

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	PROBLEMA.....	17
1.2	OBJETIVOS	19
1.3	JUSTIFICATIVA	19
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	20
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	20
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1	TERCEIRO SETOR.....	22
2.1.1	Conceito de Terceiro Setor.....	22
2.1.2	Características do Terceiro Setor.....	26
2.1.3	Classificação das Entidades do Terceiro Setor	28
2.1.4	Gestão nas Organizações do Terceiro Setor	29
2.1.5	Missão e Objetivos das Organizações do Terceiro Setor	30
2.1.6	Informações Não Financeiras no Terceiro Setor	32
2.1.7	Origens de Recursos no Terceiro Setor.....	33
2.1.8	A Tributação no Terceiro Setor	35
2.1.9	As OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público).....	40
2.1.10	Certificações	48
2.1.11	Prestação de Contas	49
2.2	CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR	51
2.2.1	Definição e importância da Contabilidade.....	51
2.2.2	Legislação Contábil Aplicada às OSCIPs	54
2.3	CONTABILIDADE POR FUNDOS	55
2.3.1	Definição e Conceitos de Contabilidade por Fundos	55
2.3.2	Diferenças existentes entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Por Fundos.....	58
2.4	CONTEXTO CONTÁBIL INTERNACIONAL	61
3	DESCRIÇÃO DA METODOLOGIA	67
4	ESTUDO DE CASO.....	71
4.1	HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO.....	71
4.2	DADOS DO RESPONDENTE	74
4.3	INFORMAÇÕES GERENCIAIS.....	75
4.4	SISTEMAS DE CONTABILIDADE	75
4.5	PROJETOS DE GERAÇÃO DE TRABALHO E RENDA	75
4.5.1	Termo de parceria com o MDS	77

4.5.2	Projeto nova Indústria.....	82
4.6	RECUPERAÇÃO DE PATRIMÔNIO CULTURAL E HISTÓRICO	85
4.6.1	Projeto de São Carlos – São Paulo.....	86
4.6.2	Projeto de Restauração da Capela do Abrigo D. Pedro Segundo em Salvador-Bahia	86
4.7	PROJETOS AMBIENTAIS	87
4.7.1	Projeto em Dia Com o Planeta, Carbono Neutro, ou Carbono Zero.....	88
4.7.2	Projeto Floresta Real.....	89
4.8	ANÁLISE DOS DADOS.....	90
4.8.1	Resistência a Mudanças	91
4.8.2	Falta de Referencial Teórico	92
4.8.3	Desconsideração da Curva de Aprendizagem.....	92
4.8.4	Falta de Planejamento para a Execução do Projeto	93
4.8.5	Comunicação entre as áreas Envolvidas	93
4.8.6	Dificuldades no Sistema Informatizado de Contabilidade.....	94
4.8.7	Conflito entre Gestores dos Projetos	96
4.8.8	Excesso de Informações	97
4.8.9	Não Divisão de Papéis e Responsabilidades.....	98
4.8.10	Dificuldades na Infra-Estrutura da Entidade.....	98
4.8.11	Falta de Comprometimento das Partes Envolvidas	98
4.8.12	Ameaças Pelo Processo de Medição de Desempenho	99
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	100
	REFERÊNCIAS.....	102
	APÊNDICES	106

1 INTRODUÇÃO

O reconhecimento do Terceiro Setor é recente, o que não impediu sua acelerada expansão e representatividade na economia, despertando o interesse pelo seu estudo e compreensão. A abordagem conceitual deste segmento da sociedade engloba as empresas sem fins lucrativos, com suas características marcantes nos aspectos fiscais, na formação do patrimônio e nas variáveis de gestão.

Esses elementos essenciais devem ser considerados na operacionalização de suas atividades, bem como na criação e aplicação da legislação tributária e societária, permitindo desta forma a reflexão e utilização das variáveis como instrumento de controle, promovendo justiça social e, assim, justificando seu nobre fim.

Segundo Drucker (1998, p. 13), a transformação da sociedade rural em urbana trouxe aos indivíduos o anonimato e a solidão e, com isso, considerando que o homem é um ser social, a ausência de comunidades tem impulsionado a criação e ampliação do Terceiro Setor que, na visão do autor tem a função básica de fornecer aos indivíduos a oportunidade de realizar, contribuir, e ter importância em um contexto coletivo. O autor afirma que, para satisfação do desejo de coletividade do ser urbano, a associação com outras pessoas, que compartilhem dos mesmos anseios, preenche a necessidade de provocar melhorias no meio em que vivem. Assim sendo, os motivos que levam as pessoas a se reunirem podem ser de uma gama variada tais como motivos de ordem religiosa, caritativa, ambiental etc.

Para Araújo (2005, p.1), o Terceiro Setor pode ser caracterizado como um “agente de transformação do ser humano”. No entendimento do autor, os serviços prestados pelas entidades do Terceiro Setor visam, principalmente, à transformação do ser humano. Essa iniciativa tem raízes históricas antigas. De acordo com Salamon *apud* Rossoni, Onozato e Horochovski (2006), as iniciativas da atividade voluntárias já eram encontradas na China na antiguidade, sendo este processo institucionalizado por intermédio do budismo no século VIII AC.

No Brasil, uma retrospectiva dos principais fatos históricos, voltados ao Terceiro Setor podem ser destacados conforme abaixo :

- 1543 - fundação da Santa Casa de Misericórdia da então Vila de Santos, SP.

- 1549 - chegada da primeira missão jesuítica ao Brasil;
- 1908 - Chegada da Cruz Vermelha ao Brasil;
- 1910 - O escotismo, fundado dois anos antes na Inglaterra por Robert Baden-Powell, se estabeleceu aqui, para "ajudar o próximo em toda e qualquer ocasião";
- 1935 - Promulgada a lei de declaração de utilidade pública, que regula a relação e colaboração do Estado com as Entidades sem Fins Lucrativos – ESFL;
- 1942 - O presidente Getulio Vargas cria a Legião Brasileira de Assistência – LBA;
- 1961 - Nasceu a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais - APAE, que mudou o conceito de assistência aos excepcionais;
- 1967 - O Governo criou o Projeto Rondon e levou universitários ao interior do país para atender comunidades carentes;
- 1983 - surgiu a Pastoral da Criança, treinando líderes comunitários para combater a mortalidade infantil;
- 1993 - Herbert de Souza, o Betinho, fundou a Ação da Cidadania contra a Miséria e pela Vida;
- 1995 - Fernando Henrique Cardoso criou o programa Comunidade Solidária, que substituiu a Legião Brasileira de Assistência;
- 1995 - Surgiu o programa Universidade Solidária - Unisol, atuante a partir de 1996;
- 1998 - Foi promulgada a lei 9.608, que regulamenta a prática do voluntariado;
- 1999 - A lei 9.790 qualificou as organizações da sociedade civil de direito público e disciplinou um termo de parceria;

Observando-se a retrospectiva histórica do Terceiro Setor no Brasil, verifica-se, inicialmente, a preocupação com os segmentos filantrópicos, voltados ao assistencialismo religioso e de saúde. As entidades que, em sua maioria, eram patrocinadas pela Igreja Católica, procuravam preencher a necessidade de prover a saúde da população mais carente.

