

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP**  
**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CARLOS ALBERTO MARTINS**

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO ECONÔMICO DAS ENTIDADES**  
**ASSISTENCIAIS: UM ESTUDO DO VALOR AGREGADO ÀS SUAS**  
**AÇÕES**

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

**Orientador: Prof. Dr. Eolo Marques Pagnani**

**São Paulo**

**2008**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Reitor: Prof. Dr. Sergio de Gouvea Franco

Pró-reitor de Graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Sergio de Gouvea Franco

Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Claudio Parisi

## FICHA CATALOGRÁFICA

**M386a**

Martins, Carlos Alberto

Avaliação de desempenho econômico das entidades assistenciais: um estudo do valor agregado às suas ações / Carlos Alberto Martins. - - São Paulo, 2008.

136 f.

Orientador: Prof. Dr. Éolo Marques Pagnani

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Associações sem fins lucrativos 2. Desempenho – Avaliação 3. Trabalho voluntário – Contabilidade.

**CDD 658.048**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

**CARLOS ALBERTO MARTINS**

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO ECONÔMICO DAS ENTIDADES  
ASSISTENCIAIS: UM ESTUDO DO VALOR AGREGADO ÀS SUAS  
AÇÕES.**

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

**BANCO EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Pedro Luiz Côrtes**  
**Faculdade Etapa - SP**

---

**Prof. Dr. Anísio Candido Pereira**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP**

---

**Prof. Dr. Eolo Marques Pangnani**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da banca examinadora**

**São Paulo, 28 de Agosto de 2008**

**Dedico este trabalho à  
minha esposa Regina,  
ao meu filho Felipe,  
à minha filha Leticia,  
aos meus amigos mestrandos; e  
aos professores da FECAP.**

## **AGRADECIMENTOS**

A minha família que, com resignação, suportou diversos momentos de tensão e indisponibilidade em nosso dia-a-dia, entendendo o quanto era, e é importante o curso que fiz e onde ele irá me levar. Que me apoiou em meus objetivos.

Ao Prof. Dr. Eolo Marques Pagnani, que com seu profundo conhecimento fez com que eu vislumbrasse a extensão do objeto deste estudo, e me orientou em todo o processo das pesquisas. Que com seu jeito espontâneo e amigo levou-me a buscar a complementação de meus conhecimentos e descobrir o quão importante se tornam determinados instrumentos e ações em mãos de pessoas responsáveis e hábeis. Que, com paciência e interesse, me mostrou a melhor forma de chegar a um resultado plausível, coerente e correto neste trabalho.

A todos os Mestres e Doutores deste curso com os quais tive a oportunidade de aprender e complementar meus conhecimentos. A eles que com objetividade, contribuíram no desenvolvimento de meios e metas, cada qual em sua especialidade, para que eu chegasse ao objetivo proposto.

A amiga Márcia Marcondes da Silva que contribuiu sobremaneira disponibilizando diversos dados e informações, o que me estimulou a optar pelo tema.

Aos amigos Maria Cristina Lourenço dos Santos, José Maria Moreira que me animaram nos momentos em que o desgaste tomava corpo no decorrer o trabalho.

A todos os demais colegas, com os quais trilhei o mesmo caminho nestes meses de trabalho, que sempre me estimularam e contribuíram com palavras e atitudes positivas, para que os meus ânimos fossem sempre renovados.

**Para vencer um adversário é preciso não só conhecê-lo como respeitá-lo. Mas, antes de tudo, é preciso conhecer e respeitar a si mesmo. Esteja preparado para enfrentar o adversário, mas esteja preparado também para enfrentar a si mesmo. (...)**

(Tema do 8º Congresso da Federação das Associações  
Comerciais do Estado de São Paulo)

## RESUMO

O presente trabalho teve como foco a avaliação de desempenho econômico-financeiro das entidades pertencentes ao denominado Terceiro Setor, mais especificamente das entidades de assistência social e a necessidade de se ter informações críveis baseadas em um sistema de contabilização estruturado para sustentar esta avaliação, onde fatores como o trabalho voluntário e as ações gratuitas devem ser tratados como elementos integrantes da escrituração contábil e como fonte de informações para a gestão das entidades. Esta dissertação está baseada em um estudo de caso de uma entidade de assistência social, sediada na região da Grande São Paulo. Com base nas informações operacionais relativas aos exercícios de 2004 e 2005, mensurou-se e estudou-se a influência econômico-financeira dos fatores citados, na estrutura operacional da entidade e a necessidade de um controle confiável dos mesmos a fim de evidenciar o valor transferido à sociedade, valor este que não sofre controle e, tão pouco, evidenciação nos demonstrativos contábil-financeiros. O problema estudado tratou da necessidade de um controle mais eficaz, para fins de gestão, de fatores não documentados da maneira como prevê a legislação brasileira, a fim de evidenciar a eficácia das atividades de uma entidade de assistência social. Os resultados obtidos indicam que a visão econômica, financeira e gerencial destas entidades tornar-se-iam mais claras e interessantes como resultado social aos investidores e detentores de recursos destinados à assistência, o que levaria a uma revisão mais acurada do controle e evidenciação destes fatores com a criação de técnicas de avaliação específica para este setor.

Palavras-chave: Associações sem fins lucrativos. Desempenho. Avaliação. Trabalho voluntário. Contabilidade.

## ABSTRACT

The present work had as focus the evaluation of economical-financial performance of the entities belonging to the denominated Non Profit Sector, more specifically of the entities of social welfare and the need of having believable information based on an accounting system structured to sustain this evaluation, where factor as the voluntary work and the gratuitous social benefit should be treated as integral elements of the accounting bookkeeping as source of information for the administration of the entities. This dissertation is based on a study of case of an entity of social welfare, headquartered in the area of Great São Paulo. With base in the relative operational information to the exercises of 2004 and 2005, was measured and it was studied the economical-financial influence of the mentioned factors, in the operational structure of the entity and the need of a reliable control of the same ones in order to evidence the value transferred to the society, value this that doesn't suffer control and, so a little, disclosure, in the demonstrative ones accounting-financial. The studied problem treated of the need of a more effective control, for administration ends, of factors no documented in the way as foresees the Brazilian legislation, in order to evidence the effectiveness of the activities of an entity of social welfare. The obtained results indicate that the vision economical, financial and managerial of these entities would become more evident and interesting as social result to the investors and holders of resources destined to the welfare, what will take the a perfected revision of the control and disclosure of these factors with the creation of techniques of specific evaluation for this sector.

Key-words: Nonprofit organizations. Performance. Evaluation. Voluntarism. Accounting.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	A tríade entre o Estado, o Mercado e o Terceiro Setor.....	14
----------	--	----

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Volume de atendimento ao usuário.....	76
-----------	---------------------------------------	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Os Setores segundo Origem e Finalidade.....	14
Quadro 2	Características de Organizações do Terceiro Setor.....	16
Quadro 3	Classificação Internacional das Organizações Sem Fins Lucrativos (ICNPO).....	17
Quadro 4	Diferenças e Similaridades entre contabilidade gerencial e financeira	72

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	ENASS - Mensuração de Resultados dos atendimentos a seus usuários.....	80
Tabela 2	ENASS - Linhas de atuação de atendimentos - detalhada – 2005.....	81
Tabela 3	Resumo e valoração das ações realizadas e suas quantidades – 2004.	85
Tabela 4	Resumo e valoração das ações realizadas e suas quantidades – 2005.	86
Tabela 5	Análise Horizontal do balanço – 2004 e 2005 - original e ajustado....	89
Tabela 6	Análise Horizontal do D.R.E. – 2004 e 2005 - original e ajustado....	90
Tabela 7	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – 2004 e 2005 – original e ajustado.....	90
Tabela 8	Demonstração da M.P.L.: 2004 e 2005 – original e ajustado.....	91
Tabela 9	Cálculo dos índices de desempenho – original e ajustado.....	91

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABONG	Associação Brasileira das Organizações Não Governamentais
CEAS	Certificado de Entidade de Assistência Social
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CEMPRE	Cadastro Geral de Empresas – IBGE
CETS	Centro de Estudos do Terceiro Setor – FGV
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COMAS	Conselho Municipal de Assistência Social
CONFAZ	Conselho de Política Fazendária
CONSEAS	Conselho Estadual de Assistência Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EAS	Entidade de Assistência Social
FASFIL	Fundações Privadas e Associações sem fins Lucrativos no Brasil
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FGV	Fundação Getúlio Vargas
GIFE	Grupo de Institutos, Fundações e Empresas
HC-FMUSP	Hospital das Clínicas – Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBOPE	Instituto Brasileiro de Opinião Pública
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
ICNPO	International Classification of Nonprofit Organization ou Classificação Internacional das Organizações do Terceiro Setor
IN	Instrução Normativa
INCOR	Instituto do Coração
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Móveis Inter-vivos
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

MP	Medida Provisória
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
OAS	Organização de Assistência Social
ONG	Organização Não Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
OS	Organização Social
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SAT	Seguro de Acidente do Trabalho
TFE	Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos
UNV	United Nations Volunteers ou Voluntários das Nações Unidas

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
1.1 Entidades de assistência social – EAS, no contexto do terceiro setor	13
1.1.1 Características e classificações	15
1.2 Situação problema	19
1.3 Objetivos	19
1.3.1 Objetivo geral	19
1.3.2 Objetivo específico	20
1.4 Justificativa	20
1.5 Metodologia	21
1.6 Estrutura do Trabalho	23
<b>2 O TERCEIRO SETOR E AS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (EAS), NO BRASIL</b>	<b>25</b>
2.1 As perspectivas e o mercado de trabalho	28
2.2 O trabalho voluntário e a sua gestão	29
2.3 A Estrutura legal	33
2.3.1 Utilidade pública federal	39
2.3.2 Utilidade pública estadual (SP)	43
2.3.3 Utilidade pública municipal (SP)	44
2.3.4 Os direitos e obrigações fisco-tributário	45
2.3.5 Captação de recursos, incentivos fiscais e programas sociais	52
2.3.6 A estrutura segundo a legislação trabalhista brasileira	55
<b>3 A GESTÃO E A ESTRUTURA CONTÁBIL DA EAS</b>	<b>60</b>
3.1 A contabilidade gerencial para o terceiro setor	60
3.2 A gestão e a estrutura contábil de uma EAS	63
3.2.1 A avaliação de desempenho em uma EAS	64
3.2.2 Os indicadores de gestão	66
3.2.3 A estrutura contábil para uma EAS	68
3.2.4 A importância da contabilidade	70
3.2.5 A contabilidade, gestão e planejamento estratégico	73
<b>4 ESTUDO DO CASO ENASS: AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO</b>	<b>76</b>
4.1 Histórico e dados institucionais da ENASS	76
4.2 Desempenho atual da ENASS	79
4.3 Elaborando o processo de avaliação de desempenho	81
4.4 Valoração das ações, do voluntariado e dos procedimentos utilizados	82
4.5 As demonstrações contábeis e suas análises	87
4.6 Resultado das análises - financeiro	92
4.7 Resultados das análises - social	93
4.8 A contabilidade financeira para as ENASS à luz da análise deste capítulo	95
4.9 Sugestão de contabilização à luz do reflexo social-voluntário e ações gratuitas	97
4.9.1 O plano de contas e sua adaptação	97
4.9.1.1 Modelo de Plano de contas – parte específica	98
4.9.2 Técnica de valoração e mecânica de contabilização	99
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>102</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>105</b>
<b>ANEXO 1 – Termo de adesão</b>	<b>112</b>
<b>ANEXO 2: Norma brasileira de contabilidade</b>	<b>113</b>
<b>APÊNDICE 1 – Plano de contas</b>	<b>128</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Na literatura econômica acadêmica mais recente, encontram-se constantes referências a um núcleo de atividades e organizações, com características e serviços diversificados dos mais amplos, denominadas comumente de Terceiro Setor.

As organizações deste setor (também referenciadas na linguagem comum – equivocadamente – por ONGs) atuam com objetivos de prestação de ampla gama de serviços classificados como funcionais, beneficentes, filantrópicos, culturais, educacionais, científicos, artísticos, literários, recreativos, de proteção ao meio ambiente, até aos serviços esportivos, dentre outros.

A diversidade de áreas de atuação e a proliferação destas organizações denotam um crescimento significativo, notadamente no final do século XX, influenciando alterações estruturais no Setor Terciário (que não deve ser confundido com o termo Terceiro Setor). Isto também se deve às significativas transformações funcionais e políticas dos principais agentes econômicos e do próprio Estado, no cumprimento de seus papéis na geração de bens e serviços.

Destas referências iniciais decorre o entendimento por diferentes correntes de pensadores, de que esse processo é ideológico. Em uma corrente predomina a visão de que este novo capitalismo (neoliberal) é o único caminho para o verdadeiro Estado democrático. E de que a nova conformação do Estado traria a solução das grandes e velhas questões ligadas à riqueza e pobreza, desenvolvimento e subdesenvolvimento, concentração e distribuição de renda, fome e opulência fundamentadas na liberdade dos mercados para proporcionar o equilíbrio no sistema econômico.

Abstendo-se de se entrar nesta linha de considerações a respeito do terceiro setor constata-se, portanto, que no final do século passado, a sociedade civil passa a se organizar de modo a atuar em várias atividades “abandonadas” por diferentes instituições do Estado.

A sociedade contemporânea tomou para si atividades e serviços que antes eram simplesmente adquiridos no mercado, quando este podia oferecer os mesmos, ou esperar que o Estado viesse a fazê-lo. Como o Estado, no processo de transformação e liberalização de mercados, não dispõe de condições para atender boa parte dos serviços que a sociedade demanda, criaram-se as condições de inserção de outras entidades nessa função.

Em outra corrente de visão e interpretação desse processo de transformação do setor terciário, se alinha com a visão estruturalista e gradualista de políticas induzidas por um Estado ainda forte e predominante, em muitos setores, como agente ativo e coordenador de

uma transformação auto sustentada, e não de ruptura, entre oferta e demanda de bens e serviços.

Esse posicionamento percebe-se mais significativo e, por um lado mais crítico, que prevalece nas economias em desenvolvimento, onde se enfatiza o gradual amadurecimento dos agentes sociais privados, mediante a parceria ainda com o Estado, na busca da maior eficácia e sustentabilidade de custos mais baixo e melhores resultados de bens e serviços sociais gerados.

Portanto, preconiza um Estado ágil e eficiente na substituição ou em ser substituído por agentes privados, como gestor e executor de diferentes atividades e serviços de caráter público e social.

Abstendo-se pois, de adentrar com maior propriedade essa linha de debate, julga-se importante tal referência, a fim de se compreender o contexto onde organizações do terceiro setor passam a adquirir relevância econômica dentro do setor terciário.

### **1.1 Entidades de assistência social – EAS, no contexto do terceiro setor**

Inicialmente, faz-se necessário entender o que são e onde estão incluídas as Entidades de Assistência Social (EAS). Importante ressaltar, que o termo Setor tem seu significado original definido nos estudos de Economia, especialmente na Análise Macroeconômica, ao explicar a estrutura do aparelho produtivo (organizações) como gerador da oferta de bens e serviços de uma economia. Seu foco demonstra que a estrutura está composta pelo Setor Primário (atividades extrativas), Setor Secundário (indústria de transformação) e Setor Terciário (Serviços, incluindo os agentes de Serviços Públicos). Não se deve pois, ser confundida a terminologia Terceiro Setor com Setor Terciário. Desta forma, torna-se necessária uma conceituação mais precisa de terceiro setor, que é o segmento no qual estão inseridas as Entidades (organizações) de Assistência Social (EAS).

Segundo Peyon (2004, p.5):

Conceituar o que vem a ser chamado Terceiro Setor não tem sido tarefa fácil. Ainda não há definição legal para esse segmento. Renomados autores formulam os mais variados conceitos. O que ninguém tem dúvidas é que ele existe e, além da sua essência de enfrentamento da pobreza e da exclusão social, também está interferindo na economia dos países, gerando empregos e consumindo bens e serviços. É um fenômeno mundial.

Essas organizações (também referenciadas como ONGs) atuam, ratifica-se, na prestação de serviços classificados como beneficentes, filantrópicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos, de proteção ao meio ambiente, dentre outros, integrando o referido setor.

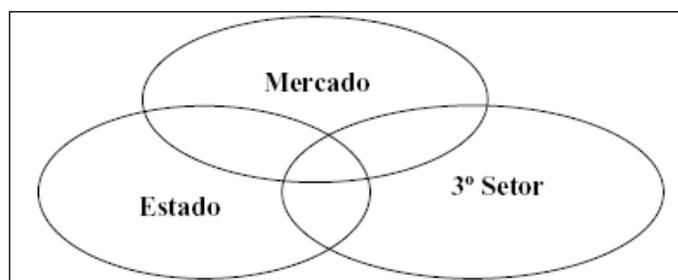
Entendendo melhor, temos que as organizações governamentais são as que constituem o Primeiro Setor sendo compostas de órgãos da administração direta, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, e órgãos da administração indireta que são empresas públicas, sociedades de economia mista, autarquias, estatais e afins.

As organizações privadas, que constituem o Segundo Setor, são empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços constituídas com o objetivo de gerar lucros aos sócios, acionistas e investidores.

O termo terceiro setor é utilizado para conceituar as organizações que não resultam de uma ação governamental e não estão sob seu controle, portanto são organizações privadas, as quais têm fins públicos, tendo como missão a promoção de interesses públicos.

Este setor é caracterizado por não ter finalidades lucrativas, porém o seu resultado econômico positivo denominado de superavit deve ser reinvestido na própria atividade não podendo haver, portanto, a sua distribuição para outros fins.

Os três setores não são segmentos totalmente independentes uns dos outros, pois existem parcerias em suas atividades e uma interdependência. Um detalhe elucidativo a respeito do mesmo pode ser sintetizado na figura 1 e quadro 1, a seguir:



**Figura 1: A tríade entre o Estado, o mercado e o terceiro setor.**  
**Fonte: Fernandes (2002, p.156)**

	Primeiro Setor	Segundo Setor	Terceiro Setor
Origem	Pública	Privada	Privada
Finalidade	Pública	Privada	Pública

**Quadro 1 – Os setores segundo a origem e finalidade**

Fonte: Fernandes (2002, p.156) - Adaptado pelo autor.

Foi na Organização das Nações Unidas (ONU), na década de 40, que o termo ONG surgiu pela primeira vez sendo que em 1945, data de constituição da ONU, a ata de sua formação cita o termo organizações não governamentais.

Fernandes (1994, p.21) por sua vez, considera o terceiro setor como “...um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam a produção de bens e serviços públicos. (...) “Bens e serviços públicos”, nesse caso, implicam uma dupla qualificação: não geram lucros e respondem a necessidades coletivas”.

As ONGs segundo Fernandes (1994), tornaram-se um fenômeno massivo no continente Latino-Americano a partir da década de 70, com 68% dessas organizações surgidas após 1975, passando a integrar um núcleo no sistema social e econômico importante.

Para Falconer e Vilela (2001), “o terceiro setor surge como portador de uma nova e grande promessa: a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, se possível, a superação da pobreza”. De forma diferente, Montaño (2002) se refere ao

Terceiro Setor como aquele que surge para o cumprimento de políticas neoliberais na flexibilização das relações de trabalho, afastamento do Estado das responsabilidades sociais,..., sendo que o terceiro setor é colocado num patamar de co-responsabilização das questões públicas pelo Estado, propiciando a sua desresponsabilização com o eufemismo de publicização.

Em economias em desenvolvimento, como a brasileira, onde predomina historicamente um alto nível de desigualdade social, a despeito do esforço e dedicação às políticas e programas de redistribuição de renda, a reestruturação do sistema prestador de serviços quanto a funções, finalidades e atividades de natureza sociais, passam a ser reanalisadas pelos pesquisadores, uma vez que já se dispõe de dados mais bem consolidados e transparentes.

O que parece ser consenso entre diversos autores, é que o Terceiro Setor vem se expandindo em todas as economias, em virtude da atuação ineficiente do Estado, em especial na área social.

### **1.1.1 Características e classificações**

As principais características das organizações do terceiro setor são:

1	Objetivos institucionais	Provocar mudanças sociais.
2	Principais fontes de recursos financeiros e materiais	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3	Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4	Patrimônio/Resultados	Não há participação/distribuição aos provedores.
5	Aspectos fiscais e tributários	Normalmente são imunes ou isentas.
6	Mensuração do resultado social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente.

Quadro 2 – Características de Organizações do Terceiro Setor

Fonte: Olak; Nascimento. (2006, p.27)

As organizações pertencentes ao terceiro setor são classificadas por áreas de atuação, assim como são as atividades privadas.

Um dos sistemas de classificação mais aplicado por pesquisadores de diversos países, em trabalhos relacionados ao terceiro setor, inclusive pela ONU, é o da *International Classification of Nonprofit Organizations* (ICNPO) desenvolvido pela *The Johns Hopkins University* o qual utiliza o critério de estabelecimento e atividade econômica como base de classificação em que as organizações são diferenciadas, segundo os serviços e bens que produzem e, divididas em 12 grupos, conforme quadro 3 (LANDIM; BERES, 1999).

GRUPOS	GRUPOS
<u>1. CULTURA E RECREAÇÃO</u> 01. Cultura e Arte. 02. Esportes. 03. Outras em Recreação e Clubes Sociais.	<u>7. SERVIÇOS LEGAIS, DEFESA DE DIREITOS CIVIS E ORGANIZAÇÕES POLÍTICAS.</u> 20. Defesa dos Direitos Humanos, Civis e Organizações Cívicas. 21. Serviços Legais. 22. Organizações Políticas.
<u>2. EDUCAÇÃO E PESQUISA</u> 04. Educação Infantil, Fundamental e Média. 05. Educação Superior. 06. Outras Ações em Educação. 07. Pesquisa.	<u>8. INTERMEDIÁRIAS FILANTRÓPICAS E DE PROMOÇÃO DO VOLUNTARIADO</u> 23. Fundações Financiadoras. 24. Organizações Intermediárias e de Promoção do Voluntariado.
<u>3. SAÚDE</u> 08. Hospitais e Clínicas de Reabilitação. 09. Casas de Saúde. 10. Saúde Mental e Intervenção de Crises. 11. Ações Específicas em Saúde.	<u>9. ATIVIDADES INTERNACIONAIS</u> 25. Atividades Internacionais.
<u>4. ASSISTÊNCIA E PROMOÇÃO SOCIAL</u> 12. Promoção Social. 13. Emergência e Amparo. 14. Auxílio à Renda e Sustento.	<u>10. RELIGIÃO</u> 26. Associações e Congregações Religiosas.
<u>5. MEIO AMBIENTE</u> 15. Meio Ambiente. 16. Proteção à Vida Animal.	<u>11. ORGANIZAÇÕES PROFISSIONAIS, DE CLASSES E SINDICATOS.</u> 27. Organizações Empresariais e Patronais. 28. Associações Profissionais. 29. Organizações Sindicais.
<u>6. DESENVOLVIMENTO E MORADIA</u> 17. Desenvolvimento Social, Econômico e Comunitário. 18. Moradia. 19. Emprego, Treinamento e Geração de Renda.	<u>12. OUTRAS ÁREAS DE ATUAÇÃO</u> 30. Outros Subgrupos de Atuação.

Quadro 3: Classificação Internacional das Organizações Sem Fins Lucrativos (ICNPO)

Fonte: *International Classification of Nonprofit Organizations* (apud LANDIM; BERES, 1999, p.12). (grifo nosso)

Este quadro, em seu grupo 4, permite visualizar a delimitação deste trabalho, o qual será focado nas entidades assistenciais.

As Organizações de Assistência Social (OAS) têm por objetivo oferecer serviços gratuitos ou subsidiados à sociedade visando provocar mudanças sociais. Os tipos de serviços oferecidos serão definidos conforme o propósito, valores e crenças de seus fundadores e dirigentes.

O objetivo principal das organizações de Assistência Social, e que se constitui na razão de sua existência, é a sua missão. Uma vez definida a missão e seus objetivos todos os recursos, sejam eles financeiros ou humanos, e as metas, serão empregados com este fim.

Dada a diversidade de áreas de atuação das entidades organizadas, decorrente do engajamento da sociedade em minimizar as desigualdades e melhorar as condições sociais do país, são necessários recursos e seus respectivos controles, o que as leva a buscar uma diferenciação e uma transparência na evidenciação de seus resultados econômicos, sociais e financeiros. Estas entidades abandonam o amadorismo e buscam a profissionalização, com a finalidade de captar mais recursos que tornem viáveis as suas obras sociais. Além disso, a sociedade está cada vez mais exigente em relação à destinação destes recursos, conforme afirma Scharf e Malta (2001, p. A-9).

Estes autores enfatizam que, para demonstrar esta diferenciação, as entidades estão preocupadas com o aspecto de gestão e transparência de suas contas. É isso que vem provocando a migração e a adequação das técnicas e ferramentas de gerenciamento empresarial para as organizações sociais.

Segundo Olak e Nascimento (2006, p.22), há três elementos que caracterizam uma nova postura gerencial aplicável às organizações do terceiro setor, que são: “transparência (accountability), relatórios de avaliação (desempenho) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”. Da estrita observação destes elementos é que se espera que as organizações do terceiro setor sejam eficazes quanto aos resultados obtidos, sobretudo ao desenvolverem ações de interesse público.

Para Drucker (2001, p.79), “As instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo eles são muito importantes – e muito mais difíceis de medir e controlar – nestas, do que nas empresas que visam lucro”.

Assim, com base nesta óptica, este trabalho fundamentou-se em um estudo de caso de uma entidade de assistência social, sediada na região da Grande São Paulo, onde se procurou demonstrar o valor agregado e transferido à sociedade em suas ações sociais e o seu custo efetivo de operação, elementos os quais não constam dos demonstrativos contábeis financeiros e gerenciais, evidenciando-se a necessidade de se propor uma estruturação

contábil gerencial que possibilite a obtenção de informações sólidas, confiáveis e consistentes para a gestão de custos, recursos e que dê suporte a um planejamento estruturado, o que nos leva à situação problema deste trabalho.

## **1.2 Situação problema**

No contexto de revisão das EASs existia a necessidade de que estas se preocupassem em avaliar e divulgar o seu desempenho econômico, financeiro e social fundamentado em dados e informações baseadas em um sistema de contabilização especialmente estruturado para sustentar esta avaliação, onde se possa observar, principalmente, o valor transferido à sociedade agregado à suas ações sociais, e o seu custo operacional. Esta avaliação, além disto, induz à necessidade de controlar suas atividades e operações por meio de um processo gerencial e contábil, para evidenciar o montante transferido à sociedade, beneficiária final de suas ações.

Estas considerações consubstanciam a questão problema: a forma de evidenciação das ações e resultados das EASs são satisfatória para avaliar o seu desempenho?

## **1.3 Objetivos**

O objetivo geral deste trabalho é identificar e conhecer os elementos na construção da avaliação de desempenho das entidades assistenciais, evidenciar a necessidade de um modelo de avaliação de desempenho econômico-financeiro, conhecer o valor agregado por fatores relativos às ações gratuitas e o trabalho voluntário às ações sociais e o seu respectivo custo operacional, corroborado por uma escrituração contábil regular, nos moldes das entidades que visam lucros, incluindo estes fatores nesta escrituração o que não é feito, em toda a sua amplitude, notadamente quando não se tem documentação e rotinas prevista em Lei.

### **1.3.1 Objetivo geral**

Assim, é necessária uma evidenciação, por meio das rotinas e demonstrações contábeis, financeira e gerencial, para poder sustentar e justificar os investimentos nesta ou naquela entidade, logo, nas EASs, é importante ressaltar que a contabilidade precisa gerar informações que contribuam para uma adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações, visto que os detentores de recursos terão sua imagem atrelada às entidades e aos resultados obtidos em suas ações.

Neste âmbito é que se situa o objetivo geral deste documento, o de valorizar as ações de uma EAS, agregando preços e evidenciando os custos sociais de suas atividades (trabalhos voluntários, ações da entidade) e serviços (produtos) finais. Mais especificamente, do aprimoramento de processos e instrumentos contábeis trazendo-os mais próximos das finalidades e impactos efetivos dos serviços destas organizações, de onde deriva a especificidade dos objetivos.

### **1.3.2 Objetivo específico**

Demonstrar o valor agregado nas ações sociais, o custo operacional e a necessidade de se ter estruturado uma rotina contábil para fins de controle e a avaliação de desempenho de uma EAS, rotina esta apta a mensurar os fatores relativos às doações e o trabalho voluntário os quais, em grande parte, não possuem efetiva documentação prevista no ordenamento jurídico, para fim de efetivação do modelo.

O objetivo específico se encontra centrado nos seguinte tópicos:

- a) identificar e conhecer os diversos elementos na construção da avaliação de desempenho das entidades assistenciais;
- b) identificar as ações que fazem parte da atividade-meio e atividade-fim da entidade; quantificar, valorizar e analisar o impacto destas atividades nas demonstrações financeiras;
- c) elaborar um comparativo das demonstrações financeiras evidenciando o valor agregado às ações sociais e o seu respectivo custo operacional, quando inclusos os fatores: doações e trabalho voluntário, o que irá corroborar a necessidade de se ter uma escrituração mais sólida, consistente e abrangente; e
- d) evidenciar a necessidade de um modelo de avaliação de desempenho econômico-financeiro às entidades assistenciais e correspondente observância do controle dos dados de origem dos mesmos através de uma forma técnico-contábil.

### **1.4 Justificativa**

No Brasil, os recursos de origem governamental não são suficientes para atender plenamente à demanda social. Assim novas parcerias são realizadas para minimizar o problema da sustentabilidade das organizações do terceiro setor. Com a crise fiscal do Estado Contemporâneo, o Governo que financiava muitas ações sociais no Brasil (Franco, 2002),

não tem recursos suficientes para suprir estas demandas sociais e é nesse contexto que as empresas privadas estão sendo chamadas a contribuir no processo de transformação social, em parceria com as organizações do terceiro setor.

A concorrência em busca destas parcerias tem aumentado consideravelmente. Assim, as empresas privadas, cada vez mais cobradas pelas ações sociais que desenvolvem buscam para destinação de parte de seus investimentos, as organizações que demonstram maior grau de confiabilidade e transparência medindo o resultado destas por indicadores sociais e conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, visando o desenvolvimento social. Diante disso, as organizações do terceiro setor passaram a conviver com o desafio de criar uma dinâmica organizacional para poder estabelecer parcerias com as empresas privadas. Para criar esta dinâmica é necessário conhecer o desempenho da sua organização e deixar transparente os resultados de projetos realizados.

Daí decorre a necessidade de se ter parâmetros de avaliação de desempenho específicos para o setor, amparado por uma escrituração contábil e com a idealização de relatórios contábeis e gerenciais que englobem fatores próprios deste segmento que está inserido no setor terciário da economia.

## **1.5 Metodologia**

O alcance dos objetivos propostos dar-se-á por meio de pesquisa de natureza descritivo-exploratória, com a fundamentação em estudo de caso.

Descritiva porque visa descrever os fatores, como o trabalho voluntário e a gratuidade de suas ações, necessários à avaliação de desempenho da EAS, os quais não estão comumente sustentados por uma escrituração contábil regular e consistente.

Exploratória, pois busca expor uma forma de avaliação de desempenho econômico-financeiro e a importância da inclusão dos elementos citados neste processo, embasado por uma escrituração contábil regular.

A pesquisa empírica será desenvolvida com o intuito de conhecer e descrever as atividades promovidas por uma organização de assistência social pertencente ao terceiro setor, e para analisar o seu desempenho no âmbito econômico, o qual não possui sustentação ampla através da escrituração contábil de alguns de seus fatores relativos ao trabalho voluntário e às ações gratuitas.

Para atingir o objetivo da pesquisa optou-se pela técnica de estudo de caso, a qual foi aplicada em uma organização de assistência social localizada na cidade de São Paulo, Estado

de São Paulo, constituída como uma sociedade civil sem fins lucrativos, em 1994, registrada no Conselho Nacional e Assistência Social (CNAS), reconhecida como de utilidade pública Federal, Estadual e Municipal. A administração da entidade estudada não autorizou a divulgação do seu nome fático, fato este que foi respeitado e, para identificar a entidade em estudo, será utilizada a denominação de Entidade de Assistência Social (ENASS).

Gil (2002, p.54) comenta que:

O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos (...)

No entendimento de Yin (2001, p.32), um estudo de caso, sendo uma investigação empírica, investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, notadamente quando os limites entre o fenômeno e o seu contexto não estão claramente definidos. Nesta investigação existem mais variáveis de interesse do que pontos de dados e, como resultado, está baseado em fontes de evidências, como são os fatores tratados neste trabalho, e beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e análise de dados. Este método é uma estratégia de pesquisa abrangente, representa uma maneira de se investigar um tópico empírico seguindo-se um conjunto de procedimentos pré-especificados.

O estudo de caso abordou a avaliação de desempenho econômico e a estrutura contábil em uma EAS não governamental sem fins lucrativos, sendo utilizado um caso prático de uma entidade de assistência social, cuja missão é oferecer assistência a crianças portadoras de doenças cardíacas e a seu parente/acompanhante, localizada no Município de São Paulo/SP e que possui escrituração contábil financeira regular .

Não serão avaliados, neste momento, os benefícios sociais trazidos à sociedade por ocasião da assistência social fornecida e que ainda se estendem com o término da assistência quando o assistido deixa a entidade, mas procurar-se-á deixar implícito que eles existem, são significativos e merecem um controle e evidenciação mais aprimorado.

