tomada de decisão da diretoria, em face da escassez de recursos disponíveis para todos os desembolsos. Observamos que o relatório de caixa e bancos é utilizado por 5 das 6 entidades pesquisadas.

O desempenho financeiro frente aos valores orçados só é adotado por 4 das entidades pesquisadas o que implica que a diretoria pode tomar decisões fora daquilo estabelecido

previamente, uma vez que o ambiente em que operam pode exigir maior flexibilidade para lidar com fatos inesperados, e, portanto, não planejados.

Os 3 relatórios gerenciais de menor frequência observada são o relatório de bens patrimoniais (ativo permanente), de uso de veículos, e de associados doadores ou não de recursos para as entidades. É importante notar que embora a diretoria seja responsável pela administração dos bens sob sua guarda, pouca atenção é dada para seu controle. Durante as entrevistas realizadas pôde-se notar que a diretoria julga não haver riscos nos ativos permanentes, e que o tempo disponível deve ser dedicado prioritariamente à administração do caixa e dos projetos.

É interessante notar que uma entidade pesquisada implantou um sistema integrado de informações, o que permite a inclusão de dados de forma distribuída geograficamente, e ao mesmo tempo disponibiliza informações de custos e despesas por projetos diretamente via sistema – disponível pela Internet – para suas 22 filiais, dispensando a emissão de relatórios impressos.

Embora seja uma iniciativa limitada às OSCs de maior porte, trata-se de uma idéia a ser perseguida por todas entidades que queiram ganhar eficiência em sua administração, e que eventualmente tenham os recursos necessários para sua implantação e respectiva manutenção.

#### **4.4 Demonstrações desenvolvidas para as OSCs**

O Quadro 8 mostra proposta do autor, para elaboração do Balanço Patrimonial, que obedece à legislação citadas, e mantém a mesma estrutura de contas e sub-contas para as OSCs, lembrando que a conta de prejuízos acumulados é denominada “déficits acumulados”, em função da norma NBC T-10.19 do Conselho Federal de Contabilidade.

Quadro 8 - Modelo de Balanço Patrimonial para Organização Social Civil

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	
<p><b>1.1 ATIVO CIRCULANTE</b></p> <p>1.1.1 Disponibilidades</p> <p>1.1.2 Clientes</p> <p>1.1.3 Outros créditos</p> <p>1.1.4 Tributos a compensar</p> <p>1.1.5 Investimentos temporários a curto prazo</p> <p>1.1.6 Estoques</p> <p>1.1.7 Despesas do exercício seguinte</p> <p><b>1.2 ATIVO NÃO CIRCULANTE</b></p> <p>1.2.1 <u>Ativo realizável a longo prazo</u></p> <p>1.2.1.1 Clientes</p> <p>1.2.1.2 Créditos com pessoas ligadas</p> <p>1.2.1.3 Outros créditos</p> <p>1.2.1.4 Tributos a compensar</p> <p>1.2.1.5 Investimentos temporários a longo prazo</p> <p>1.2.1.6 Depósitos compulsórios e valores restituíveis</p> <p>1.2.1.7 Despesas de exercícios futuros</p> <p>1.2.2 Investimentos</p> <p>1.2.3 Imobilizado</p> <p>1.2.4 Intangível</p>	<p><b>2.1 PASSIVO CIRCULANTE</b></p> <p>2.1.1 Obrigações a fornecedores</p> <p>2.1.2 Obrigações a pessoas ligadas</p> <p>2.1.3 Empréstimos e financiamentos</p> <p>2.1.4 Obrigações tributárias</p> <p>2.1.5 Obrigações trabalhistas e previdenciárias</p> <p>2.1.6 Adiantamentos recebidos</p> <p>2.1.7 Outras obrigações</p> <p><b>2.2 PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b></p> <p>2.2.1 <u>Passivo exigível a longo prazo</u></p> <p>2.2.1.1 Obrigações a fornecedores</p> <p>2.2.1.2 Obrigações a pessoas ligadas</p> <p>2.2.1.3 Empréstimos e financiamentos</p> <p>2.2.1.4 Debêntures a pagar</p> <p>2.2.1.5 Obrigações tributárias</p> <p>2.2.1.6 Adiantamentos recebidos</p> <p>2.2.1.7 Outras obrigações</p> <p><b>2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b></p> <p>2.3.1 Capital Social</p> <p>2.3.2 Reservas de capital</p> <p>2.3.3 Ajustes de avaliação patrimonial</p> <p>2.3.4 Reservas de superávits</p> <p>2.3.5 Deficits acumulados</p>

Fonte: O Autor

O modelo que representa a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício para as OSCs é apresentado no Quadro 3. Nele destaca-se a previsão de receitas de vendas tanto de produtos, mercadorias, quanto de serviços. Também são evidenciados os custos relativos aos produtos, às mercadorias e aos serviços prestados.

Quando a organização desenvolve sua programação de atividades dividida em projetos, sugere-se a alocação de receitas e despesas por projetos para melhor identificação da contribuição de cada um destes projetos para a OSC.

Além dos custos alocados por projetos, as organizações devem identificar e evidenciar as despesas gerais não alocadas, incorridas em cada uma das três categorias principais (administrativas, comerciais e financeiras).

O Quadro 9 apresenta a sugestão do autor incorporando as diversas receitas citadas, bem como a abertura de receitas e despesas por projetos desenvolvidos. Tal padrão de DSD acredita-se de grande utilidade para prestação de contas aos financiadores bem como para uso próprio. Desta maneira também se facilita a tomada de decisão pela diretoria, na tarefa de planejamento anual e de eventual interrupção de projetos deficitários.

Quadro 9 - Modelo de Demonstração de Superávit ou Déficit

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT</b>	
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>
4.1.1	Receita de doações
4.1.1.1	Pessoas físicas nacionais
4.1.1.2	Pessoas físicas do exterior
4.1.1.3	Pessoas jurídicas nacionais
4.1.1.4	Pessoas jurídicas do exterior
4.1.2	Receitas próprias da entidade
4.1.2.1	Vendas de Produtos
4.1.2.2	Prestação de serviços
4.1.2.3	Fontes próprias
4.1.2.4	Financeiras
4.1.2.5	de Aluguéis
4.1.3	Receita de projetos / convênios
4.1.3.1	Projeto A
4.1.3.2	Projeto B
4.1.3.3	Projeto C
4.1.4	Outras Receita Operacionais
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>
3.1.1	Custo dos Serviços Prestados
3.1.1.1	Salários e Encargos
3.1.1.2	Material aplicado
3.1.1.3	Serviços de Terceiros
3.1.1.4	Custos Gerais
3.1.1.5	Outros custos de prestação de serviços
3.1.2	Custo dos Produtos Vendidos
3.1.2.1	Salários e Encargos
3.1.2.2	Material aplicado
3.1.2.3	Serviços de Terceiros
3.1.2.4	Custos Gerais
3.1.2.5	Outros custos de produção
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos
	3.2.1.2 Material aplicado
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros
	3.2.1.4 Custos Gerais
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos
<b>3.3</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>
3.3.1	Salários e Encargos
3.3.2	Serviços de Terceiros
3.3.3	Despesas gerais e administrativas
3.3.4	Despesas financeiras
3.3.5	Despesas tributárias
3.3.6	Depreciação
3.3.7	Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)
<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>	
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>
3.5.1	Venda de ativos
3.5.2	Descontos obtidos
3.5.3	Outros
<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>	

Fonte: O Autor

Com relação às OSCs a DVA precisa ser modificada para contemplar outros tipos de beneficiários. Aplicam-se os critérios de analogia para se definir também 4 categorias de beneficiários na distribuição valor adicionado.

Como o lucro é substituído pelo superávit, a DRE apura o resultado pela fórmula:

$$\text{SUPERAVIT} = \text{VENDAS} - \text{COMPRAS} - \text{SALÁRIOS} - \text{JUROS} - \text{IMPOSTOS} - \text{DEPRECIÇÃO}$$

Como não há distribuição de dividendos nas OSCs os Superávits (Déficits) Acumulados coincidem com a soma dos Superávits (Déficits) dos exercícios:

$$\text{SUPERAVITS ACUMULADOS} = \text{VENDAS} - \text{COMPRAS} - \text{SALÁRIOS} - \text{JUROS} - \text{IMPOSTOS} - \text{DEPRECIÇÃO}$$

Esta composição pode ser agrupada da seguinte forma:

$$\underbrace{\text{VENDAS} - \text{COMPRAS} - \text{DEPRECIÇÃO}}_{\text{RIQUEZA GERADA}} = \text{SALÁRIOS} + \text{JUROS} + \text{IMPOSTOS} + \underbrace{\text{SUPERAVITS ACUMULADOS}}_{\text{RIQUEZA DISTRIBUÍDA}}$$

Desta forma também se isola no lado esquerdo da equação a riqueza gerada pela OSC, e no lado direito, os beneficiários da riqueza.

Alem dos critérios de analogia entre as atividades de uma empresa comercial e de uma OSC buscou-se adaptar conceitos de receitas e despesas que mais servissem à realidade das OSCs. Assim os primeiros beneficiários da riqueza gerada por uma entidade seriam os empregados e o governo como na DVA das empresas comerciais. Por outro lado, os financiadores e acionistas seriam substituídos pelos agentes financeiros remunerados (para distinguir dos financiadores dos projetos executados pela OSC), e pelo próprio patrimônio da entidade, uma vez que esta não distribui resultados. Desta maneira, o modelo de DVA adaptado para organizações sociais civis é apresentado no Quadro 10.

Quadro 10 - Demonstração do Valor Adicionado para Organizações Sociais Cíveis

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais 20X1	Em milhares de reais 20X0
1 - RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os impostos - ICMS, IPI, PIS, COFINS)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 - DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)		BENEFICIÁRIOS
8.1) Pessoal		
8.1.1 - Remuneração direta		
8.1.2 - Benefícios		
8.1.3 - Encargos Sociais (incl. FGTS)		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 - Federais		
8.2.2 - Estaduais		
8.2.3 - Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 - Juros		
8.3.2 - Aluguéis		
8.3.3 - Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.3 - Superavit / Deficit do exercício		

(\*) O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 5.

Fonte: O Autor

#### 4.5 Observações sobre os instrumentos contábeis financeiros utilizados

Existem inúmeros instrumentos contábeis que podem ser utilizados pelas entidades sociais e que facilitaria a administração das OSCs. Para efeito desta dissertação, e conforme descrito na introdução concentra-se nos instrumentos financeiros já utilizados por entidades comerciais, que podem ser adequados às OSCs tais como Contabilidade por Projetos, Orçamento Anual e Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

##### 4.5.1 Contabilidade por Projetos

A contabilidade por projetos já é realidade para algumas entidades pesquisadas. Knight (2009) afirma que devido à crise econômica as OSCs se encontram sob pressão



financeira. Como resposta a esta pressão muitas procuram ajuda em cursos para executivos de entidades sociais. E um dos temas de estudo procurados é a redução e alocação de custos.

Cheng, Dogan e Elnicki (2006) estudaram o impacto da alocação de custos e despesas em entidades sem fins lucrativos. Os autores alertam que o processo de tomada de decisões de custeio e de precificação são diferentes das decisões tomadas por entidades comerciais e industriais porque as OSCs buscam somente a recuperação de custos. No entanto, ambas decisões impactam a capacidade de prestação de serviços e a qualidade dos serviços prestados.

Ullmann e Plevak (1988) estudaram a aplicação de conceitos de centros de custos no ambiente hospitalar. Sua pesquisa indicou que as atividades de enfermagem podem se tornar centros de lucros e atingir participação significativa no faturamento de um hospital.

Griffin e Rauscher (1987) também pesquisaram o custeio de atividades hospitalares, baseada na alocação de despesas conforme a utilização de recursos. Todos os autores citados confirmam a tendência e a necessidade da alocação de despesas nas OSCs. E conseqüentemente a contabilidade deve acompanhar esta tendência propiciando a contabilização por projetos.

A receita por atividades desenvolvidas é quase sempre mais fácil de identificar porque ela é originada a partir de um convênio ou de um projeto. No entanto, as receitas de doações sem restrição de uso, as receitas financeiras e de aluguéis não são exatamente identificáveis como ligadas a determinado projeto. Do mesmo modo as entidades que têm um centro gerador de receitas através da venda de produtos ou serviços não podem facilmente alocar as receitas por projetos a menos que se estabeleçam critérios de rateio.

A contabilização das despesas pelas entidades pesquisadas é feita, na maioria das vezes, usando o conceito de centro de custos. Os centros de custos podem ser derivados dos projetos desenvolvidos ou dos locais envolvidos quando a OSC tem mais de um local de atividade. O esforço de se identificar e agrupar as despesas relativas ao mesmo projeto dentro do mesmo centro de custo se aproxima do conceito de centros de resultado, uma vez que são alocadas também as receitas identificadas por projetos.

No cenário demonstrado acima a Contabilização por Projetos seria uma decorrência normal das atividades diárias, exigindo da administração a disciplina na classificação das

despesas diretamente identificáveis como pertinentes a determinado projeto. No entanto, as despesas de natureza administrativa central da OSC não devem ser alocadas por projetos para não “contaminar” a apuração dos resultados individuais das atividades desenvolvidas.

A distribuição de despesas centrais da entidade traz dois problemas fundamentais: O primeiro problema é a base de rateio das despesas, ou o critério de alocação. Por mais que se calcule o impacto das atividades desenvolvidas na geração das despesas centrais para se aproximar de uma base de rateio com justiça, esta nunca será aceita por todos envolvidos porque necessariamente reduz os resultados das atividades mensuradas, e o faz em escala diferente para cada projeto.

Outra contra indicação à adoção de rateios de despesas centrais para as atividades desenvolvidas é que pode levar à tomada de decisões incorretas. Exemplificando, um projeto com contribuição negativa (devido aos custos a ele alocados) pode ser descontinuado, o que acabaria gerando maiores custos alocados para os outros demais projetos. Esta situação impactaria também a contribuição destes outros projetos para a entidade. Neste caso o impacto seria ainda mais injusto porque o responsável por determinado projeto (prejudicado) pode não ter qualquer responsabilidade na descontinuidade do primeiro projeto.