Nas últimas décadas o Terceiro Setor, em parte incentivado por organismos internacionais, evoluiu para outras áreas como a ambiental e de pesquisa, isso sem tratar aqui de tantas outras áreas abrangidas. A expressão "responsabilidade social e ética" a cada dia constitui uma das preocupações das empresas, refletindo em suas atitudes nos negócios.

Um exemplo desse reflexo pode ser verificado na implantação de normas de certificação como a ISO 9000, que procuram conciliar o setor financeiro com o bem estar social. Essas atitudes refletem na sociedade de forma a ampliar o Terceiro Setor na promoção de valores fundamentais dos direitos humanos.

A eficácia na utilização dos recursos quando geridos pela própria sociedade tem-se comprovado como uma maneira eficiente de aplicação das rendas do estado. Sobre as principais vantagens na utilização do Terceiro Setor, Augusto de Franco afirma que o:

O franco olhar público da Sociedade Civil detecta problemas, identifica oportunidades e vantagens colaborativas, descobre potencialidades e soluções inovadoras em lugares onde o olhar do Estado não pode, nem deve, penetrar. A ação pública da Sociedade Civil é capaz de mobilizar recursos, sinergizar iniciativas, promover parcerias em prol do desenvolvimento humano e social sustentável, de uma forma que o Estado jamais pôde ou poderá fazer. (FERRAREZI, 2002, p.9)

Segundo Falconer (1999) “O estudo do Terceiro Setor, ou das organizações sem fins lucrativos, é, atualmente, um dos temas que mais desperta interesse nas escolas e faculdades de Administração no Brasil.” Para o autor o interesse por esta área da economia se deve a fatores e tendências da atual política brasileira associada a uma nova, e progressiva, forma de pensamento da sociedade traduzidas por terminologias como: cidadania empresarial; responsabilidade social corporativa; programas de reforma do Estado; descentralização política e administrativa e privatização de serviços públicos. Discorrendo sobre uma nova ótica do Terceiro Setor, o mesmo autor afirma:

As organizações que compõem o Terceiro Setor evidentemente não são novas. Têm-se no Brasil, como exemplos tradicionais deste setor, as Santas Casas de Misericórdia e as obras sociais, e, como representantes mais recentes, as organizações não-governamentais resultantes dos novos movimentos sociais que emergem a partir dos anos setenta. Nova é a forma de olhá-las como componentes de um “setor” que pleiteia igualdade em relação ao Estado e ao Mercado. Um fato interessante e normalmente despercebido é que, no Brasil, o Terceiro Setor busca seu lugar ao sol ao mesmo tempo em que é proposta a parceria intersetorial que obscurece os limites entre os três setores.

Uma Entidade sem Fins Lucrativos – ESFL – é idealizada por pessoas que criam e expressam suas opiniões e crenças, estabelecendo normas e estruturas

organizacionais. Elas processam recursos e desempenham atividades a que se propuseram na tentativa de alcançar os fins desejados e seus valores e crenças pessoais são decisivos ao analisar a missão, os propósitos, a forma ou o espaço em que opera a entidade.

Observa-se também que as entidades são moldadas pelas crenças e valores daqueles que compõem seus quadros associativos. O conjunto de valores determina as atividades que serão desempenhadas e que servirão de parâmetro para avaliar não somente o sucesso, mas também os níveis de eficácia e eficiência atingidos, constituindo-se nos fundamentos da entidade, determinando os princípios de ação e desenvolvendo um sistema de valores que se traduz em sua própria cultura.

A cultura organizacional refere-se ao pensamento básico que orienta as ações do gestor de uma ESFL e constitui-se como um dos principais aspectos para o direcionamento de suas atividades, determinando os caminhos a serem seguidos.

Como ressaltam PADOVEZE e BENDICTO (2003, p.3):

A cultura empresarial precisa ser bem determinada, porque tem reflexos profundos na organização. Ela orienta as decisões de gestão em todos os níveis da estrutura organizacional, causando impacto diretamente no sistema-empresa. Uma empresa está inserida num macro-ambiente em constantes mudanças. Há necessidade de adaptar sua cultura empresarial, de tal forma que a instituição tenha condições de corresponder às expectativas ambientais.

Neste aspecto as perspectivas ambientais referem-se às necessidades e anseios daqueles a quem a entidade presta serviços. Uma ESFL deve estar atenta aos fatores exógenos e endógenos para que os resultados obtidos estejam de acordo com a missão e a visão traçadas por aqueles que compõem seu quadro associativo e diretivo.

A democracia dos Estados coloca o cidadão como protagonista, determinando um novo padrão de atuação aos governos e provoca novas formas de parcerias entre a Sociedade Civil, o Estado e o Mercado. Visando suprir as exigências desse protagonista, as organizações do Terceiro Setor visam eliminar necessidades ou preencher lacunas sociais deixadas pela gestão do Estado.

O Terceiro Setor cresce à medida que promove a cidadania por meio de programas que garantam a permanência do ser humano inserido no sistema econômico social. A Contabilidade passa a ter, nesse contexto, novos usuários de

informações (voluntários, doadores de recursos, beneficiários de programas, etc.) e a sociedade em geral passa a se interessar pelas ações de organizações do Terceiro Setor, espelhadas pela Contabilidade.

Barbosa (1998) afirma que “os Estados devem fomentar iniciativas civis que visem atenuar os graves problemas de pobreza e exclusão social”. De acordo com a autora, a principal ferramenta do Estado para fomentar as ações das Entidades sem fins lucrativos é dada por meio de incentivos fiscais. Entretanto, fatores como a evidenciação, transparência e falta de supervisão na aplicação são fatores que permitem o comportamento oportunístico dos gestores menos comprometidos com a responsabilidade social de suas entidades e “com abusos e fraudes recebem ampla divulgação da mídia e prejudicam a imagem do Terceiro Setor como um todo”.