No universo desta EAS a coleta de dados foi centrada no seguinte:

- a) quantificação e valorização dos serviços voluntários e gratuitos recebidos e oferecidos pela entidade;
- b) quantificação e valoração dos serviços ofertados pela entidade;
- c) elaboração de novos demonstrativos contábeis incluindo os valores dos serviços voluntários e gratuitos e dos serviços ofertados;

- d) cálculo dos indicadores econômico-financeiros das demonstrações sem a valorização dos serviços gratuitos recebidos e ofertados;
- e) cálculo dos indicadores econômico-financeiros das demonstrações com a valorização dos serviços gratuitos recebidos e ofertados;
- f) elaboração de quadros comparativos das demonstrações sob óptica econômico-financeiro x óptica social;
- g) análise de desempenho da entidade, sob a óptica das entidades que visam lucros e considerações finais; e
- h) exposição da mecânica de movimentação e estruturação contábil, rotinas e plano de contas, com sugestões de obtenção da documental hábil e representativa dos fatos a serem tratados no movimento da EAS, habitualmente.

## **1.6 Estrutura do Trabalho**

O presente Capítulo (um) abrange a introdução, contextualização, questão problema e a metodologia utilizada;

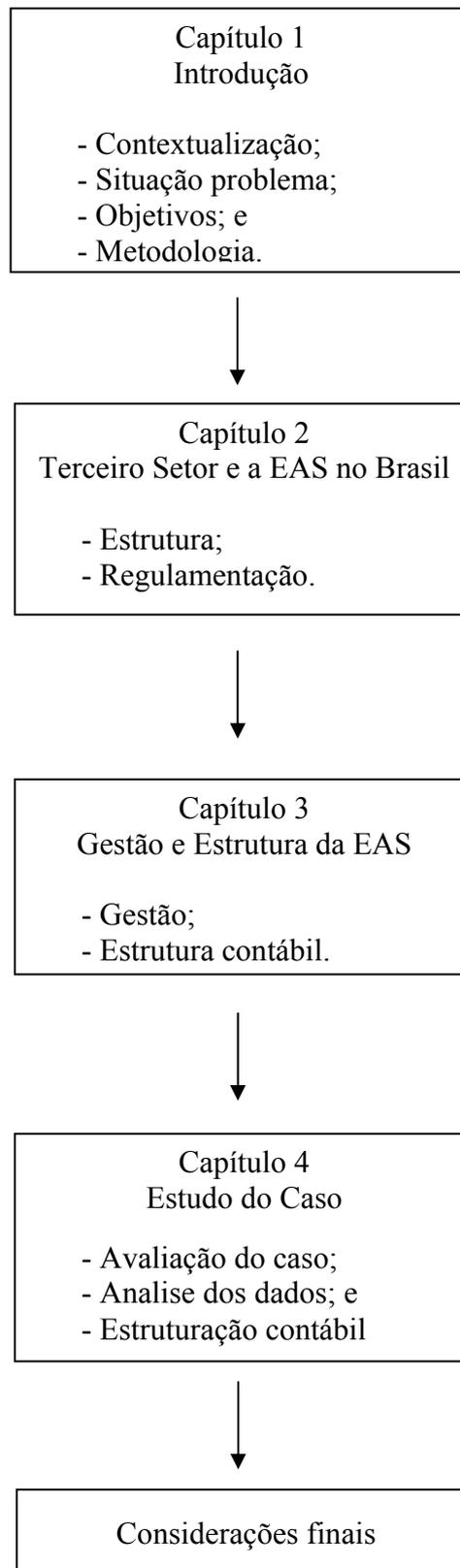
O Capítulo 2, versa sobre a estrutura da EAS dentro do terceiro setor orientado pela International Classification of Nonprofit Organizations (Classificação Internacional das Organizações sem fins lucrativos - ICNPO) e a sua regulamentação no Brasil, onde serão explicitadas as exigências próprias fiscais e tributárias a que ela está sujeita, enfatizando ainda, a sua representatividade e importância no contexto social brasileiro.

O Capítulo 3 trata do arcabouço teórico sobre gestão e a estruturação contábil para as EAS.

O Capítulo 4 insere o desenvolvimento do caso, mediante os preceitos teóricos desenvolvidos no capítulo anterior, relacionando-os com os dados e análise dos dados da EAS foco do estudo, objetivando evidenciar o valor dos recursos transferidos à sociedade, agregados em suas ações sociais e o respectivo custo desta operacionalização, evidenciando a necessidade de estruturação dos processo e sistema da contabilidade financeira.

Por último, no Capítulo 5, foram desenvolvidas as considerações finais.

Em resumo, a estrutura do trabalho pode ser assim exposta:



Fonte: do autor

## **2 O TERCEIRO SETOR E AS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (EAS), NO BRASIL**

Ainda não é possível realizar uma análise fiel sobre os números que giram em torno das instituições do Terceiro Setor que atuam no Brasil visto que não foram identificadas pesquisas sistematizadas a respeito. Entretanto, este trabalho fundamentou-se basicamente em dois trabalhos realizados, que foram:

a-) O Mapa do Terceiro Setor (FGV,2005), que é um cadastramento espontâneo das organizações não governamentais não representando, portando, a totalidade das organizações. Este mapa é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor (CETS) da Fundação Getúlio Vargas (FGV);

b-) Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil (FASFIL) (IBGE,2002), nome dado ao senso de amplitude nacional de autoria do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE) realizado em 2002, em parceria com o Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada (IPEA), Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE) e a Associação Brasileira das Organizações Não Governamentais (Abong), tendo como base o Cadastro Geral de empresas (CEMPRE), também realizado pelo IBGE em 2002, onde são englobadas apenas as entidades regularmente inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), cadastro este administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Este senso contabilizou o total de 275.895 entidades sem fins lucrativos, as quais empregam 1.541.290 colaboradores.

Estas duas são as mais recentes pesquisas sobre a dimensão e perfil do terceiro setor que, apesar de diferenças estatísticas, evidenciam o crescimento do número de organizações do setor sem fins lucrativos.

O Mapa do Terceiro Setor (FGV, 2005), é um cadastramento espontâneo das organizações não governamentais, mesmo assim engloba uma parcela expressiva dessas organizações. A pesquisa envolve um universo correspondente a 4.589 unidades operativas de um total de 3.301 organizações cadastradas até Julho de 2005. Dessas, 2.721 organizações apresentaram 5.730 projetos, todos dependentes de verbas públicas ou privadas, verbas estas que levam a uma prestação de contas, periodicamente.

A exigência do Mapa do 3º Setor para cadastramento é que a Organização possua Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), junto à Receita Federal do Brasil, válido e que caracterize sua área de atuação neste Terceiro Setor. As definições e classificações adotadas

pelo Mapa do Terceiro Setor são baseadas no “Manual do Terceiro Setor no Sistema de Contas Nacionais” (*Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts*) recomendado pela ONU para ser aplicado pelos 180 países membros e permitir a inclusão do terceiro setor no mapa econômico (Interação, pesquisa n. 09).

Os dados obtidos pela FASFIL (INTERAÇÃO, pesquisa n. 09) mostram um crescimento de 157% das entidades sem fins lucrativos, passando de 107 mil, em 1995, para 276, aproximadamente, em 2002, representando 5% do total das organizações (privado-lucrativas, privadas sem fins lucrativos e públicas) formalmente cadastradas no país. Dessas 276 mil entidades, 171 mil (62%) foram criadas a partir de 1990. O estudo identificou a existência de mais de 500 mil organizações sem fins lucrativos registradas no Cadastro Central de Empresas do IBGE (CEMPRE). Dessas, descartou-se as organizações a serviço de interesses corporativos, a exemplo de sindicatos, condomínios, partidos políticos, cartórios e clubes, entre outros.

Já dados divulgados no início de 2006 sobre um estudo do Programa “*United Nations Volunteers*” (UNV) (Voluntários das Nações Unidas) (Interação, pesquisa n. 49), em parceria com *The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies*, instituição norte-americana que estuda as organizações sem fins lucrativos no mundo, revelam um crescimento de 71% do setor no Brasil em sete anos (de 1995 a 2002), passando de 190 mil para 326 mil organizações e que o número de voluntários no Brasil, neste último ano, era de 19,7 milhões de pessoas, 16% da população brasileira é 13 vezes superior ao número de pessoas empregadas nessas mesmas organizações.

A diferença observada entre o senso do IBGE-FASFIL e o da UNV consiste em que a primeira englobou apenas as entidades formalmente inscritas no CNPJ, enquanto que a segunda avaliou o universo de todas as entidades do setor, independente de sua formalidade.

Até então a única referência estatística sobre a dimensão do terceiro setor no Brasil era a Pesquisa *Global Civil Society – Dimensions of the Nonprofit Sector*, de Leilah Landim, em parceria com *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, de 1999 (Interação, pesquisa n. 09), com dados a respeito de 1995. Esta pesquisa apontava 220 mil organizações sem fins lucrativos no Brasil em 1995 (LANDIM, 1999)

Os dados da FASFIL (IBGE, 2002) revela que as 276 mil organizações sem fins lucrativos empregam 1,5 milhão de assalariados, o que corresponde a 5,5% dos empregados de todas as organizações formalmente registradas no País. Aproximadamente 77% delas não contam com nenhum trabalhador remunerado, enquanto que cerca de 2,5 mil entidades (1% do total) absorvem quase 1 milhão de trabalhadores. A média de remuneração dos

trabalhadores nas organizações sem fins lucrativos era de 4,5 salários mínimos mensais, ligeiramente superiores à média dos assalariados das empresas em geral (públicas, privadas lucrativas e não-lucrativas), que era de 4,3 salários por mês.

A pesquisa da *Johns Hopkins Center for Civil Society Studies*, de 1999 (INTERAÇÃO, 2005, n. 55), com base em dados de 1995, falava também, em 1 milhão de pessoas empregadas (excluindo as organizações de origem religiosa), e estimava que 340 mil empregos houvesse sido criados no setor entre os anos de 1991 e 1995 e que, incluindo-se os voluntários, o setor era responsável por 2,5% dos postos de trabalho no Brasil.

Em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), o estudo do UNV (BARBOSA, 2005), em parceria com *The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies*, mostra que o setor representava 5% do PIB nacional, uma participação superior a de setores expressivos da economia brasileira, como a indústria de extração mineral (petróleo, minério de ferro, gás natural, carvão, entre outros), é maior que a de 22 Estados brasileiros (só ficava atrás de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná). A mesma pesquisa apontava que o setor sem fins lucrativos havia movimentado naquele ano R\$ 10,6 bi, equivalente a 1,5% do PIB registrado no período.

Em 2006 (Integração, 2008, n. 80), complementando essa linha de estudo, o IBGE realizou a “Pesquisa das Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos” (PEYON, 2006), sob encomenda e com recursos do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), na tentativa de mapear as entidades brasileiras, privadas de assistência social que prestavam serviços contemplados pelas políticas públicas sob responsabilidade do Ministério, envolvendo um universo de 16.089 organizações em todo o Brasil. A pesquisa revelou que a região Sudeste concentra 51,8% das 16.089 entidades de assistência social pesquisadas (EAS), seguida pela região Sul (22,6%), Nordeste (14,8%), Centro-Oeste (7,4%) e Norte (3,4%). Essa concentração se justifica, entre outras considerações, pela significativa participação do estado de São Paulo (29,6%) na reunião de todas as entidades do Brasil. Das entidades de assistência social pesquisadas, 59,5% tem como sua principal fonte de financiamento recursos privados (recursos próprios, privados e contribuições voluntárias). As entidades financiadas principalmente com recursos públicos, também, expressam uma significativa participação – 32,6%. Os recursos provenientes de outros países representam o financiamento de 2,1% das entidades, enquanto outros tipos de recursos representam 5,1%. No universo pesquisado, há uma população de 519.152 pessoas que atuavam nestas entidades de assistência social. Destas, 277.301 (53,4%) eram voluntários, ou seja, mais da metade dos ocupados em assistência social faziam trabalho voluntário.

Dada a expressividade destes números, o terceiro setor está se tornando um importante setor de concentração de mão-de-obra, quer com empregados de fato, que com voluntários. Assim, como o passar do tempo, toda a estrutura legal e operacional destas organizações irá merecer um maior cuidado por parte do poder público e de seus gestores.

## **2.1 As perspectivas e o mercado de trabalho**

Analisando estes dados, comprova-se a real importância deste setor como um componente de significativa dimensão no contexto econômico, social e financeiro, para fins de implantação de qualquer programa de desenvolvimento econômico e social, notadamente se for considerado a possibilidade de expansão e sua crescente participação no PIB, o que leva a uma necessidade cada vez maior de controle e informações. Importante também, é notar que milhares de pessoas estão dependentes de suas ações sociais.

Assim, é possível identificar algumas perspectivas no horizonte deste setor (INTERAÇÃO, pesquisa n. 09):

- Geração de empregos: na medida em inúmeros serviços sociais que não podem ser executados por máquinas, são realizados por pessoas, e esses serviços são direcionados àqueles mormente excluídos socialmente, os quais são parte de um cenário diário da sociedade brasileira;
- Melhoria da qualidade de vida: O Terceiro Setor representa a possibilidade de um atendimento mais digno e próximo das necessidades dos assistidos, com maior agilidade, menos burocrático e mais objetivo que os feitos por órgãos governamentais;
- Aglutinação de interesses: Este setor pode aglutinar setores com causas de interesse comum, mesmo que mantenham uma situação de antagonismo de interesses, por exemplo, na área econômica, visto que as entidades podem trabalhar juntas no interesse do bem social comum, através de uma entidade de assistência social;
- Ampliação da base de atuação política: Na medida em que as entidades deste setor envolvem-se em ações de interesse da coletividade, formando base de sustentação para mudanças no interesse destes;
- Participação mais ativa em temas de interesses, além do econômico, tais como: vida comunitária, harmonia social, segurança etc;
- Formação com representatividade de redes de ativismo político: ex: Fórum Social Mundial, Davos etc;

- O Estado encontra no Terceiro Setor um parceiro importante para a implementação de políticas públicas, onde está em contato com classes sociais distintas;
- O fortalecimento do Terceiro Setor depende do fortalecimento do Estado no que diz respeito a sua opção por investimentos na área social;
- O Terceiro Setor complementa a ação do Estado, não tendo condições de substituí-lo nas políticas públicas universais de combate à exclusão e à pobreza.

O Terceiro Setor constitui-se em uma força econômica presente e que gera cada vez mais emprego, renda e possibilidade de inserção e inclusão social.

Como visto, o setor emprega 1,5 milhão de assalariados e oferece condições de atividades a 19,7 milhões de voluntários, atividades estas que são sem qualquer dúvida, um meio de inserção e continuidade do ser humano na sociedade. Estes números colocam o Terceiro Setor como uma área estratégica na geração de empregos e atividades sociais.

## **2.2 O trabalho voluntário e a sua gestão**

Na pesquisa de 2006 do IBGE, conforme citado no título 2, há uma população de 519.152 pessoas que atuavam nas entidades de assistência social. Destas, 277.301 (53,4%) eram voluntários, ou seja, mais da metade dos ocupados em assistência social faz trabalho voluntário. Assim, o trabalho voluntário detém importância estratégica no contexto das atividades do terceiro setor, inclusive na EASs, logo, o voluntariado é um tema extremamente atual e importante.

Com este universo de pessoas, as EASs necessitam tornar seu processo de gestão mais profissional e eficiente. Faz-se necessário uma reflexão sobre a natureza dos eventuais problemas gerenciais que são, ou serão enfrentados pelas organizações do Terceiro Setor - se financeiros ou se de mão-de-obra - como ponto importante para aquelas que pensam em adotar trabalho voluntário. Se a resposta for recursos financeiros, deve-se buscá-los nas fontes apropriadas. Voluntário não é uma saída para a falta de dinheiro, pois seu gerenciamento é muito mais complexo do que o gerenciamento de Recursos Humanos remunerados. Contudo, conhecer e analisar a sua influência é de extrema importância para a gestão das EASs visto que, se este trabalho voluntário não estiver disponível, por vezes, as entidades não terão condições de continuar a prestar os serviços oferecido, o que levá-las-iam a necessitar de pessoal contratado e, conseqüentemente, de mais recursos financeiros.

Os voluntários podem ser pessoas com diferentes habilidades que contribuam com a instituição, oferecendo boa vontade, carinho e engajamento, assim como há os que oferecem serviços de elevada qualificação profissional.

Há muito tempo o voluntariado na sociedade, avança para além dos entendimentos uniformes, com avaliações positivas e negativas que se edificam em torno desse fenômeno social. Importante se torna compreender melhor os avanços, perspectivas e dificuldades dos que se edificam na modernização da oferta de políticas públicas e ao avanço da cidadania no país, traduzidos pelo trabalho voluntário. Ratifica-se que é importante conhecer e ter instrumentos e estratégias para o gerenciamento de mão-de-obra voluntária, dentro de um marco conceitual da chamada Gestão Social. A organização do trabalho voluntário no chamado Terceiro Setor é tema de diversas discussões onde se analisa as implicações da recorrência à mão-de-obra voluntária no cenário brasileiro e a relação entre mercado de trabalho formal (remunerado) e atividade voluntária.

Alguns conceitos e abordagens são entendidos como naturalmente associados a essa prática. Talvez o mais importante desses conceitos seja o de cidadania visto que voluntariado e cidadania acabam sendo percebidos como sinônimos.

Tal é sua importância que o ano de 2001 foi eleito pela ONU o Ano Internacional do Voluntariado. O resultado desse esforço é uma multiplicidade de ações propostas pelo Estado, pelo chamado Terceiro Setor e também pelas empresas privadas.

Estes argumentos justificam-se para o presente trabalho no sentido de vislumbrar uma forma de mensuração confiável que reflita a realidade e amplitude da contribuição dada pelo trabalho voluntário, a qual é transferida de fato à sociedade e que não é medida objetivamente, pelas entidades, a não ser por pesquisas e levantamentos estatísticos que apenas evidenciam fatores globais, mas não focam a realidade e a contribuição, de fato, concretizada através de ações das entidades de assistência social, entre outras.

Com o presente trabalho pretende-se compreender melhor a amplitude, importância e essencialidade das ações de voluntários, traduzidos na forma de controles contábeis efetivos que contribuiriam para melhor mensurar as ações das entidades de assistência social.

Não raro, atualmente, é a migração do setor empresarial para os organismos de governo e mais recentemente, para as organizações sem fins lucrativos.

Cada vez mais um número maior de empresas privadas estão lançando projetos de incentivo ao voluntariado por parte de seus colaboradores, insertos em seus projetos sociais, o que induz à idéia de que a gestão de projetos sociais deve incorporar paradigmas do

gerenciamento de empresas privadas, ou seja, a gestão não apresentaria diferenças e abordagens significativamente diferenciadas de um campo para outro.

Um fator de mobilização dos voluntários é o sucesso aparente dos projetos em que estão atuando ou pretendem atuar. Intervenções nos problemas sociais que não se mostram bem sucedidas ou, em fase embrionária, tendem a atrair um volume menor de interessados em doar tempo, dinheiro e/ou conhecimento à causa. Nesse momento manifesta-se o dilema das entidades entre a participação ampliada e a restrita. Na segunda forma de ação os objetivos de curto prazo ganham centralidade em relação à difusão de valores e metas mais ampliadas, visto que são justamente os recursos tangíveis, obtidos no curto prazo, os que mais facilmente permitem visualizar o sucesso da intervenção social (TEODÓSIO, 2001), os quais são mensuráveis, em detrimento da falta efetiva da mensuração do trabalho voluntário aderente.

Uma visão pragmática dessa realidade exige que se questione a importância do trabalho voluntariado e os resultados sociais que a ação deste gera. Esse é um argumento poderoso que não pode ser descartado, sob pena de ser desconsiderado o dilema da ação coletiva e a complexidade da construção do chamado Capital Social, claramente dependente de recursos públicos e privados (TEODÓSIO, 2001).

No Brasil, o Estado tenta outorgar responsabilidades de ente público às entidades de assistência social, com a conseqüente necessidade de controle dos recursos públicos a elas destinadas (CARVALHO, 2000). Não menos importante, também, é o controle de recursos advindos do setor privado, quer sejam originadas de pessoas físicas, quer de pessoas jurídicas, os quais dão sustentação a grande parte destas entidades que não dispõem de recursos públicos.

A responsabilidade de evidenciação da utilização de maneira eficiente e a conseqüente prestação de contas destes recursos junto aos setores privado e público, fica cada vez mais necessária, levando a uma preocupação por parte do gestor destas entidades em ter e dominar, instrumentos de gestão e de demonstração das ações por elas efetivadas e concretizadas, de maneira abrangente, incluindo as ações de voluntários, os quais poderia denominar de capital social intelectual ou capital social humano das entidades, capital este que está inserto em suas ações. A evidenciação destes fatores levaria a expor outra realidade de transferência de recursos, notadamente intangíveis, pois estes recursos são traduzidos pelo conhecimento e habilidades os quais são repassados à sociedade assistida em relação ao que, efetivamente, se evidencia na escrituração contábil financeira.

Atualmente está em grande evidência que, a responsabilidade social das empresas está intimamente relacionada a uma nova forma de gestão corporativa.

O termo “forma de gestão” possui estreita relação para diferenciar-se a responsabilidade social do simples apoio financeiro de empresas a projetos desenvolvidos por entidades sem fins lucrativos. A simples prática de uma ação social, por si só, não permite identificar uma empresa como “socialmente responsável”, o qual decorre de um conjunto de ações, que abrangem desde o cumprimento das leis trabalhistas e ambientais, até o comportamento ético desta nas relações com seus diferentes públicos, interno e externo, como empregados, clientes, fornecedores, consumidores, fatos que envolvem gastos e os seus respectivos controles internos. Pode-se referenciar o conceito do “Balanced Score Card”, da teoria de Robert S. Kaplan e David P. Norton (KAPLAN; NORTON, 1997) surgido em 1992, para ajudar a nortear o processo de gestão de uma entidade do terceiro setor, guardadas as devidas proporções com as entidades privadas que visam lucros.

Nos Estados Unidos da América do Norte, o voluntariado empresarial é uma prática relativamente tradicional, e empresas multinacionais norte-americanas têm contribuído para difundí-la em outros países. No Brasil, ganhou impulso a partir de 1997 com o Programa Voluntários, do Conselho da Comunidade Solidária, que promoveu encontros, fomentou iniciativas, e conferiu maior visibilidade às práticas existente (CORULÓN; MEDEIROS FILHO, 2002).

Construir um programa de voluntariado empresarial é uma decisão estratégica de investimento social corporativo cuja implementação requer, ordinariamente, a contratação de assessoria especializada. No entanto, o investimento em programas de voluntariado tem, segundo estudos no exterior, um excelente retorno, pois favorecem o clima organizacional, motivam os empregados – contribui com o desenvolvimento pessoal e profissional – e tendem a melhorar a imagem da empresa na comunidade (MONTÓN, 2003).

Sob o aspecto de gestão estratégica, o primeiro passo para a implantação de um programa de voluntariado é a definição de seu objetivo, que poderá ser apoiado na comunidade, desenvolver habilidades dos colaboradores, dar visibilidade à empresa, entre outras. Além disso, será preciso identificar os recursos físicos para a organização das atividades dos voluntários – salas de reunião, copiadora, fax, telefone – e o orçamento para o programa, fatores que denotam uma necessidade estreita de um controle contábil, inclusive no que se refere ao seu resultado alcançado.

Dada a importância das entidades empresariais, assim como as de natureza assistencial, de evidenciarem os seus gastos e ganhos para fins de prestação de contas objetivas junto aos entes públicos fiscalizadores, há a necessidade de que estas entidades se tornem evidentes aos olhos da sociedade como um todo. Assim, é importante mensurar todos

os parâmetros que envolvem um resultado social, financeiro e econômico de fato mais amplo que os evidenciados pela escrituração e relatórios formais oriundos da contabilidade financeira.

### **2.3 A Estrutura legal**

A apresentação da estrutura legal da EASs, no Brasil está focada, principalmente, nas exigências voltadas com embasamento na escrituração contábil financeira exigida em diversas legislações, como forma de expor a importância deste controle para o reconhecimento e manutenção dos direitos legais.

Apesar de um universo de mais de 276 mil organizações que compõem o terceiro setor no Brasil, não há uma legislação consistente e sistematizada que o regule.

Anteriormente à vigência do Novo Código Civil Brasileiro (NCCB), Lei 10.406 de 10/01/2002 (BRASIL, 2002), publicado em 11/01/2002, que começou a vigorar em 10/01/2003, a legislação que vigorava para o terceiro setor estava baseada na Lei 3071 de 01/01/1916 a qual era esparsa, antiquada e, sobretudo, repleta de inadequações. Nesta, apenas se distinguia dois tipos de organizações: as comerciais e as de interesse público – estas revestidas sob a forma de associações e fundações, não fazendo nenhuma distinção entre sociedade e associação (ARAÚJO; CÂMARA; TOSTES, 2007).

Importante salientar que se torna imprescindível o reconhecimento, para fins de obtenção dos benefícios de ordem econômica, financeira, fiscal e de enquadramento na regulamentação, o reconhecimento da entidade como de “utilidade pública”, pelos governos Federal, Estadual e Municipal.

Arelado a todo o sistema legal e operacional está a exigência comum, de evidenciar as ações feitas em toda a sua amplitude, bem como o gerenciamento dos recursos a elas destinados concluídos em relatórios contábeis confiáveis, hábeis e elaborado por profissional habilitado. A base para a normatização do setor está inserida no Novo Código Civil Brasileiro que, muito embora não tenha contemplado com soluções todas as lacunas constantes da Lei 3071, dedicou um capítulo exclusivamente às associações (Capítulo II do Título II, art. 53 a 61), distinguindo-as em seu Art. 44, de forma clara das sociedades e das fundações, sendo estas últimas tratadas no Capítulo III do Título II, art. 62 a 69 (BARBOSA, 2005).

Definido pelo Novo Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), em seu art. 44, as formas jurídicas que podem tomar as organizações são:

**Art. 44.** São pessoas jurídicas de direito privado:

- I - as associações;
- II - as sociedades;
- III - as fundações.

Presentes neste código, as entidades do Terceiro Setor podem assumir as seguintes formas:

- Associação – uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa. (SZAZI, 2000)
- Sociedade Civil sem Fins Lucrativos – Da mesma forma que as associações, são pessoas jurídicas formadas a partir da união dos esforços de pessoas em prol de algum objetivo comum. (DINIZ, 2000, p. 144)
- Fundações – é um conjunto de bens, com um fim determinado, que a lei dá a condição de pessoa. (SZAZI, 2000)

Portanto, a grande diferença entre as associações/sociedades civis e as fundações, é o objeto a cerca do qual elas se constituem, e quem é responsável pela elaboração dos objetivos. Para as associações/sociedades civis, trata-se da conjugação de vontades autônomas para chegar ao fim, em outras palavras, o meio são as pessoas e o fim é por elas concebido. No caso das fundações, a conjugação é de bens para alcançar o fim. Nesse caso, o meio são os bens e o fim é concebido pelo instituidor. O patrimônio não é a pessoa jurídica em si, mas o objeto da organização que se instituiu e constituiu. (DINIZ, 2000, p. 144)

Outras denominações encontradas no Brasil, como os institutos, não possuem uma forma jurídica prevista em lei. Tratam-se apenas de nomenclaturas que se utilizam sem grande diferenciação para formas jurídicas que, obrigatoriamente são associação, fundação ou sociedade civil sem fins lucrativos.

A distinção entre as formas jurídicas é importante porque elas possuem obrigações diferentes perante a lei. Como será apresentado adiante, as fundações são obrigadas a prestar contas à sociedade de maneira muito mais detalhada do que as associações. Além disso, essas prestações de contas incluem verificar, se os objetivos das organizações estão sendo cumpridos, tarefa que exige uma avaliação do resultado social destas.

O tipo de pessoa jurídica mais utilizada para a constituição de entidades do terceiro setor é a associação.

Entretanto o fato de se criar uma associação não implica necessariamente, a criação de uma entidade de cunho social, pois diversos propósitos podem não visar lucro, mas mesmo assim irão servir de proveito a todos. Casos típicos são os clubes recreativos, de acesso restrito aos sócios e as associações que visem divulgar interesses particulares de seus associados. Convém distinguir essas associações de benefício mútuo, daquelas dedicadas ao benefício público. Tal distinção é essencial para a identificação das associações que serão beneficiadas com vantagens fiscais para si e seus patrocinadores e aquelas que receberão tais benefícios.

Já as fundações têm por finalidade um fim público, em benefício da coletividade.

O Art. 54 do Novo Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), em seus incisos II e III versa a respeito da obrigatoriedade das associações de regular no seu estatuto os critérios para admissão e exclusão de associados, bem como os seus direitos e deveres. Em seu inciso IV, do mesmo artigo 54 está previsto a obrigatoriedade da inclusão das fontes de recursos pelas quais a entidade será mantida, o que afastará o entendimento de sociedade, pois as atividades econômicas eventualmente praticadas pelas entidades serão meio e não fim. Com objetivo de controle e a título de regulamentação do terceiro setor, o poder público definiu a obrigatoriedade de se conceder Certificações Públicas às entidades integrantes deste setor.

Esta regulamentação tem como seu marco inicial a Lei 9.637 de 15/05/1998 (BRASIL, 1998) que dispõe sobre a qualificação de entidades como Organizações Sociais (OS) e a Lei 9.790/99 (BRASIL, 1999), regulamentada pelo Decreto 3.100 de 30/06/1999 (BRASIL, 1999) traz à luz a figura da OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

A Lei 9.637 de 15/05/1998 que dispõe sobre a qualificação de entidades como OS determinando, em seu artigo 1º, que poderá qualificar-se como tal:

...pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos os requisitos previstos nesta Lei. (BRASIL, 1998)

Importante observar que, atendidas as disposições desta Lei, qualquer entidade pode ser qualificada como OS. Estas podem ser constituídas na forma de associações e devem atender aos requisitos lá especificados, como por exemplo, ter em seu órgão de deliberação superior, representantes do Poder Público e membros da comunidade.

Basicamente, os requisitos para que as entidades habilitem-se à qualificação são:

- I. comprovar o registro de seu ato constitutivo;
- II. haver aprovação do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como OS.

Em sentido mais abrangente, essas organizações representam uma forma de parceria do Estado com as instituições privadas de fins públicos. Nesse sentido (OLAK, 2000, p.79), entende que as organizações sociais definem-se como entidades do terceiro setor, ou seja, privadas de fins públicos, sem fins lucrativos, constituídas voluntariamente por particulares, auxiliares do Estado na gestão de atividades de relevante interesse coletivo.

Uma vez que estas entidades estejam enquadradas na Lei, poderá pleitear a qualificação como organização social e obtida a condição, podem firmar contrato de parceria para execução de atividades relacionadas ao ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde. São os chamados contratos de gestão. Estas organizações são declaradas como entidades de interesse social e de utilidade pública, para todos os efeitos legais. Esta condição lhe garante a possibilidade de destinação de recursos orçamentários e bens públicos necessários ao cumprimento do contrato de gestão. Assim, passam a gozar de benefícios especiais, não extensíveis às demais pessoas jurídicas privadas, mesmo que sem fins lucrativos (imunidade e isenções tributárias, vantagens administrativas diversas, isenção previdenciária etc..).

No âmbito do Estado de São Paulo esta qualificação foi disciplinada pela Lei Complementar n. 846 de 04/06/98 (SÃO PAULO, 1998), exclusivamente para as áreas da saúde e da cultura.

Para Eduardo Szazi (2000, p.109), OS é apenas uma nova forma encontrada pelo governo para flexibilizar o fluxo de recursos no próprio aparato estatal, não estando acessível às entidades que compõem o terceiro setor, como um todo.

Já a Organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP) prevista na Lei 9.790/99 (BRASIL, 1999), é privativa das entidades que executem diretamente os programas estabelecidos na Lei, ou que efetuem doações ou prestem serviços intermediários de apoio às organizações que exerçam as seguintes atividades (art. 3º):

- a) promoção da assistência social;
- b) promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artísticos;
- c) promoção gratuita da educação;

- d) promoção gratuita da saúde;
- e) promoção da segurança alimentar e nutricional;
- f) defesa, preservação e conservação do meio ambiente;
- g) promoção do voluntariado;
- h) promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- i) experimentação não lucrativa de novos modelos sócio produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- j) promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica de interesse complementar.;
- k) promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- l) estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, promoção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos relacionados à atividades acima mencionadas.

Para qualificar-se como uma OSCIP, a entidade deverá prever, expressamente em seu estatuto a respeito de (art. 4º):

- a) a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência;
- b) a adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes para coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, até parentes do terceiro grau ou em favor de pessoas vinculadas, em decorrência da participação do respectivo processo de decisão;
- c) a constituição do conselho fiscal dotado de competência para opinar sobre as demonstrações financeiras, emitindo pareceres aos órgãos superiores da entidade;
- d) a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido seja transferido a outra entidade qualificada nos termos da mesma lei, preferencialmente com objeto social assemelhado ao da extinta;
- e) a previsão de que, na hipótese de perda da qualificação de que trata a lei, o patrimônio amealhado com recursos públicos durante o período de qualificação seja revertido a outra entidade qualificada;

- f) deve expressar claramente se remunera os dirigentes que efetivamente atuam na gestão executiva da entidade, desde que respeitados os valores praticados na região ou que não remuneraram sob nenhuma forma os dirigentes da entidade;
- g) as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade que, no mínimo atenderão aos princípios fundamentais da contabilidade e às Normas Brasileira de Contabilidade, serão objetos de divulgação pública por qualquer meio eficaz, até mesmo com certidões negativas de tributos, FGTS e INSS e serão objeto de auditoria nos termos do regulamento.

Diversas das exigências acima deverão ser comprovadas por escrituração contábil regular, como pode ser observado na letra “g”. A principal vantagem da qualificação é a possibilidade de firmar termo de parceria com o Estado para a execução de atividades de interesse público em regime de cooperação, e a possibilidade de remunerar os dirigentes da OSCIP, desde que estes sejam empregados e que o valor da remuneração não seja superior à remuneração dos servidores do Poder Executivo Federal conforme prevê a Lei 10.637/2002, art. 34 e art. 68, III (BRASIL, 2002).