Uma entidade pesquisada alocou a totalidade das despesas administrativas aos projetos desenvolvidos. Durante a entrevista foi debatida a questão dos critérios de alocação e necessidade de se identificar o custo básico central da OSC, o que permitiria inclusive estabelecer o ponto de equilíbrio da mesma. Pelas respostas obtidas pode-se intuir que a diretoria busca a otimização dos recursos através da alocação de despesas centrais, pois esta atitude gera um questionamento sadio sobre a justificativa da existência de cada departamento central.

No Quadro 29, observa-se a prática das entidades pesquisadas no que tange a contabilização por projetos. Vê-se que a maioria utiliza centros de custos, embora somente uma entidade use também o conceito de centro de lucro. A metade da amostra informa que tem somente um local de atividades, mas a maioria delas (5 entre 6 OSCs) contabilizam as despesas em centros de custos., o que sugere que os centros de custos adotados se referem aos projetos desenvolvidos.

Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Utilizam centros de custos	5	83%
Utilizam centros de resultados	1	17%
Utilizam rateios de despesas	1	17%
Divulgam os resultados por projetos na DSD	1	17%
Mantem mais de um local de atividades	3	50%

Fonte: O Autor

Observa-se também que apenas uma entidade divulga as receitas e despesas por projeto em sua DSD, enquanto as outras 5 OSCs pesquisadas apresentam as despesas agrupadas em diversas formas. Esta constatação sugere que a base da DSD pode ser usada para as prestações de contas, o que facilitaria a tarefa de preparação de relatórios específicos por financiador, e, ao mesmo tempo, garantiria consistência das informações gerenciais com as demonstrações contábeis.

Enfim, a contabilidade por projetos é um passo necessário para as entidades se comunicarem com seus financiadores, e quanto antes esta prática se tornar realidade tanto melhor para as OSCs. Importante seria o CFC normatizar padrões mínimos de divulgação dos resultados por projetos, sem, contudo criar obrigações onerosas para as entidades. Sugere-se, portanto pesquisar e identificar numa base mais ampla o que, de fato, já ocorre entre as entidades e incentivar sua regulamentação.

#### 4.5.2 Orçamento Anual

O segundo instrumento financeiro analisado é o Orçamento Anual. Kamaria e Lewis (2009) analisaram as habilidades estratégicas do executivo de OSC. Entre outras conclusões os autores identificaram que as principais qualidades procuradas nos ocupantes de cargo de direção de entidade social são a capacidade de geração de recursos, a habilidade de comunicação e a administração de orçamentos.

Brodiez (2009) analisou as entidades humanitárias francesas após a década de 1940. Entre diversas observações o autor menciona que uma grande OSC francesa, denominada Emmaüs, que trabalhava na alimentação dos pobres na França e em diversos países, chegou a fechar por falta de controle orçamentário. Na década de 1990 a 2000 houve uma retomada por administradores profissionais que passaram a administrar baseados em orçamentos. Felizmente ao final da década a entidade Emmaüs já tinha um orçamento de 32 milhões de Euros.

Na prática observa-se que já uma preocupação na preparação de orçamentos anuais e sua utilização pelos gestores. Na amostra pesquisada observa-se que 4 das 6 entidades já usam a prática do orçamento para planejamento e controle de suas atividades. Questionados, os gestores de duas entidades explicaram que não dedicam tempo e esforço para elaborar previsões orçamentárias justamente porque suas atividades são, em grande parte, de difícil previsão.

De fato as atividades não são totalmente previsíveis principalmente na linha das receitas uma vez que envolve a ação de pessoas de fora de sua área de influência, tais como doadores e financiadores. Mas é interessante notar que 2 entidades não fazem sequer orçamentos das despesas para controle dos desembolsos mensais, o que sugere que há uma visão de que os custos estão sob controle, e nada deve mudar radicalmente ao longo do ano.

Se algumas entidades não fazem orçamentos anuais de sua operação cabe a pergunta

<b>Quadro 30 - Práticas relativas ao uso de orçamentos anuais</b>		
<b>Nome da demonstração</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Porcentual</b>
<b>Entidades pesquisadas</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>
<b>Fazem orçamentos das receitas</b>	<b>4</b>	<b>67%</b>
<b>Fazem orçamentos das despesas</b>	<b>4</b>	<b>67%</b>
<b>Utilizam fluxos de caixa para planejamento e controle</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>
<b>Utilizam relatórios de caixa e bancos para planejamento e controle</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: O Autor

sobre suas atividades de planejamento e controle. E aqui observa-se a tendência já descrita do uso do fluxo de caixa diário e do relatório dos saldos de caixa e bancos. Como se vê no Quadro 30, o fluxo de caixa diário, e o correspondente relatório de saldos disponíveis são usados pela totalidade das entidades pesquisadas.

Com relação ao orçamento anual seria recomendável que as entidades utilizassem um modelo ajustado às suas especificidades e já adequado para as futuras prestações de contas. Dentro deste espírito desenvolvemos um modelo simplificado que pode ser adotado pela maioria das entidades sociais, uma vez que engloba as principais linhas de receitas e despesas mais comuns, conforme observado nesta pesquisa.

Desta forma o acompanhamento orçamentário poderia ser feito utilizando-se o mesmo detalhamento sugerido na DSD na seção 5.3 onde se apresentou as demonstrações contábeis desenvolvidas para as OSCs.

No Quadro 31 propõe-se que a estrutura de receitas e despesas da DSD podem ser utilizadas para acompanhamento orçamentário mensal.

O proposto relatório de acompanhamento orçamentário demonstra as variações observadas tanto nas receitas quanto nas despesas. O mesmo relatório pode ser utilizado tanto para acompanhamento das despesas incorridas no mês quanto no período acumulado desde o início do respectivo ano fiscal. Em resumo, o Orçamento Anual deve ser implementado nas OSCs para garantir eficiência no planejamento e controle de atividades. Sua implantação pode ser simplificada na fase inicial, em linha com a complexidade das operações previstas em cada entidade. A manutenção do controle orçamentário depende fundamentalmente da vontade e dos valores da diretoria no sentido de estabelecer uma mentalidade de planejamento e de responsabilidades.

Quadro 31 - Modelo de acompanhamento de receitas e despesas orçadas

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT		MÊS			ACUMULADO NO ANO		
		ORÇADO	REAL	VARIAÇÃO	ORÇADO	REAL	VARIAÇÃO
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>						
4.1.1	Receita de doações						
4.1.1.1	Pessoas físicas nacionais						
4.1.1.2	Pessoas físicas do exterior						
4.1.1.3	Pessoas jurídicas nacionais						
4.1.1.4	Pessoas jurídicas do exterior						
4.1.2	Receitas próprias da entidade						
4.1.2.1	Vendas de Produtos						
4.1.2.2	Prestação de serviços						
4.1.2.3	Fontes próprias						
4.1.2.4	Financeiras						
4.1.2.5	de Aluguéis						
4.1.3	Receita de projetos / convênios						
4.1.3.1	Projeto A						
4.1.3.2	Projeto B						
4.1.3.3	Projeto C						
4.1.4	Outras Receita Operacionais						
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>						
3.1.1	Custo dos Serviços Prestados						
3.1.1.1	Salários e Encargos						
3.1.1.2	Material aplicado						
3.1.1.3	Serviços de Terceiros						
3.1.1.4	Custos Gerais						
3.1.1.5	Outros custos de prestação de serviços						
3.1.2	Custo dos Produtos Vendidos						
3.1.2.1	Salários e Encargos						
3.1.2.2	Material aplicado						
3.1.2.3	Serviços de Terceiros						
3.1.2.4	Custos Gerais						
3.1.2.5	Outros custos de produção						
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>						
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos						
	3.2.1.2 Material aplicado						
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros						
	3.2.1.4 Custos Gerais						
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos						
<b>3.3</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>						
3.3.1	Salários e Encargos						
3.3.2	Serviços de Terceiros						
3.3.3	Despesas gerais e administrativas						
3.3.4	Despesas financeiras						
3.3.5	Despesas tributárias						
3.3.6	Depreciação						
3.3.7	Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)						
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>						
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>						
3.5.1	Venda de ativos						
3.5.2	Descontos obtidos						
3.5.3	Outros						
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>						

Fonte: O Autor

### **4.5.3 A Demonstração do Valor Adicionado – DVA**

A Demonstração do Valor Adicionado foram adotadas recentemente pelas Normas Contábeis Brasileiras como exigência para as Sociedades Anônimas, embora o CFC recomende sua utilização por todos para divulgar a riqueza criada.

Snively (2010) afirma ser difícil mensurar o valor adicionado por uma entidade social. O autor pesquisou entidades da Nova Zelândia para afirmar que a dificuldade vem do fato de haver pouca informação não financeira relevante nos processos e sistemas que geram os relatórios gerenciais. Ele conclui que a capacidade de mostrar a real contribuição de uma OSC é um desafio. E que a habilidade de uma entidade medir sua efetividade garantiria a transparência de sua administração, bem como facilitaria a melhora de desempenho da organização.

Embora o foco desta dissertação não seja a avaliação da eficiência, eficácia ou da efetividade das organizações, abordou-se o uso da DVA como um complemento entre as outras demonstrações contábeis preparadas por uma OSC, lembrando que esta não substitui o Balanço Social.

A DVA é usada por somente uma das seis entidades pesquisadas, aparentemente devido à não obrigatoriedade de sua apresentação aos órgãos financiadores ou reguladores das entidades sociais.

Conforme descrito anteriormente, a DVA parte das informações básicas da DRE (receitas, custos e despesas), e as reapresentam segregando a riqueza gerada pela empresa, e os valores pagos aos seus principais beneficiários (empregados, governo, financiadores remunerados e o próprio patrimônio da OSC).

Para as OSCs a DVA pode gerar informações úteis para evidenciar benefícios importantes gerados pela entidade, independentemente de seu resultado ter sido um superávit. Ou seja, ao colocarmos as informações da DSD de uma entidade na ordem proposta na elaboração da DVA pode-se examinar as tendências e variações em sua capacidade de gerar riquezas, e além disso verificar seus principais beneficiários.

É importante lembrar que o modelo sugerido, que foi utilizado para a geração das DVAs das 6 entidades pesquisadas, é baseado na estrutura das DVAs de empresas. Isto significa que os recursos gastos nos projetos desenvolvidos são tratados como insumos adquiridos de terceiros, o que diminui o valor da riqueza criada.

Ao se subtrair os custos e despesas relativas a serviços de terceiros, por exemplo, ignora-se que no caso das OSCs tais serviços também colaboram para a geração de riqueza, pois empregam pessoas e organizações ligadas aos projetos em desenvolvimento.

De qualquer forma a análise das DVAs das entidades pesquisadas trouxe algumas conclusões de ordem prática, que sugerem sua adoção pelas organizações mesmo esta não sendo obrigatória atualmente.

Uma primeira causa para se divulgar a DVA é mostrar ao público que a organização gera riqueza e a distribui em quase todos exercícios independentemente de seus resultados finais medidos como superávit ou déficit.

Somente com as informações das DSDs disponíveis a cada ano, é possível se elaborar as DVAs suficientemente esclarecedoras. Assim, a partir da identificação dos custos e despesas referentes à aquisição de insumos de terceiros, é possível ter a visão da geração da riqueza anualmente e de sua destinação.

Seguindo a mesma ordem das entidades apresentadas na seção 6.2 apresentam-se as DVAs das entidades pesquisadas.

#### **4.5.3.1 Colméia – Instituição a Serviço da Juventude**

Pode-se observar no Quadro 32 que a Colméia adicionou valor em todos os exercícios pesquisados embora tenha apresentado superávit somente em 3 dos 5 anos da pesquisa, comprovando assim que a geração de riqueza pode trazer uma informação da maior estabilidade operacional da entidade.





No Quadro 33 vê-se que a Fundação Fé e Alegria gerou riquezas em todos os exercícios pesquisados embora tenha apresentado superávit somente em 2 dos 5 anos da amostra. Observando-se a variabilidade observada tem-se que a amplitude verificada na geração de riqueza desta OSC foi de R\$8.388mil (=8932-544) enquanto a média foi de R\$3.860mil e o desvio-padrão de R\$3.313mil, o que gera o coeficiente de variação de 0,86 (= 3.313/3.860).

Quadro 33 - Demonstrações do Valor Agregado da Fundação Fé e Alegria do Brasil de 2005 a 2009

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR AGREGADO (DVA)					
(valores em R\$000)	31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>1 - RECEITAS</b>	<b>RS 15.665</b>	<b>RS 2.834</b>	<b>RS 3.289</b>	<b>RS 8.876</b>	<b>RS 7.918</b>
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços	RS 15.624	RS 2.768	RS 3.289	RS 8.951	RS 9.990
1.2) Outras receitas	RS 41	RS 66	RS 0	(RS 75)	(RS 2.072)
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios					
<b>2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os impostos - ICMS, IPI, PIS, COFINS)</b>	<b>(RS 6.077)</b>	<b>(RS 968)</b>	<b>(RS 2.745)</b>	<b>(RS 4.571)</b>	<b>(RS 3.647)</b>
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos	RS 0	RS 0	RS 0	RS 0	RS 0
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	(RS 6.077)	(RS 968)	(RS 2.745)	(RS 4.571)	(RS 3.647)
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos					
2.4) Outras (especificar)					
<b>3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)</b>	<b>RS 9.589</b>	<b>RS 1.866</b>	<b>RS 544</b>	<b>RS 4.304</b>	<b>RS 4.271</b>
<b>4 - DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO</b>	<b>(RS 657)</b>	<b>(RS 618)</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>
<b>5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)</b>	<b>RS 8.932</b>	<b>RS 1.248</b>	<b>RS 544</b>	<b>RS 4.304</b>	<b>RS 4.271</b>
<b>8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)</b>	<b>RS 8.932</b>	<b>RS 1.248</b>	<b>RS 544</b>	<b>RS 4.304</b>	<b>RS 4.271</b>
8.1) Pessoal	<b>RS 8.395</b>	<b>RS 1.478</b>	<b>RS 1.427</b>	<b>RS 4.713</b>	<b>RS 3.207</b>
8.1.1 - Remuneração direta	RS 8.395	RS 1.478	RS 1.427	RS 4.713	RS 3.207
8.1.2 - Benefícios					
8.1.3 - Encargos Sociais (incl. FGTS)					
8.2) Impostos, taxas e contribuições	<b>RS 16</b>	<b>RS 26</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>
8.2.1 - Federais	RS 16	RS 26	RS 0	RS 0	RS 0
8.2.2 - Estaduais					
8.2.3 - Municipais					
8.3) Remuneração de capitais de terceiros	<b>RS 33</b>	<b>RS 46</b>	<b>RS 32</b>	<b>RS 29</b>	<b>RS 24</b>
8.3.1 - Juros	RS 33	RS 46	RS 32	RS 29	RS 24
8.3.2 - Aluguéis					
8.3.3 - Outras					
8.4) Remuneração de capitais próprios	RS 488	(RS 302)	(RS 915)	(RS 438)	RS 1.040
8.4.3 - Superávit / Deficit do exercício	RS 488	(RS 302)	(RS 915)	(RS 438)	RS 1.040
<b>ANÁLISE DA VARIABILIDADE</b>	<b>máximo</b>	<b>mínimo</b>	<b>média</b>	<b>desvio-padrão</b>	<b>coeficiente de variação</b>
VALOR ADICIONADO	RS 8.932	RS 544	RS 3.860	RS 3.313	0,86
SUPERÁVIT OU DÉFICIT	RS 1.040	(RS 915)	(RS 25)	RS 781	30,78

Fonte: O Autor

A observação dos superávits ou déficits apurados no mesmo período mostra a amplitude foi de R\$1.955mil (=1.040-(915)), enquanto a média ficou em R\$25mil negativos e o desvio-padrão em R\$781mil. Deste modo se configura um coeficiente de variação mais alto de 30,78 (=781/25). Os beneficiários identificados são na grande maioria os próprios funcionários da entidade pesquisada.