Assim sendo, faz-se necessário que o Estado, no seu papel de regulador das relações entre os diversos agentes da população, estabeleça normas de evidenciação e transparência na gestão dos recursos recebidos por aqueles (Estados ou particulares) que destinam parte de seu patrimônio ao Terceiro Setor. Dessa forma, pode-se separar a filantropia da “philantropia”, ou seja, a forma evasiva de sonegação de recursos. Na busca de atender as necessidades informacionais do Terceiro Setor, a contabilidade cumpre um importante papel.

Sobre essa última concepção, Pacheco (2005, p. 59). afirma que:

Os contabilistas são encarregados da tarefa de fornecer informações a respeito dos resultados obtidos pelas organizações, e para isso desenvolveram uma vasta estrutura para mensurar, registrar e relatar suas operações e transações, sendo que as demonstrações contábeis que periodicamente produzem visam fornecer uma estimativa precisa e confiável do valor das organizações.

Dessa forma, a contabilidade é uma forte aliada na gestão dos recursos, para qualquer que seja a organização que utilize meios escassos para consecução de seus objetivos e cumprimento de sua missão: governamentais ou privadas; com ou sem fins lucrativos.

Por outro lado, a sustentabilidade das organizações do Terceiro Setor está atrelada à sua capacidade de gestão, é um equívoco afirmar que empresas sem fins lucrativos não podem auferir lucros. Elas não só podem ser lucrativas como devem, caso contrário, incapacitam-se de investir em novos projetos sociais. Tal proibição reside na distribuição e não na geração e reinvestimento desses lucros.

A maior parte das organizações do Terceiro Setor depende financeiramente da solidariedade alheia, não havendo uma certeza de entrada permanente de

recursos, condição de sobrevivência que, ao lidar com escassez de recursos, exige uma gestão eficiente da organização.

Portanto, este ambiente dinâmico, de competitividade por recursos, impõe uma nova postura gerencial e de controle: cultivo da transparência, avaliação de desempenho e evidenciação contábil.

Para verificar o panorama das empresas do Terceiro Setor, em especial as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP’s –, e com o intuito de contribuir para o estudo de soluções visando a sustentabilidade e continuidade das organizações, coloca-se uma reflexão sobre a seguinte questão de pesquisa:

1.1 PROBLEMA

A Teoria da Agência é proveniente de teorias econômicas, tendo por foco os relacionamentos contratuais entre “principal e/ou principais” e “agente e/ou agentes”. Segundo Jensen e Meckling (1976) o relacionamento de agência, que suporta a Teoria da Agência, ocorre em um contrato onde uma ou mais pessoas, o principal ou principais, delegam a outra pessoa, o agente, para desempenhar uma tarefa em seu lugar, o que envolve delegar alguma autoridade de decisão.

Na literatura contemporânea, os conceitos da Teoria da Agência são normalmente aplicados ao estudo das Finanças Corporativas, em que se verifica a existência de boas razões para acreditar que o agente, no caso do CEO de uma Organização, não agirá sempre nos melhores interesses do principal, ou seja, o acionista.

Williamson (1985) afirma que as divergências de interesse entre o principal e o agente induzem a conflitos de agência que podem ser limitados pelos principais estabelecendo incentivos apropriados para o agente e desenvolvendo controles projetados para monitoração e limitação das atividades aberrantes do agente.

Segundo Roger, Ribeiro e Sousa (2005), “o principal conflito de agência encontrado no Brasil é entre acionistas minoritários e acionistas majoritários”. Esses autores descrevem ainda que La Porta *et al.* (1998 e 1999) analisaram estes conflitos de agência concluindo que, “quando grandes investidores controlam uma corporação, suas políticas podem resultar em expropriação dos acionistas minoritários com a conseqüente perda de valor da empresa”.

O contexto abordado neste trabalho, relativamente à Teoria da Agência, diverge da visão de Finanças Corporativas no sentido de que a análise dos conflitos de agência é dada entre os doadores e a sociedade (agentes) e o gestor da entidade (principal), pois, de acordo Jensen e Meckling (1976), a teoria da agência “existe em todas as organizações e em todos os esforços cooperativos a todos os níveis da gerência nas empresas”. É Neste contexto que a área de contabilidade de uma entidade pode representar um diferencial estratégico na mediação dos conflitos entre seu principal e seus agentes. Nascimento e Bianchi (2005) destacam que:

Além de ser sua função a manutenção do sistema de controles internos, estabelecidos para a proteção dos ativos organizacionais, a essa área cabe também a tarefa de auxiliar na construção do sistema de informações econômico-financeiras da organização e sobre ele exercer controle

Considerando-se que as entidades sem fins lucrativos não tenham por objetivo o lucro, conseqüentemente, a prestação de contas a seus acionistas não significa que a sistemática das ESFL seja diferenciada. Afinal de contas estas entidades possuem investidores e, por meio das ações a que se propôs, gera um resultado social e, tal qual o interesse dos acionistas de uma empresa com fins lucrativos, os doadores necessitam ver o resultado de sua “aplicação” em investimentos sociais.

A contabilidade, em sua forma tradicional, não vem possibilitando uma clara evidenciação dos resultados obtidos por essas entidades. E neste contexto, a contabilidade por fundos constitui-se uma ferramenta a ser utilizada pela entidade a fim de minimizar os possíveis conflitos de agência entre os atores deste cenário, possibilitando uma melhor forma de demonstrar a aplicação dos recursos dos investidores.

A definição de uma clara metodologia para adequação da contabilidade tradicional à contabilidade por fundos nem sempre é um processo fácil, no qual podem ocorrer diversos obstáculos ao sucesso dessa implementação. Este fato levou à elaboração do problema de pesquisa proposto que se traduz na seguinte pergunta:

Quais os desafios para a adequação da contabilidade tradicional à contabilidade por fundos em uma ESFL?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho é Identificar os principais desafios para a adequação da contabilidade tradicional à contabilidade por fundos em uma ESFL sediada na cidade de Curitiba-PR.

A fim de alcançar o objeto geral do presente trabalho, propõe-se os seguintes objetivos específicos:

- traçar um paralelo entre o referencial teórico da Contabilidade Tradicional e o da Contabilidade por Fundos;
- identificar os procedimentos necessários para a adequação da contabilidade tradicional à contabilidade por fundos;
- descrever os desafios na adequação das Demonstrações Contábeis das Entidades Sem Fins Lucrativos – ESFL – à contabilidade por fundos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A relevância da pesquisa está na proposta de compreender quais os principais desafios enfrentados pelo responsável pela contabilidade de uma ESFL na adequação dos processos, dos métodos e da filosofia institucional para a implantação de uma contabilidade por fundos.