Necessário se faz observar que na hipótese de remuneração de dirigentes, embora a OSCIP não perca a imunidade ou isenção do Imposto de Renda, haverá a perda da imunidade ou isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação, Programa de Integração social (PIS), Contribuição para Fundo de Investimento Social (COFINS), Imposto de Transmissão, IPVA, INSS – parcela do empregador, Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), salário educação e Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Considerando as resoluções do CNAS e os Conselhos Estaduais e Municipais de Assistência Social, as entidades de assistência social não poderão remunerar seus dirigentes, face aos impedimentos previstos nestas resoluções.

Para que uma entidade se qualifique é necessário efetuar a solicitação junto ao Ministério da Justiça.

Conforme citado anteriormente, o enquadramento como OS ou OCIPS traz no seu bojo uma série de atributos tributários e fiscais os quais, em muitos casos, viabilizam a atividade das entidades. Todos estes atributos devem estar devidamente controlados e corroborados por escrituração fiscal e contábil, hábil e legal.

### 2.3.1 Utilidade pública federal

Utilidade Pública é considerada, segundo a doutrina dominante no Brasil, dentre outros conceitos como:

Associações privadas que merecem dos poderes públicos a declaração de unidade pública, isto é, de associações que, pelos seus fins de interesse coletivo, são como tais reconhecidas pelo governo. O título de utilidade pública que então se lhes confere, vem patentear que a sua atuação, na esfera social mostra interesses de ordem geral. E isto vem significar que os fins, para que se organizaram, possuem utilidade ou serventia que, direta ou indiretamente, vem beneficiar os interesses de ordem coletiva. (SILVA. 2007, p.25).

Assim, qualquer entidade sem fins lucrativos que satisfaça às necessidades de terceiros, conforme seu objetivo social, de caráter assistencial ou cultural, que a torne de interesse coletivo, tem direito a ver reconhecido a sua condição de utilidade pública junto ao Poder Público, sob o tríplice enquadramento na legislação municipal, estadual e federal.

As organizações instituídas no país com o objetivo exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade — finalidade filantrópica — e atendendo a certos requisitos, podem em tese, ser reconhecidas como entes jurídicos de utilidade pública, quer pela União, pelos Estados ou pelos Municípios.

A partir da sanção da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988), que refundou o estado democrático de direito, consagrou os direitos sociais e se propôs a incentivar as organizações sociais lançando mão do instrumento da imunidade fiscal, levando ao surgimento de um novo problema: o incentivo tributário. Este constitui, se não a maior, uma das maiores controvérsias jurídicas pertinentes ao terceiro setor.

O artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal (BRASIL, 1988) diz que as entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, são imunes a tributos sobre renda, patrimônio e serviços. O parágrafo 72 do artigo 195 estabelece a isenção de contribuições para a seguridade social. Isso significa dizer, por exemplo, que essas entidades não pagam Imposto de Renda, IPVA, IPTU, ISSQN, etc, remetendo ao artigo 14 da Lei 5.172 do denominado Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) para o detalhamento dos requisitos para o gozo da imunidade. Importante é atentar para a exigência de controle de suas operações no inciso III.

Dispõe o Art. 14 do CTN:

O disposto na alínea “c” do inciso IV do art. 9 é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I- não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; (alterado pela Lei complementar 104 de 10.01.2001)

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.

Apesar disso, uma Lei ordinária de 1997 — Lei 9.532 (BRASIL, 1997), originada da Medida Provisória nº 1.602, interferiu indevidamente no assunto, fixando novos requisitos para o gozo desse benefício. De acordo com a legislação vigente, são requisitos essenciais para a declaração de utilidade pública, a serem observados por parte das associações e fundações:

[...]

c) que não remunerem os cargos de sua diretoria e nem distribuam lucros ou dividendos, a qualquer título ou pretexto.

No âmbito Federal, o ato que regula a obtenção do título de utilidade pública é a Lei nº 91, de 28.08.35 (BRASIL, 1935), regulamentada pelo Decreto nº 50.517, de 02.05.61 (BRASIL, 1961). Para ser considerada de utilidade pública, a entidade deverá apresentar ao Ministério de Estado da Justiça diversos documentos dos quais, para fins do presente trabalho, destacam-se:

[...]

- atestado de autoridade local (Prefeito, Juiz de Direito, Delegado de Polícia, etc.) informando que a instituição está e esteve em contínuo funcionamento nos três últimos anos, com exata observância dos princípios estatutários;
- declaração de que se obriga à publicação anual da demonstração da receita obtida e despesas realizadas, quando subvencionada pela União.
- relatórios circunstanciados dos serviços desenvolvidos nos três últimos anos acompanhado dos demonstrativos contábeis daqueles exercícios.

Esses documentos deverão ser encaminhados mediante protocolo ou pelo correio ao Ministério da Justiça, ficando a entidade obrigada a apresentar àquele Ministério, até o dia 30 de abril de cada ano, um relatório circunstanciado e Demonstrativo da Receita e Despesa, este conhecido pela contabilidade financeira como Demonstrativo do Resultado do Exercício, conforme modelo padronizado pelo Departamento de Justiça.

As entidade beneficiadas com o título têm a possibilidade de receber subvenções, auxílios e doações da União e de receberem doações que podem ser dedutíveis do lucro operacional de pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

Para a obtenção dos benefícios fiscais previstos em Lei, as EASs precisam do registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) que é um órgão superior de deliberação colegiada, de composição paritária (Sociedade Civil e Governo), vinculado diretamente ao Gabinete do Ministro de Estado do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), instituído pela Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS - Lei n.º 8.742 de 07 de Dezembro de 1993 (BRASIL, 1993)) que considera entidade beneficente de assistência social, para os fins de concessão ou renovação do Certificado de Entidade de Assistência Social (CEAS) e, conseqüentemente poderão obter o Registro junto ao CNAS, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos que se dedique ao atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela dita lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos e que promovam:

- a) proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice;
- b) 2. o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- c) 3. ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiências;
- d) 4. a integração ao mercado de trabalho;
- e) 5. a assistência educacional ou de saúde;
- f) 6. o desenvolvimento da cultura;
- g) 7. o atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica de Assistência Social e a defesa e garantia de seus direitos.

Esta concessão, bem como sua renovação, é regido pelo disposto no inciso IV do artigo 18 da Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993 (BRASIL, 1993), e obedecerá ao disposto na Resolução CNAS n. 177/00, com base no Decreto n.º 2.536, de 6 de abril de 1998 e alterações previstas no Decreto nº 3.504, de 13 de junho de 2000, Decretos 4.327 de 08.08.2002, 4.381 de 17.09.2002 e 4.449, de 04.12.2002 (ARAUJO; CÂMARA; TOSTES, 2007).

Somente será concedido o registro, à entidade cujo estatuto em suas disposições, corroboradas pela escrituração e demonstrações contábeis, estabeleça que:

- a) aplica suas rendas, seus recursos e eventual resultado integralmente no país e na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- b) não distribui resultados, dividendos ou bonificações sob nenhuma forma;
- c) não percebem seus diretores, conselheiros sócios, instituidores benfeitores ou equivalentes remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
- d) em caso de dissolução ou extinção, destina o eventual patrimônio remanescente a entidade congênere registrada no CNAS ou à entidade pública.

O requerimento para registro deverá ser feito juntando os seguinte documentos, dentre outros:

[...]

- relatório de atividades, assinado pelo representante legal da entidade em que se descrevam, quantifiquem e qualifiquem as ações desenvolvidas (grifo nosso);

[...]

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) poderá ser concedido ou renovado para a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

[...]

- constar em seus estatutos dispositivos, corroborados pela escrituração contábil e seus relatórios, determinando que a entidade:
  - aplica suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
  - não distribui resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma;
  - não percebem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

- destina, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidade congênere registrada no CNAS ou a entidade pública;
- aplica anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas (grifo nosso);

As demonstrações financeiras exigidas para registro no CNAS somente serão apreciadas se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade, na forma da Lei.

Para as entidades que tenham auferido receita bruta superior a R\$ 3.838.408,61 em 2003, R\$ 4.304.030,25 em 2004 e R\$ 4.446.196,59 em 2005 será exigida auditoria por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários — CVM.

Estão desobrigadas da auditoria as entidades que tenham auferido em cada um dos três exercícios, a que se refere o item anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 1.919.204,30 em 2003, R\$ 2.152.010,13 em 2004 e R\$ 2.223.098,30 em 2005. Esses valores foram determinados pelas Resoluções do CNAS n° 156/2003, 62/2005 e 114/2006 (ARAÚJO; CÂMARA; TOSTES, 2007).

### **2.3.2 Utilidade pública estadual (SP)**

No âmbito Estado de São Paulo, a obtenção do título regula-se pela Lei 2.574, de 04/12/80, Lei 9.493/97 e Decreto 42.262/97 (ARAÚJO; CÂMARA; TOSTES, 2007). São exigidos para fins de ratificação do presente trabalho, entre outros, os seguintes documentos:

[...]

- atestado de efetivo e contínuo funcionamento há mais de 3 anos, subscrito por Juiz de Direito, Promotor ou Delegado de polícia ou outra autoridade local;
- relatório circunstanciado das atividades desenvolvidas nos últimos 3 anos;
- folha original e inteira do jornal da publicação do balanço e demonstrativo da receita e da despesa realizada no ano anterior ao pedido.

Alguns Estados, exigem a revalidação do título a cada ano, outros bienalmente. Em São Paulo, deverá ser solicitada a cada ano, mediante a entrega até o mês de outubro, do relatório de atividades do ano anterior ao Conselho Estadual de Assistência Social (CONSEAS), onde é feita a inscrição da entidade interessada.

A inscrição pode ser feita mediante requerimento conforme modelo por ele fornecido, juntamente com ficha de inscrição que deverá ser preenchida com dados constantes do:

- balanço do ano anterior;  
[..]
- todos os registros e certificados;  
[...]

### **2.3.3 Utilidade pública municipal (SP)**

No Município de São Paulo, o título é obtido em consonância com a Lei 6.211/68, 11.295/92 e 12.520/97 (ARAÚJO; CÂMARA; TOSTES, 2007), mediante apresentação, dentre outros, dos seguintes documentos que são objeto de ratificação do presente trabalho:

- [...]
- original ou cópia autenticada do relatório das atividades desenvolvidas no ano anterior e proposta de trabalho para o ano em curso;
  - cópia autenticada ou original do balanço patrimonial e financeiro do último exercício assinado pelo contador e presidente;

A entidade contemplada com o título deverá solicitar a sua atualização a cada 3 anos, contados da data da expedição do Diploma, juntando ao requerimento todos os documentos acima, sob pena de revogação do decreto declaratório. Os pedidos devem ser feitos ao Conselho Municipal de Assistência Social (COMAS).

A inscrição da entidade no COMAS é condição essencial para o encaminhamento de pedido de registro e renovação do CEAS, como entidade de fins filantrópicos.

As instituições de assistência social de âmbito municipal, para funcionamento devem estar inscritas no COMAS a quem compete fiscalizar e cadastrar essas entidades. A inscrição está regulamentada pela Resolução COMAS n. 004/2001, de 22.12.2001 e exige a apresentação dos seguintes documentos:

[...]

- relatório de atividades;
- balanço patrimonial e financeiro e demonstrativo de resultado do último exercício;
- plano de trabalho para o exercício em curso, com demonstrativo dos serviços prestados, público alvo, ações desenvolvidas, número de usuários, número de atendimentos, metas, propostas e locais onde as ações são desenvolvidas, em consonâncias com os princípios da Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS) e com as proposições do Plano Municipal de Assistência Social;

A inscrição fornecida pelo COMAS tem a validade de 3 anos, devendo ser renovada nesse período. As entidades que estiverem funcionando há menos de um ano receberão inscrição provisória e ficarão sujeitas ao acompanhamento de suas atividades por um ano.

Além da estrutura legal de organização e autorização de funcionamento e controle, ditado pelas autoridades fiscais brasileira, um principal e importante instrumento legal de regulação e normatização é o denominado de “O Novo Código Civil Brasileiro”, Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002 (BRASIL, 2002).

### **2.3.4 Os direitos e obrigações fisco-tributário**

Sob a ótica tributária, as entidades do terceiro setor podem ser segregadas em dois grupos: as imunes e as que podem gozar de isenções.

A Imunidade Tributária, prevista no artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) corresponde a uma renúncia fiscal, impedindo o poder público de estipular qualquer tributo à organização.

Diz o artigo 150:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI — instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

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

[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Assim, são imunes à tributação os templos de qualquer culto e as entidades que por lei são reconhecidas como de educação ou assistência social e não tenham finalidades lucrativas, observado a legislação que lhes ampara. Já as entidades do setor que não são imunes aos impostos, concorrem a outros benefícios fiscais que são as isenções.

A figura da isenção é dado pela capacidade que o poder público tem de poder instituir impostos, mas não o faz, beneficiando e incentivando as atividades de certo tipo de organização.

O texto referido na alínea d, inciso VI, artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), porém, não definiu o que é uma instituição de educação e assistência social, apenas garantiu-lhe a imunidade sobre os impostos sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, desde que estes sejam relacionados com as atividades essenciais da entidade atendidos os requisitos da lei.

O Código Tributário Nacional (CTN, Lei 5.172 de /10/1966) (BRASIL, 1966), em seu artigo 9, inciso IV e art. 14, prevê os requisitos que a entidade deverá atender, cumulativamente, a fim de que esteja imune à tributação, quais sejam:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

c) o patrimônio, a renda ou **serviços** dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (grifo nosso).

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (grifo nosso);

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (grifo nosso).

[...]

§ 2º Os **serviços** a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos (grifo nosso).

Por uma análise estrita apura-se que a carga tributária de uma entidade está diretamente dependente de sua atividade, de sua natureza, do local onde está sediada e sua condição de atividade ou não.

Alguns destes tributos, com a devida segregação por competência tributária (CTN, Lei 5.172) (BRASIL, 1966) seja Federal, Estadual, ou Municipal, merecem uma análise mais aprimorada no sentido de se avaliar a necessidade de evidênciação em diversos demonstrativos contábeis, para sua correta avaliação, cálculo e cumprimento da obrigação tributária, de acordo com as normas a eles atinentes.

#### 1-) Tributo federal.

Dentre os tributos de competência da União, denominado aqui de tributo federal, atualmente em vigor, temos:

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ;
- b) Contribuição Social sobre o Lucro – CSL;
- c) PIS e Cofins;
- d) Contribuições ao INSS, FGTS, e a Terceiros;
- e) IPI – Imposto sobre produtos industrializados;
- f) Imposto de Importação;

A seguir, ha uma breve análise de cada um deles.

a-) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ): definido no regulamento do Imposto de Renda vigente, Decreto n 3000, de 26/03/1999 (BRASIL, 1999) incorporou os preceitos do Código Tributário Nacional, estando ali previstas a imunidade dos templos e das entidades de educação e assistência social. Assim, tais entidades são imunes à incidência do imposto sobre a sua renda, embora continuem obrigadas a cumprir os outros encargos relacionados ao tributo previsto no RIR/99.

Como exemplo da não tributação, em virtude da imunidade, temos os rendimentos produzidos por aplicações financeiras, os quais também estarão dispensados da retenção do imposto de renda na fonte.

Situação diversa ocorre com as entidades que gozam apenas de isenção do imposto de renda, posto que a isenção não tem fundamento constitucional, ela é

concedida por lei federal e portanto, tem natureza mais precária ante a crescente demanda arrecadatória do poder público. Os requisitos para o gozo da isenção são rigorosamente os mesmos previstos para as entidades imunes, o que tem gerado confusão no setor quanto à origem do direito de não pagar imposto de renda. São eles:

- não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados (já estava previsto, de forma indireta no artigo 14 do CTN e no artigo 304 do RIR/99);
- aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais (regra antiga, com a mesma base do item precedente);
- manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão (idem item anterior);
- conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e a efetivação de suas receitas.;
- apresentar anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da secretaria da receita Federal (já era obrigatória);
- recolher os tributos retidos na fonte;
- assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição; e
- outros requisitos estabelecidos em lei específica.

Anualmente, a entidade também deve apresentar à agência da Receita Federal a qual está subordinada a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) no prazo estabelecido pela SRF, anualmente divulgado.

Todos estes requisitos devem estar sempre que possível, corroborados por escrituração contábil regular (grifo nosso).

- b-) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL): prevista na Lei 7689, de 15.12.88 (BRASIL, 1988), as pessoas jurídicas sem fins lucrativos não foram excluídas da obrigatoriedade da Contribuição Social sobre o Lucro, embora tal exclusão possa ser subentendida da própria definição de ambas: se as pessoas jurídicas atuantes no terceiro setor não tem fins lucrativos, não auferem lucros não estão portanto, sujeitas ao pagamento do tributo. Assim, as entidades que se

enquadrem no conceito de imunidade (art. 12) ou isenção (art.15) da Lei 9.532/97 (BRASIL, 1997), alterada pela Lei 9.732/98, não estão sujeitas à CSL.

- c-) PIS e Cofins: é necessário segregar ambos, visto que as entidades sem fins lucrativos são contribuintes do PIS na modalidade denominada de PIS sobre a folha de pagamento onde sofrem a incidência à alíquota de 1% sobre a folha de pagamento dos salários. Já quanto à Cofins elas estão isentas da incidência sobre as receitas próprias. A Medida Provisória nº 135 ao ser convertida na Lei 10.833/03 (BRASIL, 2003), manteve a sistemática de que as receitas próprias das entidades imunes permaneciam isentas à cobrança da Cofins, pagando apenas o PIS sobre folha de pagamento, à alíquota de 1%. O conceito de receitas próprias da Receita Federal é restritiva. A Instrução Normativa (IN) nº 247 reitera que são receitas próprias:

somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra-prestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (art. 47, § 2).

- d-) Contribuições ao INSS, FGTS, e a Terceiros, também denominado de “Sistema S”, são devidos por todas as organizações que não sejam imunes e portadoras do CEAS, da mesma forma que empresas comuns. A alíquota total é acima de 20% sobre o salário do trabalhador, também denominada de cota patronal, quando devido ao INSS e de 8% quando ao FGTS

As isenções estão previstas na Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991), art. 55, para fazerem jus à isenção da cota patronal, as entidades portadoras do CEAS devem requerer à Previdência Social juntando a documentação necessária.

Concedida a isenção, o beneficiário deverá todo ano, até o dia 30 de janeiro, apresentar à Agência de sua jurisdição o Plano de Ação de Atividades do ano em curso e até o dia 30 de abril o relatório das atividades do ano anterior, comprovando que atendeu aos requisitos da Lei, juntando uma série de documentos, conforme estabelece a Instrução Normativa do INSS - IN nº 100/2002. Este plano de ação tornar-se-ia mais evidente se houvesse um controle contábil que tornasse claro todas as ações e recursos envolvidos, facilitando o fornecimento de informações (grifo nosso).

- e-) IPI: a legislação reconhece a isenção apenas às entidades de educação e assistência social mencionadas no art. 150, VI c da Constituição Federal no que se refere aos produtos por elas industrializados e destinados a uso próprio ou distribuição gratuita a seus educandos ou assistidos no cumprimento de suas finalidades.
- f-) Imposto de Importação: incide sobre as entradas de bens de outros países no território nacional, como regra geral. Os bens, sem similar nacional, importados por instituições de educação e assistência social estão isentos do imposto de importação, Lei 8.032, de 12.04.1990 (BRASIL, 1990). A isenção do imposto de importação implica na isenção do Imposto sobre Produto Industrializado que seria devido pela mercadoria importada conf. Decreto-Lei 37, de 18.11.1966 (BRASIL, 1966). Pode-se também solicitar a imunidade de impostos sobre o patrimônio para fins de não tributação pelo imposto de importação. Cabe à entidade imune portadora do CEAS pleitear tal reconhecimento quando do desembaraço aduaneiro de bens importados.

As mercadorias recebidas em doação para venda em feiras, bazares e outros eventos, desde que o produto da venda destine-se ao desenvolvimento das atividades beneficentes no país (art. 34 Lei 8.218/91 (BRASIL, 1991), art. 62 Decreto 4.543/02) são isentas desde que as entidades sejam reconhecidas como de utilidade pública federal. Aqui, ratifica-se a necessidade de comprovação por escrituração contábil-financeira.

## 2-) Tributo estadual

Considerando a competência tributária dos estados, temos alguns tributos como:

- a) Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS;
- b) Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA; e
- c) Imposto de transmissão causa “mortis” e doação - ITCMD.

a-) ICMS: é um tributo que incide sobre a comercialização de mercadorias ou prestação de serviços de comunicação ou transporte fora dos limites do município. Se a entidade pretender comercializar quaisquer produtos ou prestar serviços previstos na Legislação do ICMS, deverá providenciar a sua inscrição estadual na

forma estabelecida pelo regulamento do ICMS. Obtida a inscrição, a entidade assumirá a obrigação de manter escriturados os diversos livros vinculados ao imposto, e a emitir notas fiscais.

As entidades não estão constitucionalmente imunes ao imposto, porque as suas vedações compreendem apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade. Dependerá assim, de lei estadual que lhe conceda a isenção, mediante requerimento feito pela interessada à Secretaria da Fazenda ou de convênio firmado por representantes de todas as unidades da federação do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ).

b-) IPVA: Por se tratar de imposto incidente sobre o patrimônio, as entidades estão livres de sua incidência sobre os veículos automotores de sua propriedade. Em São Paulo, essa imunidade é assegurada pela Lei nº 6.606/89, art. 8 e disciplinada pela Portaria CAT 39/96.

c-) ITCMD: por força do artigo 150 da Constituição, estão livres as entidades imunes e isentas. Nem todos os Estados, porém, reconhecem tal imunidade. Em São Paulo, ela está disciplinada pela Lei nº 10.705/00 (BRASIL, 200), alterada pela Lei 10.992/01, regulamentada pelo Decreto 46.655/02. A imunidade deve ser reconhecida formalmente pelo Estado por requerimento da entidade interessada, nos termos da Portaria CAT nº 15, de 06.02.03, alterada pela Portaria CAT nº 102, de 28.11.03.

### 3-) Tributo municipal

A competência tributária dos municípios abrange alguns tributos como:

- a) Imposto sobre a propriedade territorial urbana - IPTU;
- b) Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN; e
- c) Imposto de transmissão de bens móveis inter-vivos - ITBI.

a-) IPTU: As entidades do terceiro setor estão imunes ao IPTU incidentes sobre os imóveis essenciais ao desenvolvimento de suas atividades. Para gozar do benefício, o imóvel deve ser efetivamente utilizado no desenvolvimento das

atividades sociais. E preciso lembrar, porém, que a imunidade atinge somente o IPTU e não as demais taxas de serviços públicos prestados pela municipalidade e cobrados no mesmo carnê. A imunidade deverá ser requerida mediante formulário próprio à Prefeitura, acompanhado dos documentos necessários à comprovação das exigências, como já visto.

b-) ISSQN: é um tributo que incide sobre os serviços prestados de qualquer natureza.

Os serviços prestados pelas entidades estão igualmente amparados pela imunidade tributária prevista na Constituição Federal, desde que atendidos os requisitos do art. 14 do CTN. A legislação municipal de São Paulo exige que a entidade proceda à inscrição municipal para fins de controle de tributação pelo ISSQN e a obtenção do alvará de licença e funcionamento, com o propósito de certificar conformidade das instalações e atividades da entidade com as leis pertinentes. A imunidade ou isenção do imposto deverá ser requerida à Prefeitura mediante preenchimento de formulário próprio, acompanhado dos documentos comprobatórios da qualidade de imune ou isenta.

c-) ITBI: A isenção do ITBI tem sua fonte no já mencionado art. 156 da Constituição Federal. Em termos de legislação ordinária, o ITBI sendo de competência dos Municípios, tem legislação própria para cada um deles. No município de São Paulo a legislação básica é a Lei Municipal nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, regulada pelo Decreto n.º 31.134, de 24 de janeiro de 1992. Pode-se destacar ainda o Decreto 37.344, de 20 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação tributária do Município de São Paulo, referindo-se ao ITBI em seus artigos 69 a 95. Assim, as entidades enquadradas no art. 150 da CF que puderem comprovar que atendem ao art. 14 do CTN e as obrigações fixadas pela legislação municipal, estão isentas do pagamento do imposto sempre que adquirirem a propriedade ou os direitos reais sobre imóvel a título oneroso, como compra e venda, troca ou recebimento em pagamento de dívida.

### **2.3.5 Captação de recursos, incentivos fiscais e programas sociais**

A captação de recursos, os incentivos fiscais, os apoios, patrocínios, auxílios subvenções e doações são formas de participação do Poder Público e da sociedade, por meio de pessoas físicas e jurídicas, na construção e no desenvolvimento da sociedade com mais

responsabilidade social e são fundamentais para o aparelhamento e manutenção de todas as entidades de interesse social.

O governo brasileiro mantém programas que financiam projetos para o Terceiro Setor. A Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) lançou em 2004 o Manual de Fundos Públicos no qual é possível obter-se informações, por exemplo, sobre a Fundação Nacional de Desenvolvimento de Educação (FNDE), o Programa de Crédito Popular (PCPP) e o Fundo Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente (FNCA). Com o amadurecimento do terceiro setor no Brasil a atividade de captação de recursos tem se desenvolvido substancialmente, inclusive com o surgimento de profissionais e voluntários especializados na área. Uma das iniciativas para o desenvolvimento da atividade foi a criação da Associação Brasileira dos Captadores de Recursos (ABCR), que tem por missão promover, desenvolver e regulamentar a atividade.

Para a captação de recursos também é essencial a elaboração de um bom projeto, com clareza e objetividade. Um bom projeto deve conter:

- a) Instituição;
- b) Justificativa;
- c) Objetivo geral;
- d) Objetivo específico;
- e) Sub-produtos;
- f) Atividades;
- g) Indicadores;
- h) Fatores de risco e mitigantes;
- i) Metodologia;
- j) Cronograma; e
- k) Orçamento.

É primordial a existência de um financiador interessado no projeto, para que possa contribuir na modalidade de doações ou patrocínios.

Essas doações e patrocínios podem ser dedutíveis do eventual Imposto de Renda que os investidores ou financiadores tenham que pagar. Para determinar as parcelas dedutíveis do imposto de renda devido, de acordo com as regras para o cálculo do incentivo fiscal, é importante definir doação e patrocínio.

Doação, conforme o Novo Código Civil Brasileiro (art. 538 a 564), é o contrato segundo o qual uma pessoa (doador), por liberalidade transfere um bem do seu patrimônio para o patrimônio de outra pessoa (donatário).

Para os efeitos da Lei 8.313/91 (BRASIL, 1991), doação é a transferência gratuita em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços, para a realização de projetos culturais, vedado o uso de publicidade paga para divulgação desse ato, enquanto que patrocínio é a transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural com ou sem fins lucrativos, de numerário para a realização de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade.

Desde 1996 as doações feitas por pessoas físicas não são dedutíveis do imposto de renda quando efetuadas a quaisquer entidades, sejam elas de cunho filantrópico, educacional ou de assistência social, mesmo as reconhecidas de utilidade pública.

A fruição de incentivos fiscais somente é autorizada para as doações efetuadas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, de âmbito nacional, estadual ou municipal entre outros, aqui não citados por não ser o foco do presente trabalho.

A soma das deduções do imposto (Incentivos à Cultura + Audiovisual + Doações aos Fundos da Criança e Adolescente) está limitada a 6% do imposto devido apurado na declaração de ajuste. As pessoas jurídicas contam com mais incentivos fiscais federal e doações, embora sejam insuficientes para financiar as atividades de entidades atuantes nos segmentos de educação e de assistência social.

Dentre os incentivos fiscais destinados à área da assistência social, os quais impulsionam projeto de benefícios e que devem ter o seu controle galgado em escrituração formal, para fins de oferecimento de dados para avaliação, temos:

- a) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (FUNCAD).
  - b) Doações às entidades civis que prestam serviços gratuitos de utilidade pública e OSCIPs;
  - c) Doações às instituições de ensino e pesquisa;
  - d) Programa Fome Zero.
- a-) As doações para os Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (FUNCAD), determinado pela Lei 8069/90 e alterações, são limitadas às pessoas jurídicas

tributadas pelo regime de lucro real. É importante considerar que a doação deverá ser feita ao fundo e não a uma entidade cadastrada no conselho.

b-) Doações às entidades civis que prestam serviços gratuitos de utilidade pública e as OCSCIPs - é uma outra forma de apoio das pessoas jurídicas — somente para aquelas tributadas pelo regime de lucro real. A entidade civil beneficiária deve ser reconhecida como de utilidade pública federal, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora. A Medida Provisória 2113-30, de 26.04.2001, estende às OSCIPs, assim qualificadas conforme Lei 9790/99, o mesmo direito das entidades de utilidade pública em respeito ao desconto de doações de pessoas jurídicas no imposto de renda.

c-) O programa Fome Zero, instituída pelo governo federal é:

...uma estratégia impulsionada pelo governo federal para assegurar o direito humano à alimentação adequada às pessoas com dificuldades de acesso aos alimentos. Tal estratégia se insere na promoção da segurança alimentar e nutricional buscando a inclusão social e a conquista da cidadania da população mais vulnerável à fome (BRASIL, 2006).

Este programa possui uma relação direta com os incentivos fiscais. Estes incentivos proporcionam redução de tributos para a empresas doadoras, porém segundo pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), fundação pública federal vinculada ao Ministério Extraordinário de Assuntos Estratégicos, sobre a ação social em 1800 empresas nacionais, demonstra que somente 6% das empresas doadoras se utilizaram dos incentivos fiscais. Esse resultado mostra que o envolvimento social do setor privado aconteceu independente do Estado.

### **2.3.6 A estrutura segundo a legislação trabalhista brasileira**

Considerando a estruturação das Entidades de Assistência social, que fazem parte do terceiro setor, pode-se considerar que a força de trabalho, nele atuante, está dividida em dois grupos:

1-) O Trabalho Remunerado

Considerando o trabalho como remunerado, as entidades do terceiro setor dispõem de algumas formas para a contratação de colaboradores:

- a-) **Remunerado segundo a CLT:** A CLT – Consolidação das Leis do Trabalho, criada pelo Decreto-Lei n. 5.452 de 01/05/1943 é, em sua grande maioria, a que rege o trabalho remunerado, ajustado pelas convenções e acordos coletivos junto a Sindicatos Representativos das diversas categorias profissionais. A contratação de empregado por parte de entidade do terceiro setor terá, para com este, as mesmas obrigações trabalhistas que tem qualquer outro empregador, com fins lucrativos, ou seja, o trabalhador terá os seus direitos trabalhistas garantidos conforme a citada CLT, tais como o salário, férias, 13º salário, horas extras, FGTS e outros benefícios. As entidades imunes, portadoras do CEAS, que tenham requerido e atendido as exigências, ficam isentas do pagamento da quota patronal junto à Previdência Social.
  
- b-) **Temporário:** O trabalho temporário é regido pela Lei 6.019/74, regulamentada pelo Decreto 73.841/74, cuja contratação é permitida para atender a necessidade transitória e deve ser feita por meio de empresa de serviço temporário. O prazo de vínculo com o mesmo trabalhador não pode ser superior a 90 dias, sob pena de formação de vínculo de emprego. Em situações previstas nesta Lei, há a possibilidade de prorrogação por mais um período de 90 dias.
  
- c-) **Estagiário:** O estagiário é outra modalidade de colaborador que pode ser contratado por uma entidade do terceiro setor, e a sua relação está previsto na Lei 6.494/77 regulamentada pelo Decreto 87.497/82. O trabalhador deve ser estudante regularmente inscrito em curso de nível superior ou médio, devendo o estágio ser executado e acompanhado conforme o currículo escolar. A remuneração é facultativa e se existir, não implicará em formação de vínculo empregatício, atendidos os requisitos da Lei 6.494/77.
  
- d-) **Autônomo:** Como autônomo, o trabalho deve ser contratado para a realização de serviço específico em caráter de não exclusividade e sempre que possível seja amparado por contrato escrito. O prestador de serviço deve emitir o

Recibo de Pagamento a Autônomo (RPA) e a entidade deverá reter e recolher, sobre o valor total do recibo, o INSS a alíquota de 11 % (respeitado o teto mínimo e máximo) e o Imposto de Renda, calculado de acordo com a tabela progressiva. Caso o autônomo não seja inscrito na Prefeitura do Município, a entidade deverá também reter e recolher o ISS de acordo com a alíquota prevista para a natureza do serviço. A entidade deverá ainda recolher, por sua conta 20% sobre o valor total do recibo ao INSS, ressalvas as entidades imunes que não recolhem a quota patronal e, nesse caso, a retenção ao invés de 11% será de 20%.

## 2-) Trabalho não remunerado

É significativo o número de pessoas que doam parte de seu tempo ao trabalho voluntário no Brasil. Voluntário é um trabalho não remunerado definido pela Lei n. 9.608, de 18.02.98 (BRASIL, 1998) como:

Art.1º- Considere-se serviço voluntário, para fins desta lei, a atividade não remunerada, prestada por pessoa física à entidade pública de qualquer natureza, ou à instituição privada para fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive mutualidade.

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

Art.2º- O serviço voluntário será exercido mediante a celebração de termo de adesão entre a entidade, pública ou privada, e o prestador de serviço voluntário, dele devendo constar o objeto e as condições de seu exercício.

Art.3º- O prestador de serviço voluntário poderá ser ressarcido pelas despesas que comprovadamente realizar no desempenho das atividades voluntárias.

Parágrafo único - as despesas a serem ressarcidas deverão estar expressamente autorizadas pela entidade a que for prestada o serviço voluntário.

É importante lembrar que a configuração do vínculo depende da coexistência dos seguintes fatores (Decreto-Lei 5452. Art. 3º, CLT – Consolidação das Leis do Trabalho)(BRASIL, 1943):

- . pessoalidade;
- . subordinação hierárquica;
- . dependência econômica; e
- . prestação de serviços de natureza não eventual.