#### 4.5.3.3 Instituto Acaia

Paralelamente às duas entidades apresentadas anteriormente, a DVA do Instituto Acaia demonstra também que a variabilidade da geração de riqueza pela OSC é menor do que a variabilidade dos resultados observados (superávits ou déficits).



Por outro lado, quando se analisa os superávits ou déficits no mesmo período, encontra-se uma amplitude de R\$118mil (= 111-(7)), com média de R\$61mil e desvio padrão de R\$56mil, e conseqüentemente um coeficiente de variação de 0,91.

É importante lembrar que os dados desta OSC apresentam os coeficientes mais baixos da amostra isso devido ao fato de que a Lareira encontra-se numa fase de transição com poucas atividades realizadas, e, portanto, suas demonstrações contábeis representam cinco exercícios bem homogêneos.

Quadro 35 - Demonstrações do Valor Agregado da Lareira Instituição Monsenhor Benedito Máio Calazans a Serviço da Família de 2005 a 2009

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR AGREGADO (DVA)					
(valores em R\$000)	31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>1 - RECEITAS</b>	<b>R\$ 564</b>	<b>R\$ 569</b>	<b>R\$ 531</b>	<b>R\$ 570</b>	<b>R\$ 604</b>
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços	R\$ 564	R\$ 569	R\$ 531	R\$ 570	R\$ 604
1.2) Outras receitas	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios					
<b>2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os impostos - ICMS, IPI, PIS, COFINS)</b>	<b>(R\$ 208)</b>	<b>(R\$ 150)</b>	<b>(R\$ 130)</b>	<b>(R\$ 88)</b>	<b>(R\$ 90)</b>
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos	(R\$ 85)	(R\$ 59)	(R\$ 37)	(R\$ 18)	(R\$ 12)
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	(R\$ 124)	(R\$ 91)	(R\$ 94)	(R\$ 70)	(R\$ 78)
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos					
2.4) Outras (especificar)					
<b>3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)</b>	<b>R\$ 356</b>	<b>R\$ 419</b>	<b>R\$ 401</b>	<b>R\$ 483</b>	<b>R\$ 514</b>
<b>4 - DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO E EXAUSTÃO</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
<b>5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)</b>	<b>R\$ 356</b>	<b>R\$ 419</b>	<b>R\$ 401</b>	<b>R\$ 483</b>	<b>R\$ 514</b>
<b>8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)</b>	<b>R\$ 356</b>	<b>R\$ 419</b>	<b>R\$ 401</b>	<b>R\$ 483</b>	<b>R\$ 514</b>
<b>8.1) Pessoal</b>	<b>R\$ 360</b>	<b>R\$ 319</b>	<b>R\$ 290</b>	<b>R\$ 474</b>	<b>R\$ 417</b>
8.1.1 - Remuneração direta	R\$ 360	R\$ 319	R\$ 290	R\$ 474	R\$ 417
8.1.2 - Benefícios					
8.1.3 - Encargos Sociais (incl. FGTS)					
<b>8.2) Impostos, taxas e contribuições</b>	<b>R\$ 1</b>	<b>R\$ 1</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 1</b>	<b>R\$ 1</b>
8.2.1 - Federais	R\$ 1	R\$ 1	R\$ 0	R\$ 1	R\$ 1
8.2.2 - Estaduais					
8.2.3 - Municipais					
<b>8.3) Remuneração de capitais de terceiros</b>	<b>R\$ 1</b>	<b>R\$ 1</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
8.3.1 - Juros	R\$ 1	R\$ 1	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
8.3.2 - Aluguéis					
8.3.3 - Outras					
<b>8.4) Remuneração de capitais próprios</b>	<b>(R\$ 7)</b>	<b>R\$ 98</b>	<b>R\$ 111</b>	<b>R\$ 8</b>	<b>R\$ 96</b>
8.4.3 - Superavit / Deficit do exercício	(R\$ 7)	R\$ 98	R\$ 111	R\$ 8	R\$ 96
<b>ANÁLISE DA VARIABILIDADE</b>	<b>máximo</b>	<b>mínimo</b>	<b>média</b>	<b>desvio-padrão</b>	<b>coeficiente de variação</b>
VALOR ADICIONADO	R\$ 514	R\$ 356	R\$ 434	R\$ 64	0,15
SUPERÁVIT OU DÉFICIT	R\$ 111	(R\$ 7)	R\$ 61	R\$ 56	0,91

Fonte: O Autor

#### 4.5.3.5 Liga Solidária (antiga Liga das Senhoras Católicas)

A Liga Solidária apresentou altos valores de valor adicionado no período analisado, embora tenha tido superávits em somente 2 dos cinco exercícios da pesquisa. A amplitude do valor adicionado observada foi de R\$6.294mil (=18.253-11.959), a média foi de R\$14.645 e o desvio-padrão foi de R\$3.142. Portanto, seu coeficiente de variação foi de apenas 0,21 (=3.142/14.645).

Quanto aos resultados finais da entidade, superávits ou déficits, estes já apresentaram maior variabilidade conforme se vê no quadro 36. A amplitude dos resultados foi de R\$8.640mil (= 2.937-(5.703)), a média de R\$1.387mil negativos, e o desvio-padrão de



padrão em R\$384mil. Ou seja, uma variabilidade mais alta, com o coeficiente de 0,74 (=384/521).

Quadro 37 - Demonstrações do Valor Agregado do Projeto Arrastão - Movimento de Promoção Humana de 2005 a 2009

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR AGREGADO (DVA)					
(valores em R\$000)	31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
1 - RECEITAS	<b>RS 4.409</b>	<b>RS 4.356</b>	<b>RS 3.904</b>	<b>RS 2.913</b>	<b>RS 1.741</b>
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços	RS 4.409	RS 4.356	RS 3.904	RS 2.913	RS 1.741
1.2) Outras receitas	RS 0	RS 0	RS 0	RS 0	RS 0
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios					
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os impostos - ICMS, IPI, PIS, COFINS)	<b>(RS 1.316)</b>	<b>(RS 1.218)</b>	<b>(RS 953)</b>	<b>(RS 756)</b>	<b>(RS 1.173)</b>
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos	RS 0	RS 0	RS 0	RS 0	(RS 806)
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	(RS 1.316)	(RS 1.218)	(RS 953)	(RS 756)	(RS 368)
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos					
2.4) Outras (especificar)					
3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)	<b>RS 3.093</b>	<b>RS 3.138</b>	<b>RS 2.951</b>	<b>RS 2.157</b>	<b>RS 568</b>
4 - DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	(RS 73)	(RS 74)	(RS 41)	(RS 35)	(RS 35)
5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)	RS 3.020	RS 3.064	RS 2.909	RS 2.123	RS 533
8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)	<i>RS 3.020</i>	<i>RS 3.064</i>	<i>RS 2.909</i>	<i>RS 2.123</i>	<i>RS 533</i>
8.1) Pessoal	<b>RS 2.369</b>	<b>RS 2.482</b>	<b>RS 1.955</b>	<b>RS 1.547</b>	<b>RS 636</b>
8.1.1 - Remuneração direta	RS 2.369	RS 2.482	RS 1.955	RS 1.547	RS 636
8.1.2 - Benefícios					
8.1.3 - Encargos Sociais (incl. FGTS)					
8.2) Impostos, taxas e contribuições	<b>RS 22</b>	<b>RS 29</b>	<b>RS 4</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>
8.2.1 - Federais	RS 22	RS 29	RS 4	RS 0	RS 0
8.2.2 - Estaduais					
8.2.3 - Municipais					
8.3) Remuneração de capitais de terceiros	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>	<b>RS 0</b>
8.3.1 - Juros	RS 0	RS 0	RS 0	RS 0	RS 0
8.3.2 - Aluguéis					
8.3.3 - Outras					
8.4) Remuneração de capitais próprios	RS 630	RS 553	RS 951	RS 576	(RS 103)
8.4.3 - Superavit / Deficit do exercício	RS 630	RS 553	RS 951	RS 576	(RS 103)
ANÁLISE DA VARIABILIDADE	máximo	mínimo	média	desvio-padrão	coeficiente de variação
VALOR ADICIONADO	RS 3.064	RS 533	RS 2.330	RS 1.075	0,46
SUPERÁVIT OU DÉFICIT	RS 951	(RS 103)	RS 521	RS 384	0,74

Fonte: O Autor

Em resumo, podemos concluir que analisando as 6 DVAs apresentadas observamos um padrão de geração de valor adicionado a cada exercício, independentemente dos superávits ou déficits apresentados. A amostra de 6 entidades durante 5 anos gerou 30 dados de valor adicionado anual e 30 dados de superávits ou déficits que estão resumidos no Quadro 38. Interessante notar que na amostra há 17 exercícios com superávits e 13 com déficits.

Quadro 38 - Dispersão do Valor Adicionado e dos Superávits e Déficits das entidades pesquisadas (em R\$000 de 2009 a 2005)

Tipo de dado	Mínimo	Média	Máximo
Valor Adicionado (média do período)	RS413	RS3.764	RS14.645
Superavit / (Déficit)	(RS1.387)	(RS76)	RS518
Coefficiente de variação do valor adicionado	0,15	0,25	1,03
Coefficiente de variação dos superávits / déficits	0,74	9,66	17,37

Fonte: O Autor

## 4.6 Observações sobre a aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade

As observações sobre como as OSCs aderem às Normas Brasileiras de Contabilidade serão divididas em 4 seções de forma a coincidir com as seções das demonstrações contábeis em que se enquadram, a seguir:

- a) Ativos;
- b) Passivos e Patrimônio Líquido;
- c) Receitas, e
- d) Despesas.

### 4.6.1 Observações sobre a contabilização de ativos

As entidades pesquisadas contabilizam os ativos disponíveis segundo as NBCs, mas não o fazem sobre a totalidade dos ativos utilizados. Isto é, seus valores disponíveis, e contas a receber são as contas mais utilizadas e mais bem escrituradas em sua contabilidade. No entanto, 4 entre as 6 entidades pesquisadas receberam ativos por doação ou empréstimo que não constam das demonstrações contábeis.

Uma entidade somente em 2009 ajustou o Patrimônio Líquido para reconhecer a existência de 3 imóveis de sua propriedade. O ajuste realizado significou aproximadamente 75% do total de ativos. Isto é a entidade mostrava até 2008 um total de ativos equivalente a 25% da realidade.

Ao se pesquisar sobre a prática de testar o valor dos investimentos acima do valor estimado de recuperação (teste de *impairment*) não foi possível uma análise porque as entidades não destacavam nenhum investimento reconhecido em seus ativos. No entanto, através da entrevista pessoal, foi possível identificar uma entidade que tem uma prática na administração de seus ativos financeiros que poderia ser um *benchmark* para as OSCs.

Por determinação do Conselho a Administração da entidade isolou uma determinada quantia de dinheiro e o aplicou em investimentos do mercado financeiro. Estes investimentos são administrados por um Conselho Patrimonial que criou alguns procedimentos a serem

obedecidos. Além de determinar o perfil de risco e retorno para este fundo, o Conselho criou algumas regras para utilização destes recursos pela própria administração interna. Os gestores da OSC só podem usar parte dos rendimentos financeiros deste fundo, mas podem pedir um empréstimo interno para financiar algum projeto específico para o qual não haja doadores ou convênios.

Desta forma a administração não fica impedida de fazer um gasto necessário, desde que justificado e aprovado pelo Conselho Patrimonial, e com o compromisso de amortização do empréstimo aprovado. E por outro lado o patrimônio da entidade está protegido de eventual mau uso ou deterioração por excesso de gastos em projetos ou na administração central, garantindo assim a sustentabilidade da OSC para o futuro.

Com relação ao ativo imobilizado apurou-se que as OSC analisadas ainda mantêm o tradicional registro dos bens pelo valor de aquisição e o depreciam de modo linear de acordo com os parâmetros da Receita Federal. Embora a lei 11.638/07 já tenha dado liberdade às entidades para utilizar o período de depreciação que melhor aprouver à realidade da instituição, a contabilização destas despesas ainda é feita pelo objetivo fiscal, embora curiosamente as entidades pesquisadas estejam isentas de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Os ativos intangíveis que desde a Lei 11.638/07 passaram a integrar a contabilidade brasileira também já constam nos balanços de 2 das 6 entidades da amostra. Embora a aquisição de direitos de *software* seja comum para as OSCs, aparentemente tais gastos ainda não estão sendo evidenciados como ativos intangíveis. Uma das razões mencionadas pelos gestores é que alguns softwares são obtidos por doação ou cessão do fabricante, o que comprova a existência de fatos não passíveis de contabilização.

As observações das práticas contábeis com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade são resumidas no Quadro 39:



Quadro 39 - Práticas relativas à contabilidade dos ativos comparada com as Normas Brasileiras de Contabilidade

Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Mantêm ativos utilizados e não contabilizados	4	67%
Utilizam depreciação conforme parâmetros fiscais	5	83%
Contabilizam ativos intangíveis	2	33%
Fazem teste de <i>impairment</i>	n.a.	n.a.