A investigação desse problema se constitui como uma questão fundamental para um melhor entendimento dos fatores críticos de sucesso na implementação da contabilidade por fundos. Nesse sentido, será possível conhecer e evidenciar os principais problemas e desafios, bem como as soluções e estratégias adotadas para sua mitigação.

Pode-se entender que o público beneficiado com o presente trabalho constitui-se da comunidade acadêmica, dos profissionais da área contábil que atuam no Terceiro Setor, dos dirigentes das entidades – pela maior facilidade de gestão – e da sociedade – pela possibilidade de uma melhor evidenciação dos demonstrativos contábeis.

E, finalmente, em termos de contribuição para a contabilidade, esta dissertação é relevante no sentido de demonstrar, de forma prática, as estratégias adotadas para a solução do problema proposto, proporcionando, assim, um melhor entendimento da situação.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Considerando-se a magnitude do assunto, a delimitação do presente trabalho restringe-se, e possui como espectro, ao levantamento e avaliação dos desafios enfrentados por uma entidade inserida no Terceiro Setor, na transição entre a Contabilidade Tradicional para a Contabilidade por Fundos.

Procurou-se verificar os principais desafios apontados em uma entidade que tenha por característica a multiplicidade de projetos desenvolvidos em diversas áreas de atuação a nível nacional.

Outro aspecto restritivo na elaboração do trabalho refere-se à coleta de dados primários que, por se tratar de um estudo de caso, pode, às vezes, distorcer os resultados obtidos. Assim sendo, não se pode generalizar os resultados apresentados sem que se proceda uma análise adequada da situação.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em seis tópicos.

O primeiro, a Introdução, contempla uma breve contextualização delineando o problema, os objetivos, a justificativa para o estudo, a delimitação e a relevância do trabalho.

O segundo – Fundamentação Teórica – dedica-se a revisões de algumas teorias sobre as ESFL, baseadas na revisão bibliográfica existente sobre o Terceiro Setor. A discussão desses tópicos se faz necessária tendo em vista a criação de um quadro referencial que possibilite a compreensão dos vários aspectos relativos ao problema de pesquisa.

O terceiro – Metodologia – descreve os procedimentos metodológicos da pesquisa realizada, procurando classificá-la de acordo com as teorias vigentes e também apresentar os instrumentos de coleta de dados utilizados.

No Quarto – Estudo de caso – faz-se a caracterização da instituição objeto da pesquisa a fim de fornecer um panorama mais abrangente sobre a entidade e,

com isso, facilitar o entendimento do estudo de caso proposto. Nessa parte do trabalho também é apresentada a discussão dos resultados obtidos com o estudo realizado na instituição objeto da pesquisa.

O quinto – Considerações Finais – dedica-se às considerações de caráter conclusivo sobre as limitações da pesquisa realizada e, finalmente, procura apresentar recomendações para estudos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo destina-se a descrever os pressupostos teóricos que fundamentam o presente trabalho e a revisão da literatura necessária para solucionar o problema de pesquisa proposto.

2. Fundamentação Teórica	2.1 Terceiro Setor	2.1.1 Conceito 2.1.2 Características 2.1.3 Classificação 2.1.5 Gestão das Organizações 2.1.5 Missão e Objetivos 2.1.6 Informações Não Financeiras 2.1.7 Origens de Recursos 2.1.8 A tributação no Terceiro Setor 2.1.9 As OSCIPs 2.1.10 – Certificações 2.1.11. Prestação de contas
	2.2 Contabilidade	2.2.1 Definição e importância da Contabilidade 2.2.2 Legislação contábil aplicada às ESFL
	2.3 Contabilidade por fundos	2.3.1 Definições e Conceitos 2.3.2 Diferenças entre Contabilidade tradicional e por fundos
	2.4 Contexto contábil internacional da NPO	

Figura nº 1 – Fundamentação teórica
Fonte O autor

2.1 TERCEIRO SETOR

2.1.1 Conceito de Terceiro Setor

São muitas as designações dadas às entidades que são públicas quanto aos seus objetivos, pois visam à transformação da sociedade, sem privilegiar o interesse de alguns, e que, por outro lado, são privadas quanto à sua forma de constituição e

manutenção. Essas entidades são constituídas a partir de associações voluntárias e mantidas a partir das ações desse voluntariado.

Podem ser distinguidas nesse contexto três esferas, a estatal, em que tanto os “meios” quanto os “fins” são públicos; o mercado, em que tanto os “meios” quanto os “fins” são privados, e uma terceira esfera, em que os “meios” são privados, no entanto, os “fins” podem ser públicos ou privados. A essa terceira esfera, que não é estatal nem de mercado, tem se atribuído, com ampla aceitação, a designação de Terceiro Setor. Segundo Falconer (1999, p.1):

Terceiro Setor, entre todas as expressões em uso, é o termo que vem encontrando maior aceitação para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, [...] no Brasil a expressão divide o palco com uma dezena de outros: não governamental, sociedade civil, sem fins lucrativos, filantrópicas, sociais, solidárias, independentes, caridosas, de base, associativas etc.

Olak e Nascimento (2006) ressaltam que “em linhas gerais, as entidades sem fins lucrativos existem para provocar mudanças nos indivíduos e, conseqüentemente, na sociedade”. Embora seja bastante simplista essa colocação dos autores quanto à razão da existência das entidades que não visam lucros, engloba múltiplas atividades que de alguma forma “provocam mudanças nos indivíduos e conseqüentemente, na sociedade”, sejam de caráter religioso, educacional, cultural, recreativo, de assistência à saúde, etc.

Para caracterizar, ou conceituar essas entidades em uma só tipologia a preferência tem sido por entidades do “Terceiro Setor”, até em função da possibilidade de generalização que o termo permite.

Aguiar (2004, p. 27), ao utilizar a interpretação de Salamon (1999, p. 10-11), atribui às entidades sem fins lucrativos as seguintes características:

- organizadas – a informalidade descaracteriza uma ESFL;
- privadas – constituem-se como uma área da economia distinta do Estado e das entidades com finalidade lucrativa.
- não distribuidora de lucros – os lucros oriundos das atividades desenvolvidas deve ser utilizado para cumprimento dos objetivos sociais a que a entidade se propôs, não podendo ser distribuído aos membros da entidade.
- autogovernadas – devem agir em prol do interesse daqueles que se associaram para cumprimento de determinado objetivo, possuindo seus próprios procedimentos e normas internas.

- associação voluntária – considerando que é uma associação de pessoas com interesses e objetivos comuns, a participação de pessoas que possuam uma linha de conduta ou pensamento que seja compatível com a entidade é uma das características mais significativas desse segmento da sociedade.
- finalidade pública – de acordo com os autores, são as entidades que “servem propósitos públicos”, ou seja, seus propósitos devem ser destinados à coletividade ou ao povo.