Destes, apenas a pessoalidade está claramente presente no serviço voluntário. A subordinação não se caracteriza, posto que no trabalho voluntário não costuma existir níveis de poder de controle e de disciplina. A dependência econômica está fora de cogitação, visto que o voluntário não recebe remuneração ou salário. A prestação de serviços de natureza não eventual não se caracteriza uma vez que o voluntário não está vinculado à habitualidade de sua prestação, observando que esta prestação é exercida da forma e no tempo que o voluntário dispuser para este fim.

É muito importante para caracterizar o trabalho voluntário a prova documental da não existência de vínculo empregatício, o que pode ser feito mediante contrato escrito, ou termo de adesão (anexo 1), nos quais devem constar a correta identificação do prestador e do tomador dos serviços.

Convém apontar que não é possível a coexistência de regime de trabalho voluntário e com vínculo de emprego entre o mesmo indivíduo e a mesma entidade. É comum observar que uma pessoa presta serviço como empregado durante o horário comercial e somente após esse período seja solicitado a colaborar como voluntário. O trabalho voluntário, nesse caso, poderá vir a ser sinônimo de horas extras não pagas e o termo escrito ser interpretado como fraude, se submetido à Justiça do Trabalho.

A Lei 10.748, de 22.10.2003 (BRASIL, 2003), alterada pela Lei 10.940, de 27.08.2004 (BRASIL, 2004), alterou a Lei 9.608/98 (BRASIL, 1998) nela acrescentando a possibilidade de remunerar jovens, a título de “auxílio financeiro” por conta da Programa Nacional do Primeiro Emprego, cujo objetivo é a inserção de jovens no mercado de trabalho, criando novos postos geradores de renda e qualificando-os para o mercado de trabalho e inclusão social. O auxílio financeiro é custeado pela entidade previamente cadastrada no Ministério do Trabalho e Emprego, com recursos próprios ou recursos da União, mediante convênio.

Todo este conjunto de instrumentos legais, assim como a necessidade de investimentos no terceiro setor, exigem um controle eficiente das informações a serem prestadas bem como a necessidade de se evidenciar o seu resultado, assim deve haver uma correta avaliação de seu desempenho a fim de estimular e/ou manter o fluxo de benefício e investimentos vislumbrando que seus projetos sejam continuados, terminados ou perenizados.

Todos os benefícios vislumbrados neste capítulo devem estar totalmente vinculados à uma escrituração contábil regular e formal com a finalidade de comprovar as exigências para a obtenção dos benefícios. Quanto mais profissional, ética e confiável for a estrutura contábil, melhores serão as evidenciações de uma entidade séria e digna de obter investimentos,

venham de onde vierem, fornecendo inclusive, subsídios à análise à luz da contabilidade gerencial, para a gestão moderna e ágil.

### **3 A GESTÃO E A ESTRUTURA CONTÁBIL DA EAS**

A contabilidade financeira, edificada segundo a Lei 6.404/76 ((BRASIL, 1976), denominada de Lei das S/A, e recentemente alterada pela Lei 11.638/07 (BRASIL, 2007), cujos parâmetros servem perfeitamente para qualquer organização que necessite controlar o seu patrimônio, não esgota a necessidade de mensuração e controle, para fins de gestão de uma entidade do terceiro setor.

Para estas entidades, a contabilidade financeira deve servir de sustentáculo para edificação de parâmetro visto sob a ótica da contabilidade gerencial, pois a amplitude dos fatores envolvidos nestas é muito mais abrangente que o estritamente feito pela escrituração segundo as normas e procedimentos da contabilidade financeira.

#### **3.1 A contabilidade gerencial para o terceiro setor**

Com frequência se fala em contabilidade financeira e contabilidade gerencial. Claro que entre elas há diferenças marcantes. A contabilidade financeira trabalha estritamente no campo da mensuração baseada em fatos e documentos. A contabilidade gerencial trata os mesmos fatos da contabilidade financeira, porém com uma visão e amplitude voltada ao planejamento e com informações ajustadas, para esta finalidade.

Para Ricardino (2005, p.10),

Contabilidade Gerencial é um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupo de pessoas, com objetivos comuns voltados a gestão da empresa a fim de que possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

A simbiose entre a contabilidade financeira e a gerencial, permite atualmente, com a modernização e agilidade do processo de informações em âmbito internacional, que as organizações procurem uma melhor gestão de seus recursos a fim de realizarem as tarefas de controle e decisão, de maneira eficiente. Alguns autores pesquisados fazem referências ligadas a esse objetivo.

Dentre estas organizações estão a do referido Terceiro Setor. Muito embora não seja esta a vertente a ser considerada nesta análise, o Terceiro Setor tem estreito vínculo com o capitalismo, o que pode proporcionar vantagens competitivas capazes de alavancar o setor. Com a nova era da informação, que teve início concomitantemente com a globalização das

economias, a facilidade de se comunicar tornou-se cada vez maior, permitindo as entidades eliminar as barreiras geográficas existentes, construindo assim, uma rede de relacionamentos entre entidades capazes de permutar entre si experiências que congreguem agentes de interesses comuns. (CAMARGO et al, 2001, p.20),

Roesch (2003) ressalta que a gestão de entidades Não-Governamentais sem fins lucrativos, principiou o interesse dos estudiosos no assunto nos últimos anos, devido às mudanças organizacionais que ocorreram nesse tipo de instituição.

De acordo com Lewis (apud ROESCH, 2003), propostas gerenciais para Organizações do Terceiro Setor são oferecidas por diversas obras acadêmicas que sofrem influências de conceitos gerenciais de múltiplas origens, a saber:

- da literatura do Terceiro Setor, surgem conceitos como voluntariado, *advocacy*, governança e avaliação participativa;
- do setor público, os conceitos de prestação de contas, transparência e construção de capacidades;
- do setor privado, planejamento estratégico, administração por objetivos, entre outros.

Relembrando, Drucker (2001) mostra que a missão de uma Organização é a razão de fazer o que se propõe a fazer, a razão de ser da Organização. A missão informa o motivo pelo qual a entidade quer ser lembrada. Ainda, conforme o autor, as instituições sem fins lucrativos existem unicamente por causa da definição de sua missão. Ele ainda salienta que a missão caracteriza-se pelo longo prazo e que, embora necessite de esforços a curto prazo e freqüentemente de resultados de curto prazo, a missão, começa sempre com objetivos que demandam um prazo longo.

É fundamental para uma Organização do Terceiro Setor que ela demonstre estar orientada para o resultado, mesmo não tendo seu foco no lucro. Dessa forma, a Organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços conduzem-na a um bom resultado. Segundo Drucker (2001, p. 23), o resultado final de uma Organização do Terceiro Setor deve ser “medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas”. Mediante tal assertiva, o autor afirma que a estratégia da Organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

Kaplan e Norton (2001) relatam que não é usual encontrar-se Organizações sem Fins Lucrativos com uma estratégia centrada na liderança de seus produtos nem na de seus doadores; devendo possuir duas estratégias básicas: quem são seus clientes e o valor que a

organização representa para eles, pois nenhuma delas inicia com seu produto, mas com o fim, que é a satisfação do seu cliente ou beneficiários (grifo nosso).

Assim, a mensuração dos fatores envolvidos para fins de gestão de uma entidade do Terceiro Setor, voltados ao planejamento e a avaliação de desempenho destas organizações sem fins lucrativos, deve ser um fluxo iniciado primeiramente com uma revisão externa e a seguir interna da organização.

As práticas organizacionais de uma entidade do Terceiro Setor devem exibir o conhecimento, a responsabilidade, a visão e a missão da entidade. O resultado é um processo estratégico que promove o crescimento da liderança crítica e desenvolve a evidência direta do impacto organizacional.

Este comportamento - gerência fundamentada no relacionamento com doadores - estabelece uma ligação estreita ao alcance das metas estabelecidas. O método de direcionadores da missão ilustra o foco externo, o que dá a Organização maior segurança financeira e uma demonstração de transparência perante a comunidade em que está inserida.

No que se refere à estrutura financeira de uma Organização do Terceiro Setor, pode-se notar que esta é composta, principalmente, por doações, subvenções e trabalho voluntário.

As doações e subvenções têm períodos próprios de entradas, porém, geralmente dependem de uma prestação de contas dos recursos ingressados em períodos anteriores, que devem registrar com muita transparência e clareza, os gastos e as sobras, se houver. Dessa forma, a dependência de recursos financeiros obriga essas organizações a um contínuo aperfeiçoamento a sua forma de administrar.

Intimamente relacionado a esta linha de raciocínio, está a idealização de orçamentos anuais ou plurianuais, o que permitirá ao gestor uma visão mais ampla de suas necessidades de recursos em contraponto com os recursos efetivamente realizados. Assim, a visão contábil gerencial sustentada pela contabilidade financeira, na medida em que, esta leve em conta os fatores citados em seus controles, trabalho voluntário e ações gratuitas, fornecem uma visão mais ampla das necessidades de se ter recursos e obter os demais fatos citados para que as entidades deste setor possam atingir seus objetivos, baseados em sua missão.

Depois de transcorridos os períodos planejados, deve-se lançar mão dos registros feitos pela contabilidade financeira a fim de se avaliar a concretização, ou não, do planejado. Deste conjunto - planejamento e realização - inicia-se o embrião da avaliação de desempenho para as entidades do terceiro setor, a ser evidenciado neste trabalho, tornando-se imprescindível a qualquer gestor conhecer a estrutura organizacional e contábil de uma EAS.

### 3.2 A gestão e a estrutura contábil de uma EAS

Gerir uma EAS é ter como desafio manter sua sustentabilidade, ou seja, a captação de recursos financeiros, materiais e humanos, obtidos junto a governos, empresas, pessoas físicas e outras organizações, para manter a estrutura de acordo com os objetivos propostos em seu estatuto social. Cada vez mais, um número maior de organizações concorrem para a obtenção desses recursos junto a financiadores e entes públicos.

Diversas destas organizações não se coadunam, de fato, com a responsabilidade social de seus objetivos e atuam de forma negligente. Nestes casos há a necessidade de atuação dos órgãos de controle e fiscalização e da própria sociedade, com a finalidade de impedir que estas denigrem o intuito dos movimentos e Entidades de Assistência social (EAS) que atuam com seriedade.

Na busca desta diferenciação e da transparência, as EASs estão abandonando o amadorismo e buscando a profissionalização, pois com o crescimento do setor em que se situam a tendência é que os recursos sejam diluídos, além de que, a sociedade está exigente em relação à aplicação destes recursos por parte dessas organizações, conforme Scharf e Malta (2001,p. A-9). Para demonstrar esta diferenciação, as entidades estão preocupadas com o aspecto de gestão e transparência de suas contas.

É isso que vem provocando a migração e a adequação das técnicas e ferramentas de gerenciamento empresarial para as organizações sociais.

Segundo Olak (2000), há três elementos que caracterizam uma nova postura gerencial aplicável às organizações do terceiro setor, que são: “transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenho) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”, os quais continuam presentes e viáveis até os dias de hoje.

Espera-se que as EASs sejam eficazes quanto aos resultados obtidos, sobretudo ao desenvolverem ações de interesse público.

Conceituado por Drucker (2001b, p.79), “As instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo eles são muito importantes – e muito mais difíceis de se medir e controlar – nas instituições sem fins lucrativos - do que nas empresas”.

Para elaborar avaliações de desempenho é necessário delimitar o segmento que se pretende avaliar, pois o desempenho pode estar voltado ao aspecto social, aspecto financeiro e ao aspecto econômico. A escolha dos indicadores para a avaliação de desempenho e a sua consistência está diretamente ligada à solidez dos recursos disponíveis em termos de

escrituração e controle voltado ao aspecto econômico-financeiro, porém, valorizando, controlando e mensurando as atividades sociais, ou seja, determinando e escriturando o valor dos fatores envolvidos nos serviços prestados pela organização e dos serviços prestados por voluntários, os quais são efetivamente transferidos à sociedade, dando uma visão mais realista da importância destas instituições para os seus beneficiários, que vai muito além da simples escrituração baseada em fatos controlados e divulgados pela escrituração contábil-financeira. Neste âmbito, a tendência é que se observe melhor as rotinas da contabilidade gerencial.

Para tanto se torna importante esclarecer em princípio, a grandeza dos valores envolvidos, para conseqüentemente, justificar, corroborar e embasar o presente trabalho.

Esta fase abordou a avaliação de desempenho de uma EAS não governamental sem fins lucrativos. Para efeito do estudo foi utilizado um caso prático de uma entidade assistencial, localizada no Município de São Paulo/SP, cujos dados analisados constam de seus demonstrativos contábeis e controles internos referente aos exercícios de 2004 e 2005. Essa entidade tem como missão oferecer assistência às crianças portadoras de doenças cardíacas e a seus parentes/acompanhantes.

Por solicitação dos dirigentes da entidade em foco, não será divulgado a sua verdadeira denominação social e a mesma será tratada apenas de Entidade de Assistência Social (ENASS) genericamente.

### **3.2.1 A avaliação de desempenho em uma EAS**

Como já citado, o crescimento do Terceiro Setor tem feito com que as organizações deixem o amadorismo em busca de profissionalismo de sua gestão, pois com o crescimento do número de entidades e funções, observa-se um aumento na concorrência por busca de parcerias, convênios e subvenções. Na busca por uma gestão mais profissionalizada é imprescindível que as organizações do terceiro setor avaliem o seu desempenho econômico-financeiro no âmbito privado e social ao mesmo tempo, porém nota-se a ausência de parâmetros econômicos específicos, que impossibilitam a identificação e mensuração do desempenho dessas entidades.

Diante disto se faz necessário, como sustentação prévia do presente trabalho, elaborar um estudo de profundidade da EAS, mediante instrumentos e sistemas de gestão adequados, que avaliem financeira e socialmente suas ações e atividades, fundamentando demonstrações contábeis que propiciem um quadro mais completo e preciso de seu desempenho.

O terceiro setor abrange uma série de organizações com uma diversidade de classificações. Assim para atingir o objetivo proposto e delimitar o segmento, o objeto deste

estudo será uma organização de Assistência Social, assim caracterizada pelos seus objetivos sociais. O desempenho será avaliado através do resultado econômico-financeiro dos serviços prestados à sociedade, a complementariedade dos mesmos, e a eficácia na utilização dos recursos, portanto da própria gestão da organização.

A avaliação do desempenho se faz ainda mais relevante, afim de atender aos interesses público e privados, pois os recursos de origem governamental não são suficientes para atender plenamente à demanda social. Parcerias são feitas para minimizar o problema da sustentabilidade dessas organizações.

Neste sentido, Franco (2002), comenta que com a crise fiscal do Estado contemporâneo, o Governo, que financiava muitas ações sociais no Brasil, não tem recursos suficientes para suprir estas demandas sociais e é nesse contexto que as empresas privadas estão sendo chamadas a contribuir no processo de transformação social, em parceria com as organizações do terceiro setor.

Assim, as empresas privadas que querem fazer seus investimentos sociais, buscam as organizações que demonstram maior grau de confiabilidade e transparência, medindo o resultado destas por indicadores sociais, conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, visando ao desenvolvimento social. Diante disso, as EASs passaram a conviver com o desafio de criar uma dinâmica organizacional, para poderem estabelecer parcerias com as empresas privadas. Para criar esta dinâmica organizacional é necessário saber o desempenho da sua organização e deixar transparente nas demonstrações contábeis os projetos realizados por ela.

Logo que surgiram no Brasil, nos anos 50, as organizações não governamentais, e aqui também se insere a EAS objeto deste estudo, tinham uma administração bastante informal, marcada pelo amadorismo e conduzida basicamente pelo militante. Hoje, a gestão destas organizações está cada vez mais profissional e dirigindo-se em busca de uma administração mais eficiente e eficaz.

Certamente é enorme o vazio causado pela inexistência de teorias, modelos e mecanismos de gestão específicos para as Organizações Não-Governamentais (ONGs) sejam eles administrativos, organizacionais ou gerenciais. Os modelos de avaliação de desempenho voltado para as organizações lucrativas utilizados “não foram criados para atender organizações com a lógica de atuação do terceiro setor” (Drucker, 1994), talvez dada a diferença de objetivos entre elas. As ONGs dependem do desenvolvimento de uma lógica própria, diferente das lógicas dos setores público e privado-lucrativo, para não perderem a coerência com sua identidade e missão, dada as peculiaridades de sua estrutura, voltada para

transferência e perenização dos serviços prestados, sem retorno financeiro ou econômico esperado nos moldes de entidades que visam lucros.

Estas organizações podem fazer uso de diversos modelos de avaliação de desempenho utilizados pelas mais diversas organizações lucrativas, porém a maior parte deles apresentam falhas para espelhar corretamente a situação das entidades componentes do terceiro setor.

Os indivíduos sempre perguntam quais são as diferenças entre empresas e instituições sem fins lucrativos. Talvez a maior diferença resida no desempenho. Normalmente, as empresas definem desempenho de forma restrita, ou seja, como lucro. Em uma Organização do Terceiro Setor não existe lucro, por isso a quantificação de seus resultados torna-se uma tarefa difícil, mas uma vez estabelecida, a organização poderá avaliar não só qualitativa, mas quantitativamente, suas ações (Drucker, 2002b).

Assim, é também importante ressaltar que a escolha do método ou dos coeficientes, devam estar ligadas aos objetivos estratégicos da organização e que permitam a todos os níveis hierárquicos da empresa, avaliar o progresso das metas planejadas e corroboradas por dados confiáveis e corretamente registrados e controlados.

Nas EASs, assim como em outras organizações, é importante ressaltar que a contabilidade precisa gerar informações que contribuam para uma adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações.

Os indicadores para avaliação de desempenho destas organizações devem ser definidos, conforme o ângulo que se quer avaliar, porém tendem a ser focados na eficiência, na eficácia e no impacto social causado.

### **3.2.2 Os indicadores de gestão**

Os entes interessados em financiar os projetos das EASs necessitam e exigem informativos de gestão, que contemplem ao mesmo tempo, a sustentabilidade e o desempenho eficaz no caminho para atingir seus objetivos, dando um novo caráter à gestão de controle e de planejamento. Por essa razão é que a criação de instrumentos de gestão mais adequados aos processos, operações e uso de recursos (trabalho, espaço, equipamentos, voluntários e insumos específicos) para as ONGs e, por extensão às EASs, se tornam campo importante de estudos. Assim, oportuno é observar que os indicadores apresentam dois níveis de abrangência (TACHIZAWA, 2004, p.208):

- a) Indicadores de gestão: avaliam a organização como prestadora de serviços a seus “usuários”, com mensuração de parâmetros estratégicos, principalmente no que tange a interação da organização com o ambiente externo.
- b) Indicadores de qualidade e desempenho: destinam-se a avaliação da qualidade e de desempenho de cada processo da organização, é onde se situam os indicadores de gestão ambiental e de responsabilidade social. Estes indicadores ainda buscam relacionar a percepção do “usuário” quanto ao produto/serviço recebido, medindo o grau de satisfação deste com relação ao produto/serviço utilizado.

Mensurar o desempenho da relação cliente-processo, em nível global, através da adoção de indicadores, é fundamental para viabilizar a adoção de uma configuração organizacional voltada ao profissionalismo.

Está claro que decisões são tomadas com base em fatos, dados e informações quantitativas obtidas segundo objetivos e métricas relacionadas à organização, o que leva ao surgimento dos indicadores de desempenho, como evidencia Tachizawa (2004, p. 210 e 211). Assim, se torna importante salientar que a escolha dos indicadores para avaliação de projetos ou atividades, ocorre em função do que se quer avaliar, dentro de um horizonte temporal de objetivos, que precedem a decisão do gestor: a eficiência, eficácia, efetividade ou impacto.

- a) **Eficiência**: Indica se os recursos (financeiros, materiais e humanos) foram utilizados de maneira adequada em relação às atividades e resultados atingidos, assim descritos como o processo pelo qual a organização maximiza seus fins com a utilização do mínimo de recursos possível.
- b) **Eficácia**: Observa se as ações/atividades permitiram alcançar os resultados previstos.
- c) **Efetividade**: Indica em que medida os resultados do projeto/atividade, em termos de benefícios ou mudanças, serão incorporados de modo permanente à realidade da população atingida.
- d) **Impacto**: Diz respeito às mudanças em outras áreas não diretamente trabalhadas pelo projeto/atividade; demonstra a influência do trabalho.

Roche(2000, p.37) define: “Avaliação de impacto é a análise sistemática das mudanças duradouras ou significativas – positivas ou negativas, planejadas, ou não – nas vidas das pessoas e ocasionadas por determinada ação ou série de ações”.

A revisão conceitual e teórica destes elementos merece ser rediscutido e reinterpretado, no caso das EAS, dada a singularidade de seus objetivos, processos e produtos (serviços) finais influenciando assim, na estruturação de seus instrumentos de gestão. De maneira mais simples, deve haver uma nova estruturação de procedimentos e tratamento para contabilização de fatores não mensurados na escrituração legal e, de demonstrativos mais adequados aos parceiros, tomados aqui como os grupos de interesse predominantes (governo, financiadores, usuários).

Nesse sentido, portanto, é necessário entender qual modelo de avaliação de desempenho que, aplicado às entidades assistenciais, melhor representa seu resultado organizacional, a fim de se evidenciar a necessidade de um correto embasamento dos controles patrimonial e de resultado, tangível e intangível. Este embasamento deve ser feito com uma consistente escrituração contábil, a qual irá além dos atos formais baseados em fatos concretos e corroborados pelas normas de procedimentos contábeis financeiros, como complementaridade da efetiva grandeza dos valores que são transferidos aos beneficiários, agregados em suas ações sociais, e os custos operacionais destas.

Para uma correta avaliação, inclusive de desempenho, é necessário incluir nas demonstrações a serem avaliadas todos os fatores que envolvem a estrutura e proposta da entidade assistencial. Desta forma, é imprescindível que em suas demonstrações sejam incluídas as atividades, inicialmente não contabilizadas, mas que fazem parte do dia-a-dia das atividades-fins das entidades, a exemplo dos serviços gratuitos e do trabalho voluntário. Para esta finalidade, é essencial que a base das informações represente com clareza todas as atividades desenvolvidas, considerando inclusive, os valores implícitos nos serviços sociais, todos considerados em sua escrituração contábil.

### **3.2.3 A estrutura contábil para uma EAS**

Uma entidade sem contabilidade é uma entidade sem memória, sem identidade e sem as mínimas condições de sobrevivência ou de planejar seu crescimento. Impossibilitada de elaborar demonstrativos contábeis por falta de lastro na escrituração, uma entidade que encontrará grandes dificuldades para obter fomento creditício em instituições financeiras, financiamento privado ou público para seus projetos sociais, ou até mesmo de preencher uma simples informação cadastral.

Isto posto, pode-se afirmar que a escrituração contábil é útil sob vários aspectos:

- a) Quanto ao aspecto legal, a escrituração contábil habilita a empresa para enfrentar diversas situações, tais como: concordata, falência, perícias judiciais, dissidências societárias, fiscalização da previdência social etc;
- b) Quanto ao aspecto gerencial, o gestor necessita de informações para tomada de decisões. A contabilidade oferece dados formais, científicos e universais que permitem atender essa necessidade.

Com o fenômeno da globalização da economia, a informação contábil além de ser utilizada dentro de todo território nacional, é amplamente utilizada além de nossas fronteiras, e a sua estruturação está sofrendo diversas alterações no sentido de uma harmonização internacional.

A decisão de investir, de reduzir custos, de modificar uma linha de produtos, ou de praticar outros atos gerenciais deve-se basear em dados técnicos, inclusive os extraídos dos registros contábeis, sob pena de se pôr em risco o patrimônio e o futuro das entidades.

Quanto ao aspecto Social, a falta da escrituração contábil é uma das principais dificuldades para se avaliar corretamente o patrimônio das entidades, inclusive os fatores citados como o trabalho voluntário e as ações gratuitas, o que distorce as estatísticas no Brasil e no mundo. O desconhecimento da realidade econômica efetiva, na óptica deste trabalho, gera decisões completamente dissociadas das necessidades das entidades e da sociedade em geral e, sem dúvida, tem causado prejuízos irrecuperáveis ao país.

O registro contábil é importante para, entre outros aspectos, analisar-se as causas que levam um grande número de pequenas empresas a fecharem suas portas prematuramente.

Conclui-se então que, a escrituração contábil completa é incontestavelmente necessária às entidades de qualquer porte, como principal instrumento de defesa, controle e gestão dos patrimônios, a despeito das leis fiscais que insistem em tratar deste assunto de maneira diversa em determinadas situações, como quando se referem ao tratamento beneficiado para tributação de entidades, no Brasil.

Para as EASs, em sua prestação de contas, a falta da escrituração contábil pode provocar a perda da imunidade e da isenção usufruída pelas entidades sem fins econômicos, bem como pode levar a falta de destinações de investimentos públicos e privados, por falta de evidenciação dos resultados planejados e atingidos.

Para versar sobre escrituração contábil de qualquer entidade é necessário situar a legislação própria que rege os procedimentos para tal escrituração, bem como regem as relações e responsabilidades do contabilista que a executar.

Além da legislação já tratada anteriormente, relativos à área fiscal e social, temos as Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas e interpretadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e mais recentemente, também pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), as quais devem guardar estreita relação com os procedimentos contábeis.

### **3.2.4 A importância da contabilidade**

Dada a importância das EASs bem como o seu crescimento acentuado, as verbas a eles destinadas sofreram um significativo aumento, seja por instituições de financiamento custeadas por empresas ou pessoas, seja pelo apoio dos governos, ou pela geração de receita atrelada à própria atuação do setor. Assim, o profissionalismo na gestão e operação das atividades destas instituições passou a ser uma necessidade, além de uma exigência.

A utilização da Contabilidade tornou-se ponto forte para que uma entidade de assistência social possa evidenciar seus resultados e mostrar-se competitiva. Assim, tornou-se necessário a adoção de uma nova postura com a busca da informação e do conhecimento para uma gestão eficaz, através da utilização da Contabilidade que, se desenvolvida de forma integrada e adequada às necessidades da entidade, permitirá maior flexibilidade, eficiência, agilidade e segurança aos gestores, que podem avaliar melhor as informações para sustentar as diversas decisões a serem tomadas e o seu impacto decorrente.

A rotina contábil exige formatações próprias previstas em normas e procedimentos exarados pelos órgãos públicos e os reguladores da atividade. A EAS enfrenta diversos problemas quando da execução das rotinas contábeis, dos quais pode-se destacar:

- a) falta de normas contábeis específicas e abrangentes para o setor;
- b) falta de recursos financeiros para manter um profissional contábil;
- c) necessidade das entidades terem um sistema de informação interno que registre de forma fiel, as suas operações.

A falta de recursos é uma fragilidade para a manutenção de uma estrutura contábil e administrativa necessárias à sua operacionalidade, levando à possibilidade de controles internos cada vez mais inadequados ou incompletos. A primeira preocupação na maioria das pequenas entidades, é a manutenção de controles básicos como os relativos aos recursos

financeiros (bancos, caixa), aos pagamentos e recebimentos. Complementar a esta necessidade, porém em segundo plano, está a necessidade de evidenciar e relatar, no prazo e de forma adequada, os seus gastos para os seus financiadores e órgãos fiscalizadores.

A estruturação e operação contábil fica para uma etapa posterior e, assim, instrumentos da instituição como orçamento global, planejamento financeiro, ou fluxo de caixa pouco são utilizados. O ambiente no qual as Entidades de Assistência Social estão inseridas, exige cada vez mais o fornecimento de informações baseadas em instrumento e dados sólidos e de fonte confiável. Entes interessados como Famílias, Estado e o Mercado, somente poderão ficar sensibilizados com as informações que mostrem o crucial papel que estas entidades desempenham no Brasil e no mundo, se as entidades fornecerem e divulgarem sua contabilidade com um controle amplo e completo em relação a todo o seu arcabouço estrutural e operacional.

Neste contexto, a contabilidade tem o papel de fornecer:

- O histórico de desempenho passado;
- Dados para o planejamento futuro;
- Auxílio para o processo de controle da entidade;
- Dados necessários para os relatórios financeiros exigíveis por lei ou para a prestação de contas que toda OAS deve fornecer aos seus doadores ou beneficiários; e
- Dados das entradas e saídas de recursos para a comunidade em geral.

Os principais usuários do sistema de informações contábeis, no terceiro setor, são:

- O Conselho e a Diretoria da Entidade;
- Os contribuintes: pessoas físicas, fundações e empresas (públicas ou privadas);
- Os órgãos reguladores governamentais (Receita Federal, Ministério da Previdência Social, Secretarias Municipais e outros);
- Credores; e
- Beneficiados e colaboradores (remunerados ou voluntários) da entidade.

Contabilidade Financeira e Gerencial são termos utilizados na explanação de informações obtidas da escrituração contábil. Ambas são complementares e congruentes para a finalidade de evidenciar a situação econômico-financeira e idealizar o planejmaneto das entidades.

Padoveze (2000, p.33), elenca algumas diferenças e similaridades entre os métodos da Contabilidade Financeira e a Gerencial, conforme quadro 4.

<b><u>Fator</u></b>	<b><u>Contabilidade Financeira</u></b>	<b><u>Contabilidade Gerencial</u></b>
Usuários dos relatórios	Externos e internos.	Internos.
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos.	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Frequência dos relatórios	Anual,+ trimestral e ocasionalmente mensal.	Quando necessário pela administração.
Custos ou valores utilizados	Principalmente históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos).
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira — moeda forte, medidas físicas, índices etc.).
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil.	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatísticas, pesquisa operacional e comportamento organizacional.
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica.	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato).

Quadro 4 – Diferenças e Similaridades entre contabilidade gerencial e financeira  
Fonte: Padoveze (2000, p.33)

### 3.2.5 A contabilidade, gestão e planejamento estratégico.

Sobreviver, no atual contexto competitivo do terceiro setor, exige o questionamento e modificações de paradigmas de gestão levando à implementação de novos modelos que permitam adquirir mais flexibilidade, agilidade e dinamismo com a finalidade de se obter sucesso em suas ações.

Essa mudança implica na definição precisa da sua missão, estabelecendo objetivos e metas claras e mensuráveis, na escolha dos melhores meios, redução dos custos, avaliação do desempenho e planejamento.

Neste contexto, uma estrutura contábil consistente e confiável fornece subsídios concretos para um planejamento eficiente das metas a serem atingidas, na medida em que mostra a eficácia dos resultados atingidos.

Segundo Falconer e Vilela(2001) pode-se generalizar as principais necessidades de desenvolvimento de gestão para o Terceiro Setor e conseqüentemente, pode-se inferir os seguinte pontos para o desenvolvimento da gestão das EASs:

- **Transparência** — Refere-se ao cumprimento da responsabilidade da organização em prestar contas aos diversos públicos que têm interesses legítimos diante dela. Para o autor, este “prestar contas” representa uma postura de responsabilidade que se exercita no dia-a-dia da gestão dessas entidades, fazendo frente aos interesses dos usuários (internos e externos) de suas informações;
- **Sustentabilidade** — Trata-se da capacidade de captar recursos (financeiros, materiais e humanos), de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de forma a perpetuar a organização e a permitir alcançar seus objetivos;
- **Qualidade de serviços** — O aprimoramento da qualidade deve ser um objetivo contínuo das entidades, que não podem se acomodar em uma postura de satisfação de estar fazendo a sua parte, ou de paralisia frente ao sentimento de impotência diante da magnitude dos déficits sociais; e
- **Capacidade de articulação** - Esta depende da existência de interesses compartilhados, dos recursos necessários para promovê-la, mas também de uma competência gerencial, que inclui técnicas e habilidades interpessoais que deve ser desenvolvida nos gestores de organizações do Terceiro Setor.

Diante destes desafios, os gestores das entidades de assistência social devem conciliar conhecimentos contábeis, financeiros e de marketing com habilidades interpessoais e de articulação política, sendo “enérgico quando decisões importantes precisam ser tomadas e delicado quando se requer compaixão e sensibilidade” (HUDSON, 1999, p. 208-209).

Assim, um sistema contábil confiável corrobora para que os objetivos a serem atingidos estejam devidamente sustentados por dados concretos em seu planejamento. Um sistema contábil confiável para uma EAS deve observar, além das Normas Brasileiras de Contabilidades (NBC), atendidos os Princípios Fundamentais de Contabilidade, usuais e já existentes em nosso sistema legal, outros fatores que envolvam elementos que ainda não são mensuráveis e evidenciados por falta de normatização mas que, efetivamente, estão inclusos nos recursos transferidos aos beneficiários de suas ações.

As referidas NBCs são as que prevêm a execução das rotinas contábeis e devem ser observadas, em toda a sua amplitude. Estas normas são exaradas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que é o órgão fiscalizador da profissão de contabilista bem como o responsável por tornar público estas normas. Destas normas, a Resolução n. 750 de 29/12/1993 (BRASIL, 1993) contempla os citados Princípios Fundamentais de Contabilidade, que servem de fundamento para o desenvolvimento regular na execução das rotinas contábeis, bem como a evidenciação de seus resultados, para quaisquer entidades. Estes Princípios são:

- . Princípio da Entidade;
- . Princípio da Continuidade;
- . Princípio do Registro pelo Valor Original;
- . Princípio da Atualização Monetária;
- . Princípio da Competência; e
- . Princípio da Prudência.

Importante salientar que, no processo de escrituração dos fatos contábeis, todos estes princípios devem ser observados simultaneamente, sempre que assim couberem, visto que são os elementos norteadores de quaisquer procedimentos no âmbito das rotinas contábeis.

Assim como para as entidades que visam lucros, existem nas Normas Brasileiras de Contabilidade previsões específicas para outras entidades as quais contribuem, parcialmente, para com as necessidades de evidenciação das entidades de assistência social, quando tratados no âmbito formal, porém deixam a desejar quanto à necessidade de evidenciação de valores e

ações de outros fatores como voluntariado e gratuidade das ações, os quais têm significativa representatividade no contexto social das entidades, como evidenciado neste trabalho.