Fonte: O Autor

#### 4.6.2 Observações sobre a contabilização de passivos e patrimônio líquido

As NBCs aplicáveis ao reconhecimento da receita diferida de empresas comerciais têm seu paralelo para as OSCs. O princípio da competência orienta para o reconhecimento da receita de convênios e parcerias com financiadores somente na medida em que as despesas relativas aos projetos forem incorridas. Portanto as OSCs devem manter uma conta de passivo de curto ou longo prazo para evidenciar a parcela dos contratos já recebida, mas ainda não reconhecida como receita. Esta prática está presente em 4 das entidades pesquisadas.

Os tributos não pagos devido às isenções inerentes da entidade devem ser evidenciados em contas de compensação, e comentados nas notas explicativas. Na amostra desta pesquisa observa-se que somente 1 entidade publica os valores em contas de compensação embora 4 entidades usem as notas explicativas para tais esclarecimentos conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.19.3.3 alínea k).

Quanto às provisões observa-se que, de modo geral, todas entidades contabilizam e evidenciam os valores devidos referentes a tributos e obrigações trabalhistas, embora somente 1 entidade faça provisões para possíveis perdas em ações judiciais pendentes (trabalhistas e fiscais).

O uso de mão de obra voluntária é comum em 83% das entidades pesquisadas o que confirma uma prática social em uso há muitos anos. No entanto, é importante notar que a Lei Trabalhista Brasileira reconhece vínculo empregatício da entidade com voluntários que não assinam uma declaração específica para esse fim. Apurou-se neste trabalho que nenhuma

entidade faz provisão para possíveis causas trabalhistas, embora não tenham a prática de pedir e manter as ditas declarações dos voluntários

. As observações das práticas contábeis dos passivos com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade podem ser resumidas no Quadro 40:

Quadro 40 - Práticas relativas à contabilidade dos passivos comparada com as Normas Brasileiras de Contabilidade		
Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Contabilizam receitas antecipadas nos passivos	4	67%
Evidenciam contas de compensação para os valores de isenções gozadas	1	17%
Fazem provisões para perdas	1	17%
Fazem provisões para causas trabalhistas	-	0%
Fonte: O Autor		

As normas brasileiras de contabilidade determinaram 2 alterações na denominação das contas componentes do Patrimônio Líquido. A conta “Capital” passou a ser denominada “Patrimônio Social”, e a conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados” foi substituída pela conta “Superávit ou Déficit do Exercício”. (NBC T 10.19.3.2). Os resultados do exercício devem ser transferidos para o Patrimônio Social após aprovação da Assembléia dos associados, o que eliminou a conta de Superávits ou Déficits Acumulados. Conforme Quadro 41 vê-se que estas alterações não foram implantadas em todas entidades pesquisadas.

Dentro do Patrimônio Social” devem constar as doações ou subvenções para aquisição de ativos permanentes, ou aquelas recebidas na criação da entidade, totalizadas dentro de uma conta de reserva específica.(NBC T 10.19.2.3). O quadro 41 mostra que somente 50% das entidades pesquisadas evidenciam as reservas patrimoniais dentro do Patrimônio Líquido.

As doações com restrições de aplicações específicas também precisam ser segregadas em contas identificadas para tal (NBC T 10.19.2.6). Nenhuma conta segregando aplicação específica foi identificada nas demonstrações contábeis examinadas.

Quadro 41 - Práticas relativas à contabilidade do patrimônio líquido comparada com as Normas Brasileiras de Contabilidade

Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Usam a denominação "Patrimônio Social"	6	100%
Usam a denominação "Superávit ou Déficit do Exercício"	5	83%
Utilizam a antiga denominação "Supervits ou Déficits acumulados"	3	50%
Evidenciam reservas patrimoniais no Patrimônio Líquido	3	50%
Evidenciam valores recebidos para aplicação específica	-	0%

Fonte: O Autor

#### 4.6.3 Observações relativas à contabilização de receitas

Com relação às receitas observou-se que as entidades unanimemente adotaram a denominação “Demonstração do Superávit ou Déficit” (DSD) bem como os termos “superávit” e “déficit” para os resultados anuais.

Dentro das DSDs verifica-se comportamento não uniforme com relação ao reconhecimento da receita e à conceituação de receitas. Com relação ao reconhecimento da receita em termos proporcionais aos gastos incorridos nas atividades somente 4 entidades informaram este procedimento. Através das entrevistas não foi esclarecido se as verbas recebidas foram totalmente aplicadas dentro do exercício.

Com relação ao conceito de receitas vimos anteriormente que as normas brasileiras de contabilidade (NBC T 1 e T 19.3) admitem os ganhos dentro de um conceito abrangente de receita (seção 3.2). Hendriksen e Van Breda (2007, p.223) discordam desta abrangência afirmando que juros são ganhos e não receitas.

Na amostra de 6 entidades pesquisadas, 5 OSCs receberam o produto de aplicações financeiras na forma de juros, mas somente 3 delas evidenciaram os juros recebidos como “Receitas Financeiras” e 2 entidades como ganhos fora do agrupamento das receitas.

Estes entendimentos diversos reduzem a visão da totalidade dos recursos disponíveis pela entidade, e aparentemente sugerem que o fruto das aplicações financeiras não é um

*modus operandi* das OSCs. No entanto, nas entidades pesquisadas o rendimento de aplicações financeiras variou entre 1,0% e 34,9% da receita total.

Tal procedimento pode, no limite, comprometer a avaliação das organizações principalmente quando se vê a tendência norte americana na formação de *trust funds* para financiar projetos através da geração de juros derivados destes fundos específicos.

As receitas de aluguel também não são exatamente derivadas das atividades desenvolvidas pelas OSCs, o que poderia gerar o mesmo questionamento de conceituação da renda de aluguel como ganho, não integrando as receitas da entidade. Na amostra pesquisada 3 entidades receberam rendas de aluguéis e todas as classificaram como receitas e não como ganhos. Nas entidades pesquisadas o rendimento de aluguéis variou entre 2,3% e 62,2% da receita total.

O Quadro 42 resume as principais práticas observadas com relação às normas brasileiras de contabilidade para contabilização das receitas.

Quadro 42 - Práticas relativas à contabilidade das receitas comparadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade		
Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Usam a denominação "Demonstração do Superávit ou Déficit"	6	100%
Usam a denominação "Superávit ou Déficit" para o resultado final do exercício	6	100%
Reconhecem a receita proporcionalmente aos gastos dos projetos	4	67%
Receberam renda de aplicações financeiras	5	83%
Reconheceram juros como receitas	3	50%
Reconheceram juros como ganhos	2	33%
Receberam renda de aluguéis	3	50%
Reconheceram aluguéis como receitas	3	50%
Segregam receitas por tipo de atividade	-	0%

Fonte: O Autor

Dentro das normas referentes às receitas, a NBC T 10.19.2.5 prevê a segregação das contas de receitas por tipo de atividade “tais como, educação, saúde, assistência social, técnico-científica, e outras bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços”.

A previsão mencionada não colabora para a precisão das DSDs uma vez que mistura conceitos de receitas por projetos (educação, saúde, etc) com receitas por natureza (comercial, industrial, etc). Na amostra analisada a mesma receita pode ser classificada como sendo da atividade educação, e ainda ser de prestação de serviço, o que não coincide com a normatização sugerida.

A nomenclatura observada nas 6 DSDs de 2009 não é padronizada, e inclui classificação por projetos, por origem geográfica (nacional ou internacional), por natureza e ainda por separação entre receita própria ou recebida por convênios ou serviços prestados. Dentre as denominações de receitas mais observadas encontra-se Doações, Financeiras, Convênios, Aluguéis, Cursos, Subvenções e Prestação de Serviços. Dentro do subgrupo de outras receitas operacionais encontram-se hospedagem, reembolsos e recuperação de créditos.

Após análise das necessidades das entidades pesquisadas o autor elaborou o modelo de Demonstração do Superávit ou Déficit (Quadro 3) e reclassificou as receitas encontradas no padrão sugerido, identificando assim um plano de contas de receitas para OSCs, conforme objetivo específico 1.4 (e) deste trabalho (seção 1.4).

#### **4.6.4 Observações relativas a contabilização das despesas**

Da mesma forma como com relação às receitas observou-se que as entidades unanimemente adotaram a denominação “Demonstração do Superávit ou Déficit” (DSD) bem como os termos “superávit” e “déficit” para os resultados anuais.

A norma NBC T 10.19.2.5 diz “os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas [...] de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, etc. [...]”.

No entanto as DSDs analisadas mostram, assim como nas receitas, uma variedade de descrição de despesas e de agrupamentos das mesmas em subtítulos diversos. Ao se examinar as despesas incorridas pelas 6 entidades analisadas observamos que algumas denominações se repetem, mas ainda sem qualquer segregação por atividade ou projeto assistencial como prevê a Norma. Com relação à possibilidade de se normatizar algumas classificações básicas de

despesas como foi mencionado na seção 6.2 verifica-se que esta é uma das necessidades mencionadas pelas OSCs.

Além da segregação das despesas, a norma NBC T 10.19.3 (itens © e (k)) prevê que as entidades que gozam de isenções de tributos e contribuições previdenciárias devem evidenciar os benefícios auferidos *versus* as receitas com e sem gratuidade. Ou seja, a OSC deve demonstrar que os recursos não recolhidos ao Fisco foram transferidos à comunidade onde atua. Ao se comparar tal exigência com as DSDs observa-se que somente 3 entidades informam suas contribuições isentas, e 4 delas demonstram as receitas não auferidas com gratuidades.

Dentro do campo de estudo do reconhecimento das despesas incorridas há dois temas que impactam o cotidiano das OSCs e divergem da teoria contábil. O primeiro tema é o reconhecimento das despesas proporcionalmente ao andamento dos projetos. O segundo tema é o registro dos recursos consumidos com atividades não passíveis de contabilização, tais como o tempo dos voluntários dedicados à entidade, e o uso de recursos móveis e imóveis por empréstimo ou comodato, registrados ou não.

O registro das despesas conforme o andamento dos projetos é um ponto crucial para as entidades pesquisadas. Todas elas utilizam um fluxo de caixa, com receitas e despesas por projetos e/ou atividades para controle de suas disponibilidades financeiras, o que coloca uma ênfase no controle dos desembolsos desviando-se assim do regime de competência no reconhecimento das despesas. Quatro entidades pesquisadas usam esta base de gastos por projetos para reconhecer proporcionalmente as receitas o que significa dizer que o reconhecimento das receitas está indiretamente afetado pela imprecisão de se reconhecer as despesas parcialmente pelo regime de caixa.

Ou seja, temos uma situação complexa de exigência teórica contábil para uma realidade de entidades cuja prioridade é a atuação comunitária através de seus projetos. De um lado o CFC tem que defender a normatização porque esta é sua função para garantir valor às demonstrações contábeis, e por outro lado há inúmeras entidades, pessoas e recursos sendo recebidos e aplicados dentro de normas aparentemente desconectadas com a realidade das entidades sociais.

Embora não seja o objeto desta dissertação caberia o questionamento ou sugestão de uma normatização mínima na classificação dos ativos, passivos, receitas e despesas para

facilitar a função contábil das entidades, muitas vezes sem a infra-estrutura necessária. E por outro lado, tal normatização mínima facilitaria também a comunicação entre os financiadores e as entidades porque os formatos e processos das prestações de contas dos recursos recebidos poderiam ser menos trabalhosos e, portanto menos onerosos.

O segundo tema onde o reconhecimento das despesas das entidades diverge da teoria contábil se refere ao uso da mão de obra voluntária. Com exceção das OSCIPs, onde a diretoria pode ser remunerada, todas entidades no Brasil, por lei, devem ter sua Diretoria e Conselho compostos por voluntários. Além dos voluntários da Diretoria e Conselho, muitas entidades utilizam mão de obra voluntária para desenvolvimento, implantação e operação de suas inúmeras atividades, o que também é uma tradição e *modus operandi* das OSCs.

Uma vez confirmada que o voluntariado está presente nas 6 entidades pesquisadas verificamos também que nenhuma delas contabiliza estes recursos recebidos gratuitamente. Conseqüentemente nenhuma entidade registra como despesa o uso de tal mão de obra.

Ao se inquirir a razão, observa-se a instabilidade na freqüência do voluntariado, a dificuldade de mensuração, e principalmente a falta de motivação para este esforço de medição, por não verem sentido numa informação aparentemente inócua para a administração das OSCs.

Em resumo, podem-se verificar as principais práticas observadas com relação às normas brasileiras de contabilidade para contabilização das despesas, no Quadro 43:

Quadro 43 - Práticas relativas à contabilidade das despesas comparadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade

Nome da demonstração	Quantidade	Porcentual
Entidades pesquisadas	6	100%
Usam a denominação "Demonstração do Superávit ou Déficit"	6	100%
Usam a denominação "Superávit ou Déficit" para o resultado final do exercício	6	100%
Reconhecem as despesas proporcionalmente ao andamento dos projetos	4	67%
Demonstram despesas com gratuidades	4	67%
Demonstram despesas subsidiadas ou isentas	3	50%
Segregam despesas por tipo de atividade	-	0%
Contabilizam a mão de obra voluntária	-	0%

Fonte: O Autor

Após análise das necessidades das entidades pesquisadas o autor elaborou o modelo de Demonstração do Superávit ou Déficit (Quadro 3) e reclassificou as despesas encontradas no padrão sugerido, identificando assim um plano de contas de despesas para OSCs, conforme objetivo específico 1.4 (e) deste trabalho (seção 1.4).

As DSDs com as receitas e despesas reclassificadas pelo autor se encontram nos anexos C, D, E, F, G e H.



## 5. CONCLUSÃO

As conclusões desta dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis incluem aspectos teóricos das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como aspectos práticos da realidade das Organizações Sociais Civis (OSCs).

Conforme a proposta deste trabalho verificou-se que as necessidades e práticas contábeis das entidades sociais implicam em aderência parcial às normas brasileiras de contabilidade devido a algumas razões.