De acordo com Barbosa (1998), uma das questões mais polêmicas com relação às ESFL é a remuneração de dirigentes. Segundo a autora, “parece justo admitir remuneração pelos serviços prestados por diretores - mormente em face da necessidade de profissionalização do setor”. O estado entende essa necessidade, permitindo às OSCIPs, uma das formas de constituição de uma ESFL, a remuneração de dirigentes, que atuem na gestão executiva e aqueles que prestam serviços específicos à entidade, desde que a remuneração não seja, em seu valor bruto, superior ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

As entidades do Terceiro Setor são pessoas jurídicas de direito privado, voltadas à realização de finalidades culturais, sociais, religiosas, recreativas, etc., cuja existência legal surge com a inscrição do estatuto social no registro de títulos e documentos. O estatuto constitui-se como um documento formal, onde consta o conjunto de regras básicas que norteiam e disciplinam a vida em comum e as atividades.

Essas entidades são uma Pessoa Jurídica de direito privado, pois ela possui autonomia para exercer direitos e adquirir obrigações. A definição de Pessoa Jurídica é encontrada no Código Civil em seu artigo 1363 e define a Pessoa Jurídica como uma entidade a que a lei empresta o seu nome, atuando com personalidade distinta da dos membros que a criaram - que combinam seus esforços e recursos para atingir os objetivos traçados.

A existência da Pessoa Jurídica inicia-se com o registro de seu instrumento de constituição (Ex. contrato Social, estatuto) em Órgão de Registros (Ex. Juntas Comerciais e Cartórios de Registro de Títulos e Documentos), conforme disposto no Código Civil em seu artigo 18º. O estatuto social deve refletir os objetivos e formas de atuação da entidade, devendo ser revisto na medida em que as regras básicas

nele contidas se mostram omissas ou defasadas em relação ao grau de amadurecimento da entidade. Os membros da entidade devem analisar criteriosamente o seu estatuto e verificar até que ponto possibilita um trabalho livre e autônomo da diretoria ou trazem em seu conteúdo vícios ou casos não previstos.

Existem estatutos sociais que se revelam omissos em alguns aspectos, como no caso das eleições que não esclarecem sobre a possibilidade de reeleição da diretoria ou sobre o preenchimento dos cargos em vacância, ou ainda sobre os requisitos para assumir a direção da entidade. O artigo 19º do Código Civil Brasileiro dispõe sobre os requisitos básicos do estatuto social de uma Entidade. Assim sendo, basicamente o Estatuto deverá conter:

- a denominação;
- os fins a que se destina a sociedade;
- o prazo de duração da entidade, não disposto o estatuto será por tempo indeterminado;
- endereço da sede;
- o modo pelo qual se administra;
- o modo como se representa ativa e passivamente;
- o modo como se representa judicial e extrajudicialmente;
- se os membros respondem subsidiariamente pelas obrigações sociais;
- se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- os direitos e deveres de cada membro da associação;
- as condições para extinção da entidade;
- a destinação de seu patrimônio em caso de extinção;
- a remuneração ou não de seus membros.

Considerando a importância deste instrumento na forma de agir e de se gerir, é de suma importância que às normas acima sejam incluídas outras normas ou regras que regulem a convivência daqueles que compõem a entidade.

Outro aspecto interessante, ressaltado por Akselrad (p. 1999), são as diversas denominações que as entidades do Terceiro Setor recebem no Brasil, tais como associação, instituição, instituto, centro, casa, lar, amparo, associações de poupança etc, entretanto “tais designações não correspondem a uma forma ou categoria jurídica distinta”. Observa-se que termos como “Instituto” fornece, à vista de pessoas menos relacionadas com o Terceiro Setor, uma maior credibilidade na Instituição.

2.1.2 Características do Terceiro Setor

Olak e Nascimento (2008) compilam as observações de Freeman e Sholders (1993), de Summers (1991), de Petri (1981), de Drucker (1994) e de Andrade (1991) no que tange às particularidades das entidades do Terceiro Setor conforme figura abaixo:

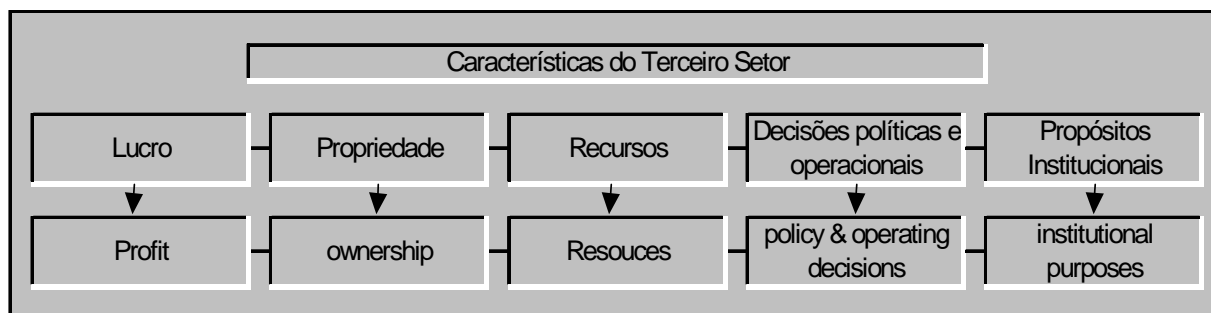


Figura nº 2 - Características do Terceiro Setor
Adaptado de Olak e Nascimento (2008)

De acordo com o dicionário Aurélio, lucro, ou *profit* na língua inglesa, seria o ganho, vantagem ou benefício que se obtém de uma atividade. Os autores alegam que o lucro “não é a razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e cumprimento de seus propósitos institucionais.” Conceitualmente lucro é uma remuneração ao risco e à responsabilidade assumida.

Dessa maneira, entende-se que lucro é o prêmio pela indisponibilização dos recursos e o pagamento que uma sociedade empresarial dá aos sócios pela colocação de uma parcela de seu patrimônio a serviço da empresa. Nesse aspecto uma entidade pode auferir lucro em suas atividades pela aplicação de parte de seus recursos em atividades comerciais, por exemplo, no caso da exploração de uma cantina comercial nas dependências de uma entidade recreativa. O que a legislação brasileira impede é a distribuição desse lucro aos sócios. De acordo com o artigo 15º da Lei 9532/97, para que a entidade goze de benefícios fiscais é impedida de remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

Entretanto, esse dispositivo foi alterado pela Lei 9790/99 que permite a remuneração, sem perda das isenções, às OSCIPs. Entende o legislador que uma remuneração justa pelos serviços que o dirigente presta à sociedade civil servirá de incentivo à excelência no desempenho das atividades que ele presta, ou seja, uma

determinada entidade poderá produzir e colocar produtos à venda, com lucro, entretanto, este lucro não poderá ser distribuído aos dirigentes e sim ser aplicada nos objetivos sociais da entidade. Assim sendo, ter finalidade não lucrativa não é sinônimo de não remuneração dos sócios.