O ordenamento legal da profissão contábil, exarado pelo Conselho Federal de Contabilidade prevê em suas normas, denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T), regras específicas para as entidades que não visam lucros, denominada de entidades diversas. Nestas, cujos textos completos constam do anexo 2, estão as:

- . NBC T 10.4 - trata dos procedimentos a serem observados junto às Fundações;
- . NBC T 10.18 - trata dos procedimentos a serem observados para as Entidades Sindicais e Associações de Classe;
- . NBC T 10.19 – trata dos procedimentos a serem observados para a Entidades sem finalidade de lucros;
- . NBC T 15 – trata das informações de natureza social e ambiental;
- . NBC T 19 - Aspectos contábeis específicos.

Invariavelmente, todas estas normas estão voltadas à natureza formal do processo contábil, porém todas seriam perfeitamente aplicáveis aos demais fatores aqui apresentados, bastando apenas uma adaptação do plano de contas, da forma de obtenção de dados, que devem ser confiáveis, e da organização dos relatórios e demonstrativos.

Esta adaptação contribuiria para com as exigências da legislação brasileira em âmbito Federal, Estadual e Municipal que, para reconhecer uma EAS como entidade social ou de utilidade pública e conceder a elas isenções ou destinar recursos, exigem que estas tenham uma estruturação contábil formal a fim de fornecer relatórios confiáveis para sustentar e comprovar as ações sociais desenvolvidas com os recursos públicos concedidos, como visto no capítulo 2.

Conjugando-se os fatos formais mensuráveis por documentos hábeis e os demais fatores tratados neste trabalho a serem mensurados por rotinas claras para a sua obtenção, tem-se uma radiografia mais clara e próxima da realidade das entidades de assistência social, atendendo assim, a mantenedores e investidores, incluindo aqui o Estado como um todo. A necessidade desta ampla gama de informações em processos próprios fica enfatizada pelo exposto e analisada no capítulo 4.

## 4 ESTUDO DO CASO ENASS: AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Considerando-se o arcabouço teórico e conceitual desenvolvido nos capítulos anteriores, apresenta-se o caso de uma EAS que, para fins de referência neste trabalho será denominada de ENASS, onde foi aprofundada a análise de suas atividades para efeito da pesquisa.

### 4.1 Histórico e dados institucionais da ENASS

A ENASS, uma organização da sociedade civil sem fins lucrativos, situada na cidade de São Paulo, atende crianças portadoras de doenças cardíacas graves, acompanhadas de suas mães / acompanhantes, vindas de todo o Brasil e de países vizinhos, para tratamento no Instituto do Coração (InCor) – Hospital das Clínicas de São Paulo, hospital pertencente e administrado pela Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo (HC-FMUSP). Pacientes e acompanhantes recebem a assistência que necessitam durante o tempo em que permanecem em São Paulo, para o tratamento, essa assistência se dá na realização de cirurgias e nos retornos periódicos para exames, consultas e reavaliação médica, como hospedagem, alimentação, apoio social, psicológico (a partir de 2005) e pedagógico, desenvolvendo uma ação que tem como meta transformar a situação-problema em crescimento e aprendizado.

O serviço é totalmente gratuito e a entidade é mantida graças as contribuições de pessoas físicas e jurídicas.

Desde sua fundação, em setembro de 1994, até 2005 já realizou 143.066 atendimentos, entre pacientes que foram atendidos em período integral (140.326) ou apenas por um único dia (2.740), que pode ser observado no gráfico 1.

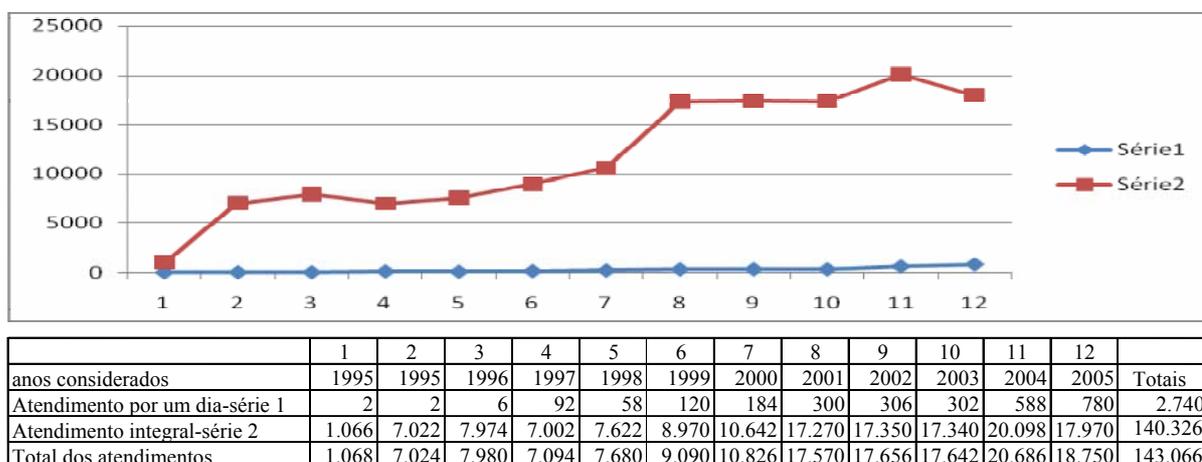


Gráfico 1 – Volume de atendimento ao usuário.  
Fonte: dados da pesquisa – preparação direta dos dados

Para atingir suas metas a ENASS possui diversas linhas de atuação com objetivos bem definidos. A verificação da importância social das ações da ENASS pode ser analisada conhecendo-se estas linhas de atuação, cujas ações são a base do levantamento dos dados que irão auxiliar o embasamento dessa pesquisa.

Entendendo melhor as informações da tabela 1 e 2, entendendo este que vale para as exposições na análise do presente trabalho, temos que durante o ano de 2005 a ENASS ofereceu as seguintes linhas de atuação:

- Hospedagem: para usuários, paciente e um acompanhante:
  - mantém disponíveis 56 leitos, distribuídos em 10 quartos coletivos: 9 quartos com 6 camas e 1 quarto com 2 camas, onde os beneficiários, pacientes e acompanhantes ficam alojados durante todo o período de internação. A organização e asseio dos ambientes e vestuários são feitos pelos próprios acompanhantes, em regime de parceria e voluntarismo. O serviço de hospedagem nas pensões da região também é utilizado, sob avaliação do Serviço Social.
  - A métrica utilizada no levantamento de dados da pesquisa para esta ação corresponde à quantidade de leitos utilizados por cada pessoa, paciente (1 pessoa) e acompanhante (1 pessoa) perfazendo 2 (duas) hospedagem - pernoites.
  
- Alimentação em regime de pensão completa:
  - oferece cinco refeições diárias aos pacientes e suas mães/acompanhantes, hospedados em regime de atendimento integral (pacientes internados) e três refeições em regime de atendimento-dia (retorno de apenas um dia). Todas as refeições são preparadas pelas próprias mães, como parceiras e voluntárias, sob a orientação de nutricionistas voluntárias do InCor (HC-FMUSP) e de culinária da ENASS. A alimentação é desenvolvida em complemento à hospedagem, uma vez que a necessidade de uma alimentação adequada à condição clínica dos pacientes é um dos fatores indispensáveis para a sua recuperação.
  - A métrica utilizada no levantamento de dados da pesquisa para esta ação, corresponde à quantidade de refeições fornecidas para cada pessoa, quer seja o próprio paciente, quer seja o acompanhante, totalizados no período.

- Serviço social - O atendimento social prestado pela ENASS objetiva:
  - assessorar o paciente e a mãe/acompanhante nas questões sociais que envolvem a família como um todo. Assim, as ações desenvolvidas têm os seguintes focos:
    - Gerenciamento do Atendimento Social;
    - Acompanhamento dos casos de transplante;
    - Acompanhamento sócio-familiar; e
    - Informativo.
  - Durante todo o período de permanência do paciente e sua mãe/acompanhante na ENASS, a equipe de Serviço Social interage com a equipe médica e multidisciplinar do InCor (HC-FMUSP) e ainda com outros recursos da comunidade, como postos de saúde e centros de atendimento ambulatoriais.
  - A métrica utilizada no levantamento de dados da pesquisa para esta ação corresponde à quantidade de pessoas atendidas pelas assistentes sociais, no período considerado.
  
- Apoio Psicológico (a partir de 2005) que abrange o acompanhamento psicológico, psicoterapia em contexto de crise e terapia corporal:
  - A ENASS considera que as necessidades das pessoas hospedadas vão além da saúde física do paciente atendido no hospital e que, portanto, é necessário compreender a complexidade dos fatores envolvidos, principalmente aqueles ligados à saúde emocional. Sendo assim, o atendimento psicológico é considerado fundamental, tanto para a criança/adolescente com cardiopatia, quanto para seu acompanhante, como suporte para a estadia em São Paulo e para o bom prosseguimento do tratamento no hospital. As atividades desenvolvidas são acompanhadas por uma psicóloga contratada da instituição e possui como foco:
    - Gerenciamento dos serviços psicológicos;
    - Atendimento e acompanhamento psicológico;
    - Serviços Auxiliares:
      - Atendimento em Psicoterapia em Contexto de Crise;
      - Atendimento em Terapia Corporal; e
      - Rede Externa.

- A métrica utilizada no levantamento de dados da pesquisa para esta ação corresponde à quantidade de pessoas atendidas por psicólogos, no período considerado. Esta ação somente foi incorporada à rotinas da ENASS em 2005.
- Desenvolvimento Pessoal e Inserção Social - seis atividades desenvolvidas para consolidar os ideais de promoção humana e valorização da vida:
  - As atividades desenvolvidas são agrupadas pelos seus focos primários que são Educação, Geração de Renda e Inserção Social, com programas específicos para cada foco, conforme se observa na tabela 2, página 80.
  - A métrica utilizada no levantamento de dados da pesquisa para esta ação corresponde à quantidade de pessoas participantes das diversas opções que esta ação oferece, no período considerado.

Em síntese, nem todos os pacientes e acompanhantes necessitam utilizar-se de todas as ações desenvolvidas pelas ENASS, considerando-se as necessidades próprias de cada um. Estas necessidades e a vinculação a ação a ser desenvolvida é definida por profissionais habilitados em cada área do conhecimento.

Durante o período de tratamento os pacientes têm espaço para educação e acompanhamento psicológico para que, no retorno a suas atividades e vida familiar, a readaptação seja a melhor possível. Quanto a mãe/acompanhante, esta tem acompanhamento psicológico para que tenha estrutura a fim de fornecer apoio à família e ao paciente, além de receber orientações e cursos práticos com as atividades de geração de renda. Assim, ela é capacitada para desenvolver atividades que possam ser revertidas em recursos financeiros para sua família, porém estes indicadores não foram avaliados de forma empírica para atestar tal percepção e os reflexos destas ações, a fim de observar a possível economia para os cofres públicos, o que nos leva a uma necessidade de conhecer mais profundamente o desempenho da ENASS.

## **4.2 Desempenho atual da ENASS**

Sendo a atividade da ENASS altamente complexa, não só pelo trabalho desenvolvido, mas principalmente, pelo fato de que as ações desenvolvidas passam a ser parte intelectual dos beneficiários de suas ações - paciente e acompanhante - e assim, podem fazer uso do

benefício recebido por tempo superior ao correspondente a estada na entidade. Esta complexidade, desde o início das ações é que deve ser considerada, inclusive, na avaliação de desempenho desta, e de quaisquer entidades com ações equivalentes.

Na tabela 1 a seguir tem-se uma visão geral das atividades relativas ao ano de 2005 cuja finalidade é observar a extensão dos trabalhos desenvolvidos junto à sociedade.

**Tabela 1 - ENASS - Mensuração de Resultados dos atendimentos a seus usuários - 2005**

Os dados foram extraídos das seguintes fontes físicas, contantes dos relatórios:

- Registro de entradas de pacientes;
- Amplitude de atendimento aos usuários (usuários atendidos);
- Volume de atendimentos aos usuários (atendimento integral e dia)

<b>Linhas de Atuação</b>	<b>Hospedagem</b>	<b>Alimentação</b>	<b>Serviço social</b>	<b>Apoio Psicológico</b>	<b>Desenvolvimento Pessoal e Inserção Social</b>
<b>Indicador de Resultado</b>	<b>Pernoites</b>	<b>Refeições Oferecidas</b>	<b>Procedimentos; Participações; Reuniões</b>	<b>Procedimentos; Participações em cada especialidade</b>	<b>Participações em cada especialidade</b>
Meta	14.824	75.530	5.044	592*	4.720
Realizado	13.610	70.450	5.426	1.404	4.052
Relatório Fonte	Mapa diário de Ocupação	Mapa diário de Ocupação	Procedimentos do Serviço Social	Procedimentos da Psicologia	Controle de frequência nas atividades

\* Não foram considerados os procedimentos porque não havia referência anterior, visto que a contratação de uma psicóloga ocorreu em 2005.

Fonte: dados da pesquisa - preparação direta dos dados

A partir dos dados mais gerais observados na tabela 1 e expandido o conteúdo desta em uma variação mais detalhada, obtemos a tabela 2 onde se pode analisar mais detidamente as peculiaridades das ações desenvolvidas e a quantidade de beneficiários no ano de 2005.

Tabela 2 - ENASS - Linhas de atuação de atendimentos - detalhada - 2005

Linhas de Atuação	Atividade	Métrica	Resultado Planejado	Resultado Alcançado
Hospedagem	Hospedagem	Pernoites	14.824	13.610
Alimentação	Alimentação	Refeições oferecidas	75.530	70.450
Serviço Social	Atendimento Social	Procedimentos	4.420	4.628
	Grupo de Mães	Participações	576	750
	Reunião do InCor	Reuniões	48	48
	<b>Total do Serviço Social</b>		<b>5.044</b>	<b>5.426</b>
Apóio Psicológico	Acompanhamento psicológico	Procedimentos	0	709
	Psicoterapia em contexto de crise	Participações	397	519
	Terapia corporal	Participações	195	176
	<b>Total do Serviço Social</b>		<b>592</b>	<b>1.404</b>
Desenvolvimento Pessoal e Inserção social	Brasileirinhos	Participações	3.063	2.460
	Maria Maria	Participações	319	653
	Culinária	Participações	382	383
	Orientação nutricional	Participações	141	187
	Orientação odontológica	Participações	249	87
	Lazer	Participações	566	282
	<b>Totais - Desenvolvimento</b>		<b>4.720</b>	<b>4.052</b>

Fonte: dados da pesquisa

### 4.3 Elaborando o processo de avaliação de desempenho

Para elaborar o processo base para uma avaliação de desempenho, foram analisadas as linhas de atuação da ENASS para os exercícios de 2004 e 2005, constantes das tabelas 3 e 4, respectivamente. Uma vez definidas e compreendidas as linhas de atuação, foram levantadas as ações e os voluntários participantes de cada uma delas.

Assim, o aprofundamento dos dados obtidos junto à ENASS, para análise do presente trabalho, obedece aos seguintes procedimentos:

- Quantificação e valorização dos serviços voluntários, parcerias e gratuitos, recebidos e oferecidos pela entidade;
- Quantificação e valorização dos serviços ofertados pela entidade;
- Elaboração de uma nova demonstração de resultado incluindo os valores dos serviços voluntários e gratuitos e dos serviços ofertados;
- Cálculo dos indicadores econômico-financeiros das demonstrações sem a valorização dos serviços citados no item anterior;

- e) Cálculo dos indicadores econômico-financeiros das demonstrações com a valorização dos serviços já referidos;
- f) Elaboração de quadros comparativos das demonstrações sob a óptica econômico-financeira x óptica social; e
- g) Análise de desempenho da entidade e considerações finais.

A proposta é valorizar as ações gratuitas, tanto as ações oferecidas como as ações recebidas por trabalhos voluntários; desta forma, o que se pretende é atualizar as demonstrações financeiras para que os fatores como trabalho voluntário e ações gratuitas sejam inclusas na base de informação para cálculo e análise dos indicadores econômico-financeiros.

#### **4.4 Valoração das ações, do voluntariado e dos procedimentos utilizados**

Após análise de todos os procedimentos, rotinas, ações e pessoal envolvido nas atividades da instituição, foi efetuado um resumo geral, quantificado e qualificado cada componente das diversas ações que envolvem o objeto, ou seja, o que a instituição faz e os objetivos, que são os resultados alcançados pela entidade.

Após essa etapa, procedeu-se a valoração de cada um dos componentes do processo. Esta valorização atendeu à seguinte metodologia:

- Levantamento das informações salariais junto ao caderno de Empregos do Jornal o Estado de São Paulo, do dia 16/04/2006, notadamente em relação às médias salariais de cada profissão ou função envolvidas.
- Cálculo do valor hora, de cada uma destas atividades, com base no conceito legal do total de horas trabalhadas por um trabalhador, conforme consta na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que é de 220 horas mensais, no máximo, em jornada normal.
- Ampliação dos cálculos para sua equivalência anual, visto ser este o período de análise do presente trabalho.
- Para a valoração das ações relativas a profissões liberais e/ou de profissões regulamentadas, foram obtidas informações junto a profissionais autônomos atuantes no mercado de trabalho, a respeito dos valores de honorário ou consultas cobrados em cada um dos anos envolvidos neste trabalho.

- Para a valoração das demais atividades, utilizou-se o valor base do salário mínimo de R\$300,00 para o ano de 2004 e de R\$350,00 para o ano de 2005.
- Para a valoração de mercadorias fornecidas, como as refeições, utilizou-se informações junto a estabelecimentos que fornecem ou fazem o material fornecido pela instituição, apenas em seu valor de matéria prima aplicada, visto que as demais despesas e custos estão inseridos nos demonstrativos financeiros analisados, os quais são desenvolvidos pela ENAAS, em sua escrituração regular.
- Para os encargos sociais foram utilizadas as alíquotas obrigatórias para recolhimento do FGTS visto que a entidade analisada está isenta das contribuições ao INSS e terceiros. A base de cálculo utilizada foi a que consta como obrigatória para este tipo de recolhimento que, neste trabalho, corresponde ao valor estimado do que seriam os salários dos eventuais empregados.
- As demonstrações financeiras foram obtidas junto à entidade, objeto deste trabalho, referente aos exercícios de 2004 e 2005, em análise.

Os conceitos contantes das tabelas 3 e 4 podem ser assim explicados (grifos nosso):

- Tipo de atuação: correspondem às diversas ações desenvolvidas pela ENASS, segregadas por qualificação própria segundo definição da própria entidade;
- Recursos Humanos e valores: são elencados a composição, com os respectivos cálculos de todas as ações desenvolvidas, para embasar a presente análise. Estão divididos em valor da ação e valor da mão-de-obra:
  - Valor da ação: cada tipo de ação que é destinada aos seus beneficiários onde são identificados:
    - Qtde por ano: corresponde a quantidade de pessoas atendidas ou unidade fornecida (alimentação é identificada pela quantidade de refeições individuais) em cada ação denominada “Tipo de Ação”.
    - Tipo: a nomenclatura define a forma de atendimento ou oferecimento unitário envolvido na ação: ex: hospedagem = quantidade de pessoas hospedadas no período considerado, independente de se paciente ou acompanhante; alimentação = quantidade de refeições unitárias oferecidas no período.

- Valor total anual: corresponde à multiplicação dos valores unitários de cada tipo fornecido pelo total atendimento ou oferecimento, conforme o caso, de acordo com os dados obtidos conforme explanados acima
- Valor da mão-de-obra: sob esta denominação são identificados todos os profissionais e voluntários envolvidos nas ações prestadas pela ENASS durante o período considerado, cujos serviços disponibilizados nestas ações são mensurados. Está dividido em:
  - Operadores: corresponde a quantidade de pessoas, voluntários ou não, envolvidos para que as ações se realizem de acordo como o planejado e definido nas metas da ENASS.
  - Qualificação: cada tipo de ação é levada à realização por pessoas, quer sejam voluntárias ou profissionais habilitados. Aqui estão expostas a qualificação destas pessoas, por tipo de ação, necessários para se ter a ciência da composição do quadro de pessoal envolvido nas atividades da ENASS.
  - Valor total em R\$: corresponde à multiplicação dos valores unitários hora de salários, ou honorários, de cada pessoa envolvida, obtidos conforme exposto acima, pela unidade/hora de mão-de-obra utilizada no atendimento ou oferecimento das ações, conforme o caso, de acordo com a frequência de disponibilização desta mão-de-obra no desenvolvimento das ações.
  - Quantidade de horas dispendidas por pessoa: corresponde à quantidade de horas que os envolvidos nas ações, de acordo com a qualificação de cada um, disponibilizam nas prestações dos serviços como voluntários ou não.
  - Frequência: a periodicidade com que a “quantidade de horas dispendidas por pessoa” é utilizada na ENASS, no desenvolvimento de suas ações, a serviço de seus beneficiários.
- Resumo Geral e cálculo previdenciário: Totalizadores dos valores obtidos nas denominações “Valor total da ação em R\$ por ano” e “Valor total em R\$” bem como o valor dos encargos sociais de acordo com a legislação vigente, totalizando assim o valor necessário à análise do presente trabalho.

Como resultado desse procedimento, foram obtidos os seguintes dados para os exercícios de 2004 e 2005:

Tabela 3 – Resumo e valoração das ações realizadas e suas quantidades – 2004

BASE DE DADOS REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2004								
Tipo de atuação	Recursos Humanos e valores							
	Valor da ação			Valor da mão de obra				
	Qtde. por ano	Tipo	Valor total da ação em R\$ - por ano	Operadores	Qualificação	Valor total em R\$	Qtde. de horas dispendidas por pessoa	Frequência
Hospedagem	14824	Atendimento	607.784,00	14824	Mães parceiras	11.781,84	24 horas	semanal
Alimentação	75530	refeições	226.590,00			2.454,60	5 h/dia	semanal
Atendimento Social	4420	Atendimento	221.000,00	2	Assist.Social	133.862,40	120	semanal
Atendimento Psicológico	397	Atendimento	31.760,00	8	8 Psicólogos	50.611,20	10	semanal
Terapia Corporal	391	Atendimento	27.370,00		1 Terapeuta	4.036,80		
DESENVOLVIMENTO PESSOAL E INSERÇÃO SOCIAL								
Brasileirinhos-aprendizagem escolar	3063	Atendimento	27.567,00	13	1 Professor	24.960,00	40	Semanal
					12 Voluntários	36.864,00		
Maria Maria-Desenvolvimento pessoal para crianças	853	Atendimento	8.530,00	7	1 Pedagoga	15.273,60	20	Semanal
					1 costureira e 5 voluntárias	16.992,00		
Grupo de Mães - Desenvolvimento pessoal para mães	319	Atendimento	3.190,00					
Orientação nutricional	141	Atendimento	7.755,00	3	2 Nutricionistas	244,69	0,25	semanal
					1 ajudante	19,08		
Orientação odontológica	249	Atendimento	9.960,00	2	dentistas	4.132,80	3	semanal
GERAÇÃO DE RENDA								
Culinária	382	Atendimento	7.640,00	1	Conhecedor	883,20	8	Semanal
Panificação	36	Atendimento	432,00	2	Conhecedores	662,40	3	Semanal
Costura	444	Atendimento	4.440,00	1	Professora	5.376,00	14	Semanal
INSERÇÃO SOCIAL								
Lazer	566	Atendimento	5.660,00	5	Conhecedores	16.732,80	6	semanal
Resumo geral e cálculo previdenciários								
Descrição			Total da ação			Total da mão-de-obra		
Sub-total em R\$, por ano			1.189.678,00			324.887,41		
Encargos sociais								
INSS - 26,8% - ISENTA								
FGTS - 8,5%						27.615,43		
Total Geral em R\$, por ano			1.189.678,00			352.502,84		

Fonte: dados da pesquisa formatados pelo autor.

Tabela 4 – Resumo e valoração das ações realizadas e suas quantidades – 2005

BASE DE DADOS REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2005								
Tipo de atuação	Voluntários e Ações							
	Valor da ação			Valor da mão de obra				
	Qtde. por ano	Tipo	Valor total da ação em R\$ - por ano	Operadores	Qualificação	Valor total em R\$	Qtde. de horas dispendidas por pessoa	Frequência
Hospedagem	13610	Atendimento	612.450,00	13610	Mães Parceiras	13.745,40	168,00	semanal
Alimentação	70450	refeições	246.575,00			2.863,68	35,00	semanal
Atendimento Social	4628	Atendimento	254.540,00	2	Assist.Social	133.862,40	120	semanal
Atendimento Psicológico	709	Atendimento	70.900,00	7	6 Psicólogos	185.996,16	49	semanal
Terapia Corporal	176	Atendimento	14.080,00		1 Terapeuta	19.780,32		
DESENVOLVIMENTO PESSOAL E INSERÇÃO SOCIAL								
Brasileirinhos-aprendizagem escolar	2460	Atendimento	24.600,00	13	1 Professor	43.680,00	70	Semanal
					12 Voluntários	64.512,00		
Maria Maria-Desenvolvimento pessoal para crianças	653	Atendimento	6.530,00	7	1 Pedagoga	15.273,60	20	Semanal
					1 costureira e 5 voluntárias	16.992,00		
Grupo de Mães -	750	Atendimento	7.500,00					
Orientação nutricional	187	Atendimento	11.220,00	3	2 Nutricionistas	489,38	0,5	semanal
					1 ajudante	38,16		
Orientação odontológica	87	Atendimento	3.480,00	2	dentistas	4.132,80	3	semanal
GERAÇÃO DE RENDA								
Culinária	383	Atendimento	9.575,00	2	ajudantes	1.920,00	8	Semanal
INSERÇÃO SOCIAL								
Lazer	282	Atendimento	2.820,00	4	conhecedores	13.386,24	6	semanal
Resumo Geral e cálculo previdenciário								
Descrição			Total da ação			Total da mão-de-obra		
Sub-total em R\$, por ano			1.264.270,00			516.672,14		
Encargos sociais								
INSS - 26,8% - ISENTA								
FGTS - 8,5%						43.917,13		
Total em R\$, por ano			1.264.270,00			560.589,27		

Fonte: dados da pesquisa formatados pelo autor.

Uma vez levantados os dados conforme tabelas 3 e 4, tem-se as condições de inserí-los nas demonstrações contábeis para a posterior análise das demonstrações.

#### **4.5 As demonstrações contábeis e suas análises**

As atividades da ENASS em foco, têm profundas influências na continuidade e no desenvolvimento sócio-econômico dos beneficiários de suas ações, dado ao alto grau de complexidade no desenvolvimento das mesmas e as extensões do conhecimento e atitudes geradas por eles. Em uma análise mais profunda, é na verdade uma herança a ser transferida para as futuras gerações destes seus beneficiários, quer na forma de conduta específica de capacitação, quer na forma de ajustes e alterações do modo de convívio social. Assim, a análise das demonstrações contábeis visa mensurar e expor uma parte desta relação extremamente profunda entre os entes envolvidos em suas atividades.

Com base nos dados observados nos quadros e nas demonstrações financeiras e econômicas obtidas, foram elaborados novos demonstrativos, agora de maneira comparativa entre os originais e estes, acrescidos dos valores originados dos fatores não mensurados nos mesmos, que são as atividades voluntárias e as ações gratuitas.

Receita, no âmbito econômico-contábil, corresponde ao valor retirado do mercado em troca da transferência de produtos, mercadorias ou serviços, de propriedade da organização, para este mercado. Despesas ou custo têm a mão inversa das receitas na medida em que transfere recursos da organização para o mercado, em troca de produtos, mercadorias ou serviços que serão utilizados na operacionalidade da organização ou como insumos de seus objetos de venda ou serviços. Regra geral, é a transferência de recursos em prol de interesses organizacionais e de gestão.

Assim, os valores das ações gratuitas executadas pela ENASS, estimados a valor de mercado, foram incorporados como se fossem receitas, a fim de se obter o valor efetivo transferidos aos beneficiários, agregado em suas ações sociais, por meio dos serviços oferecidos. O termo receita, para esta inserção, deve ser entendido como o ganho efetivo para o patrimônio da entidade, não realizável que se acumula, fruto da mensuração do efetivo conhecimento agregado ao que a ENASS executa e que fica impactada na sua estrutura intelectual e que é transferido para os seus beneficiários na referida prestação de serviços. Diferentemente do valor econômico ou financeiro que é transferido aos investidores, na iniciativa privada que visa lucro em suas atividades, gerando uma diminuição do valor econômico-financeiro do patrimônio destas entidades. O valor agregado ao conhecimento, gerado pelas ações e analisadas neste trabalho é transferido aos beneficiários de suas ações

sem redução, de quaisquer espécies do patrimônio da ENASS, visto que conhecimento se transfere sem que haja uma perda de sua substância. A contrapartida dos serviços prestados não são realizáveis em termos econômico ou financeiros.

Os valores dos gastos com estas ações foram incorporadas nos demonstrativos pelo seu valor de custo obtidos, como explanado no tópico anterior, para fins de se obter o quanto as ações gratuitas foram oneradas pelos possíveis gastos, aqui equivalentes ao seu custo operacional ou custo dos serviços prestados. A contrapartida dos resultados obtidos, foi incorporada ao Patrimônio da ENASS com título de Patrimônio Intelectual Social, nomenclatura esta utilizada a título de sugestão, considerando o explanado nos parágrafos anteriores. O Patrimônio Líquido foi dividido para demonstrar separadamente, os valores já incorporados ao Fundo Social e ao Patrimônio Social (ou Superávit), que seria equivalente ao Capital Social e o Lucro do Exercício nas entidades lucrativas, respectivamente.

No demonstrativo constante da Tabela 5, a denominação de “Valores Reais” deve ser entendida como os dados reais obtidos da escrituração contábil financeira da ENASS e a denominação de “Valores Ajustados” corresponde ao valor obtido na escrituração contábil financeira, adicionados dos valores resultantes do foco deste trabalho.

A partir destes, realizou-se as análises demonstradas a seguir:

## a) análise horizontal – Balanço Patrimonial.

Tabela 5 – Análise Horizontal do balanço – 2004 e 2005

ENASS - Entidade de Assistência Social						
BALANÇO PATRIMONIAL COMPARATIVO - R\$ -						
A T I V O	Valores Reais		Valores Ajustados			
	2005	2004	2005	Δ%	2004	Δ%
<b>CIRCULANTE</b>						
DISPONIBILIDADES						
Caixa e Bancos	42.187,00	74.707,00	42.187,00	0,00	74.707,00	0,00
<b>FUNDOS</b>						
Fundo de Custeio	422.494,00	377.169,00	422.494,00	0,00	377.169,00	0,00
Fundo Patrimonial	1.051.119,00	568.566,00	1.051.119,00	0,00	568.566,00	0,00
<b>CRÉDITOS</b>						
Crédito a receber	39.913,00	36.046,00	39.913,00	0,00	36.046,00	0,00
<b>Total do Ativo Circulante</b>	<b>1.555.713,00</b>	<b>1.056.488,00</b>	<b>1.555.713,00</b>	<b>0,00</b>	<b>1.056.488,00</b>	<b>0,00</b>
<b>PERMANENTE</b>						
Imobilizado	2.815.900,00	2.825.601,00	2.815.900,00	0,00	2.825.601,00	0,00
Patrimônio Intelectual Social	0,00	0,00	703.680,73		837.175,16	
<b>Total do Ativo Permanente</b>	<b>2.815.900,00</b>	<b>2.825.601,00</b>	<b>3.519.580,73</b>	<b>24,99</b>	<b>3.662.776,16</b>	<b>29,63</b>
<b>Total do Ativo</b>	<b>4.371.613,00</b>	<b>3.882.089,00</b>	<b>5.075.293,73</b>	<b>16,10</b>	<b>4.719.264,16</b>	<b>21,57</b>
<b>P A S S I V O</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>Δ%</b>	<b>2004</b>	<b>Δ%</b>
<b>CIRCULANTE</b>						
FORNECEDORES						
Fornecedores e Contas a pagar	27.909,00	22.622,00	27.909,00	0,00	22.622,00	0,00
<b>TRABALHISTA E PREVID.</b>						
Obrigações Trabalhistas	25.373,00	23.803,00	25.373,00	0,00	23.803,00	0,00
Provisão de Férias	16.214,00	22.893,00	16.214,00		22.893,00	
<b>TRIBUTÁRIA</b>						
Obrigações tributárias	1.618,00	1.762,00	1.618,00	0,00	1.762,00	0,00
<b>Total do Passivo Circulante</b>	<b>71.114,00</b>	<b>71.080,00</b>	<b>71.114,00</b>	<b>0,00</b>	<b>71.080,00</b>	<b>0,00</b>
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>						
Fundo Social	4.300.499,00	3.811.009,00	4.300.499,00	0,00	3.811.009,00	0,00
Patrimônio social			703.680,73		837.175,16	
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	<b>4.300.499,00</b>	<b>3.811.009,00</b>	<b>5.004.179,73</b>	<b>16,36</b>	<b>4.648.184,16</b>	<b>21,97</b>
<b>Total do Passivo</b>	<b>4.371.613,00</b>	<b>3.882.089,00</b>	<b>5.075.293,73</b>	<b>16,10</b>	<b>4.719.264,16</b>	<b>21,57</b>

Fonte: dados da pesquisa formatados pelo autor.