Podemos apontar como a primeira razão o fato de que as normas contábeis se destinam prioritariamente à mensuração dos resultados de empresas comerciais e de seus ativos, passivos e respectivos patrimônios. Não se pode negar que houve adaptações a realidade das OSCs, mas estas raras e pequenas alterações das NBCs ainda deixam a desejar alguns aspectos abordados neste trabalho.

Dentro das preocupações teóricas vê-se que as OSCs também estão sujeitas aos princípios contábeis, embora nem todas entidades tenham condições de respeitá-los integralmente por falta de recursos internos. Como descrito, a questão do reconhecimento das despesas pela respectiva competência, e das receitas de projetos pela proporção das despesas incorridas ainda é algo distante da realidade das organizações pesquisadas.

Outro aspecto de pouca utilidade para as OSCs trata-se da discussão conceitual sobre o fato de os rendimentos de aluguéis e de juros serem tratados como ganhos ou como receitas. Para as entidades ambos recursos são usados indistintamente para fazer frente aos compromissos financeiros assumidos. No exterior é comum uma instituição filantrópica se sustentar exclusivamente dos rendimentos financeiros oriundos de um patrimônio financeiro legado por seu fundador.

Dentre os aspectos práticos, podemos mencionar a normatização mínima para classificação de ativos, passivos, receitas e despesas que pudesse formar uma base consolidada de conceitos contábeis a serem utilizados pela contabilidade das entidades. Esta base de entendimento comum facilitaria a comunicação entre governo, financiadores e OSCs, e conseqüentemente a prestação de contas dos recursos recebidos.

Outro ponto em que as NBCs não atendem às necessidades das organizações sociais é a lacuna no que se refere à contabilização de eventos ligados a projetos *versus* eventos referentes à administração central destas instituições. Ou seja, ao permitir a mistura de custos variáveis por projetos desenvolvidos com as despesas básicas da administração a entidade perde a visão de seu ponto de equilíbrio, e os financiadores ficam inseguros com relação à aplicação dos recursos por eles doados.

Além da contabilização por projeto as normas brasileiras de contabilidade também se omitem quanto ao uso das DVAs como meio de divulgação da riqueza gerada pelas OSCs e também não propõem um formato diferenciado para capturar as informações dos serviços prestados por estas organizações. Um passo adiante das DVAs deveria ser a preparação do Balanço Social pelas OSCs uma vez que pela natureza de suas atividades elas já levantam muitas informações que seriam necessárias no Balanço Social. As NBCs nada mencionam sobre o Balanço Social para as organizações sociais civis.

Observamos também que a realidade das atividades assistenciais vai sofrer impacto a partir da criação das Organizações Sociais Civis de Interesse Público, uma vez que elas representam a inovação no sentido de maior profissionalização na administração, e na terceirização de atividades de responsabilidade do Estado, através de contratos de parcerias. No entanto as NBCs não se pronunciaram ainda sobre as OSCIPs.

Do ponto de vista interno das organizações sociais civis concluímos que os relatórios contábeis analisados tangenciam a administração em seu cotidiano em função dos projetos implantados, da disponibilidade de caixa, e eventualmente das necessidades de prestação de contas.

As principais demonstrações contábeis tais como Balanço Patrimonial e Demonstração de Superávit ou Déficit não contribuem com informações que suportem a tomada de decisão. As receitas e despesas precisam ser reconhecidas no período a que se referem dentro dos critérios estipulados pelas normas brasileiras e de acordo com a teoria contábil. No entanto, a baixa profissionalização da gestão, associada à ausência de um Contador na maioria das OSCs, sugere que as NBCs não são fielmente cumpridas, e pouca atenção é dada à precisão das demonstrações contábeis.

A decisão dos gestores está baseada no fluxo de caixa e na alocação das despesas por projetos, enquanto o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit

enriquecem sua prestação de contas para o governo, para os financiadores, e eventualmente para a comunidade.

Com relação à administração interna observamos que a adoção do Orçamento Anual de receitas e despesas pode muito ajudar o planejamento e controle, e a tomada de decisão pelos gestores, bem como fundamentar os pedidos de doações, subvenções e financiamentos.

A constituição de fundos específicos dentre os recursos disponíveis de uma OSC, embora ainda pouco utilizado, seria uma maneira garantida de se evitar a descapitalização da entidade devido a gastos excessivos ou não previstos. Desta maneira as entidades estariam reforçando sua sustentabilidade, e não comprometendo atividades futuras com gastos presentes.

Com relação aos objetivos enunciados, pesquisaram-se as práticas contábeis das organizações sociais civis, identificou-se relatórios formais e informais utilizados, analisou-se o grau de aderências às normas brasileiras de contabilidade e as carências destas entidades no que tange a informações contábeis e financeiras.

Finalmente, e não seria justo deixar de mencionar que existe uma preocupação das entidades em ter suas demonstrações auditadas por auditores independentes, o que é surpreendente, pelo fato de não ser obrigatório, exceto para as fundações.

Tal constatação denota o apreço dos gestores em fazer seu trabalho corretamente não só para os beneficiários de seus programas, mas também para todas as partes interessadas. Esta atitude comprova os valores pessoais daqueles que se dedicam às causas sociais apesar das dificuldades das organizações sociais civis, uma vez que se trata de um universo com grandes diferenças individuais, passando por inúmeras transformações, e ainda crescendo e motivando milhares de pessoas para doar aquilo que melhor têm de si: seu tempo, seu esforço e seu amor.

ooo OOO ooo

## RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Após esta pesquisa e análise fica clara a necessidade de se prosseguir pesquisando o universo das organizações sociais civis no Brasil e no exterior, uma vez que existe uma tendência de convergência contábil mundial.

Dentre os campos do conhecimento em que caberiam pesquisas futuras estariam:

- a) A padronização da terminologia dos ativos, passivos, receitas e despesas;
- b) A relevância do exercício orçamentário das OSCs para o atingimento das metas propostas;
- c) O grau de dependência das OSCs para com seus financiadores *versus* sua própria geração de recursos;
- d) A publicação eletrônica das demonstrações contábeis em frequência maior do que a anual gera maior envolvimento entre a OSC e as partes interessadas?
- e) A remuneração da diretoria das OSCIPs gera um padrão de informação contábil mais exigente pelos financiadores?
- f) Como a DVA poderia ser utilizada para medir o real valor adicionado pela OSC?
- g) Como utilizar as demonstrações contábeis para gerir OSCs ainda principiantes?

Caso este trabalho desperte o interesse de outro pesquisador, o autor coloca-se desde já à disposição para eventuais informações através do endereço eletrônico [stpiza@gmail.com](mailto:stpiza@gmail.com)

## REFERÊNCIAS

ABEL-SMITH, Brian. "**The Beveridge Report: Its origins and outcomes**". Blackwell Synergy - Int Social Security Review, Volume 45 Issue 1-2 Page 5-16, January 1992.

ARAÚJO, Paulo C. (2008), **O Contador nas Entidades do Terceiro Setor**, Revista Integração, Março, Ano XI, No. 82 <http://integracao.fgvsp.br/ano11/03/administrando.htm>, acesso em 11.10.2009

ASHFORD, Ken, **Management accounting practices in non-profit organisations**. Management Accounting: Dec 1989; 67, 11, pg.36.

AVANCINI, Eliane, **A Importância do Planejamento Estratégico em Organizações do Terceiro Setor**. Disponível em [http://www.ssrevista.uel.br/c\\_v7n1\\_sandra.htm](http://www.ssrevista.uel.br/c_v7n1_sandra.htm), acesso em 03.09.2010.

BALABANIS, George; STABLES, Ruth E.; PHILLIPS, Hugh C, **Market Orientation in the Top 200 British Charity Organizations and Its Impact on Their Performance**, European Journal of Marketing, 31, (8), 583-603, 1997.

BORBA Jose A., PEREIRA Rogéria; VIEIRA Eleonora M.F, **Terceiro Setor: Aspectos Relacionados à Elaboração das Demonstrações Contábeis das Fundações Privadas Mantenedoras de Universidades do Estado de Santa Catarina**, ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. 2 nº 2 - Mai/Ago 2007.

BRASIL, República Federativa, Diário Oficial da União, Constituição da República Federativa do Brasil.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Lei 5.172/1966, Dispõe sobre Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Lei 6.404/1976, Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Lei 9.637/1998, Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do programa nacional de publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e da outras providencias.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Lei 9.790/1999, Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sociais civis, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras Providências.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Lei 10.406/2002, Novo Código Civil Brasileiro.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Lei 11.638/2007, Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Lei 11.941/2009, Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

\_\_\_\_\_, Diário Oficial da União, Decreto 2.536/1998, Dispõe sobre a concessão de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei 8742, de 7/12/1993 e dá outras providências.

BRIGHAM, Eugene F. EHRHARDT, **Financial Management Theory and Practice**, 10<sup>th</sup> edition: Toronto, Thomson Learning, 2002.

BRODIEZ, A. **Gérer sa croissance : le cas des associations de solidarité et humanitaires depuis les années 1940**. *Entreprises et Histoire*,(56), 73-84,168-169,3. (2009).

CAMPOMAR, Marcos C., **Do uso de “estudo de caso” em pesquisas para dissertações e teses em administração**, *Revista de Administração*, São Paulo vol. 26, n.3, julho-setembro 1991.

CANNING, John B., **The economics of accountancy**. New York, Ronald Press, 1929.

CARVALHO, João M.S., **O desempenho nas organizações sociais civis**, Instituto Superior da Maia, Portugal.

CEPAL - ILPES, Comissão Econômica para America Latina e Caribe, Instituto Latino Americano e do Caribe de Planejamento Econômico e Social, site <http://www.eclac.org/estadisticas/bases/> acesso em 01.05.2009.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica**, Sao Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHARNES, Abraham; COOPER, William; RHODES, E., **Measuring the Efficiency of Decision-Making Units**, *European Journal of Operational Research*, 2, 429-444, 1978.

CHENG, H. Kenneth, DOGAN, Kutsal, e ELNICKI, Richard A. **Pricing and capacity decisions for non-profit internet service providers**. *Information Technology and Management*, 7(2), 91-107. (2006).

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. **Evaluación de proyectos sociales**, México: Siglo Veintiuno Editores, 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Normas Brasileiras de Contabilidade**,

_____	NBC T 1 – Resolução 1121/2008
_____	NBC T 3 – Resolução 847/1999
_____	NBC T 3.7 – Resolução 1010/2005
_____	NBC T 3.8 – Resolução 1125/2008
_____	NBC T 6 – Resolução 737/1992
_____	NBC T 10.18 – Resolução 838/1999
_____	NBC T 10.19 – Resolução 877/2000

<http://www.cfc.org.br/> acesso em 19.09.2009.

CUTT, James; MURRAY, Vic, **Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-Profit Organizations**, Routledge, New York, 2000.

DIAS FILHO, José M., **Dimensões Semióticas da Contabilidade: Uma abordagem da Teoria da Contabilidade**, Revista de Contabilidade, Ufba, Salvador-Ba, v.3, n.1, p.3-4, janeiro-abril, 2009.

DITRINA, Ralph E., **Measurement Preconditions for Assessing Nonprofit Performance: An Exploratory Study**, The Government Accountants Journal, Summer, 13-19, 1984.

DRAIBE, Sonia, **BRASIL 1.980-2.000: proteção e insegurança sociais em tempos difíceis**, Taller Inter-Regional “Protección Social en una Era Insegura: Un Intercambio Sur-Sur sobre Políticas Sociales Alternativas en Respuesta a la Globalización” Santiago, Chile, Mayo 14-16, 2002

\_\_\_\_\_. **Brasil, A proteção social após 20 anos de experimentação reformista**. ComCiência, 10 out. 2002

\_\_\_\_\_. **O Papel das Organizações Não-Governamentais na Implementação das Políticas Sociais**, Convênio NEPP/UNICAMP - SEP/SP

DRUCKER, Peter F., **Managing the Non-Profit Organization**, Oxford: Butterworth-Heinemann, 1990.

\_\_\_\_\_. **Administrando em tempos de grandes mudanças**, São Paulo, Pioneira, 1996.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB, **Statement of Financial Accounting Concepts Number 6**, <http://www.fasb.org> acesso em 15.01.2010.

FINE, Seymour H., **Social Marketing: Promoting the Causes of Public and Nonprofit Agencies**, Allyn and Bacon Editorial, Needham Heights, 1990.

FRANCO, Raquel Campos, **O Marketing nas Organizações Sociais civis, in: Os Horizontes do Marketing**, Carlos Melo Brito, Paulo Lencastre, (Coords.), Editorial Verbo. (2000)

GOHN, Maria G. **Os Sem Terra, ONGs e cidadania**, São Paulo: Cortez, 1997

GRIFFIN, David T., RAUSCHER, Jamie A.. (1987). **Reconsidering the Measurement of Ancillary Service Performance**. Hospital & Health Services Administration, 32(3), 357.

GRUNEWALD, Donald, **The Sarbannes-Oxley act will change the governance of non profit organizations**, Journal of Business Ethic, 2008, 80:399-401. (2007)

HENDRIKSEN, Eldon S.;BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**, 1a. ed., São Paulo, Editora Atlas, 2007.

HERZLINGER, Regina E., Effective Oversight. **A Guide for Nonprofit Directors, in: Harvard Business Review on Nonprofits**(1994), Harvard Business School Press, 1999, 29-52

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, IBGE, Pesquisa das Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos – PEAS, 2006.  
<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/peas/2006/comentarios.pdf> Acesso em 01.08.2009

IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE, **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**, 7ª. Edição, FIECAFI, São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

JEFFREY, Chris, **Internal Controls at Private Companies and Non Profits-Using SOX at your advantage**, The CPA Journal, Sept 2008; 78, 9, pg.52.

JORDAN, David A.B., **A carreira do Administrador no Terceiro Setor**, Núcleo de Pesquisas e Publicações da Escola de Administração de Empresas de São Paulo (NPP-EAESP - FGV), Cadernos do III Setor – [www.integracao.fgvsp.br](http://www.integracao.fgvsp.br), acesso em 1/10/2010.

KAPLAN, Robert S., **Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations**, Nonprofit Management & Leadership, 11, (3), 353-370, 2001.

\_\_\_\_\_, **Scorecard and Nonprofit Organizations**. Harvard Business Review, Nov, 2002.

\_\_\_\_\_, e NORTON, David P. **The balanced scorecard measures that drive performance**. Harvard Business Review, 71(5), 134, 1992.