Relativamente à propriedade (*ownership*), cabe ressaltar que as entidades do Terceiro Setor pertencem à sociedade, representada por aqueles que compõem seu quadro associativo. Quando da sua constituição, o Patrimônio Social da entidade não é dividido em quotas, ou quinhões, como nas sociedades empresariais. Assim sendo, segundo os autores, “não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas”.

Em decorrência desse fato, os recursos (*Resources*) financeiros cedidos por um doador não lhe dão direito “de participação proporcional nos bens e serviços da organização”, bem como necessariamente na administração da entidade. Entretanto, um doador pode destinar a utilização do recurso doado de acordo com normas estabelecidas constituindo-se assim uma “doação condicionada”; Por exemplo, determinada doação pode ser restrita à utilização em determinado projeto da entidade.

Os autores apontam ainda que as principais decisões políticas e operacionais (*policy & operating decisions*) “são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos”. A assembléia geral é soberana nas suas decisões constituindo-se como órgão máximo da entidade e lhe cabe o papel de deliberar sobre todos os atos, tomando as decisões que julgar cabíveis à defesa dos interesses a que se propõe a associação formada.

A última característica, porém não menos importante, citada pelos autores concerne aos propósitos institucionais a que a entidade se destina. Nesse aspecto “quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais” Segundo Altamirano et al (1999):

podemos decir entonces que las Organizaciones de la Sociedad Civil, se configuran como nuevos sujetos políticos representantes de identidad e intereses, que persiguen una finalidad y desarrollan estrategias de acción; conforman nuevas redes de solidaridad social y corresponden a una nueva cultura civil. Además, disponen de sus propios medios instrumentales, deben ser capaces de movilizar recursos humanos y materiales para realizar sus propias metas, contar con una nueva articulación específica de

normas formales e informales y deben hacer referencia a ciertas pautas de valoración de bienes y de relaciones sociales.

Assim sendo, uma entidade sem fins lucrativos é uma comunhão e união de diversas pessoas que participam de uma mesma natureza e almejam um mesmo fim. E o altruísmo, ou seja, o agir pelo semelhante, é considerado como uma de suas principais e mais marcantes características.

2.1.3 Classificação das Entidades do Terceiro Setor

Olak e Nascimento (2006) procuraram classificar as entidades sem fins lucrativos sob três óticas:

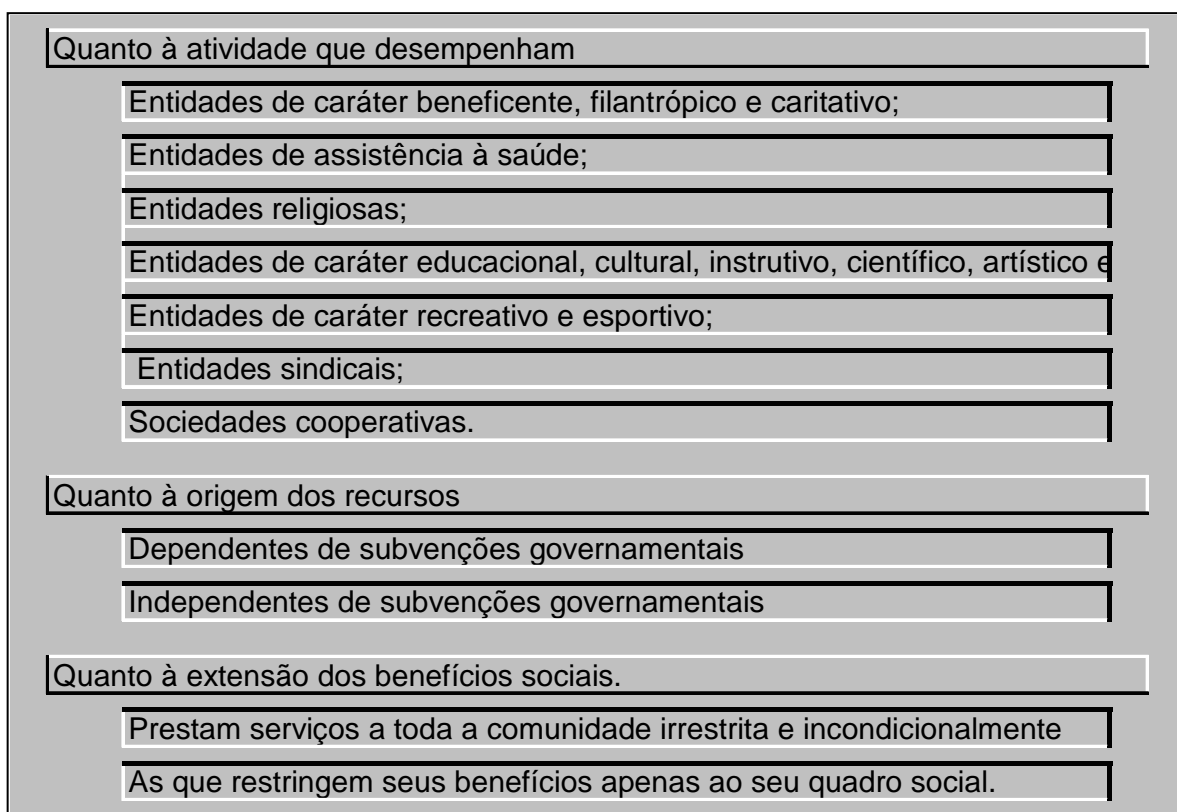


Figura nº 3 - Classificação das ESFL
Adaptado de Olak e Nascimento (2006)

De acordo com esses autores, a classificação do Terceiro Setor constitui-se uma tarefa difícil. Para eles, considerando a falta de estudos sobre o assunto, a heterogeneidade das atividades desenvolvidas por essas entidades e considerando

ainda que o fator congruente entre elas é a ausência de finalidade lucrativa, qualquer classificação adotada é meramente didática.

2.1.4 Gestão nas Organizações do Terceiro Setor

A profissionalização da gestão no Terceiro Setor deve ser perseguida por dois motivos: concorrência por recursos devido ao crescimento do setor e, conseqüentemente, diluição dos recursos e a cobrança da sociedade quanto à aplicação dos recursos.