## b) análise horizontal – Demonstrativo do Resultado do Exercício – D.R.E.

Tabela 6 – Análise Horizontal do D.R.E. – 2004 e 2005

ENAAS - Entidade de Assistência Social						
Demonstrativo do Resultado do Exercício Comparativo - R\$						
DESCRIÇÃO	Valores Reais		Valores Ajustados			
	2005	2004	2005	Δ%	2004	Δ%
<b>R E C E I T A S</b>						
<b>DOAÇÕES</b>						
Recebidas de pessoas físicas	248.930,00	239.600,00	248.930,00	0,00	239.600,00	0,00
Internacionais	4.996,00	5.291,00	4.996,00	0,00	5.291,00	0,00
Pessoas jurídicas	447.799,00	962.742,00	447.799,00	0,00	962.742,00	0,00
<b>EVENTOS</b>						
Promoções e campanhas	600.454,00		600.454,00			
Valoração das ações gratuitas			1.264.270,00	210,55	1.189.678,00	
<b>PRÓPRIAS E FINANCEIRAS</b>						
Captação de recursos próprios	71.815,00	82.169,00	71.815,00	0,00	82.169,00	0,00
Financeiras	317.540,00	58.760,00	317.540,00	0,00	58.760,00	0,00
Outras Receitas	1,00	66.549,00	1,00	0,00	66.549,00	0,00
<b>Total das Receitas</b>	<b>1.691.535,00</b>	<b>1.415.111,00</b>	<b>2.955.805,00</b>	<b>74,74</b>	<b>2.604.789,00</b>	<b>84,07</b>
<b>DESPESAS</b>						
<b>ATENDIMENTO</b>						
Atendimento a usuário	891.526,00	893.471,00	891.526,00		893.471,00	
Atendimento a usuário-Gratuito			560.589,27	62,88	352.502,84	39,45
<b>ADMINISTR.E FINANCEIRAS</b>						
Administrativas	60.873,00	18.095,00	60.873,00	0,00	18.095,00	0,00
Financeiras	4.083,00	31.632,00	4.083,00	0,00	31.632,00	0,00
Tributárias	132.241,00	1.169,00	132.241,00	0,00	1.169,00	0,00
Depreciações	115.479,00	88.872,00	115.479,00	0,00	88.872,00	0,00
Perdas de Receitas	162,00		162,00	0,00		
<b>Total das Despesas</b>	<b>(1.204.364,00)</b>	<b>(1.033.239,00)</b>	<b>(1.764.953,27)</b>	<b>46,55</b>	<b>(1.385.741,84)</b>	<b>34,12</b>
Fundo de custeio - Reserva Técnica	(462.812,00)	(377.169,00)	(462.812,00)	0,00	(377.169,00)	0,00
<b>Superávit do Exercício</b>	<b>24.359,00</b>	<b>4.703,00</b>	<b>728.039,73</b>	<b>2.888,79</b>	<b>841.878,16</b>	<b>17.800,88</b>

Fonte: dados da pesquisa formatados pelo autor.

## c) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Tabela 7 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – 2004 e 2005

ENASS - Entidade de Assistência Social				
ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS - COMPARATIVO - R\$				
ATIVO	Valores Reais		Valores Ajustados	
	2005	2004	2005	2004
<b>ORIGENS DE RECURSOS</b>				
Superávit do Exercício	24.359,00	4.703,00	728.039,73	841.878,16
Ajuste de exercícios anteriores	2.319,00	(1.795,00)	2.319,00	(1.795,00)
Depreciações	115.479,00	88.872,00	115.479,00	88.872,00
Fundo Patrimonial		519.095,00		519.095,00
Fundo de Custeio	462.812,00	377.169,00	462.812,00	377.169,00
<b>Total dos recursos</b>	<b>604.969,00</b>	<b>988.044,00</b>	<b>1.308.649,73</b>	<b>1.825.219,16</b>
<b>APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>				
Aquisições de Imobilizado	105.778,00	5.606,00	105.778,00	5.606,00
Patrimônio Intelectual Social			703.680,73	837.175,16
<b>Total das aplicações</b>	<b>105.778,00</b>	<b>5.606,00</b>	<b>809.458,73</b>	<b>842.781,16</b>
<b>VARIAÇÃO DO C. C. L.</b>	<b>499.191,00</b>	<b>982.438,00</b>	<b>499.191,00</b>	<b>982.438,00</b>
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>				
No início do exercício	1.056.488,00	87.720,00	1.056.488,00	87.720,00
No fim do exercício	1.555.713,00	1.056.488,00	1.555.713,00	1.056.488,00
<b>Variação</b>	<b>499.225,00</b>	<b>968.768,00</b>	<b>499.225,00</b>	<b>968.768,00</b>
<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>				
No início do exercício	71.080,00	84.750,00	71.080,00	84.750,00
No fim do exercício	71.114,00	71.080,00	71.114,00	71.080,00
<b>Variação</b>	<b>34,00</b>	<b>(13.670,00)</b>	<b>34,00</b>	<b>(13.670,00)</b>
<b>VARIAÇÃO DO C. C. L.</b>	<b>499.191,00</b>	<b>982.438,00</b>	<b>499.191,00</b>	<b>982.438,00</b>

Fonte: dados da pesquisa formatados pelo autor.

## d) Mutação do Patrimônio Líquido – MPL

Tabela 8 – Demonstração da MPL: 2004 e 2005 – original e ajustado

EAS - Entidade de Assistência Social						
Mutação do Patrimônio Líquido Comparativo- R\$						
DESCRIÇÃO	Original			Ajustado		
	Patrimônio Social	Superávit Acumulado	total	Patrimônio Social	Superávit Acumulado	total
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2003	2.853.482,00	58.355,00	2.911.837,00	2.853.482,00	58.355,00	2.911.837,00
Ajuste de exercícios anteriores		(1.795,00)	(1.795,00)		(1.795,00)	(1.795,00)
Doações para fundo patrimonial	519.095,00		519.095,00	519.095,00		519.095,00
Fundo de Custeio - Reserva Técnica	377.169,00		377.169,00	377.169,00		377.169,00
Superávit do exercício		4.703,00	381.872,00		4.703,00	4.703,00
Patrimônio Social				837.175,16		837.175,16
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2004	3.749.746,00	61.263,00	3.811.009,00	4.586.921,16	61.263,00	4.648.184,16
Ajustes Patrimoniais	(3.592,00)	5.911,00	2.319,00	(3.592,00)	5.911,00	2.319,00
Fundo de Custeio - Reserva Técnica	462.812,00		462.812,00	462.812,00		462.812,00
Superávit do Exercício		24.359,00	24.359,00		24.359,00	24.359,00
Patrimônio Social				703.680,73		703.680,73
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2005	4.208.966,00	91.533,00	4.300.499,00	5.046.141,16	91.533,00	5.841.354,89

Fonte: dados da pesquisa formatados pelo autor.

## e) Cálculo de índices de desempenho

Tabela 9 – Cálculo dos índices de desempenho – original e ajustado

EAS - Entidade de Assistência Social						
CÁLCULO DOS COEFICIENTES COMPARATIVO - R\$						
ROI - Retorno sobre investimentos = Lucro Operacional / Investimentos (Ativo Total - passivo de funcionamento)						
ROI - = (Receitas - Atendimento + Adm. Fin.) / Investimentos (Ativo Total - passivo de funcionamento)						
ROI - RETORNO S/ INVESTIMENTOS	Valores Reais		Valores Ajustados			
	2005	2004	2005	Δ%	2004	Δ%
	0,11	0,10	0,20	9,06	0,26	10,02
ROE - Ret. s/ PL (rec.próprios) = L. L. após IR (Receitas - despesas) / PL Médio (total dos recursos próprios investidos)						
ROE - Retorno s/PL (recursos próprios)	Valores Reais		Valores Ajustados			
	2005	2004	2005	Δ%	2004	Δ%
	0,67	0,64	0,81	13,48	0,86	64,24
Margem Líquida (Rentabilidade das receitas (vendas)) = Lucro Líquido / receitas (vendas) líquidas						
Margem Líquida (Rentabilidade das receitas)	Valores Reais		Valores Ajustados			
	2005	2004	2005	Δ%	2004	Δ%
	1,71	1,73	1,60	-11,49	1,53	-19,81
Giro do PL = Receitas / patrimônio líquido.						
Giro do PL	Valores Reais		Valores Justados			
	2005	2004	2005	Δ%	2004	Δ%
	0,39	0,37	0,51	11,27	0,56	18,91

Fonte: dados da pesquisa formatados pelo autor.

#### 4.6 Resultado das análises - financeiro

Na Demonstração do Resultado do exercício observa-se um aumento de R\$837.175,16 para o exercício de 2004 e R\$703.680,73 para o exercício de 2005, em relação aos valores efetivamente controlados pela contabilidade financeira. Estes valores podem ser traduzidos como valor intelectual agregado ao patrimônio da ENASS, uma vez que se configura no equivalente econômico do conteúdo técnico intelectual que permanece como conhecimento no patrimônio da ENASS. Um valor intelectual pode ser vislumbrado como o conhecimento que a entidade incorporou para ser utilizado em benefício da sociedade em ações futuras, que também será transferido aos beneficiários destas suas ações na forma de transferência deste conhecimento.

As receitas também podem ser tratadas no âmbito da contabilidade gerencial da ENASS, com a necessidade de contratações externas para a manutenção do oferecimento dos serviços. Em outras palavras, se a ENASS não dispuser do trabalho voluntário e de parceiros, ela teria que efetuar a contratação junto à iniciativa privada ou particular, a fim de continuar a prestar os seus serviços e, provavelmente, teria que desembolsar os valores apurados.

Os custos apurados da mensuração dos valores das ações oferecidas devem ser vistos pela contabilidade gerencial e no âmbito do planejamento, como a necessidade de recursos para gerir a ENASS, considerando a possibilidade de não se ter o trabalho voluntário e parcerias, ou seja, expõe a necessidade de recursos destinados à contratação de pessoal e aquisição de produtos, mercadorias e serviços, para a manutenção dos serviços oferecidos.

Com base nos índices e coeficientes obtidos nos demonstrativos, se verifica claramente que, quando se insere os valores dos fatores não considerados na contabilidade financeira, há uma sensível alteração na situação econômico-financeira de um exercício para outro. Esta alteração oferece dados para o planejamento futuro das necessidades de recursos para gerir a entidade bem como expõe claramente o montante que é efetivamente transferido aos beneficiários de suas ações.

Esta variação corretamente gerenciada contribuiria, significativamente, no sentido de melhorar e ampliar a visão dos programas disponibilizados, planejados ou em execução, como forma de evidenciar a sua amplitude, a qual não é possível pela escrituração feita com base na contabilidade financeira, mas sim, quando ampliados e considerados à luz da contabilidade gerencial.

Já quando se observam os coeficientes de retorno, tem-se uma situação pouco favorável à entidade, justificada pela situação de que a ENASS não visa lucro, propriamente

dita, porém observa-se a franca expansão da EAS. Isso poderia levar a entidade, se obtivesse o equivalente das receitas correlacionadas com a efetiva grandeza das atividades prestadas, a evidenciar a sua situação de folga para 2007, dados os crescimentos observados. Esta folga está na realidade sendo transferida, agregada às ações sociais desenvolvidas aos seus beneficiários, analisada no tópico seguinte.

#### **4.7 Resultados das análises - social**

Nesse tipo de avaliação de desempenho, de análise empírica, leva-se em consideração a capacidade da instituição de iniciar e finalizar cada evento social constante de seu “portfólio”, de maneira eficiente e eficaz.

Assim, nota-se que a entidade, há vários exercícios, leva a bom termo os projetos iniciados, e com incremento nos objetivos traçados, como se observa nos quadros demonstrativos destas atividades. Isto reflete a capacidade de gestão econômico-financeira por parte de sua administração.

Ademais, o desempenho de uma entidade como a analisada neste trabalho também se mede pela perenização dos efeitos dos benefícios dados aos assistidos, tanto em termos pessoais, como de novos horizontes na vida social destes indivíduos, o que fica bastante claro nos demonstrativos evolutivos e comparativos constantes deste trabalho. Sem essa assistência, os beneficiários de suas ações, muito provavelmente não teriam a vida ou, não teriam uma qualidade de vida por um longo período de tempo, ou pelo menos, pela expectativa de vida do brasileiro.

Outro fator a se analisar é a economia financeira efetiva que os projetos concluídos, ou continuamente em funcionamento, proporcionam aos cofres públicos através de um benefício ou auxílios que, tendo solução de continuidade ao longo dos anos através da ENASS, não exigiram recursos públicos na mesma proporção dos valores transferidos à sociedade, em função dos resultados obtidos pela prestação de assistência como a da entidade, objeto deste trabalho.

Os valores apurados relativos às doações e trabalhos voluntários, há muito necessitam de apurações e controle internos, evidenciados através de uma escrituração contábil que vise os elementos apresentados, os quais não são tão facilmente comprovados, como acontece com as operações formais passíveis de mensuração pela escrituração contábil financeira e regular. Mais que uma evidenciação em um balanço social, relativos às transferências para a sociedade de recursos oficiais, legais e já mensuráveis, os recursos oriundos das doações e do trabalho voluntário representam um montante muitas vezes superior, e que tem grande significância,

quando se trata de medir a eficiência das entidades, entre elas as de assistência social, em relação ao montante dos recursos transferidos à sociedade e o quanto os Governos, estes entes responsáveis pela política social, deixam de destinar de seus orçamentos representando possivelmente, economia ou disponibilidade para investimento.

Outro fator a ser observado é o custo operacional da ENASS. Aqui, ratifica-se, o custo corresponde às necessidades financeiras e econômicas para que haja continuidade no desenvolvimento de suas ações e para o planejamento de períodos futuros, pois como as atividades não podem sofrer descontinuidade, a ENASS deve estar preparada para absorver estes custos admitindo-se a possibilidade de não mais obter o auxílio de voluntários e doações. Assim, ela deve estar preparada com alternativas, sustentada em um bom planejamento.

Logo, uma gestão contábil mais adequada deve abranger:

- a) Exposição de dados para quantificar e qualificar, tecnicamente, o desempenho de um setor, com características tão próprias;
- b) Oferecer subsídios a um modelo de avaliação de desempenho confiável e capaz de satisfazer às necessidades de informações por parte de possíveis mantenedores e/ou investidores sociais;
- c) Mensurar e sustentar as informações necessárias à gestão de uma EAS, através de demonstrativos contábeis a serem realizados com foco mais amplo, os quais já estão consagrados pelo setor privado e pelas entidades visionárias de lucros.
- d) Oferecer informações claras e objetivas do valor agregado às ações sociais que são transferidas aos beneficiários e conseqüentemente, à sociedade onde este está inserido.
- e) Permitir uma análise mais efetiva dos gastos operacionais a fim de poder planejar a continuidade e o futuro da EAS.

Este conjunto de dados e informações necessárias à gestão de uma Entidade de Assistência Social, corrobora ainda mais com a necessidade de um modelo de escrituração contábil para evidenciar estes recursos, com estrutura e plano de conta complementar próprios, bem como a definição de regras objetivas para demonstrativos sociais que irão além do denominado balanço social, já previsto pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, as quais abrangem tão somente os valores oriundos da escrituração financeira formal admitida pela legislação vigente, o que está incompleta, como já visto. Assim, um forma de estruturar o processo de contabilização que viria a evidenciar melhor os fatores tratados nesta análise deve

começar pela estruturação do plano de conta e dos demonstrativos contábeis próprios para a ENASS.

#### **4.8 A contabilidade financeira para as ENASS à luz da análise deste capítulo**

A Contabilidade tem como objetivo registrar todos os fatos econômicos e financeiros de uma entidade.

Qualquer tipo de entidade, independentemente de seu porte ou natureza jurídica, necessita manter escrituração contábil completa, para controlar o seu patrimônio e gerenciar adequadamente os seus negócios. Entretanto não se trata, exclusivamente, de uma necessidade gerencial, o que já seria importante justificativa.

A escrituração contábil completa está contida como exigência expressa em diversas legislações vigentes, como se evidencia no novo código civil brasileiro:

#### **CÓDIGO CIVIL - LEI Nº 10.406, DE 10/01/2002 - Institui o Código Civil.**

A obrigatoriedade da escrituração contábil respalda-se, inicialmente no código civil, que entre outros aspectos, assim estabelece:

##### **Seção III**

##### **Do Contabilista e outros Auxiliares**

**Art. 1.177.** Os assentos lançados nos livros ou fichas do proponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

**Parágrafo único.** No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

**Art. 1.178.** Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

**Parágrafo único.** Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

##### **Da Escrituração**

**Art. 1.179.** O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

**Art. 1.184.** No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do **documento respectivo** (grifo nosso), dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

Como se pode observar, o Novo Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002) prevê claramente a necessidade de escrituração contábil, porém deixa mais evidente ainda a premissa do artigo 1.184 de que deve haver um documento respectivo. Este documento deve ser entendido como os previstos na legislação pertinente de cada esfera governamental.

Esta visão, em nada impede de haver um controle contábil dos demais fatores não corroborados por documentos hábeis, mas que concretamente, evidenciam o valor transferido para a sociedade, efetivamente. Estes demonstrativos seriam apenas complementares, para fins gerenciais e de divulgação de informações úteis, além das citadas nos demonstrativos próprios da contabilidade financeira.

Outro importante instrumento legal que rege os procedimentos contábeis e esta sim desvincula estes procedimentos da legislação fiscal, é a lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (BRASIL, 1976), recentemente modificada pela Lei 11.638 de 28/12/2007 (BRASIL, 2007), a qual normatiza as demonstrações contábeis das Sociedades Anônimas, aplicável extensivamente às demais sociedades e estabelece, em síntese:

- a) ao final de cada exercício, a Diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, os seguintes demonstrativos:

Balanço Patrimonial;

Demonstração de Resultado do Exercício;

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;

Demonstração dos fluxos de caixa (em substituição a demonstração das origens e aplicações de recursos); e

· Demonstração do valor adicionado (somente para as companhias abertas).

- b) as demonstrações de cada exercício serão publicadas com indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, para fins de comparação, com a observância aos preceitos da legislação comercial e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Todos os demonstrativos previstos na Lei 6.404/76 e 11.638/07 (BRASIL, 2002) são de extrema importância no processo de gestão e na verificação comparativa entre os objetivos traçados e atingidos. Notadamente, esses demonstrativos tomam corpo quando se incluem os fatores relacionados aos serviços gratuitos e trabalhos voluntários que não possuem estruturação formal para sua mensuração. Assim procedendo, ficaria evidenciado um significativo direcionamento de recursos para os beneficiários de suas ações sociais, agregados a estas, e que corroboraria para medir melhor o desempenho da ENASS e a

economia que os órgãos governamentais estariam fazendo, pelas ações efetivas desta entidade, que vai muito além do que se é medido formal e legalmente.

Desta forma, passa haver necessidade de ter uma nova visão da contabilidade, não só como instrumento de mensuração objetiva e formal, mas como um instrumento capaz de ser tão amplo que sustentaria a evidenciação de valores expressivamente superiores aos que hoje são vislumbrados, deixando mais claro o valor efetivamente transferido à sociedade que vai muito além do que é demonstrado, atualmente, pela instrumentação contábil e seus demonstrativos.

#### **4.9 Sugestão de contabilização à luz do reflexo social–voluntário e ações gratuitas**

Para tornar operacionalmente viável a obtenção das informações necessárias ao desenvolvimento da propositura deste trabalho, é necessário ajustar os instrumentos que a contabilidade financeira e gerencial dispõem principalmente, no que diz respeito à base de todo o processo de controle iniciando-se pelo código básico de trabalho, que é o plano de contas, e culminando com a forma de obtenção de informações.

##### **4.9.1 O plano de contas e sua adaptação**

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, um plano de contas consiste em uma relação ordenada e com nomenclatura específica, de todos os elementos que uma entidade necessita controlar e fornecer informações a quem delas necessitar ou se interessar. O Plano de Contas deve ser elaborado pelo profissional contabilista, com base em estudo prévio, que deve considerar os seguintes aspectos:

- conhecimento adequado do tipo de negócio da entidade;
- porte da entidade, volume e tipo de transações;
- recursos materiais disponíveis na entidade ou da parte de quem vai processar o sistema contábil;
- necessidade de informações dos usuários, internos ou externos, especialmente quanto ao grau de detalhamento e saldos das transações mais relevantes para a gerência dos negócios;

O Plano de Contas não deve limitar-se a embasar simplesmente o registro do fato contábil, mas preferentemente ser complementado com um detalhamento da função e

funcionamento das contas, incluindo esquemas de apuração de resultados, formação dos custos das diversas atividades desenvolvidas, segregadas por tipo.

Para a óptica do presente trabalho, o plano de contas de uma entidade de assistência social deveria ter um grupo que mensurasse todos os processos gratuitos, os quais não possuem documentação prevista e norma, e dos trabalhos voluntário os quais não se têm registro formal.

Também são recomendáveis breves orientações aos usuários do Plano de Contas, sobre os principais critérios adotados para avaliação dos ativos e passivos, observados os Princípios Fundamentais de Contabilidade e notadamente, com critérios claros, objetivos e uniformes na obtenção das informações relativas aos possíveis fatos oriundos dos referidos serviços gratuitos e do trabalho voluntário, a fim de não distorcer a realidade e muito menos, causar dúvidas no resultado evidenciado pela mecânica de utilização do plano e contas e da estrutura de escrituração destes fatos.

#### **4.9.1.1 Modelo de Plano de contas – parte específica**

No apêndice 1 temos um plano de contas formal utilizável em entidades de assistência social. Na ótica do presente trabalho e a fim de dar suporte à contabilidade gerencial, este plano de contas deveria ser incrementado em mais três grupos, os de números 8, 9 e 10, relativos às despesas, custos e receitas, respectivamente, porém destinados a mensurar todas as ações gratuitas as quais não existem documentação formal e o trabalho voluntário que também não possui registro formal previsto em legislação. Não há porque se falar em outra estrutura de plano de contas para os elementos do patrimônio, visto que estes somente são incorporados efetivamente por formas de escrituração previstas em lei, mesmo se tratando de ações gratuitas. Com isso, para classificar e valorar o fatos ocorridos com os elementos destes grupos, será necessário criar critérios objetivos que atendam à realidade de mercado ou valor histórico, de acordo com as normas contábeis. Uma vez definido a forma de obtenção dos valores para os elementos mensuráveis nestes grupos, deve-se manter a uniformidade, exercício após exercício, considerando os Princípios Fundamentais da Contabilidade, previstos na NBC 750/93, já citada.

O modelo de plano de contas, relativos aos grupos citados, seria aplicável às entidades que atuam em interesses sociais (creches, instituições de assistência social e assemelhadas), assim como outras inseridas no universo denominado de Terceiro Setor, observando que se deve proceder às adaptações necessárias, para que o mesmo satisfaça às exigências específicas de cada entidade. Estes grupos do plano podem ser organizados da seguinte forma:

- Grupo 8 – Custos dos Serviços Voluntários: destinado a mensurar os custos das atividades relacionadas ao trabalho voluntário;
- Grupo 9 – Despesas: destinado a mensurar as despesas efetivas das atividades relacionadas ao trabalho voluntário;
- Grupo 10 – Receitas: destinado a mensurar o valor das ações gratuitas feitas, bem como o valor das ações dos voluntários que seriam cobrados pela rede particular ou de órgãos públicos na prestação do serviços, como se fossem particular.

As divisões e subdivisões desses grupos devem seguir as mesmas constantes dos grupos 4, 5 e 6 (apêndice 1), pois as origens e o tratamento de seus elementos a serem neles registrados são equivalentes.

#### **4.9.2 Técnica de valoração e mecânica de contabilização**

É de conhecimento de todos os profissionais contabilistas que, para registro dos elementos patrimoniais ou de resultado na estrutura de escrituração contábil, deve-se observar o princípio fundamental denominado de Princípio do Registro pelo Valor Original ou também Registro pelo Valor Histórico, observado a legislação em vigor e o texto da nova Lei 11.638/07 (BRASIL, 2007), cujo mérito não será tratado neste trabalho.

##### **a) Técnica de valoração dos elementos**

Assim, na ocorrência de um fato, o valor histórico do momento deste acontecimento é que deve nortear o registro contábil no livro diário, como regra geral. Deve observar os seguinte valores:

- . Custo das ações gratuitas;
- . Custo das atividades voluntárias que impactarão o custo das ações gratuitas; e
- . O valor de mercado das ações gratuitas (equivalente à receita).

Para fins de obter o valor relativo ao custo das ações gratuitas e das atividades voluntárias a serem escrituradas, pode-se efetuar um levantamento do valor dos pisos salariais junto aos sindicatos de cada categoria prestadora do serviço que equivalha ao respectivo

trabalho voluntário e/ou outra forma de levantamento que poderia ser obtida mensalmente junto ao IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) ou outro órgão confiável, por exemplo.

Para fins de se registrar as receitas relativas às ações gratuitas que envolvem os serviços prestados relativos ao trabalho voluntário, pode-se valorá-las através das informações do valor que poderia ser obtido junto a órgão de pesquisa idôneo como IBGE, por exemplo, relativos aos valores de mercado praticado pelos interesses econômicos privados e de interesse lucrativo relacionados aos elementos considerados nesta receita.

#### b) Mecânica de Contabilização

Para se efetuar os registros contábeis dos fatos relativos a este grupo de contas, deve-se observar os procedimentos contábeis ditados conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a Lei 6.404/76 – Lei das S/As, O Novo Código Civil Brasileiro - Lei 10.406 e a Lei 11.638/97 – Nova Lei das S/As, em todos os seus aspectos técnicos e legais, à luz das rotinas e dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Para o encerramento das contas, utilizar-se-ia a forma contábil consagrada para este fim, criando uma conta destinada a este encerramento que poderia levar o nome de “Resultado Social”. Este resultado social poderia ser tratado e até incorporado ao patrimônio da entidade, com a nomenclatura de Valor Humano, Valor Social ou Patrimônio Social, que seria incluso no Ativo Permanente do patrimônio da entidade. Este valor poderia ser trabalhado à luz da equivalência do denominado Capital Intelectual ou Capital Humano, tão em evidência ultimamente, pois, de fato ele é incorporado à imagem e a efetividade das ações das entidades. Apenas como referência complementar, este valor humano seria também comparável ao denominado fundo de comércio, porém com valores em formação, ano-a-ano. Após este encerramento, seria feito um Demonstrativo do Resultado Social, independente do Demonstrativo do Resultado Oficial e Regular, o qual já é feito normalmente através da escrituração regular e embasado na contabilidade financeira. Logo, teríamos dois demonstrativos de Resultado e ainda, pode-se idealizar uma consolidação destes demonstrativos culminando com apenas um, para fins gerenciais, de planejamento e evidência.

As Normas Brasileiras de Contabilidade prevê a divulgação do denominado balanço social, prevista na NBC T 15. Torna-se importante consolidar este balanço com o resultado obtido através da técnica, objeto deste trabalho, a fim de divulgar um balanço social amplo

considerando todo o conjunto de valores transferidos à sociedade evidenciando assim, uma visão mais global dessas transferências.

Com clareza se observa a necessidade de se ampliar os horizontes à luz dos fatores envolvidos na mensuração do patrimônio social da ENASS, a fim de sustentar a análise de desempenho e evidenciar em demonstrativos gerenciais, o valor transferido à sociedade através das ações gratuitas e do trabalho voluntário, o que representará um balanço social mais amplo, como o analisado no capítulo 4, do que o legalmente previsto pelas normas contábeis.

Para as entidades do Terceiro Setor, a necessidade de demonstrar esta diferenciação, as levam a preocupar-se com o aspecto de gestão e transparência de suas contas. É isso que vem provocando a migração e a adequação das técnicas e ferramentas de gerenciamento empresarial para as organizações sociais.

Gerencialmente, os resultados se prestam a fundamentar a dicotomia entre o critério de avaliação sob a óptica financeira (privada) e a óptica social (dos resultados e efeitos). As diferenças apuradas fundamentam a necessidade de um modelo de estrutura contábil para dar apoio ao processo decisório tanto de gestores, como dos parceiros privados externos e governos, considerando que, assim a visão econômica, financeira, e de gestão das entidades tornar-se-á mais acurada e interessante como resultado social aos investidores e detentores de recursos destinados à assistência, devendo levar a revisão mais acurada destes elementos com a criação de técnicas de avaliação de desempenho específica para este setor, sustentadas por peças contábeis.

Espera-se que as EASs sejam eficazes quanto aos resultados obtidos, sobretudo ao desenvolverem ações de interesse público e que, neste trabalho ficou demonstrado, não só o significativo valor que não é evidenciado, como a grande contribuição que este processo levaria aos que necessitam de recursos, mostrando assim o seu desempenho sustentado por técnicas confiáveis e já universalmente consagradas.

Esses procedimentos poderiam ser adotados, não só pelas entidades de assistência social, como também por quaisquer entidades sem fins lucrativos que necessitam dos fatores apresentados neste trabalho, como o trabalho voluntário e com a prestação de serviços gratuitos para desenvolver suas atividades e atingir seus objetivos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Capítulo 1 tratou-se de todo o arcabouço introdutório e metodológico utilizado na pesquisa. No Capítulo 2 deste trabalho foi exposto o universo em que se inserem as entidades de assistência social dentro do denominado Terceiro Setor ou, mais precisamente, dentro do setor terciário da economia. No Capítulo 3 vislumbrou-se todo o arcabouço teórico da necessidade de profissionalização da gestão e a estruturação contábil para as EAS. O Capítulo 4 corresponde ao estudo de caso propriamente dito, onde foi analisado o valor apurado e evidenciado pela escrituração contábil financeira, relativos aos recursos transferidos à sociedade, agregados em suas ações sociais, e o respectivo custo de sua operacionalização, assim como os necessários ajustes aos procedimentos contábeis para que se possa ter escriturado os fatores objeto de análise deste trabalho e respectivos demonstrativos.

Assim, detendo-se aos dados apresentados na tabela 2, Capítulo 4, pg. 80, observa-se que a ENASS é uma entidade gerencialmente estruturada na medida em que existe um planejamento e uma organização, segregada por linhas de atuação e suas respectivas áreas de atividades. É evidente que este planejamento também é complementado por ações efetivas de obtenção de resultados, visto que, o que se planejou foi, notadamente na grandeza dos números relativos, concretizado em 85% .

Para manutenção das atividades da ENASS, os recursos financeiros advêm de uma rede de parceiros da iniciativa privada que colaboram financeiramente e participam das ações desenvolvidas, além de recursos provenientes de captação própria, através de campanhas, projetos, doações de bens, eventos e bazar, visto que os recursos não provêm de órgãos públicos, seja no âmbito Federal, Estadual ou Municipal.

A ENASS tem como valores a promoção humana incentivando, reconhecendo e fornecendo subsídios para que as pessoas encontrem em si a capacidade intrínseca, e que elas possam ser agentes de sua própria transformação. O papel da mãe-acompanhante como parceira na organização diária da EAS expressa este compromisso.

É perceptível a efetividade das atividades e o impacto destas ações na vida social de cada paciente e mãe/acompanhante parceira(o).

Uma entidade assim, bem como todas as demais com equivalência na prestação de serviços, necessita de informações mais amplas a fim de sustentar seu planejamento e respectivo orçamento, evidenciando toda a amplitude do valor agregado às suas ações sociais. Desta forma, a eficiência e extensão de seus resultados na administração de recursos tornam-

na visível aos mantenedores e financiadores de seus projetos. A avaliação de desempenho econômico, galgado em fatores mais amplos contribuiria sobremaneira para esta finalidade.

O presente trabalho expôs a necessidade da avaliação de desempenho econômico e financeiro da entidade denominada de EAS, pertencente ao Terceiro Setor, e a necessidade de se ter informações críveis baseadas em um sistema de contabilização estruturado para sustentar esta avaliação, onde evidenciou-se que o trabalho voluntário e as doações devem ser tratadas como elementos integrantes da escrituração contábil, para dar suporte à análise à luz da contabilidade gerencial.

Com base nas informações operacionais, o estudo identificou a influência econômico-financeira das ações dos voluntários, e das doações na estrutura operacional da entidade e a necessidade de um controle confiável das mesmas, a fim de evidenciar o valor transferido à sociedade, valor este que não sofre controle e, tão pouco, evidenciação, nos demonstrativos contábeis financeiros. Com a valoração das ações voluntárias e das ações gratuitas, os demonstrativos contábeis comparativos mostraram que são extremamente significativos, para os investidores deste segmento, o conhecimento do montante que é transferido à sociedade o qual vai além do que simplesmente é medido pela estrutura financeira da contabilidade e das normas que a regem.

Assim, existe a necessidade de revisão dos procedimentos de escrituração contábil financeira e gerencial e da análise de desempenho econômico de entidades do denominado “Terceiro Setor”, o qual não deve ser confundido com o Setor Terciário da economia, onde o mesmo está inserido, a fim de tornar mais visível a importância da situação destas entidades no inter-relacionamento com a sociedade e o valor que suas ações transferem a mesma, através da incorporação dos benefícios obtidos, que serão ampliados e multiplicados ao longo da vida de seus beneficiários.

Como decorrência das limitações encontradas neste estudo, algumas indagações surgiram, as quais poderão ser objetos de futuras pesquisas:

- a) Como quantificar e qualificar tecnicamente o desempenho de um setor com características tão próprias?
- b) Como idealizar um modelo de avaliação de desempenho confiável, com índices e coeficientes próprios para o terceiro setor, e capaz de satisfazer às necessidades de informações por parte de possíveis mantenedores e gestores?
- c) Como criar um modelo contábil ideal, com a finalidade de melhor mensurar e demonstrar as informações necessárias à gestão de uma organização do terceiro

setor que vá além das obtidas com a escrituração financeira, e que dê suporte a informações gerenciais?

- d) Qual é a efetiva economia aos cofres públicos oriunda do trabalho desenvolvido pelas Entidades de Assistência Social?
- e) Qual seria a economia efetiva aos cofres públicos ao longo dos anos e por toda a vida dos beneficiários das ações das EASs, frutos do resultado continuado destas ações?