KAMARIA, Kinyua e LEWIS, Alfred. **The not-for-profit general management responsive capability competencies: a strategic management perspective**. Business Strategy Series, 10(5), 296-310. (2009).

KISIL, Marcos, **Organização Social e Desenvolvimento Sustentável: projetos de base comunitária**. In: IOSCHPE, E. et. al. (Orgs) **3o. Setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

KOTLER, Philip; ANDREASEN, Alan R. (1996), **Strategic Marketing for Nonprofit Organizations**, Prentice Hall, 5ª ed. rev., (1ª ed. 1975), 1992.

KOTLER, Philip; ROBERTO, Eduardo L., **Social Marketing, Strategies for Changing Public Behavior**, The Free Press, New York, 1989.

KNIGHT, Rebecca. **Charities seek support in the schoolroom**. Financial Times, 4. (2009, May 28)

LANDIM, Leilah, **Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis**, Chapter 12, Brazil, University Press, Manchester, 1997.

LAMB, Charles W., **Public Sector Marketing Is Different**, Business Horizons, 30, July-August, 56-60, 1987.

LAMB, Charles W.; CROMPTON, J. L., **Analysing Marketing Performance, in: Marketing the Public Sector: Promoting the Causes of Public and Nonprofit Agencies**, Seymour H. Fine, (Ed.), (1990), Transaction Publishers, New Brunswick, New Jersey, 173-184.

MARION, **Contabilidade Empresarial**, 10ª. Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2003.



MARTIN, Lawrence L.; KETTNER, Peter M., **Measuring the Performance of Human Service Programs**, Sage Publications, 1996.

MARTINS, G de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

\_\_\_\_\_, LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Orleans S.; ANJOS, Gilney C. B.; VASCONCELOS, Adriana F., **Gestão de custos como instrumento gerencial nas organizações do terceiro setor**, Fórum de Contabilidade, Finanças e Tributação, Unipe – 20 a 22 de setembro de 2007.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing : execução, análise**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEGLIORINI, Evandir , **Análise crítica dos conceitos de mensuração utilizados por empresas brasileiras produtoras de bens de capital sob encomenda**, Tese de Doutorado, na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, 2003.

MEREGE, Luis C., **Terceiro Setor: Finalmente no PIB**, Revista Integração, Abril, Ano X, No. 72 <http://integracao.fgvsp.br/ano10/04/index.htm>, acesso em 01.05.2009.

\_\_\_\_\_, **O Impacto da Crise no Terceiro Setor**, Revista Integração, Outubro, Ano XI, No. 89 <http://integracao.fgvsp.br/ano11/10/editorial.htm>, acesso em 21.10.2009.

MORRELL, Louis R., **Yardsticks for Performance of Nonprofit Management**, Directors and Boards, Winter, 37-39, 1986.

MORRIS, Susannah, **Defining the Nonprofit Sector: Some Lessons from History**, Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 11, (1), 25-43, 2000.

NGIAM, John, **No Profit, but reporting still required**. *In the black*, Sept 2008, pag.72.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS- ONU, **Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts**, New York, 2003.

<http://millenniumindicators.un.org/unsd/class/intercop/tsg/06-06/tsg0606-9a.PDF> acesso em 01.05.2009.

<http://www.un.org/en/civilsociety/index.shtml> acesso em 01.05.2009.

OSTROFF, Cheri; SCHMITT, Neal, Configurations of Organizational Effectiveness and Efficiency, *Academy of Management Journal*, 36, (6), 1345-1361, 1993.

PEREIRA, Rodrigo M., **Conceitos, Características e Desacordos no Terceiro Setor**, Revista Integração, Maio 2007, Ano X, No. 73 <http://integracao.fgvsp.br/ano10/05/index.htm>, acesso em 11.10.2009

RIFKIN, Jeremy, The Age of Access, [http://lizard.artun.ee/~raivo/imke/additional/reading/E2002\\_043\\_rifkin.pdf](http://lizard.artun.ee/~raivo/imke/additional/reading/E2002_043_rifkin.pdf), acesso em 01/10/2010.

\_\_\_\_\_, The End of Work, <http://www.foet.org/press/interviews/Spiegel-August-3-2005.pdf>, acesso em 1/10/2010

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K., **In Search of the Nonprofit Sector. I: The Question of Definitions**, *Voluntas*, 3, 125-151, 1992.

\_\_\_\_\_, **Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis**, University Press, Manchester, 1997.

\_\_\_\_\_, **The emerging sector: non-profit sector in comparative perspective – an overview**, John Hopkins University, 1994.

SCHULZ, Wayne **NFPs Need Accountability**. *Review of Accounting Technology*, Dec 2008,24(11),pag.25-29.

SMITH, G. Stevenson, **Performance Evaluation for Nonprofits**, *Nonprofit World*, 6, January-February, 24-26, 1988.

SNIVELY, S. **Measuring up**. *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 89(5), 34. (2010, June).

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e Terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TAVARES JUNIOR, Homero F. **O novo perfil jurídico da associação e da fundação no Código Civil de 2002**, <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4480>, acesso em 03.04.2009.

\_\_\_\_\_, **Revista Integração**, outubro de 2008  
<http://integracao.fgvsp.br/ano11/10/editorial.htm>, acesso em 11.06.2009

TENÓRIO, Fernando Guilherme. (org.) **Gestão de ONG's: Principais Funções Gerenciais**. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1997.

TINOCO, João E.P., MORAES, Pésio B., **Uso da demonstração do valor adicionado – DVA, como ferramenta de medição da carga tributária no Brasil**. *Revista eGesta*, v. 4, n. 1, jan.-mar./2008, p. 1-32

ULLMANN, Steven G., PLEVAK, Martin L.. **Nursing Units as Profit Centers: Survey and Analysis**. *Nursing Management*, 19(11), 65. (1988).

UNTERMAN, Israel; DAVIS, Richard H., **Strategic Management of Not-For-Profit Organizations**, Praeger, New York, 1984.

UNZUETA, Miguel. **The Profitable Nonprofits**. *Stanford Social Innovation Review*, 2(1), 12. (2004, July).

VAN de VEN, Andrew H.; FERRY, Diane L., **Measuring and Assessing Organization**, John Wiley & Sons, New York, 1980.

WEBER, Marianne, **Max Weber, A Biography**, New Brunswick: Transactions Publishers, 5a. Ed, 2009.

WEBER, Max, **A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo**, São Paulo: Ed. Cengage Learning, 2a. Ed, 2001.

WELTER, Elisa; OBERGER, Rosimari; Vanzella, César R., **A demonstração do valor adicionado – dva: um estudo de caso de uma cooperativa de eletrificação e desenvolvimento econômico**, Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR, v.6, n.2, ju/dez 2005.

YIN, Robert , **Estudo de caso Planejamento e Métodos**. São Paulo: Ed. Bookman, 3ª.ed. 2006.

ZYSOW, A. "Zakāt " **Encyclopaedia of Islam**, Second Edition. Edited by: P. Bearman , April 2009

## ANEXO A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

À  
 Diretoria da  
 Entidade Social.....  
 Endereço.....  
 CEP..... Cidade.....

Prezados Senhores e Senhoras

Conforme antecipamos em contato telefônico com Sr(a)....., vimos pela presente apresentar nossa pesquisa relativa a organizações sociais civis, que ilustrará uma Dissertação de Mestrado de Ciências Contábeis na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, a ser defendida pelo signatário desta, sob orientação do Professor Doutor Evandir Megliorini.

Esclarecemos que o trabalho de pesquisa visa estudar as organizações sociais sob o ponto de vista das Ciências Contábeis, utilizando para tanto os conceitos e ferramentas da contabilidade para avaliar como cada entidade social prepara e utiliza suas demonstrações contábeis. A pesquisa visa também levantar como as Normas Brasileiras de Contabilidade se adéquam à realidade das organizações sociais. Para tanto, nos propomos a analisar as demonstrações contábeis dos últimos 5 anos.

Além das demonstrações contábeis formalizadas, a pesquisa levanta o uso de informações contábeis e gerenciais pela Diretoria, sua frequência e principal objetivo e benefício de tais informações e relatórios disponibilizados pela Administração. Neste sentido, o estudo levanta também as práticas administrativas relacionadas ao planejamento e avaliação de resultados por parte dessa organização.

Para facilidade de agenda e economia de tempo, nos propomos a visitá-los em sua sede, em data a ser definida por V.S., ocasião em que, através de entrevista pessoal com o(a) Presidente, Tesoureiro(a) e Secretário(a) faremos o preenchimento do formulário anexo em aproximadamente 60 minutos.

É importante esclarecer, desde já, que todas informações disponibilizadas serão utilizadas somente para fins acadêmicos, sendo que uma cópia integral da dissertação será entregue para a Diretoria da entidade.

Agradecemos sua disponibilidade para esta pesquisa, e nos colocamos à disposição para eventuais dúvidas ou esclarecimentos que se fizerem necessários.

Atenciosamente

Silvio Calazans de Toledo Piza  
 Candidato ao título de Mestre em Ciências Contábeis

## ANEXO B - ROTEIRO DA PESQUISA

FORMULÁRIO DE DUAS PÁGINAS A SER PREENCHIDO EM ENTREVISTA PESSOAL (1ª. PÁGINA)

<b>FORMULÁRIO DE PESQUISA SOBRE ENTIDADES SOCIAIS SEM FINS LUCRATIVOS</b>			
NOME			
ENDEREÇO			
TELEFONE		EMAIL	
PERSONALIDADE JURIDICA	ASSOCIAÇÃO	FUNDAÇÃO	OUTRO
CNPJ		ANO DE FUNDAÇÃO	OSCIP
CONVÊNIOS	FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
			OUTRO
PRESTAÇÃO DE CONTAS PARA	ANUAL	SEMESTRAL	OUTRO
	COMUNIDADE	GOVERNO	DOADORES
			OUTRO
FUNÇÃO	REGISTRADOS (Nº)	VOLUNTÁRIOS	PREST. SERVIÇOS
	CONTADOR PRÓPRIO REGISTRADO	ESCRITÓRIO CONTÁBIL EXTERNO	
<b>RELATÓRIOS CONTÁBEIS DISPONIBILIZADOS</b>			
		FREQUÊNCIA	PRAZO
			GER / FISC
BALANÇO PATRIMONIAL			
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO			
DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA			
DEMONSTRAÇÃO DE ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS			
DEMONSTRAÇÃO DO VALOR AGREGADO			
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
NOTAS EXPLICATIVAS DO BALANÇO			
BALANÇO SOCIAL			
RELATÓRIO DE EVOLUÇÃO DE PROJETOS			
<b>INFORMAÇÕES GERENCIAIS UTILIZADAS</b>			
		FREQUÊNCIA	PRAZO
			GER / FISC
FLUXO DE CAIXA			
BENS PATRIMONIAIS			
USO DE VEÍCULOS			
CONTAS BANCÁRIAS / DINHEIRO EM CAIXA			
ESTOQUES			
ASSOCIADOS			
DESEMBOLSOS / DESPESAS / INVESTIMENTOS			
CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS			
COMPARATIVO COM ORÇAMENTO (REAL vs PLANO)			
RECEITAS E DESPESAS SEPARADAS POR PROJETOS			
<b>ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO</b>			
		FREQUÊNCIA	PRAZO
			GER / FISC
DEFINIÇÃO DE MISSÃO DA ORGANIZAÇÃO			
PLANO ESTRATÉGICO			
PLANO FINANCEIRO			
PLANO OPERACIONAL			
ORÇAMENTO			
AVALIAÇÃO DE PROJETOS			
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DE FUNCIONÁRIOS			
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA ORGANIZAÇÃO			
CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS			
COMPARATIVO COM ORÇAMENTO (REAL vs PLANO)			
USO DO BALANCED SCORECARD - BSC			

## ANEXO B - ROTEIRO DA PESQUISA

FORMULÁRIO DE DUAS PÁGINAS A SER PREENCHIDO EM ENTREVISTA PESSOAL (2ª. PÁGINA)

<b>FORMULÁRIO DE PESQUISA SOBRE ENTIDADES SOCIAIS SEM FINS LUCRATIVOS (cont)</b>		
<b>INDICADORES DE DESEMPENHO</b>	<b>FREQUÊNCIA</b>	<b>CONSTA DO PLANEJAMENTO</b>
PORCENTUAL DE CONCLUSÃO DE PROJETOS NO PRAZO		
PORCENTUAL DE CONCLUSÃO DE PROJETOS NO ORÇAMENTO		
ÍNDICE DE RETRABALHO / MODIFICAÇÃO DE PROJETOS		
NÚMERO DE BENEFICIÁRIOS		
PORCENTUAL DE SATISFAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS		
NÚMERO DE DOADORES		
PORCENTUAL DE SATISFAÇÃO DOS DOADORES		
NÚMERO DE FINANCIADORES		
PORCENTUAL DE SATISFAÇÃO DOS FINANCIADORES		
PORCENTUAL DE DESPESAS SOBRE AS RECEITAS		
PORCENTUAL DE DESPESAS COM PESSOAL SOBRE AS RECEITAS		
PORCENTUAL DE INVESTIMENTOS SOBRE O TOTAL DE DESEMBOLSOS		
OUTROS		
<b>GRATUIDADES OFERECIDAS E RECBIDAS</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>TOTAL</b>
SERVIÇOS OFERECIDOS COM SUBSÍDIO		
CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDOS		
ENTREGA DE BENS, PRODUTOS OU MERCADORIAS		
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL		
IMÓVEL CEDIDO / EMPRESTADO		
MOVEIS E EQUIPAMENTOS DOADOS / CEDIDOS		
VEÍCULOS		
MÃO DE OBRA VOLUNTÁRIA PARA ATIVIDADES MEIO		
MÃO DE OBRA VOLUNTÁRIA PARA ATIVIDADES FINS		
MÃO DE OBRA VOLUNTÁRIA PARA REPARO E MANUTENÇÃO		
GASTOS MENSIS SUBSIDIADOS: LUZ, ÁGUA, TEL, ALIM, COMUN, ETC		
<b>INFORMAÇÕES ADICIONAIS</b>		
SEDE (propriedade / área construída / terreno)		