Autores discorrem sobre a dicotomia existente entre a teoria e a prática bem como os desafios da gestão do Terceiro Setor. Nesse sentido Falconer (1999, p.8) constata que:

embora o Terceiro Setor esteja sendo alçado a uma posição de primeira grandeza, como “manifestação” da sociedade civil e parceiro obrigatório do Estado na concepção e implementação de políticas públicas, a realidade deste setor, quanto ao seu grau de estruturação e capacidade de mobilização, ainda está muito aquém da necessária para que cumpra os papéis para os quais está sendo convocado para um setor que surge com tão elevadas expectativas a respeito de suas qualidades e seu potencial de atuação, o Terceiro Setor brasileiro parece mal equipado para assumir este papel. Ouve-se, simultaneamente ao discurso que idealiza o setor, que estas entidades são mal geridas, excessivamente dependentes, amadoras e assistencialistas em sua atuação, e, por vezes, sujeitas a motivações pouco filantrópicas, para não dizerem criminosas.” Neste momento, configura-se o desafio de gestão do Terceiro Setor.

A tríade de gestão para organizações do Terceiro Setor: “transparência (*disclosure*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”, segundo Olak (2000), deve ser considerada uma nova forma de postura gerencial e de controle a ser aplicada ao Terceiro Setor.

Falconer (1999, p.17-20) resume em quatro as principais necessidades de desenvolvimento de gestão das organizações do Terceiro Setor: 1) *stakeholder accountability*; 2) sustentabilidade; 3) qualidade de serviços; 4) capacidade de articulação.

1) Stakeholder accountability – Refere-se à necessidade de transparência e o cumprimento do dever das organizações em prestar contas aos diversos públicos que tem interesses legítimos diante delas.

2) Sustentabilidade – A sustentabilidade é entendida nesse contexto como a capacidade de captar, suficientemente e de modo contínuo, recursos – financeiros, materiais e humanos – e a sua utilização com competência, de maneira a perpetuar a organização e permiti-la alcançar os seus objetivos.

3) Qualidade de serviços – Ao evocar a necessidade de qualidade de serviços, a postura assistencial deve ser substituída pela consciência de consumidores ou cidadãos conscientes de seus direitos. Há uma exigência do uso eficiente de recursos e a necessidade de avaliar o que deve ser priorizado em função dos recursos disponíveis, das necessidades do público e das alternativas existentes.

4) Capacidade de articulação - A solução dos problemas públicos passa pela articulação cada vez maior dos diversos segmentos sociais, por meio da formação de alianças, parcerias, redes e coalizões. Compartilhar informações e atuar conjuntamente são os caminhos para potencializar a capacidade de atores públicos, empresariais e não governamentais para abordarem questões públicas e alcançarem resultados de impacto.

Segundo Bailey (1999), *disclosure*, *accountability* e especialização são fatores de sucesso para garantir que os recursos aplicados na entidade sejam aplicados com eficiência e assim desenvolver um relacionamento de confiança com seus *stakeholders*.

2.1.5 Missão e Objetivos das Organizações do Terceiro Setor

Missão e objetivos claramente definidos são fundamentais para o sucesso de qualquer empreendimento, pois só assim é possível aos gestores tomar decisões, mobilizar ações e controlar os resultados. Organizações do Terceiro Setor, embora tenham características e objetivos muito diferentes das empresas do Setor privado, não deveriam fugir à regra, uma vez que também tomam decisões, mobilizam ações e geram resultados financeiros ou não.

Segundo Wright, Kroll e Parnel (2000, p. 407), muitas vezes, organizações sem fins lucrativos deliberadamente não definem claramente os objetivos, como por exemplo: “proteger o meio ambiente”, “ajudar pessoas sem teto”, “proteger a infância”. Esses são objetivos muito bem intencionados, porém muito vagos; não se pode dizer o que uma organização do Terceiro Setor faz, com base na declaração desses objetivos tão abrangentes. Entretanto, adotar objetivos vagos pode, muitas vezes, ser uma estratégia para garantir o apoio de vários *stakeholders* e fornecer inspiração aos membros da organização. Além disso, objetivos vagos tendem a atrair menos debates e investigações, fatores que poderiam afastar colaboradores. Em suma, adotar objetivos vagos pode ser uma estratégia, porém bastante perigosa, principalmente quando o discurso é: transparência, controle e evidenciação.

Bailey (1999, p, 110) alerta para os perigos de uma identidade de papel não claramente definidos, fato que faz com que a sociedade tenha dificuldades na identificação de suas convicções para com a entidade e, com isso, esta possua pouca representatividade junto à sociedade.

Um fato marcante na história do Terceiro Setor ocorreu em junho de 2006, quando, em uma atitude inédita, as ONGs *Actionaid Internacional*, *Anistia Internacional*, *Aliança Global para a Participação Cidadã*, *Aliança Internacional Save the Children*, *Associação Cristã Feminina do Brasil*, *Consumers International*, *Greenpeace Internacional*, *International Federation Terre des Hommes*, *Oxfam International*, *Survival International*, através de seus diretores, uniram-se para demonstrar seu compromisso com a transparência e responsabilidade por meio da assinatura do primeiro estatuto de responsabilidade do Terceiro Setor (*International non governmental organizations accountability charter*). Esse acordo constitui-se como a primeira iniciativa do Terceiro Setor para fixar padrões internacionais abrangentes às diversas áreas de atuação.

Outros aspectos previstos nesse acordo dizem respeito à fixação de valores fundamentais e princípios de operação para as ONGs internacionais, incluindo o respeito pelos princípios universais de liberdade de expressão, de agremiação e de associação – expressos na Declaração Universal dos Direitos Humanos – pela independência político e financeira, pela defesa responsável dos valores da entidade, pelos programas eficazes através de parcerias locais, pelo compromisso de não discriminação, de transparência e de *disclosure*, por meio da divulgação de prestações de contas à sociedade.

O grande avanço na fixação desse compromisso entre as Organizações Não Governamentais Internacionais – ONGIs – para a área contábil traduz-se no compromisso pela divulgação de relatórios que evidenciem a governança e a contabilidade financeira dessas entidades, com publicação, no mínimo anual, constando os seguintes itens:

- missão e valores;
- objetivos e resultados alcançados em programas e iniciativas de defesa;
- impacto ambiental;
- estrutura e processos de governança e nome dos principais responsáveis pelos escritórios regionais;
- principais fontes de financiamento;
- desempenho financeiro;
- cumprimento do disposto no Estatuto firmado entre as ONGIs;
- informações detalhadas para contato.