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Jair Gomes de. CÂMARA, Olinda A. Dias. TOSTES, Edeno Teodoro. **Terceiro Setor. Universidade Corporativa – SESCON/AESCON**. Publicação de Suporte à Palestra. São Paulo, 2007.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins. **Voluntário Empresarial: Aspectos Jurídicos**. Interação: Revista Eletrônica do Terceiro Setor, São Paulo, v.8, n.55, out. 2005. Disponível em <http://integracao.fgvsp.br/ano8/10/administrando.htm> acessado em 14/10/2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br>. Acessado em 04/03/2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto Nº 3.000**, de 26 de Março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D3000.htm>. Acessado em 14/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto Nº 3.100**, de 30 de Junho de 1999. Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em [http://www.aibi.org.br/legislacao/decreto3100\\_1999.doc](http://www.aibi.org.br/legislacao/decreto3100_1999.doc). Acessado em 14/10/2007

\_\_\_\_\_. **Decreto N. 50.517**, de 02 de Maio de 1961. Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1961/50517.htm>. Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei Nº 37**, de 18 de Novembro de 1966. Dispõe sobre o Imposto de Importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em <http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1966/37.htm>. Acessado em 20/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Fome Zero**. Presidência da Republica Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.fomezero.gov.br/o-que-e>. Acessado em 03/03/2007

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei N.º 5.452**, de 1º de Maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del5452.htm>. Acessado em 25/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 91**, de 28 de Agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. Disponível em <http://www6.senado.gov.br/sicon/ListaReferencias.action?codigoBase=2&codigoDocumento=47950>. Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172**, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acessado em 04/03/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.019**, de 03 de Janeiro de 1974. Dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/LEIS/L6019.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/L6019.htm). Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.638**, de 28 de Dezembro de 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. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm). Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.404**, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm). Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.494**, de 07 de Dezembro de 1977. Dispõe sobre os estágios de estudantes de estabelecimento de ensino superior e ensino profissionalizante do 2º Grau e Supletivo e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/LEIS/L6494.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/L6494.htm). Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 7.689**, de 15 de Dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1988/7689.htm>. Acessado em 14/10/2207.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.032**, de 12 de Abril de 1990. Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, e dá outras providências. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei803290.htm>. Acessado em 20/10/2007

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.212**, de 24 de Julho de 1991. Lei Orgânica da Previdência. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L8212cons.htm>. Acessado em 20/10/2007

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.218**, de 29 de Agosto de 1991. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos, e dá outras providências. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1991/8218.htm>. Acessado em 20/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.313**, de 23 de Dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei N. 8.742**, de 7 de Dezembro de 1993. Lei Orgânica da Assistência Social. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/dh/volume%20i/lei8742.htm>. Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.532**, de 10 de Dezembro de 1997. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www6.senado.gov.br/sicon/ListaReferencias.action?codigoBase=2&codigoDocumento=147817>. Acessado em 10/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.608**, de 18 de Fevereiro de 1998. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9608.htm>. acessado em 25/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.637**, de 15 de Maio de 1998 - Retificação. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que mencionam e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1998/9637.htm>. Acessado em 04/03/2007

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.790**, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9790.htm>. Acessado em 04/03/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406**, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>, acessado em 03/03/07.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.637**, de 30 de Dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm). Acesso em 03/03/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.705**, de 28 de Dezembro de 2000. ITCMD - Imposto sobre Transmissão "CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO; Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. Disponível em <http://www.jupiterimoveis.com.br/conteudo/L10705causamortis-imposto.html>. Acesso em 25/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.748** - de 22 de Outubro de 2003. Cria o Programa Nacional de Estímulo ao Primeiro Emprego para os Jovens - PNPE, acrescenta dispositivo à Lei no 9.608, de 18 de fevereiro de 1998, e dá outras providências. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2003/10748.htm>. Acesso em 15/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.833** - de 29 de Dezembro de 2003 - Edição Extra. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2003/10833.htm>. Acesso em 20/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.940** - de 27 de Agosto de 2004. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 10.748, de 22 de outubro de 2003, que cria o Programa Nacional de Estímulo ao Primeiro Emprego para os Jovens – PNPE e à Lei no 9.608, de 18 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre o Serviço Voluntário, e dá outras providências. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2004/10940.htm>. Acessado em 15/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.638**, de 28 de Dezembro de 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. <http://www6.senado.gov.br/sicon/ListaReferencias.action?codigoBase=2&codigoDocumento=256660>. Acessado em 25/04/2008.

\_\_\_\_\_. **Resolução 750**, de 29 de Dezembro de 1993. CFC-Conselho Federal de Contabilidade.. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em Disponível em <http://www.leidireto.com.br/lei-11638.html>. Acesso em 18/06/2008.

CAMARGO, Mariângela Franco de, et al. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.

CARVALHO, Maria do Carmo Brant de. “A política de Assistência Social no Brasil: dilemas na conquista de sua legitimidade”. **Serviço Social e Sociedade**, nº 62, ano XXI. São Paulo, Cortez, 2000.

CORULLÓN, Mônica Beatriz G. MEDEIROS FILHO, Barnabé. **Voluntariado na Empresa. Gestão Eficiente e Participação Cidadão**. São Paulo, Peirópolis, 2002

DINIZ, Eli. **Globalização, reformas econômicas e elites empresariais**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000.

DRUCKER, Peter F. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos – Princípios e Práticas**. São Paulo. Pioneira. 1994.

\_\_\_\_\_. **Administração para o futuro os anos 90 e a virada do século**. São Paulo, Pioneira. 2001a.

\_\_\_\_\_. **Terceiro Setor: exercícios de auto-avaliação para empresas**. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2001b.

\_\_\_\_\_. **Administrando para obter resultados**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002a.

\_\_\_\_\_. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: princípios e práticas**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002b.

FALCONER, Andres Pablo; VILELA, Roberto. **Recursos privados para fins públicos: as grantmakers brasileiras**. São Paulo: GIFE: Ed. Fundação Peirópolis, 2001.

FERNANDES, Rubem César. Privado porém Público: **O Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Civicus, 1994.

\_\_\_\_\_, Rubem César. **Privado, porém público: o terceiro setor na América latina**. 3ª ed. Rio de Janeiro, Relume-Dumará, 2002.

FGV. **Mapa do 3º Setor**. Centro de Estudos do Terceiro Setor (CETS) da Fundação Getúlio Vargas. 2005. Disponível em <http://www.mapadoterceirosetor.org.br> – acessado em 03/03/2007.

FRANCO, Augusto de. **Pobreza & Desenvolvimento Local**. Belo Horizonte. Aed,2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo. Editora Atlas, 2002.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do Terceiro Setor: O desafio de administrar sem receita**. Trad. James F. Suderland Cook. 1.ed. São Paulo: MAKRON Books, 1999.

IBGE, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil**, Gerência de Cadastro das Empresas. 2002. Disponível em [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br). Acessado em 03/03/2007.

INTERAÇÃO. Revista Eletrônica do Terceiro Setor: **Estatísticas do Mapa do 3º setor**. FGV. Pesquisa 09.. Disponível em <http://integracao.fgvsp.br/ano8/09/pesquisa.htm>. Acessado em 14/10/2007.

\_\_\_\_\_. **A Cultura do Terceiro Setor**. FGV. Pesquisa n. 49, 2006. Disponível em <http://integracao.fgvsp.br>. Acessado em 03/03/07.

\_\_\_\_\_. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística Lança Pesquisa Sobre Entidades de Assistência Social**. FGV. Revista n. 80. 2008. Disponível em <http://integracao.fgvsp.br/ano10/12/index.htm>. Acessado em 06/06/2008.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: *Balanced Scorecard***. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_. **Organização orientada para estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

LANDIM, Leilah. Pesquisa Global Civil Society – Dimensions of the Nonprofit Sector. The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, 1999. Disponível em [http://www.gife.org.br/print/numerossdados\\_open\\_print.php?campos\\_print=3](http://www.gife.org.br/print/numerossdados_open_print.php?campos_print=3) - acessado em 22/07/2007.

LANDIM, Leilah. BERES, Neide. **As Organizações sem fins lucrativos no Brasil: Ocupações, despesas e recursos**. Rio de Janeiro: Nau, 1999.

MARTINS, Carlos Alberto et al. **Impacto Econômico e Social das Ações Não Mensuradas das Atividades Voluntárias, Parceiras e Doações nas Entidades de Serviços Assistenciais**. In: 1º Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria, Controle de Gestão, Gestão de Custos e Globalização e X Congresso do Instituto Internacional de Custos. IAE de Lyon/ISEOR. Lyon, França, 2007. Volume 3. 1 CD-Rom

MONTÓN, Carmen. **Voluntariado Corporativo. Cuando las empresas aportan algo más que dinero**. Boletim Aceprensa, 5 febrero, 2003.

MONTAÑO, Carlos. **Terceiro Setor e questão social. Crítica ao padrão emergente de intervenção social**. São Paulo, Cortez, 2002.

OLAK, Paulo Arnaldo. **“Base para a eficácia na aplicação de contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras”**. 2000. Dissertação. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo: 2000.

OLAK, Paulo Arnaldo. NASCIMENTO, Diofo Toledo do. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão Contábil para o Terceiro Setor**. Rio de Janeiro. Livraria Freitas Bastos Editora, 2004.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROCHE, Chris. **Avaliação de Impacto dos Trabalhos de ONGs – Aprendendo a valorizar as mudanças**. São Paulo. Cortez Editora. Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais – ABONG. 2000.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Gestão de ONGs: rumo a uma agenda de pesquisas que contemple a sua diversidade**. Revista Eletrônica do Terceiro Setor, Ano 6, vol. 9, 2003. Disponível em <http://integracao.fgvsp/ano06/09/administrando.htm>.

SÃO PAULO. **Lei Complementar n.º 846**, de 14 de Junho de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais e dá outras providências. Disponível em [http://www.crh.saude.sp.gov.br/resources/crh/oficinacefor/doc/matrial/lei\\_complementar\\_n\\_846.doc](http://www.crh.saude.sp.gov.br/resources/crh/oficinacefor/doc/matrial/lei_complementar_n_846.doc). Acesso em 25/10/2007.

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

SILVA, DE Plácido E. **Vocabulário Jurídico**. 27 ed. São Paulo: Forense, 2007.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor: Regulação no Brasil**. 3º Ed. São Paulo: Peirópolis, 2000.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor: Criação de ONGs e Estratégias de Atuação**. São Paulo: Editora Atlas. 2004.

TEODÓSIO, Armindo dos Santos de Sousa; RESENDE, G. A. **Estratégias de gestão de recursos humanos no Terceiro Setor**. In: CARVALHO NETO, A. C. e NABUCO, M. R. (orgs.) *Relações de Trabalho Contemporâneas*. Belo Horizonte: IRT, PUC-Minas, 1999, p. 287-302.

TEODÓSIO, Armindo dos Santos de Sousa. **Construindo Planos Estratégicos de Cidadania Empresarial**. In: *Memórias do XIII Congresso Latino Americano de Estratégia*, p. 83-85, abr 2000.

\_\_\_\_\_. **Mitos do voluntariado no Brasil: para além de boas intenções**. Integração – Revista Eletrônica do Terceiro Setor. Disponível em <http://integracao.fgvsp.br/ano7/05/administrando.htm>. Acessado em 14/10/07.

\_\_\_\_\_. **Pensar o Terceiro Setor pelo Averso: dilemas e perspectivas da ação social organizada na gestão pública**. In: *Anais do XXV Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD)*. Campinas – SP: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (ANPAD), 2001, pp. 1-14.

\_\_\_\_\_. **Pensar pelo avesso o Terceiro Setor: mitos, dilemas e perspectivas da ação social organizada no Brasil**. In: STENGEL, M. et al. (orgs.) *Políticas públicas de apoio*

sociofamiliar – curso de Capacitação de Conselheiros Tutelares e Municipais. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de Casos: Planejamento e Métodos**. trad. Daniel Grassi – 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

### **ANEXO 1 – Termo de adesão**

(nome qualificação e endereço do voluntário), dispondo-se a prestar serviço voluntário nos moldes da Lei 9.608/98, firma por este e na melhor forma de direito, sua disposição de vontade a servir como voluntário nas tarefas beneficentes do (nome da Entidade), sociedade civil sem fins lucrativos, cujo objetivo é (copiar do estatuto) dando suas horas disponíveis em favor dos menos favorecidos, como e quando lhe for possível, segundo o melhor critério adotado pela entidade, por dispor de renda própria para a sua subsistência.

Cláusula 1 - – Ao teor do que dispõe o parágrafo único do artigo 10 da Lei 9.608/98, a prestação de serviço voluntário em questão, não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim.

Cláusula 2 - A prestação do serviço voluntário não será remunerada, sendo que eventuais despesas realizadas no desempenho de suas atividades não serão reembolsadas pela entidade, salvo aquelas expressamente autorizadas e devidamente comprovadas, conforme artigo 3º, parágrafo único da referida Lei.

Cláusula 3 - O voluntário dispõe-se a realizar as atividades relacionadas a seguir, comprometendo-se a observar o Regulamento Interno da Entidade, podendo ser encerrado a qualquer tempo, por qualquer das partes. O trabalho será prestado nos dias (descrever o trabalho, dias da semana e horário).

E, por estarem de comum acordo, assinam o presente em duas vias de igual teor e um só efeito, na presença de duas testemunhas.

Local e data

Assinatura da entidade Assinatura do voluntário

Testemunhas:

## **ANEXO 2: Norma brasileira de contabilidade**

### **NBC T 10- DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS**

**Resolução CFC-837/99, de 22 de Fevereiro de 1999.**

#### **10.4 — FUNDAÇÕES**

##### **10.4.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

10.4.1.1 — Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações. Estas são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e podem ser “fundação pública de natureza jurídica de direito público” ou “pessoas jurídicas de direito privado”. São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.

10.4.1.2 — Aplicam-se às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.4.5.1, 10.4.5.2, 10.4.6.1, 10.4.6.2 e 10.4.7.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

##### **10.4.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL**

10.4.2.1 — As Fundações devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

10.4.2.2 — As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.

10.4.2.3 — As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.

##### **10.4.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

10.4.3.1 — As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 — Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

##### **10.4.4 - DO BALANÇO PATRIMONIAL**

10.4.4.1 — O Balanço Patrimonial das Fundações deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.4.4.2 — A conta Capital (itens 3.2.2.12 1) será substituída pela conta *Patrimônio Social* e a conta *Lucros* ou *Prejuízos Acumulados* (item 3.2.2.12 III) pela Conta *Superávits* ou *Déficits Acumulados*.

#### **10.4.5 - DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO**

10.4.5.1 — A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra resultado dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3, g e 3.3.2.3, m, pela expressão *superávit* ou *déficit*.

10.4.5.2 — A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

#### **10.4.6 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

10.4.6.1 — A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra *lucros* dos itens 3.5.2.1 c, 3.5.2.1 .f e 3.5.2.1 .h, pela palavra *superávit* e a palavra *prejuízo* do item 3.5.2.1 j, pela palavra *déficit*.

10.4.6.2 — As Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de *Lucros* ou *Prejuízos Acumulados* (item 3.4), por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

#### **10.4.7 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**

10.4.7.1 — Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra resultado do item 3.6.2.1, é substituída pela expressão *superávit* ou *déficit*.

#### **10.4.8 - DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

10.4.8.1 — A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 — Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

#### **10.4.9 - DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

10.4.9.1 — As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem e natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

## **10.18 — Entidades Sindicais e Associações de Classe**

### **10.18.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

10.18.1.1 - Esta Norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registro contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Entidades Sindicais e Associações de Classe e aplica-se às entidades sindicais de todos os níveis, sejam confederações, centrais, federações e sindicatos; a quaisquer associações de classe; a outras denominações que possam ter, abrangendo tanto as patronais como as de trabalhadores. Requisito básico é aglutinarem voluntariamente pessoas físicas ou jurídicas, conforme o caso, unidas em prol de uma profissão ou atividade comum.

10.18.1.2 - Não estão abrangidos por esta Norma os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória para o exercício legal de uma profissão.

10.18.1.3 - Aplicam-se às Entidades e Associações abrangidas por esta Norma os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.18.5.1, 10.18.6.1, 10.18.7.1 e 10.18.8.1 todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

### **10.18.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL**

10.18.2.1 - As receitas de contribuições baseadas em estatuto, ou em documento equivalente, aquelas derivadas de legislação específica e as demais, bem como as despesas, devem ser registradas em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sempre considerado o tempo decorrido e a periodicidade mensal.

10.18.2.2 - As Entidades Sindicais e Associações de Classe devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

### **10.18.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

10.18.3.1 - As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Entidades Sindicais e Associações de Classe são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

### **10.18.4 - DO BALANÇO PATRIMONIAL**

10.18.4.1 - O Balanço Patrimonial das Entidades Sindicais e Associações de Classe devem evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.18.4.2 - A conta Capital (item 3.2.2.12 I) será substituída pela conta Patrimônio Social e a

conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12, III) pela conta *Superávits* ou *Déficits* Acumulados.

#### **10.18.5 - DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO**

10.18.5.1 - A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo-se a palavra resultado dos itens 3.3.2.3, d, 3.3.2.3, g e 3.3.2.3, m, pela expressão superávit ou déficit.

10.18.5.2 - A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

#### **10.18.6 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

10.18.6.1 - A denominação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra "lucros" dos itens 3.5.2.1, c, 3.5.2.1, f e 3.5.2.1, h, pela palavra *superávit* e a palavra prejuízo do item 3.5.2.1, i pela palavra *déficit*.

10.18.6.2 - As Entidades Sindicais e Associações de Classe estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.4) por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

#### **10.18.7 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**

10.18.7.1 - Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra resultado do item 3.6.2.1 "a" é substituída pela expressão *superávit* ou *déficit*.

#### **10.18.8 - DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

10.18.8.1 - A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

#### **10.18.9 - DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

10.18.9.1 - As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Entidade Sindical ou Associação de Classe;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem dos recursos relevantes;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

## **NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS**

### **10.19.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

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.

10.19.1.2 - Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

10.19.1.3 - As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de *superávit* ou *déficit*.

10.19.1.4 - As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária. (Item alterado conforme Resolução CFC nº966/03 de 16.05.2003, publicada em 04.06.2003).

10.19.1.5 - Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.

10.19.1.6 - Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.19.1.7 - Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe.

### **10.19.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL**

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

10.19.2.2 - As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

10.19.2.3 - As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

10.19.2.5 - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

10.19.2.6 - As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.

10.19.2.7 - O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembleia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

### **10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

10.19.3.1 - As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.19.3.2 - Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

10.19.3.3 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a. o resumo das principais práticas contábeis;
- b. os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c. as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d. as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e. os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f. evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g. eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;

- h. as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i. informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j. as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.
- k. as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

## **NBC T 15 – INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL**

**Resolução CFC-1003/2004, de 19 de Agosto de 2004.**

### **15.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS**

15.1.1 – Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

15.1.2 – Para fins desta norma, entende-se por informações de natureza social e ambiental:

- a) a geração e a distribuição de riqueza;
- b) os recursos humanos;
- c) a interação da entidade com o ambiente externo;
- d) a interação com o meio ambiente.

15.1.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, ora instituída, quando elaborada deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma.

15.1.4 – A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.

15.1.5 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

### **15.2 – INFORMAÇÕES A SEREM DIVULGADAS**

15.2.1 – Geração e Distribuição de Riqueza

15.2.1.1 – A riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a Demonstração do Valor Adicionado, definida na NBC T 3.

15.2.2 – Recursos Humanos

15.2.2.1 – Devem constar dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade.

15.2.2.2 – Quanto à remuneração e benefícios concedidos aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, devem constar:

- a) remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos;

- b) relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores;
- c) gastos com encargos sociais;
- d) gastos com alimentação;
- e) gastos com transporte;
- f) gastos com previdência privada;
- g) gastos com saúde;
- h) gastos com segurança e medicina do trabalho;
- i) gastos com educação (excluídos os de educação ambiental);
- j) gastos com cultura;
- k) gastos com capacitação e desenvolvimento profissional;
- l) gastos com creches ou auxílio-creches;
- m) participações nos lucros ou resultados.

15.2.2.3 – Estas informações devem ser expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item e a quantidade de empregados, autônomos, terceirizados e administradores beneficiados.

15.2.2.4 – Nas informações relativas à composição dos recursos humanos, devem ser evidenciados:

- a) total de empregados no final do exercício;
- b) total de admissões;
- c) total de demissões;
- d) total de estagiários no final do exercício;
- e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício;
- f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício;
- g) total de empregados por sexo;
- h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos:
  - menores de 18 anos;
  - de 18 a 35 anos;

- de 36 a 60 anos; e
- acima de 60 anos;

i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por:

- analfabetos;
- com ensino fundamental;
- com ensino médio;
- com ensino técnico;
- com ensino superior; e
- pós-graduados.

j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

15.2.2.5 – Nas informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, devem ser evidenciados:

- a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade;
- b) número de processos trabalhistas julgados procedentes;
- c) número de processos trabalhistas julgados improcedentes;
- d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.

15.2.2.6 – Para o fim desta informação, os processos providos parcialmente ou encerrados por acordo devem ser considerados procedentes.

15.2.3 – Interação da Entidade com o Ambiente Externo

15.2.3.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o ambiente externo, devem constar dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação.

15.2.3.2 – Nas informações relativas à interação com a comunidade, devem ser evidenciados os totais dos investimentos em:

- a) educação, exceto a de caráter ambiental;
- b) cultura;
- c) saúde e saneamento;
- d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária;
- e) alimentação.

15.2.3.3 – Nas informações relativas à interação com os clientes, devem ser evidenciados:

- a) número de reclamações recebidas diretamente na entidade;
- b) número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor;
- c) número de reclamações recebidas por meio da Justiça;
- d) número das reclamações atendidas em cada instância arrolada;
- e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça;
- f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações.

15.2.3.4 – Nas informações relativas aos fornecedores, a entidade deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

#### 15.2.4 – Interação com o Meio Ambiente

15.2.4.1 – Nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados:

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

### **15.3 – DISPOSIÇÕES FINAIS**

15.3.1 – Além das informações contidas no item 15.2, a entidade pode acrescentar ou detalhar outras que julgar relevantes.

15.3.2 – As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não-contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas.

15.3.3 – A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

## **NBC T 19 - ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS**

**Resolução CFC-1.110/2007, de 29 de Novembro de 2007.**

### **NBC T 19.4 - INCENTIVOS FISCAIS, SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES GOVERNAMENTAIS**

#### **19.4.1. DISPOSIÇÕES GERAIS**

19.4.1.1. Esta norma estabelece procedimentos contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas pelas entidades privadas que recebem incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais.

#### **19.4.2. DEFINIÇÕES**

19.4.2.1. Para efeito desta norma, entende-se por:

a) Governo - entidade composta por entes públicos que integram a administração direta e indireta na esfera federal, estadual ou municipal, agências governamentais e outros órgãos assemelhados.

b) Incentivo fiscal - renúncia total ou parcial de receita fiscal do governo em favor de entidades públicas ou privadas com objetivo de geração de benefícios sociais e econômicos, sendo:

I - Isenção tributária - desobrigação legal de pagamento de tributo;

II - Redução tributária - desobrigação legal de pagamento parcial de tributo.

c) Empréstimo Subsidiado - é o empréstimo normalmente obtido do governo a taxas, prazos ou condições mais favorecidas que o mercado;

d) Perdão de Empréstimo Subsidiado - valor total ou parcial do empréstimo que o governo renuncia mediante o cumprimento de determinado compromisso vinculado ao contrato.

e) Subvenção - contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos.

f) Contribuições - transferências correntes ou de capital, previstas na lei orçamentária ou especial, concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, sendo:

I - Transferências Correntes: destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida de bens ou serviços da beneficiária dos recursos; e

II - Transferências de Capital: destinadas aos investimentos ou inversões financeiras.

g) Auxílios - previstos em lei orçamentária, destinados a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.

h) Doações - transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário.

i) Razoável certeza - ocorre nos casos em que o cumprimento dos compromissos envolvidos podem ser demonstrados pela entidade e dependem exclusivamente de providências internas, e não de terceiros ou situações de mercado.

19.4.2.2. Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado ou um passivo liquidado entre partes independentes e interessadas, conhecedoras do assunto e dispostas a negociar, numa transação normal, sem favorecimentos e com isenção de outros interesses.

### **19.4.3. RECONHECIMENTO**

19.4.3.1. Os incentivos fiscais, as contribuições, os auxílios devem ser reconhecidos quando existir razoável certeza que:

- a) a entidade cumprirá com todas as condições estabelecidas entre as partes; e
- b) o benefício será recebido.

19.4.3.2. As subvenções e as doações devem ser reconhecidas no recebimento efetivo.

19.4.3.3. O perdão do empréstimo subsidiado deve ser reconhecido como receita quando existir certeza razoável de que a entidade cumprirá com os compromissos assumidos.

19.4.3.4. O reconhecimento da receita deve ser o mesmo, independente da forma com que o benefício foi concedido, em dinheiro ou como isenção e redução de passivo.

19.4.3.5. O reconhecimento das receitas de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações devem ser confrontado com os custos e as despesas correspondentes.

19.4.3.6. Admite-se o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há bases de confrontação com custos ou despesas, ao longo dos períodos beneficiados.

19.4.3.7. No caso de recebimento de ativos, o reconhecimento da receita deve ser proporcional ao cumprimento do compromisso assumido pelo seu recebimento.

19.4.3.8. Recebimento de subvenções, contribuições, doações ou outros instrumentos assemelhados que se destinem a cobrir custos ou perdas já incorridas, ou com o propósito de dar imediato suporte financeiro, sem custos futuros relacionados, deve ser reconhecido em conta de receita.

### **19.4.4. REGISTRO CONTÁBIL**

19.4.4.1. Os registros contábeis dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimo subsidiado e doações devem ser efetuados em contas específicas de receita e constar dos demonstrativos do resultado das entidades beneficiadas.

19.4.4.2. Os ativos não-monetários recebidos devem ser registrados pelo seu valor justo, tendo como contrapartida conta específica de receitas diferidas, no passivo, para ser apropriada ao resultado, conforme estabelecido no item 19.4.3.5.

#### **19.4.5. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO**

19.4.5.1. Os valores recebidos a título de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações, devem ser registrados em conta específica de receita, segregados por tipo de benefício.

#### **19.4.6. PERDA DE INCENTIVO FISCAL, SUBVENÇÃO, CONTRIBUIÇÃO, AUXÍLIO OU DOAÇÃO**

19.4.6.1. Nos casos em que a entidade perde o direito a um benefício, já registrado como receita, e tiver que ser devolvido, a entidade deve primeiramente compensar esse valor com receitas diferidas relacionadas com o mesmo benefício. Nos casos em que esta compensação não for suficiente ou não houver receita diferida, a perda não-compensada deve ser reconhecida imediatamente como despesa.

#### **19.4.7. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

19.4.7.1. As notas explicativas relativas a esta norma devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) os valores recebidos por tipo de benefício: incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimos subsidiados e doações;
- b) critérios contábeis adotados, quando do registro dos benefícios recebidos;
- c) principais compromissos assumidos pela entidade por conta dos benefícios recebidos;
- d) potenciais ganhos ou perdas em decorrência do cumprimento ou descumprimento de compromissos de que trata esta norma;
- e) contingências relativas aos benefícios de que trata esta norma. Ata CFC nº 870.

## APÊNDICE 1 – Plano de contas

PLANO DE CONTAS - ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR - ASSISTENCIAL			
GRUPO	SUB	CTA	DESCRICAÇÃO DA CONTA
<b><u>ATIVO</u></b>			
<b><u>1</u></b>			
<b><u>11</u></b>			
<b><u>ATIVO CIRCULANTE</u></b>			
111			DISPONIBILIDADES
111	01		CAIXA
111	01	001	Caixa Administrativo
111	02		BANCOS CONTA MOVIMENTO
111	02	001	Banco conta movimento - recursos livres
111	03		APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE LIQUIDEZ IMEDIATA
111	03	001	Aplicações de Recursos Livres
<b><u>112</u></b>			
<b><u>RECEBÍVEIS</u></b>			
112	01		OPERAÇÕES DA ATIVIDADE
112	01	001	Mensalidades a Receber
112	01	002	Atendimentos a Receber
112	01	003	Remuneração de convênios a receber
112	02		(-) DESCONTOS
112	02	001	Recebíveis descontados
112	03		(-)PROV.P/ CREDORES DUVIDOSOS
112	03	001	Provisões p/ credores duvidosos
<b><u>113</u></b>			
<b><u>OUTROS CRÉDITOS</u></b>			
<b><u>FINANCEIROS</u></b>			
112	01	001	Aplicações de Curto Prazo
112	01	002	Cheques a depositar
112	01	003	Lucros ou Dividendos a Receber
113	02		<b><u>OUTROS VALORES A RECEBER</u></b>
113	02	001	Aluguéis a Receber
113	02	002	Outros Títulos a receber
113	03		<b><u>ADIANTAMENTOS E GRATUIDADES</u></b>
113	03	001	Adiantamento a Fornecedores
113	03	002	Adiantamento a Terceiros
113	03	003	Adiantamento de Salários
113	03	004	Adiantamento de Férias
113	03	005	Adiantamento de 13º Salário
113	03	006	Antecipação de Recursos em Projetos
113	03	007	Gratuidades Condicionais
113	04		<b><u>DIREITOS PREVIDENCIÁRIOS A RECUPERAR</u></b>
113	04	001	Salário Família a Recuperar
113	04	002	Salário Maternidade a Recuperar
113	04	003	INSS a Recuperar
113	05		<b><u>EMPRESTIMOS A EMPREGADOS</u></b>
113	05	001	Empréstimos a Empregados Concedidos
113	06		<b><u>TRIBUTOS A RECUPERAR</u></b>
113	06	001	Créditos Tributários a compensar ou restituir
113	06	004	Outros impostos a recuperar
<b><u>114</u></b>			
<b><u>INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS</u></b>			
114	01		TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
<b><u>115</u></b>			
<b><u>ESTOQUES</u></b>			
115	01		MERCADORIAS, PRODUTOS E INSUMOS
115	01	001	Mercadorias para Venda
115	01	002	Mercadorias para Distribuição
115	01	003	Mercadorias em Consignação
115	01	004	Produtos em elaboração
115	01	005	Bens de venda em poder de terceiros
115	02		<b><u>MATERIAIS DIVERSOS</u></b>
115	02	001	Material de limpeza
115	02	002	Impressos e Materiais para escritório
115	03		(-)PROVISÃO PARA AJUSTE AO VALOR DE MERCADO
115	03	001	Provisão para perdas em estoque
115	03	002	Provisão para ajuste ao valor de mercado

<b><u>116</u></b>			
<b><u>DESPESAS DE EXERCÍCIO SEGUINTE</u></b>			
116	01		PREMIOS DE SEGUROS A APROPRIAR
117	01	001	Premios de Seguros a Apropriar
118	01	002	Assinatura de Jornais e Revistas a apropriar
119	01	003	Aluguéis passivos a apropriar
120	01	004	Despesas antecipadas
121	01	005	Juros a apropriar
117	03		<b><u>TRIBUTOS A APROPRIAR</u></b>
117	03	001	IPTU a apropriar
117	03	002	Tx.Fisc.e Func. a apropriar
117	03	003	Tx.de Licença a apropriar
<b><u>12</u></b>			
<b><u>ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</u></b>			
<b><u>121</u></b>			
<b><u>RECEBÍVEIS</u></b>			
121	01		OPERAÇÕES DA ATIVIDADE
121	01	001	Mensalidades a Receber
121	01	002	Atendimentos a Receber
121	01	003	Remuneração de convênios a receber
<b><u>122</u></b>			
<b><u>APLICAÇÕES</u></b>			
122	01		APLICAÇÕES EM RENDA FIXA
122	01	001	Notas do Tesouro Nacional
122	01	002	Debêntures
<b><u>123</u></b>			
<b><u>DEPÓSITOS</u></b>			
123	01		DEPÓSITOS JUDICIAIS
123	01	001	Depósitos para Garantia de Instâncias
<b><u>124</u></b>			
<b><u>CREDITOS E VALORES</u></b>			
<b><u>TÍTULOS A RECEBER</u></b>			
124	01		TÍTULOS A RECEBER
124	01	001	Títulos a Receber
124	01	002	Nota Promissória a Receber
124	01	003	Outros créditos a receber
124	02		<b><u>EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS</u></b>
124	02	001	Empréstimos compulsórios
124	02	002	Empr. Compuls. s/Veículos novos.
124	02	003	Empréstimos aos sócios
124	03		<b><u>DEPÓSITO PLANO DE EXPANSÃO TELEFÔNICA</u></b>
124	03	001	Plano Expansão Telesp
124	04		<b><u>IMPOSTOS A RECUPERAR</u></b>
124	04	001	IR-Fonte a recuperar
124	05		<b><u>DESPESAS PAGAS ANTECIPADAMENTE</u></b>
124	06		<b><u>DEPÓSITOS JUDICIAIS</u></b>
124	07		(-)PROV.P/ CREDORES DUVIDOSOS
124	07	001	Prov.p/ credores duvidosos
125	01		(-)PROV.P/AJUSTE AO VALOR DE MERCADO
<b><u>13</u></b>			
<b><u>ATIVO PERMANENTE</u></b>			
<b><u>131</u></b>			
<b><u>INVESTIMENTOS</u></b>			
131	01		OUTROS INVESTIMENTOS
131	01	001	Ações de Renda
131	01	002	Imóveis Locados
131	05		(-)PROVISÃO PARA PERDAS PERMANENTES
131	05	001	Prov.p/Perdas Perm.na Realização Investimentos
<b><u>132</u></b>			
<b><u>IMOBILIZADO</u></b>			
<b><u>BENS IMÓVEIS</u></b>			
132	01		BENS IMÓVEIS
132	01	001	Terrenos
132	01	002	Edifícios e construções
132	02		<b><u>BENS MÓVEIS</u></b>
132	02	001	Móveis e Utensílios
132	02	002	Veículos
132	02	003	Máquinas e Equipamentos Industriais
132	02	004	Máquinas e Equipamentos p/ escritório
132	02	005	Equip.to.Proces.Eletronicos de dados
132	02	006	Instalações e ferramentas