ANEXO C – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA COLMÉIA – INSTITUIÇÃO A SERVIÇO DA JUVENTUDE

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT (DSD)</b>						
(valores em R\$000)		31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 980</b>	<b>R\$ 1.328</b>	<b>R\$ 1.272</b>	<b>R\$ 1.284</b>	<b>R\$ 920</b>
4.1.1	<i>Receita de doações</i>	R\$ 205	R\$ 193	R\$ 177	R\$ 194	R\$ 160
	4.1.1.1 Pessoas físicas nacionais	R\$ 75	R\$ 63	R\$ 171	R\$ 194	R\$ 160
	4.1.1.2 Pessoas físicas do exterior					
	4.1.1.3 Pessoas jurídicas nacionais	R\$ 130	R\$ 130	R\$ 6		
	4.1.1.4 Pessoas jurídicas do exterior					
4.1.2	<i>Receitas próprias da entidade</i>	R\$ 224	R\$ 212	R\$ 630	R\$ 575	R\$ 451
	4.1.2.1 Vendas de Produtos			R\$ 394	R\$ 391	R\$ 288
	4.1.2.2 Prestação de serviços	R\$ 132	R\$ 99	R\$ 136	R\$ 97	R\$ 90
	4.1.2.3 Fontes próprias	R\$ 91	R\$ 112	R\$ 98	R\$ 82	R\$ 66
	4.1.2.4 Financeiras	R\$ 2	R\$ 1	R\$ 3	R\$ 4	R\$ 7
	4.1.2.5 de Aluguéis					
4.1.3	<i>Receita de projetos / convênios</i>	R\$ 551	R\$ 923	R\$ 465	R\$ 512	R\$ 299
	4.1.3.1 Projeto A	R\$ 105	R\$ 53	R\$ 135	R\$ 437	R\$ 217
	4.1.3.2 Projeto B	R\$ 446	R\$ 870	R\$ 251	R\$ 75	R\$ 82
	4.1.3.3 Projeto C			R\$ 78		
4.1.4	Outras Receita Operacionais				R\$ 3	R\$ 10
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>(R\$ 215)</b>	<b>(R\$ 104)</b>	<b>(R\$ 360)</b>	<b>(R\$ 59)</b>	<b>(R\$ 218)</b>
3.1.1	<i>Custo dos Serviços Prestados</i>	<i>(R\$ 215)</i>	<i>(R\$ 104)</i>	<i>R\$ 0</i>	<i>(R\$ 59)</i>	<i>(R\$ 218)</i>
	3.1.1.1 Salários e Encargos	(R\$ 179)	(R\$ 96)			
	3.1.1.2 Material aplicado					
	3.1.1.3 Serviços de Terceiros		(R\$ 9)			
	3.1.1.4 Custos Gerais	(R\$ 36)			(R\$ 59)	(R\$ 218)
	3.1.1.5 Outros custos de prestação de serviços					
3.1.2	<i>Custo dos Produtos Vendidos</i>	<i>R\$ 0</i>	<i>R\$ 0</i>	<i>(R\$ 360)</i>	<i>R\$ 0</i>	<i>R\$ 0</i>
	3.1.2.1 Salários e Encargos					
	3.1.2.2 Material aplicado			(R\$ 360)		
	3.1.2.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.2.4 Custos Gerais					
	3.1.2.5 Outros custos de produção					
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>	<b>(R\$ 621)</b>	<b>(R\$ 998)</b>	<b>(R\$ 712)</b>	<b>(R\$ 951)</b>	<b>(R\$ 465)</b>
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos	(R\$ 458)	(R\$ 762)			(R\$ 93)
	3.2.1.2 Material aplicado					
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.2.1.4 Custos Gerais	(R\$ 163)	(R\$ 228)	(R\$ 712)	(R\$ 951)	(R\$ 372)
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos		(R\$ 9)			
<b>3.3</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>	<b>(R\$ 136)</b>	<b>(R\$ 149)</b>	<b>(R\$ 236)</b>	<b>(R\$ 173)</b>	<b>(R\$ 287)</b>
3.3.1	Salários e Encargos	(R\$ 67)	(R\$ 27)	(R\$ 4)		(R\$ 144)
3.3.2	Serviços de Terceiros					
3.3.3	Despesas gerais e administrativas	(R\$ 22)	(R\$ 55)	(R\$ 142)	(R\$ 127)	(R\$ 131)
3.3.4	Despesas financeiras	(R\$ 26)	(R\$ 25)	(R\$ 57)	(R\$ 12)	(R\$ 10)
3.3.5	Despesas tributárias				(R\$ 0)	(R\$ 2)
3.3.6	Depreciação					
3.3.7	Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)	(R\$ 21)	(R\$ 42)	(R\$ 33)	(R\$ 34)	
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>	<b>R\$ 9</b>	<b>R\$ 76</b>	<b>(R\$ 37)</b>	<b>R\$ 101</b>	<b>(R\$ 49)</b>
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 4</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
3.5.1	Venda de ativos			R\$ 4		
3.5.2	Descontos obtidos					
3.5.3	Outros					
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>	<b>R\$ 9</b>	<b>R\$ 76</b>	<b>(R\$ 33)</b>	<b>R\$ 101</b>	<b>(R\$ 49)</b>

ANEXO D – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA FUNDAÇÃO FÉ E ALEGRIA

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT (DSD)</b>						
(valores em R\$000)		31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 15.624</b>	<b>R\$ 2.768</b>	<b>R\$ 3.289</b>	<b>R\$ 8.951</b>	<b>R\$ 9.990</b>
4.1.1	<i>Receita de doações</i>	R\$ 1.394	R\$ 1.124	R\$ 1.473	R\$ 1.478	R\$ 1.735
	4.1.1.1 Pessoas físicas nacionais	R\$ 248	R\$ 202	R\$ 182	R\$ 42	R\$ 86
	4.1.1.2 Pessoas físicas do exterior	R\$ 46	R\$ 49			
	4.1.1.3 Pessoas jurídicas nacionais	R\$ 996	R\$ 554	R\$ 1.291	R\$ 1.436	R\$ 1.650
	4.1.1.4 Pessoas jurídicas do exterior	R\$ 104	R\$ 319			
4.1.2	<i>Receitas próprias da entidade</i>	R\$ 6.627	R\$ 943	R\$ 723	R\$ 2.696	R\$ 2.668
	4.1.2.1 Vendas de Produtos					
	4.1.2.2 Prestação de serviços					
	4.1.2.3 Fontes próprias	R\$ 6.466	R\$ 765	R\$ 533	R\$ 2.387	R\$ 2.423
	4.1.2.4 Financeiras	R\$ 162	R\$ 178	R\$ 190	R\$ 309	R\$ 245
	4.1.2.5 de Aluguéis					
4.1.3	<i>Receita de projetos / convênios</i>	R\$ 7.590	R\$ 693	R\$ 1.051	R\$ 4.766	R\$ 5.586
	4.1.3.1 Projeto A	R\$ 6.504		R\$ 1.051	R\$ 4.433	R\$ 5.425
	4.1.3.2 Projeto B	R\$ 1.087	R\$ 693		R\$ 333	R\$ 160
	4.1.3.3 Projeto C					
	4.1.4 Outras Receita Operacionais	R\$ 13	R\$ 8	R\$ 42	R\$ 11	R\$ 1
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
3.1.1	<i>Custo dos Serviços Prestados</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.1.1 Salários e Encargos					
	3.1.1.2 Material aplicado					
	3.1.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.1.4 Custos Gerais					
	3.1.1.5 Outros custos de prestação de serviços					
3.1.2	<i>Custo dos Produtos Vendidos</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.2.1 Salários e Encargos					
	3.1.2.2 Material aplicado					
	3.1.2.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.2.4 Custos Gerais					
	3.1.2.5 Outros custos de produção					
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>	<b>(R\$ 11.798)</b>	<b>(R\$ 1.341)</b>	<b>(R\$ 1.958)</b>	<b>(R\$ 6.085)</b>	<b>(R\$ 4.073)</b>
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos	(R\$ 8.131)	(R\$ 1.260)	(R\$ 1.427)	(R\$ 4.713)	(R\$ 3.207)
	3.2.1.2 Material aplicado	(R\$ 2.227)	R\$ 196			
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros	(R\$ 1.440)	(R\$ 277)	(R\$ 531)	(R\$ 1.371)	(R\$ 866)
	3.2.1.4 Custos Gerais					
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos					
<b>3.3</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>	<b>(R\$ 3.379)</b>	<b>(R\$ 1.795)</b>	<b>(R\$ 2.246)</b>	<b>(R\$ 3.229)</b>	<b>(R\$ 2.805)</b>
3.3.1	Salários e Encargos	(R\$ 263)	(R\$ 218)			
3.3.2	Serviços de Terceiros	(R\$ 503)	(R\$ 220)			
3.3.3	Despesas gerais e administrativas	(R\$ 1.667)	(R\$ 449)	(R\$ 2.198)	(R\$ 3.200)	(R\$ 2.757)
3.3.4	Despesas financeiras	(R\$ 33)	(R\$ 46)	(R\$ 32)	(R\$ 29)	(R\$ 24)
3.3.5	Despesas tributárias	(R\$ 16)	(R\$ 26)			
3.3.6	Depreciação	(R\$ 657)	(R\$ 618)			
3.3.7	Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)	(R\$ 239)	(R\$ 217)	(R\$ 17)		(R\$ 23)
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>	<b>R\$ 447</b>	<b>(R\$ 368)</b>	<b>(R\$ 915)</b>	<b>(R\$ 363)</b>	<b>R\$ 3.113</b>
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 41</b>	<b>R\$ 66</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>(R\$ 75)</b>	<b>(R\$ 2.072)</b>
3.5.1	Venda de ativos	R\$ 41	R\$ 66			
3.5.2	Descontos obtidos					
3.5.3	Outros				(R\$ 75)	(R\$ 2.072)
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>	<b>R\$ 488</b>	<b>(R\$ 302)</b>	<b>(R\$ 915)</b>	<b>(R\$ 438)</b>	<b>R\$ 1.040</b>



## ANEXO E – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO INSTITUTO ACAIA

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT (DSD)</b>						
(valores em R\$000)		31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 3.782</b>	<b>R\$ 3.495</b>	<b>R\$ 1.957</b>	<b>R\$ 1.873</b>	<b>R\$ 1.331</b>
4.1.1	<i>Receita de doações</i>	R\$ 3.164	R\$ 1.407	R\$ 1.683	R\$ 1.702	R\$ 1.329
	4.1.1.1 Pessoas físicas nacionais	R\$ 2.652	R\$ 670	R\$ 1.106	R\$ 1.275	R\$ 1.087
	4.1.1.2 Pessoas físicas do exterior					
	4.1.1.3 Pessoas jurídicas nacionais	R\$ 511	R\$ 738	R\$ 577	R\$ 427	R\$ 242
	4.1.1.4 Pessoas jurídicas do exterior					
4.1.2	<i>Receitas próprias da entidade</i>	R\$ 68	R\$ 52	R\$ 6	R\$ 5	R\$ 2
	4.1.2.1 Vendas de Produtos					
	4.1.2.2 Prestação de serviços					
	4.1.2.3 Fontes próprias					
	4.1.2.4 Financeiras	R\$ 68	R\$ 52	R\$ 6	R\$ 5	R\$ 2
	4.1.2.5 de Aluguéis					
4.1.3	<i>Receita de projetos / convênios</i>	R\$ 550	R\$ 2.036	R\$ 268	R\$ 166	R\$ 0
	4.1.3.1 Projeto A	R\$ 550	R\$ 2.036	R\$ 268	R\$ 17	
	4.1.3.2 Projeto B				R\$ 149	
	4.1.3.3 Projeto C					
	4.1.4 Outras Receita Operacionais					
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
3.1.1	<i>Custo dos Serviços Prestados</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.1.1 Salários e Encargos					
	3.1.1.2 Material aplicado					
	3.1.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.1.4 Custos Gerais					
	3.1.1.5 Outros custos de prestação de serviços					
3.1.2	<i>Custo dos Produtos Vendidos</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.2.1 Salários e Encargos					
	3.1.2.2 Material aplicado					
	3.1.2.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.2.4 Custos Gerais					
	3.1.2.5 Outros custos de produção					
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>	<b>(R\$ 3.356)</b>	<b>(R\$ 2.594)</b>	<b>(R\$ 1.712)</b>	<b>(R\$ 1.336)</b>	<b>(R\$ 842)</b>
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos	(R\$ 1.516)	(R\$ 934)	(R\$ 642)	(R\$ 591)	(R\$ 537)
	3.2.1.2 Material aplicado	(R\$ 91)	(R\$ 121)	(R\$ 79)	R\$ 0	R\$ 0
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros	(R\$ 1.381)	(R\$ 1.127)	(R\$ 755)	(R\$ 496)	(R\$ 202)
	3.2.1.4 Custos Gerais	(R\$ 342)	(R\$ 355)	(R\$ 200)	(R\$ 200)	(R\$ 103)
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos	(R\$ 25)	(R\$ 57)	(R\$ 36)	(R\$ 50)	R\$ 0
<b>3.3</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>	<b>(R\$ 709)</b>	<b>(R\$ 602)</b>	<b>(R\$ 433)</b>	<b>(R\$ 414)</b>	<b>(R\$ 498)</b>
	3.3.1 Salários e Encargos					
	3.3.2 Serviços de Terceiros					
	3.3.3 Despesas gerais e administrativas	(R\$ 561)	(R\$ 402)	(R\$ 288)	(R\$ 285)	(R\$ 266)
	3.3.4 Despesas financeiras	(R\$ 6)	(R\$ 5)	(R\$ 3)	(R\$ 10)	(R\$ 7)
	3.3.5 Despesas tributárias	(R\$ 21)	(R\$ 27)	(R\$ 17)	(R\$ 29)	(R\$ 28)
	3.3.6 Depreciação	(R\$ 120)	(R\$ 102)	(R\$ 100)	(R\$ 90)	(R\$ 76)
	3.3.7 Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)	(R\$ 1)	(R\$ 67)	(R\$ 26)		(R\$ 120)
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>	<b>(R\$ 282)</b>	<b>R\$ 300</b>	<b>(R\$ 188)</b>	<b>R\$ 123</b>	<b>(R\$ 9)</b>
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 13</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>(R\$ 23)</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
	3.5.1 Venda de ativos					
	3.5.2 Descontos obtidos	R\$ 1				
	3.5.3 Outros	R\$ 12	R\$ 0	(R\$ 23)		
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>	<b>(R\$ 269)</b>	<b>R\$ 300</b>	<b>(R\$ 211)</b>	<b>R\$ 123</b>	<b>(R\$ 9)</b>

**ANEXO F – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA INSTITUIÇÃO  
MONSENHOR BENEDITO MÁRIO CALAZANS A SERVIÇO DA FAMÍLIA**

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT (DSD)</b>						
(valores em R\$000)		31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 564</b>	<b>R\$ 569</b>	<b>R\$ 531</b>	<b>R\$ 570</b>	<b>R\$ 604</b>
4.1.1	<i>Receita de doações</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 1	R\$ 3
	4.1.1.1 Pessoas físicas nacionais	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 1	R\$ 3
	4.1.1.2 Pessoas físicas do exterior					
	4.1.1.3 Pessoas jurídicas nacionais					
	4.1.1.4 Pessoas jurídicas do exterior					
4.1.2	<i>Receitas próprias da entidade</i>	R\$ 548	R\$ 566	R\$ 530	R\$ 566	R\$ 600
	4.1.2.1 Vendas de Produtos					
	4.1.2.2 Prestação de serviços					
	4.1.2.3 Fontes próprias					
	4.1.2.4 Financeiras	R\$ 197	R\$ 232	R\$ 210	R\$ 261	R\$ 311
	4.1.2.5 de Aluguéis	R\$ 351	R\$ 334	R\$ 319	R\$ 305	R\$ 289
4.1.3	<i>Receita de projetos / convênios</i>	R\$ 16	R\$ 3	R\$ 2	R\$ 4	R\$ 1
	4.1.3.1 Projeto A	R\$ 16	R\$ 3	R\$ 2	R\$ 4	R\$ 1
	4.1.3.2 Projeto B					
	4.1.3.3 Projeto C					
4.1.4	Outras Receita Operacionais					
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
3.1.1	<i>Custo dos Serviços Prestados</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.1.1 Salários e Encargos					
	3.1.1.2 Material aplicado					
	3.1.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.1.4 Custos Gerais					
	3.1.1.5 Outros custos de prestação de serviços					
3.1.2	<i>Custo dos Produtos Vendidos</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.2.1 Salários e Encargos					
	3.1.2.2 Material aplicado					
	3.1.2.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.2.4 Custos Gerais					
	3.1.2.5 Outros custos de produção					
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>	<b>(R\$ 85)</b>	<b>(R\$ 59)</b>	<b>(R\$ 37)</b>	<b>(R\$ 18)</b>	<b>(R\$ 12)</b>
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos					
	3.2.1.2 Material aplicado					
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.2.1.4 Custos Gerais	(R\$ 59)	(R\$ 46)	(R\$ 37)	(R\$ 18)	(R\$ 12)
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos	(R\$ 26)	(R\$ 13)			
<b>3.3</b>	<b>DESPEAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>	<b>(R\$ 486)</b>	<b>(R\$ 412)</b>	<b>(R\$ 384)</b>	<b>(R\$ 544)</b>	<b>(R\$ 496)</b>
3.3.1	Salários e Encargos	(R\$ 360)	(R\$ 319)	(R\$ 290)	(R\$ 474)	(R\$ 417)
3.3.2	Serviços de Terceiros					
3.3.3	Despesas gerais e administrativas	(R\$ 124)	(R\$ 91)	(R\$ 94)	(R\$ 70)	(R\$ 78)
3.3.4	Despesas financeiras	(R\$ 1)	(R\$ 1)			
3.3.5	Despesas tributárias	(R\$ 1)	(R\$ 1)	(R\$ 0)	(R\$ 1)	(R\$ 1)
3.3.6	Depreciação					
3.3.7	Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)					
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>	<b>(R\$ 7)</b>	<b>R\$ 98</b>	<b>R\$ 111</b>	<b>R\$ 8</b>	<b>R\$ 96</b>
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
3.5.1	Venda de ativos					
3.5.2	Descontos obtidos					
3.5.3	Outros					
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>	<b>(R\$ 7)</b>	<b>R\$ 98</b>	<b>R\$ 111</b>	<b>R\$ 8</b>	<b>R\$ 96</b>

ANEXO G – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DA LIGA SOLIDÁRIA (antiga Liga das Senhoras Católicas de São Paulo)

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT (DSD)</b>						
(valores em R\$000)		31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 35.804</b>	<b>R\$ 31.398</b>	<b>R\$ 25.720</b>	<b>R\$ 22.651</b>	<b>R\$ 21.033</b>
4.1.1	<i>Receita de doações</i>	R\$ 1.075	R\$ 670	R\$ 846	R\$ 1.092	R\$ 1.143
	4.1.1.1 Pessoas físicas nacionais	R\$ 1.075	R\$ 670	R\$ 846	R\$ 1.092	R\$ 1.143
	4.1.1.2 Pessoas físicas do exterior					
	4.1.1.3 Pessoas jurídicas nacionais					
	4.1.1.4 Pessoas jurídicas do exterior					
4.1.2	<i>Receitas próprias da entidade</i>	R\$ 24.476	R\$ 22.436	R\$ 19.493	R\$ 17.211	R\$ 14.990
	4.1.2.1 Vendas de Produtos					
	4.1.2.2 Prestação de serviços	R\$ 746	R\$ 508	R\$ 658	R\$ 573	
	4.1.2.3 Fontes próprias	R\$ 20.529	R\$ 18.377	R\$ 16.859	R\$ 15.955	R\$ 14.990
	4.1.2.4 Financeiras	R\$ 2.001	R\$ 2.414	R\$ 1.388	R\$ 111	
	4.1.2.5 de Aluguéis	R\$ 1.199	R\$ 1.138	R\$ 589	R\$ 573	
4.1.3	<i>Receita de projetos / convênios</i>	R\$ 7.362	R\$ 6.519	R\$ 4.158	R\$ 3.662	R\$ 3.508
	4.1.3.1 Projeto A	R\$ 6.973	R\$ 6.149	R\$ 3.623	R\$ 3.237	R\$ 2.684
	4.1.3.2 Projeto B	R\$ 202	R\$ 210	R\$ 342	R\$ 278	R\$ 824
	4.1.3.3 Projeto C	R\$ 187	R\$ 160	R\$ 193	R\$ 147	
4.1.4	Outras Receita Operacionais	R\$ 2.890	R\$ 1.773	R\$ 1.223	R\$ 687	R\$ 1.392
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
3.1.1	<i>Custo dos Serviços Prestados</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.1.1 Salários e Encargos					
	3.1.1.2 Material aplicado					
	3.1.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.1.4 Custos Gerais					
	3.1.1.5 Outros custos de prestação de serviços					
3.1.2	<i>Custo dos Produtos Vendidos</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.2.1 Salários e Encargos					
	3.1.2.2 Material aplicado					
	3.1.2.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.2.4 Custos Gerais					
	3.1.2.5 Outros custos de produção					
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>	<b>(R\$ 13.979)</b>	<b>(R\$ 11.874)</b>	<b>(R\$ 8.797)</b>	<b>(R\$ 7.399)</b>	<b>(R\$ 6.729)</b>
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos	(R\$ 8.655)	(R\$ 7.539)	(R\$ 5.549)	(R\$ 4.711)	(R\$ 4.046)
	3.2.1.2 Material aplicado					
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros	(R\$ 1.196)	(R\$ 991)	(R\$ 684)	(R\$ 675)	(R\$ 555)
	3.2.1.4 Custos Gerais	(R\$ 3.318)	(R\$ 2.471)	(R\$ 2.062)	(R\$ 1.700)	(R\$ 1.679)
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos	(R\$ 810)	(R\$ 872)	(R\$ 502)	(R\$ 313)	(R\$ 448)
<b>3.3</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>	<b>(R\$ 23.441)</b>	<b>(R\$ 21.396)</b>	<b>(R\$ 18.179)</b>	<b>(R\$ 16.377)</b>	<b>(R\$ 14.010)</b>
3.3.1	Salários e Encargos	(R\$ 12.290)	(R\$ 10.886)	(R\$ 9.768)	(R\$ 8.532)	(R\$ 7.595)
3.3.2	Serviços de Terceiros	(R\$ 1.210)	(R\$ 1.321)	(R\$ 1.289)	(R\$ 1.124)	(R\$ 931)
3.3.3	Despesas gerais e administrativas	(R\$ 1.522)	(R\$ 1.054)	(R\$ 919)	(R\$ 859)	(R\$ 794)
3.3.4	Despesas financeiras					
3.3.5	Despesas tributárias					
3.3.6	Depreciação	(R\$ 1.479)	(R\$ 1.821)	(R\$ 915)	(R\$ 994)	(R\$ 935)
3.3.7	Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)	(R\$ 6.941)	(R\$ 6.315)	(R\$ 5.290)	(R\$ 4.868)	(R\$ 3.755)
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>	<b>(R\$ 1.616)</b>	<b>(R\$ 1.872)</b>	<b>(R\$ 1.257)</b>	<b>(R\$ 1.125)</b>	<b>R\$ 294</b>
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>	<b>(R\$ 1.765)</b>	<b>(R\$ 3.831)</b>	<b>R\$ 4.194</b>	<b>R\$ 22</b>	<b>R\$ 23</b>
3.5.1	Venda de ativos					
3.5.2	Descontos obtidos					
3.5.3	Outros	(R\$ 1.765)	(R\$ 3.831)	R\$ 4.194	R\$ 22	R\$ 23
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>	<b>(R\$ 3.381)</b>	<b>(R\$ 5.703)</b>	<b>R\$ 2.937</b>	<b>(R\$ 1.103)</b>	<b>R\$ 317</b>

**ANEXO G – DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO PROJETO ARRASTÃO –  
MOVIMENTO DE PROMOÇÃO HUMANA**

<b>DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT (DSD)</b>						
(valores em R\$000)		31-12-2009	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006	31-12-2005
<b>4.1</b>	<b>RECEITAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 4.409</b>	<b>R\$ 4.356</b>	<b>R\$ 3.904</b>	<b>R\$ 2.913</b>	<b>R\$ 1.741</b>
4.1.1	<i>Receita de doações</i>	R\$ 2.225	R\$ 2.070	R\$ 2.587	R\$ 2.162	R\$ 962
	4.1.1.1 Pessoas físicas nacionais	R\$ 258	R\$ 901	R\$ 572	R\$ 191	R\$ 230
	4.1.1.2 Pessoas físicas do exterior					
	4.1.1.3 Pessoas jurídicas nacionais	R\$ 1.968	R\$ 1.169	R\$ 2.014	R\$ 1.971	R\$ 732
	4.1.1.4 Pessoas jurídicas do exterior					
4.1.2	<i>Receitas próprias da entidade</i>	R\$ 279	R\$ 402	R\$ 293	R\$ 116	R\$ 145
	4.1.2.1 Vendas de Produtos					
	4.1.2.2 Prestação de serviços	R\$ 26	R\$ 227	R\$ 173		
	4.1.2.3 Fontes próprias					
	4.1.2.4 Financeiras	R\$ 153	R\$ 97	R\$ 39	R\$ 39	R\$ 52
	4.1.2.5 de Aluguéis	R\$ 100	R\$ 79	R\$ 82	R\$ 76	R\$ 92
4.1.3	<i>Receita de projetos / convênios</i>	R\$ 1.791	R\$ 1.844	R\$ 1.024	R\$ 636	R\$ 635
	4.1.3.1 Projeto A	R\$ 1.791	R\$ 1.844	R\$ 1.024	R\$ 636	R\$ 548
	4.1.3.2 Projeto B					R\$ 87
	4.1.3.3 Projeto C					
	4.1.4 Outras Receita Operacionais	R\$ 114	R\$ 40			
<b>3.1</b>	<b>CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
3.1.1	<i>Custo dos Serviços Prestados</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.1.1 Salários e Encargos					
	3.1.1.2 Material aplicado					
	3.1.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.1.4 Custos Gerais					
	3.1.1.5 Outros custos de prestação de serviços					
3.1.2	<i>Custo dos Produtos Vendidos</i>	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0	R\$ 0
	3.1.2.1 Salários e Encargos					
	3.1.2.2 Material aplicado					
	3.1.2.3 Serviços de Terceiros					
	3.1.2.4 Custos Gerais					
	3.1.2.5 Outros custos de produção					
<b>3.2</b>	<b>CUSTO DE PROJETOS EXECUTADOS (por projeto/centro de custos)</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>(R\$ 806)</b>
3.2.1	3.2.1.1 Salários e Encargos					
	3.2.1.2 Material aplicado					
	3.2.1.3 Serviços de Terceiros					
	3.2.1.4 Custos Gerais					(R\$ 806)
	3.2.1.5 Outros custos de execução de projetos					
<b>3.3</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS CENTRAIS (secretaria, contabilidade, tesouraria, RH, sistemas, compras, almoxarifado, seguros e jurídicas)</b>	<b>(R\$ 3.798)</b>	<b>(R\$ 3.803)</b>	<b>(R\$ 2.953)</b>	<b>(R\$ 2.338)</b>	<b>(R\$ 1.039)</b>
3.3.1	Salários e Encargos	(R\$ 2.369)	(R\$ 2.482)	(R\$ 1.955)	(R\$ 1.547)	(R\$ 636)
3.3.2	Serviços de Terceiros	(R\$ 524)	(R\$ 368)	(R\$ 380)	(R\$ 264)	(R\$ 134)
3.3.3	Despesas gerais e administrativas	(R\$ 792)	(R\$ 849)	(R\$ 573)	(R\$ 491)	(R\$ 234)
3.3.4	Despesas financeiras					
3.3.5	Despesas tributárias	(R\$ 22)	(R\$ 29)	(R\$ 4)		
3.3.6	Depreciação	(R\$ 73)	(R\$ 74)	(R\$ 41)	(R\$ 35)	(R\$ 35)
3.3.7	Outras Despesas Operacionais Centrais (incl. doações)	(R\$ 18)				
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT OPERACIONAL</b>	<b>R\$ 612</b>	<b>R\$ 553</b>	<b>R\$ 951</b>	<b>R\$ 576</b>	<b>(R\$ 103)</b>
<b>3.5</b>	<b>RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>	<b>R\$ 0</b>
	3.5.1 Venda de ativos					
	3.5.2 Descontos obtidos					
	3.5.3 Outros					
	<b>SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO</b>	<b>R\$ 612</b>	<b>R\$ 553</b>	<b>R\$ 951</b>	<b>R\$ 576</b>	<b>(R\$ 103)</b>