132 03	(-)DEPRECIACAO ACUMULADA
132 03 001	Depreciacao Acumulada - Edificios e construções
132 03 002	Depreciacao Acumulada - Moveis e Utensilios
132 03 003	Depreciacao Acumulada - Veiculos
132 03 004	Depreciacao Acumulada - Maq.e Eq/to. Industriais
132 03 005	Depreciacao Acumulada - Maq.e Eq/to.p/Escritório
132 03 006	Depreciacao Acumulada - Eq/to.Proc.eletr.de dados
132 03 007	Depreciacao Acumulada - Instalações e ferramentas
132 03 008	Depreciacao Acumulada - Terrenos
132 04	BENS INTANGÍVEIS
132 04 001	Marcas e Patentes
132 04 002	Direitos de Uso de Linha Telefonica
132 04 003	Fundo de Comércio
132 05	(-)AMORTIZAÇÃO ACUMULADA
132 05 001	Amort.Acum. Marcas e Patentes
132 06	BENS DE EXTRAÇÃO
132 06 001	Direitos de Exploração Florestal
132 06 002	Direitos de Exploração Mineral
132 07	(-)EXAUSTÃO ACUMULADA
132 07 001	Exhaust.Acum.Dir.Exploração Florestal
132 07 002	Exhaust.Acum.Dir.Exploração Mineral
132 08	IMOBILIZADO EM ANDAMENTO
132 08 001	Construções em Andamento
132 08 002	Imobilizado produzido em processo de importação
132 08 003	Encomenda de imobilizado produzido
<b>133</b>	<b>DIFERIDO</b>
133 01	DESPEŠAS PRÉ-OPRACIONAIS
133 01 001	Despesas Pré-Operacionais
133 02	DESPEŠAS PRÉ-INDUSTRIAIS
133 02 001	Despesas Pré-Industriais
133 03	DESPEŠAS COM PESQUISAS CIENTÍFICAS
133 03 001	Despesas com pesquisas científicas
133 04	DESPEŠAS COM PESQUISA TECNOLÓGICAS
133 04 001	Despesas com pesquisas tecnológicas
133 05	DESPEŠAS COM PESQUISAS DE PRODUTOS
133 05 001	Despesas com pesquisas de produtos
133 06	DESPEŠAS DE MODERNIZAÇÃO
133 06 001	Despesas de modernização
133 07	DESPEŠAS DE REESTRUTURAÇÃO
133 07 001	Despesas de Reestruturação
133 08	DESPEŠAS DE REORGANIZAÇÃO
133 08 001	Despesas de Reorganização
133 09	BENFEITORIAS EM PROPR.DE TERCERIOS
133 09 001	Benfeit.em Propr.de Terceiros
133 10	(-)AMORTIZAÇÃO ACUMULADA DO DIFERIDO
133 10 001	Amort.Acum.Desp.Pré-Operacionais
133 10 002	Amort.Acum.Desp.Pré-Industriais
133 10 003	Amort.Acum.Desp.Pesq.Científica
133 10 004	Amort.Acum.Desp.c/Pesquisa tecnológica
133 10 005	Amort.Acum.Desp.c/Pesq.Desenvol.Produutos
133 10 006	Amort.Acum.Desp.Modernização
133 10 007	Amort.Acum.Desp.de reestruturação
133 10 008	Amort.Acum.Desp.de Reorganização
133 10 009	Amort.Acum.Benf.Propr.de Terceiros
<b>2</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>21</b>	<b>CIRCULANTE</b>
211	FORNECEDORES
211 01	FORNECEDORES DE MATERIAIS E SERVIÇOS
211 01 001	Duplicatas a Pagar
211 01 002	Notas Promissórias a Pagar
211 02	FORNCEDORES EXTRANJEIROS
211 02 001	Titulos a pagar.
<b>212</b>	<b>EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>
212 01	FINANCIAMENTO COM INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO
212 01 001	Empréstimo p/ Financ.Capital de Trabalho
212 01 002	Parcela do emprestimo transferida do Lonto Prazo
212 01 003	Créditos Rotativos
212 01 004	Outras operações de crédito
212 02	EMPRESTIMOS DE TERCEIROS
212 02 001	Emprestimos Obtidos
<b>213</b>	<b>OBRIGACOES TRABALHISTAS E PREVID.</b>
213 01	OBRIGAÇÕES COM PESSOAL
213 01 001	Salarios e Ordenados a Pagar
213 01 002	Pró-Labore a pagar
213 02	OBRIGAÇÕES PREVIDENCIARIAS
213 02 001	INSS a Recolher
213 02 002	FGTS a Recolher
<b>214</b>	<b>OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS</b>
214 01	TRIBUTOS E TAXAS A RECOLHER
214 01 001	(-)Provisão p/ I.R.s/Lucro a Recolher
214 01 002	(-)Provisão p/ Contr.Social s/Lucro a Recolher
214 01 003	IPI a Recolher
214 01 004	IRRF s/ Salários a Recolher
214 01 005	IRRF s/ Pró-Labore a Recolher
214 01 006	IRRF s/Serv.de Terceiros a Recolher
214 01 007	IRRF s/ Aluguéis a Recolher
214 01 008	PIS s. Receita a Recolher
214 01 009	PIS s/ Folha de Pagto. A Recolher
214 01 010	COFINS a Recolher
214 01 011	ICMS a Recolher
214 01 012	ISSQN a Recolher
214 01 013	IPTU a Recolher
214 01 014	Taxa de Fiscalização e Func.a Recolher
214 01 015	Taxa de Propaganda e Publicidade.a Recolher
<b>215</b>	<b>OBRIGAÇÕES SINDICAIS</b>
215 01	OBRIGAÇÕES SINDICAIS
215 01 001	Contr.Sindical Patronal a Recolher
215 01 002	Contr.Sindical Empregados a Recolher
215 01 003	Contr.Assistencial Empregados.a Recolher
215 01 004	Contr.Assistencial Patronal a Recolher
<b>216</b>	<b>OUTRAS OBRIGAÇÕES</b>
216 01	ADIANT.P/FUTURO AUMENTO DE CAPITAL
216 01 001	Adiant.sócios p/ fut.aumento de Capital
216 02	ADIANTAMENTO DE CLIENTES
216 02 001	Adiantamento de Clientes
216 03	OUTRAS OBRIGAÇÕES
216 03 001	Emprestimos de Terceiros a pagar
216 03 002	Empréstimos e Créditos de Associados
216 03 003	Alugueis passivos a pagar

Fonte: elaborado pelo autor

<b>217</b>	<b>PROVISÕES</b>				
217 01	PROVISÕES P/FERIAS E ENC.SOCIAIS				
217 01 001	Provisão p/Ferías				
217 01 002	INSS s/Provisão para Ferías				
217 01 003	FGTS s/Provisão para Ferías				
217 02	PROV.P/13º SAL.E ENC.SOCIAIS				
217 02 001	Prov.p/o 13º Salário				
217 02 002	INSS s/ Prov.p/o 13º Salário				
217 02 003	FGTS s/ Prov.p/o 13º Salário				
<b>218</b>	<b>RECURSOS DE PROJETOS</b>				
218 01	RECURSOS DE ENTIDADES PÚBLICAS				
218 01 001	Recursos de Entidade Pública Nacional				
218 01 002	(-)Recursos aplicados de Entidade Publica Nacional				
218 02	RECURSOS DE ENTIDADES PRIVADAS NACIONAL				
218 02 001	Recursos de Entidade Privada Nacional				
218 02 002	(-)Recursos aplicados de Entidade Privada Nacional				
218 03	RECURSO DE ENTIDADE PRIVADA INTERNACIONAL				
218 03 001	Recursos de Entidade Privada Internacional				
218 03 002	(-)Recursos aplicados de Entidade Privada Internacional				
218 04	RECURSOS PENDENTES DE CONVÊNIOS E CONTRATOS				
218 04 001	Recurso de Entidade Pública Nacional				
218 04 002	Recurso de Entidade Privada Nacional				
218 04 003	Recurso de Entidade Privada Internacional/				
<b>22</b>	<b>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</b>				
<b>221</b>	<b>FORNECEDORES</b>				
221 01	FORNECEDORES NACIONAIS				
221 01 001	Duplicatas a Pagar				
<b>22</b>	<b>EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>				
222 01	OBRIGAÇÕES COM INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO				
222 01 001	Empréstimo p/Financ.do Capital do Trabalho				
222 01 002	(-)Parcela do emprestimo Exigível a curto prazo				
222 01 003	Créditos Rotativos				
222 01 004	Outras obrigações de longo prazo				
222 04	EMPRÉSTIMOS DE TERCEIROS				
222 04 001	Empréstimos obtidos junto a terceiros				
<b>223</b>	<b>OUTRAS OBRIGAÇÕES</b>				
223 01	TÍTULOS A PAGAR				
223 01 001	Nota Promissória a pagar				
223 01 002	Outros Títulos a pagar				
223 01 003	Emprestimos de Terceiros a pagar				
223 01 004	Outras contas a pagar				
<b>23</b>	<b>RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS</b>				
<b>231</b>	<b>RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS</b>				
231 01	ANTECIPAÇÕES DE RECEITAS				
231 01 001	Recebimentos Antecipados				
231 02	TERCEIROS				
231 02 001	Aluguéis Ativos a Vencer.				
231 03	DIVERSOS				
231 03 001	Outras Receitas a Vencer..				
231 03 002	Dividendos Proposto				
231 03 003	Receitas Antecipadas				
<b>232</b>	<b>(-)CUSTOS REF.A RECEITA DE EXERC.FUTURO</b>				
232 01	CUSTOS OPERACIONAIS				
<b>233</b>	<b>(-)DESP.REF.A RECEITAS EXERCICIO FUTUROS</b>				
233 01	DESPESAS OPERACIONAIS				
<b>24</b>	<b>PATRIMONIO SOCIAL</b>				
<b>241</b>	<b>FUNDO PATRIMONIAL</b>				
241 01	FUNDO INSTITUCIONAL E ESPECIAL				
241 01 001	Fundo Institucional				
241 01 002	Fundo Especial				
241 01 003	Doações e Subvenções				
<b>242</b>	<b>SUPERAVIT OU DÉFICIT ACUMULADO</b>				
242 01	SUPERAVIT ACUMULADOS				
242 01 001	Superávit Acumulado				
242 02	(-)DÉFICIT ACUMULADO				
242 02 001	Déficit Acumulados				
<b>243</b>	<b>SUPERAVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO</b>				
243 01	SUPERAVIT DO EXERCÍCIO				
243 01 001	Superávit DO EXERCÍCIO				
243 02	(-)DÉFICIT DO EXERCÍCIO				
243 02 001	Déficit do Exercício				
<b>3</b>	<b>CONTAS DE RESULTADO</b>				
<b>31</b>	<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>				
<b>311</b>	<b>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</b>				
311 01	COM PESSOAL - PRÓPRIO				
311 01 001	Salários e Ordenados				
311 01 002	Férias				
311 01 003	Abono de Férias				
311 01 004	13º Salario				
311 01 005	Ajuda de Custo				
311 01 006	Gratificações				
311 01 007	Indenizações Trabalhistas				
311 01 008	Aviso Prévio				
311 01 009	Encargos da Previdência Social				
311 01 010	FGTS				
311 01 011	Comissão				
311 01 012	Outras despesas c/ pessoal				
311 02	SERVIÇOS DE TERCEIROS				
311 02 001	Serv.Prestados p/ Pessoa Física				
311 02 002	Serv.Prestados p/ Pessoa Jurídica				
311 02 003	Encargos de depreciação				
311 02 004	Serviços contábeis				
311 02 005	Serviços advocatícios				

Fonte: elaborado pelo autor

311	03	DESPESAS GERAIS
311	03	001 Materiais de consumo
311	03	002 Materiais p/Escritorio e Impressos
311	03	003 Combustíveis e Lubrificantes
311	03	004 Manut.e Cons.Moveis e Utensílios
311	03	005 Manut.e Cons.de Veículos
311	03	006 Manut.e Cons.de Imóveis
311	03	007 Fretes e Carretos
311	03	008 Materiais de Limpeza e Conservação
311	03	009 Aluguéis Passivos
311	03	010 Arrendamento Mercantil
311	03	011 Consumo de Agua
311	03	012 Energia Eletrica
311	03	013 Telefones
311	03	014 Correios e Telegrafos
311	03	015 Assinatura de Jornais e Revistas
311	03	016 Despesas Legais e Judiciais
311	03	017 Viagens e Estadias
311	03	018 Assistencia Médica
311	03	019 Uniformes e Utilidades
311	03	020 Condução
311	03	021 Programa de Alimentação do Trabalhador(PAT)
311	03	022 Contribuições a Órgãos de Classe
311	03	023 Contribuições e Doações
311	03	024 Premios de Seguros
311	03	025 Brindes e Presentes
311	03	026 Refeições e Lanches
311	03	027 Multa de Natureza contratual
311	03	028 Encargos de Depreciacao
311	03	029 Encargos de Amortizacao
<b>312</b>		<b>DESPESAS INSTITUCIONAIS</b>
312	01	COM PESSOAL - PRÓPRIO
312	01	001 Salários e Ordenados
312	01	002 Férias
312	01	003 Abono de Férias
312	01	004 13º Salario
312	01	005 Ajuda de Custo
312	01	006 Gratificações
312	01	007 Indenizações Trabalhistas
312	01	008 Aviso Prévio
312	01	009 Encargos da Previdência Social
312	01	010 FGTS
312	01	011 Comissão
312	01	012 Outras despesas c/ pessoal
312	02	SERVIÇOS DE TERCEIROS
312	02	001 Serv.Prestados p/ Pessoa Física
312	02	002 Serv.Prestados p/ Pessoa Jurídica

312	03	003 Combustíveis e Lubrificantes
312	03	004 Manut.e Cons.Moveis e Utensílios
312	03	005 Manut.e Cons.de Veículos
312	03	006 Manut.e Cons.de Imóveis
312	03	007 Fretes e Carretos
312	03	008 Materiais de Limpeza e Conservação
312	03	009 Aluguéis Passivos
312	03	010 Arrendamento Mercantil
312	03	011 Consumo de Agua
312	03	012 Energia Eletrica
312	03	013 Telefones
312	03	014 Correios e Telegrafos
312	03	015 Assinatura de Jornais e Revistas
312	03	016 Despesas Legais e Judiciais
312	03	017 Viagens e Estadias
312	03	018 Assistencia Médica
312	03	019 Uniformes e Utilidades
312	03	020 Condução
312	03	021 Programa de Alimentação do Trabalhador(PAT)
312	03	022 Contribuições a Órgãos de Classe
312	03	023 Contribuições e Doações
312	03	024 Premios de Seguros
312	03	025 Brindes e Presentes
312	03	026 Refeições e Lanches
312	03	027 Multa de Natureza contratual
312	03	028 Encargos de Depreciacao
312	03	029 Encargos de Amortizacao
<b>32</b>		<b>ATIVIDADE EDUCACIONAL</b>
<b>321</b>		<b>COM ATENDIMENTOS</b>
321	01	A CRIANÇAS
321	01	001 Salários e Ordenados
321	01	002 Férias
321	01	003 Abono de Férias
321	01	004 13º Salario
321	01	005 Ajuda de Custo
321	01	006 Gratificações
321	01	007 Indenizações Trabalhistas
321	01	008 Aviso Prévio
321	01	009 Encargos da Previdência Social
321	01	010 FGTS
321	01	011 Alimentação
321	01	012 Transporte
321	01	013 Materiais
321	01	014 Medicamentos
321	01	015 Assitência médica e Odontológica

Fonte: elaborado pelo autor

321 02	AO ADOLESCENTE	33	<b>ATIVIDADE ASSISTENCIAL</b>
321 02 001	Salários e Ordenados	<b>331</b>	<b>COM ATENDIMENTOS</b>
321 02 002	Férias	331 01	À CRIANÇA
321 02 003	Abono de Férias	331 01 001	Salários e Ordenados
321 02 004	13º Salario	331 01 002	Férias
321 02 005	Ajuda de Custo	331 01 003	Abono de Férias
321 02 006	Gratificações	331 01 004	13º Salario
321 02 007	Indenizações Trabalhistas	331 01 005	Ajuda de Custo
321 02 008	Aviso Prévio	331 01 006	Gratificações
321 02 009	Encargos da Previdência Social	331 01 007	Indenizações Trabalhistas
321 02 010	FGTS	331 01 008	Aviso Prévio
321 02 011	Alimentação	331 01 009	Encargos da Previdência Social
321 02 012	Transporte	331 01 010	FGTS
321 02 013	Materiais	331 01 011	Alimentação
321 02 014	Medicamentos	331 01 012	Transporte
321 02 015	Assistência médica e Odontológica	331 01 013	Materiais
		331 01 014	Medicamentos
		331 01 015	Assistência médica e Odontológica
321 03	AO IDOSO	331 02	AO ADOLESCENTE
321 03 001	Salários e Ordenados	331 02 001	Salários e Ordenados
321 03 002	Férias	331 02 002	Férias
321 03 003	Abono de Férias	331 02 003	Abono de Férias
321 03 004	13º Salario	331 02 004	13º Salario
321 03 005	Ajuda de Custo	331 02 005	Ajuda de Custo
321 03 006	Gratificações	331 02 006	Gratificações
321 03 007	Indenizações Trabalhistas	331 02 007	Indenizações Trabalhistas
321 03 008	Aviso Prévio	331 02 008	Aviso Prévio
321 03 009	Encargos da Previdência Social	331 02 009	Encargos da Previdência Social
321 03 010	FGTS	331 02 010	FGTS
321 03 011	Alimentação	331 02 011	Alimentação
321 03 012	Transporte	331 02 012	Transporte
321 03 013	Materiais	331 02 013	Materiais
321 03 014	Medicamentos	331 02 014	Medicamentos
321 03 015	Assistência médica e Odontológica	331 02 015	Assistência médica e Odontológica
321 04	AO DEFICIENTE	331 03	AO IDOSO
321 04 001	Salários e Ordenados	331 04	AO DEFICIENTE
321 04 002	Férias		
321 04 003	Abono de Férias	<b>34</b>	<b>ATIVIDADE ESPORTIVA</b>
321 04 004	13º Salario	<b>341</b>	<b>COM ATENDIMENTOS</b>
321 04 005	Ajuda de Custo	341 01	À CRIANÇA
321 04 006	Gratificações	341 02	AO ADOLESCENTE
321 04 007	Indenizações Trabalhistas	341 03	AO IDOSO
321 04 008	Aviso Prévio	341 04	AO DEFICIENTE
321 04 009	Encargos da Previdência Social		
321 04 010	FGTS	<b>35</b>	<b>ASSISTÊNCIA À SAÚDE</b>
321 04 011	Alimentação	<b>351</b>	<b>COM ATENDIMENTOS</b>
321 04 012	Transporte	351 01	À CRIANÇA
321 04 013	Materiais	351 02	AO ADOLESCENTE
321 04 014	Medicamentos	351 03	AO IDOSO
321 04 015	Assistência médica e Odontológica	351 04	AO DEFICIENTE

Fonte: elaborado pelo autor

<b>36</b>	<b>PROTEÇÃO AMBIENTAL</b>				
<b>361</b>	<b>COM PRESERVAÇÃO</b>				
361 01	PRESERVAÇÃO DE FLORESTAS				
361 02	PRESERVAÇÃO DE RECURSOS NATURAIS				
<b>37</b>	<b>DEP.MONETÁRIAS, TRIBUTÁRIAS, PERDAS E PROVISÕES</b>				
<b>371</b>	<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>				
371 01	DESPESAS FINANCEIRAS GERAIS				
371 01 001	Descontos Concedidos				
371 01 002	Despesas bancárias				
371 01 003	Juros de Mora				
371 01 004	Juros Diversos				
371 01 005	Juros s/Financ.Capital de Giro				
371 01 006	Juros s/Financ.Ativo Imobilizado				
371 01 007	Corr.Monet.s/Financ.Capital de Giro				
371 01 008	Corr.Monet.s/Financ.Ativo Imobilizado				
371 01 009	Juros Passivos				
371 02	VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS				
371 02 001	Atualiz.Monet.da Prov.p/ IR				
371 02 002	Atualiz.Monet.Prov.p/Contr.Soc.s/o Lucro				
371 02 003	Atualiz.Monetaria do IPI				
371 02 004	Atualiz.Monet.do IR-Fonte				
371 02 005	Atualiz.Monet.PIS - Rec.Operacional				
371 02 006	Atualiz.Monetaria do INSS				
371 02 007	Atualiz.Monetaria do COFINS				
371 02 008	Atualiz.Monetaria do ICMS				
371 02 009	Atualiz.Monet.Tributos e Contr.Diversas				
371 02 010	Variações Cambiais Passivas				
371 02 011	Outras Var.Monet.Passivas				
371 03	DESPESA TRIBUTÁRIA				
371 03 001	IPTU				
371 03 002	Taxa p/Lic.Instal.e Funcion.				
371 03 003	Taxa de Publicidade				
371 03 004	Contribuição de Melhoria				
371 03 005	Taxa de Serviços Diversos				
371 03 006	PIS - Faturamento				
371 03 007	PIS - Folha de Pagamento				
371 03 008	Contribuição Sindical Patronal				
371 03 009	Outros Tributos				
<b>372</b>	<b>CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES</b>				
372 01	(-) PROV.P/CRED.DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA				
372 01 001	Provisão p/Creditos de Liquidação Duvidosa				
372 02	(-) PROV.P/AJUSTE DE TITs.E VLRs.MOBILIARIOS				
372 02 001	Prov.p/ajuste de titulos e valores mobiliarios				
372 03	(-)PROV.P/AJUSTE DOS ESTOQUES				
372 03 001	Provisão p/ajuste dos estoques				
<b>373</b>	<b>PERDAS</b>				
373 01	PERDAS P/CREDITOS INCOBRÁVEIS				
373 01	Duplicatas a Receber				
373 02	PERDAS POR FALTAS NO INVENTÁRIO				
373 02 001	Perdas apuradas em inventario				
373 03	PERDAS POR DESFALQUES				
373 03 001	Perdas por desfalques				
373 04	PERDAS POR DETERIORAÇÃO				
373 04 001	Perdas em estoque				
<b>38</b>	<b>RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS</b>				
<b>381</b>	<b>DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</b>				
381 01	(-) PROV.P/PERDAS EM TRANS.-ATIVO PERMANENTE				
381 02	PERDAS DE CAPITAL				
381 02 001	Baixa de Bens por perecimento				
381 02 002	Baixa de Bens por Obsolescencia				
381 02 003	Baixa de Bens por Desgaste				
381 02 004	Baixa de Bens por Sinistro				
381 02 005	Baixa de Bens por Furto				
<b>39</b>	<b>CUSTO DE PROJETO E AÇÕES</b>				
<b>391</b>	<b>PROJETO - EDUCAÇÃO AMBIENTAL</b>				
391 01	MÃO-DE-OBRA-PESSOAL PRÓPRIO				
391 01 001	13º salário				
391 01 002	Encargos Sociais				
391 01 003	Férias				
391 01 004	Salários				
391 01 004	Outros gastos com Pessoal				
391 02	GASTOS GERAIS DO PROJETO				
391 02 001	Água				
391 02 002	Combustíveis e lubrificantes				
391 02 003	Conservação e Manutenção				
391 02 004	Depreciação				
391 02 005	Energia Elétrica				
391 02 006	Material de limpeza				
391 02 007	Peças e materiais de reposição				
391 02 008	Prêmios de seguro				
391 02 009	Serviços de terceiros				
391 02 010	Telefones				
392	<b>PROJETO - PRIMEIRO EMPREGO</b>				
392 01	MÃO-DE-OBRA-PESSOAL PRÓPRIO				
392 01 001	13º salário				
392 01 002	Encargos Sociais				
392 01 003	Férias				
392 01 004	Salários				
392 01 004	Outros gastos com Pessoal				

Fonte: elaborado pelo autor

392	02	GASTOS GERAIS DO PROJETO
392	02 001	Água
392	02 002	Combustíveis e lubrificantes
392	02 003	Conservação e Manutenção
392	02 004	Depreciação
392	02 005	Energia Elétrica
392	02 006	Material de limpeza
392	02 007	Peças e materiais de reposição
392	02 008	Prêmios de seguro
392	02 009	Serviços de terceiros
392	02 010	Telefones
<b>393</b>		<b>AÇÃO ASSIST. - CRIANÇA DEFEITUOSA - EDUCAÇÃO</b>
393	01	MÃO-DE-OBRA-PESSOAL PRÓPRIO
393	01 001	13º salário
393	01 002	Encargos Sociais
393	01 003	Férias
393	01 004	Salários
393	01 004	Outros gastos com Pessoal
393	02	GASTOS GERAIS DO PROJETO
393	02 001	Água
393	02 002	Combustíveis e lubrificantes
393	02 003	Conservação e Manutenção
393	02 004	Depreciação
393	02 005	Energia Elétrica
393	02 006	Material de limpeza
393	02 007	Peças e materiais de reposição
393	02 008	Prêmios de seguro
393	02 009	Serviços de terceiros
393	02 010	Telefones
<b>394</b>		<b>AÇÃO ASSIST.A CRIANÇA DEFEITUOSA-ALIMENTAÇÃO</b>
<b>395</b>		<b>AÇÃO ASSIST. - CRIANÇA CARDÍACA - EDUCAÇÃO</b>
<b>396</b>		<b>AÇÃO ASSIST. - CRIANÇA CARDÍACA - ALIMENTAÇÃO</b>
<b>399</b>		<b>CONTAS TRANSITÓRIAS DE ENCERRAMENTO</b>
399	01	CUSTO FINAL DOS PROJETOS
399	01 001	Custo Final do projeto - Educação Ambiental
399	01 002	Custo Final do projeto - Primeiro Emprego
399	02	CUSTO FINAL DAS AÇÕES
399	02 001	Custo Final da ação - Criança Defeituosa - Educação
399	02 002	Custo Final da ação - Criança Defeituosa - Alimentação
399	02 003	Custo Final da ação - Criança Cardíaca - Alimentação
399	02 004	Custo Final da ação - Criança Cardíaca - Alimentação
<b>4</b>		<b>CONTAS DE RESULTADO</b>
<b>41</b>		<b>RECEITAS ORDINÁRIAS</b>
<b>411</b>		<b>RECEITA DE CUSTEIO</b>
411	01	DOAÇÕES E SUBVENÇÕES
411	01 001	Doações Incondicionais
411	01 002	Doações Condicionais
411	01 003	Subvenções, doações e auxílios

411	02	PRESTAÇÕES E MENSALIDADES
411	02 001	Mensalidades
411	03	OPERAÇÕES COM MERCADORIAS
411	03 001	Vendas de Mercadorias
411	04	OPERAÇÕES COM SERVIÇOS
411	04 001	Serviços Prestados
<b>412</b>		<b>(-)DEDUÇÕES E ABAT/TO. DA RECEITA BRUTA</b>
<b>412 01</b>		<b>(-)DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE MERC.</b>
412	01 001	Devolução deVendas Mercadorias
<b>412 02</b>		<b>(-)SERVIÇOS CANCELADOS</b>
412	02 001	Cancelamento Serviços prestados
<b>412 03</b>		<b>(-)IMPOSTOS INCIDENTES S/ VENDAS</b>
412	03 001	ICMS
412	03 002	IPI
412	03 003	ISSQN
412	03 004	COFINS
412	03 005	PIS-Receita Operacional
<b>412 04</b>		<b>(-)DESC.INCONDICIONAIS CONCEDIDOS</b>
412	04 001	Descontos Incondicionais Concedidos
<b>413</b>		<b>RECEITAS DE ATIVIDADES</b>
<b>413 01</b>		<b>ATIVIDADE EDUCACIONAL</b>
413	01 001	Atendimento à Criança
413	01 002	Atendimento ao Adolescente
413	01 003	Atendimento ao Idoso
413	01 004	Atendimento ao Deficiente
<b>413 02</b>		<b>ATIVIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL</b>
413	01 001	Atendimento à Criança
413	01 002	Atendimento ao Adolescente
413	01 003	Atendimento ao Idoso
413	01 004	Atendimento ao Deficiente
<b>413 03</b>		<b>ATIVIDADE ESPORTIVA</b>
<b>413 04</b>		<b>ATIVIDADE DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE</b>
<b>413 05</b>		<b>ATIVIDADE PROTEÇÃO AMBIENTAL</b>
<b>414</b>		<b>RECEITAS FINANCEIRAS</b>
414	01	RECEITAS FINANCEIRAS GERAIS
414	01 001	Juros Ativos
414	01 002	Descontos Obtidos
414	01 003	Rendimentos sobre aplicações financeiras
414	01 004	Variações Monetárias Ativas

Fonte: elaborado pelo autor

<b>415</b>	<b>OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</b>		<b>52</b>	<b>BENEFÍCIOS CONCEDIDOS</b>
415 01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS		<b>521</b>	<b>ORIUNDAS DA GRATUIDADE</b>
415 01 001	Aluguéis ativos		521 01	BENEFÍCIO INTEGRAL
415 01 002	Perdas Recuperadas		521 01 001	Educação
415 01 003	Variações Monetárias Ativas		521 01 002	Assistência Social
415 01 004	Receitas Eventuais		521 01 003	Esporte
			521 01 004	Assistência à Saúde
<b>416</b>	<b>RESULTADO PARTIC.SOCIETÁRIAS</b>		521 01 005	Preservação Ambiental
416 01	RESULT.POSITIVO EM PARTIC.SOCIET.			
416 01 001	Dividendos recebidos em ações		521 02	BENEFÍCIO PROPORCIONAL
416 01 002	Lucros Recebidos de Quotas Societ.		521 02 001	Educação
416 01 003	Lucros Auferidos na Alienação de Ações		521 02 002	Assistência Social
416 01 004	Amortiz.Deságio em Investimento		521 02 003	Esporte
			521 02 004	Assistência à Saúde
			521 02 005	Preservação Ambiental
<b>42</b>	<b>RECEITAS NÃO OPERACIONAIS</b>			
421 01 001	Ganhos em transações do Ativo Permanente		<b>6</b>	<b>CONTAS AUXILIARES E DE ENCERRAMENTOS</b>
			<b>61</b>	<b>CONTAS AUXILIARES</b>
<b>422</b>	<b>RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS</b>		<b>611</b>	<b>CONTAS TRANSITÓRIAS</b>
422 01	GANHOS E PERDAS NA ALIEN. DE INVEST.		611 01	TRANSITÓRIAS ATIVAS
			611 02	TRANSITÓRIAS PASSIVAS
<b>423</b>	<b>GANHOS E PERDAS NA ALIEN.DE IMOBIL.</b>		611 02	TRANSITÓRIA DE RESULTADO
423 02 001	Alienação de Terrenos			
423 02 002	Alienação de Edifícios e Construções		<b>62</b>	<b>CONTAS DE APURAÇÃO</b>
423 02 003	Alienação de Maq.e Equip.		621	CUSTOS DAS MERC. E SERVIÇOS VENDIDOS
423 02 004	Alienação de Instalações		621 01	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS
423 02 005	Alienação de Veículos		621 01 001	Custo das Mercadorias Vendidas
423 02 006	Alien.Equip.Proc.Eletr.de Dados		621 02	CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS
			621 02 001	Custo dos Serviços Vendidos
<b>424</b>	<b>RESULTADO DA CORREÇÃO MONETÁRIA</b>		<b>622</b>	<b>APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>
424 01	RESULTADO DA CORREÇÃO MONETÁRIA		622 01	APURAÇÃO DO SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO
424 01 001	Resultado da Correção Monetária		62 01 001	Superávit - transferência da conta de resultado
			622 02	APURAÇÃO DO DÉFICIT DO EXERCÍCIO
			62 02 001	DÉFICIT - transferência da conta de resultado
<b>5</b>	<b>CONTAS DE VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>			
<b>51</b>	<b>BENEFÍCIOS OBTIDOS</b>		<b>7</b>	<b>CONTAS DE COMPENSAÇÃO</b>
<b>511</b>	<b>ORIUNDAS DA GRATUIDADE</b>		<b>71</b>	<b>CONTAS DE COMPENSAÇÃO ATIVA</b>
511 01	OBTENÇÃO DE RENUNCIA FISCAL		<b>711</b>	<b>OBRIGAÇÕES VINCULADAS</b>
511 01 001	Impostos, Taxas e Contribuições Federais		711 01	OBRAS E PROJETOS
511 01 002	Impostos, Taxas e Contribuições Estaduais		711 01 001	Obras e Edificações a executar
511 01 003	Impostos, Taxas e Contribuições Municipais		711 01 002	Projetos a executar
511 02	OBTENÇÃO DE SERVIÇOS VOLUNTÁRIOS			
511 02 001	Educação			
511 02 002	Assistência Social			
511 02 003	Esporte			
511 02 004	Assistência à Saúde			
511 02 005	Preservação Ambiental			

711	02	SUBVENÇÕES
711	02 001	Subvenção Municipal - Destinação de Recursos Humanos
711	02 002	Subvenção Estadual - Destinação de Recursos Humanos
711	02 003	Subvenção Federal - Destinação de Recursos Humanos
711	02 004	Subvenção Municipal - Projetos
711	02 005	Subvenção Estadual - Projetos
711	02 006	Subvenção Federal - Projetos
<b>712</b>		<b>UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS</b>
<b>712</b>	<b>01</b>	<b>SOB CONDICIONALIDADES</b>
712	01 001	Bens sob condicionalidades
712	03 002	Serviços sob condicionalidades
<b>72</b>		<b>CONTAS DE COMPENSAÇÃO PASSIVAS</b>
<b>721</b>		<b>OBRIGAÇÕES A CUMPRIR</b>
721	01	COMPROMISSOS E PROJETOS
721	01 001	Compromissos de Obras e Edificações
721	01 002	Projetos compromissados
721	02	SUBVENÇÕES
721	02 001	Subvenção Municipal a destinar - Recursos Humanos
721	02 002	Subvenção Estadual a destinar - Recursos Humanos
721	02 003	Subvenção Federal a destinar - Recursos Humanos
721	02 004	Subvenção Municipal - Projetos
721	02 005	Subvenção Estadual - Projetos
721	02 006	Subvenção Federal - Projetos
<b>722</b>		<b>BENS E SERVIÇOS A UTILIZAR</b>
<b>722</b>	<b>01</b>	<b>SOB CONDICIONALIDADES</b>
722	01 001	Condições de uso - Bens
722	03 002	Condições de uso - Serviços

Fonte: elaborado pelo autor