2.1.6 Informações Não Financeiras no Terceiro Setor

Para empresas do setor privado, os resultados financeiros representam as responsabilidades perante os proprietários e acionistas. Para uma organização do Terceiro Setor, no entanto, resultados financeiros não indicam se a entidade está ou não cumprindo sua missão. Identificar e mensurar os benefícios para a sociedade da atuação da organização e o balanceamento entre os recursos financeiros aplicados representa o verdadeiro desafio na criação de informações.

Exemplificando isso: dependendo da área de atuação da organização, a sociedade pode ter como benefícios a redução do número de desabrigados, da concentração dos poluentes na água, de índices de criminalidade, da mortalidade infantil, etc.

A adoção, pelas ONGIs, dos Padrões Internacionais de Contabilidade, traduzidos pelo *International non governmental organizations accountability charter*, constitui-se um passo importante para transparência das ESFL. Inicialmente adotado pelas ESFL de atuação internacional, pode vir a servir de parâmetro para

institucionalização de processos de evidenciação e transparência às demais entidades.

2.1.7 Origens de Recursos no Terceiro Setor

Ainda que várias diferenças possam ser observadas entre empresas privadas, Estado e organizações do Terceiro Setor, uma merece destaque: a derivação da renda.

A renda das empresas com finalidade lucrativa basicamente procedem da venda de seus produtos e/ou serviços, as receitas do Estado provém das arrecadações tributárias, enquanto que as organizações sem fins lucrativos obtêm receitas provenientes de diversas fontes. Segundo Olak (2006, p. 27-33), as principais fontes de recursos na formação do patrimônio das organizações do Terceiro Setor são originadas de:

- Contribuições – são recursos pecuniários oriundos de associados e outros indivíduos ou empresas que contribuem com uma quantia fixa ou não, periodicamente.
- Doações – são transferências de patrimônio, bens ou vantagens por meio de contrato unilateral, gratuito, consensual e solene.
- Subvenções – tratam-se de ajudas governamentais, destinadas à conservação e manutenção, em atividades operacionais (ordinárias ou periódicas) e para atender projetos específicos (extraordinários).
- Receitas de aplicações financeiras – consiste de juros recebidos de clientes ou aplicações financeiras ou descontos obtidos.
- Receita de Capital – são receitas esporádicas, oriundas da alienação de investimentos ou imobilizações.
- Receita de venda de produtos, de mercadorias ou de serviços – são receitas decorrentes de venda de produtos e/ou serviços atendendo aos propósitos sociais, ou para manutenção das atividades.
- Outras fontes – podem ser taxas de inscrições para eventos ou pequenos serviços realizados, bingos, bazar beneficente, etc.

Em pesquisa realizada em 2005, junto a 4.145 entidades brasileiras, constatou-se que 46% dos recursos das entidades do Terceiro Setor são originados pelos esforços das próprias entidades, 33% são provenientes de instituições privadas e 21% provêm do Estado, conforme demonstra a figura em seguida.

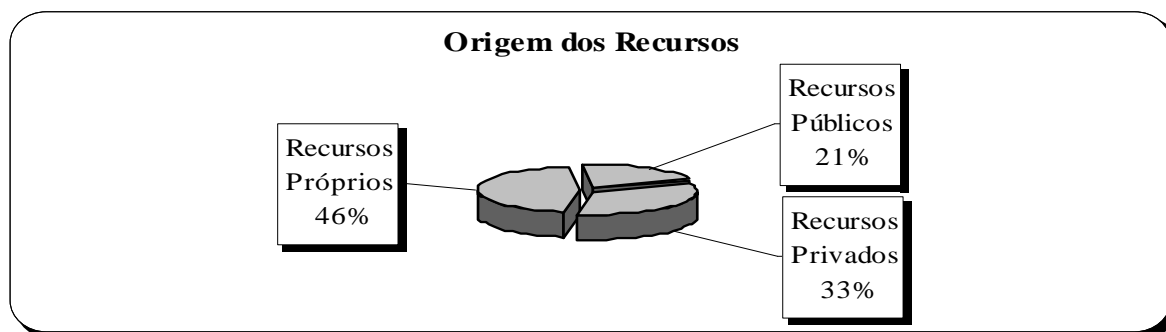


Figura nº4 -Origem de Recursos

Fonte: Adaptado de: Mapa do 3º Setor 2005, acessado em 25/06/2008.

Observa-se, na figura nº 4, que as ESFL, no Brasil, não possuem uma forte dependência financeira do Estado. Uma maior conscientização e organização da sociedade, aliada a uma maior profissionalização do Terceiro Setor são fatores que contribuem para essa relativa independência dos recursos do Estado.

Entretanto, críticas surgem no sentido de que, com a maior mobilização da sociedade, o Estado deixa de investir nas áreas essenciais e transfere esse ônus ao Terceiro Setor, através de manifestações da sociedade civil.

Polini (2006, p.30-34), em artigo publicado pela revista Exame, descreve que “algumas das grandes entidades recusam dinheiro de empresas privadas e governo... por acreditarem que isso compromete a isenção de seu trabalho”; assim sendo, a origem dos recursos depende, também, da filosofia da entidade e da sua forma de atuação.

Bailey (1999) afirma que as entidades brasileiras movimentam poucos recursos oriundos do estado se comparado com fatores tais como pobreza, tamanho da economia e da população. Para o autor devem ocorrer mudanças culturais e institucionais para que este quadro seja revertido. Desse modo, o Terceiro Setor possui ainda um grande potencial para tornar-se uma ferramenta capaz de maximizar a aplicação dos recursos do Estado na sociedade.

2.1.8 A Tributação no Terceiro Setor

Segundo Barbosa (1998), “Os Estados devem fomentar iniciativas civis que visem atenuar os graves problemas de pobreza e exclusão social”. O Brasil tem adotado estímulos fiscais às entidades sem fins lucrativos. Um dos requisitos para este incentivo do estado traduz-se legalmente pelas normas editadas na Lei 9532/97, em seu artº 12º - §3º, que considera entidade sem fins lucrativos “aquela que não apresentar *superávit* em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

Para um maior entendimento da tributação das ESFL cabe primeiramente conceituar imunidade e isenção.

O conceito de imunidade está atrelado à constituição quando o Estado, através da Constituição Federal de 1988, concedeu imunidade tributária a certas entidades, sem finalidades lucrativas:

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

VI - instituir impostos sobre:

a).....

b)Templos de qualquer culto

c) 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;"

d).....

§ 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.

Com base no dispositivo legal acima, verifica-se que o Estado procurou garantir imunidade às entidades sem fins lucrativos, que desenvolvam atividades que preencham as lacunas nas áreas em que o Estado não atua, ou o faz de forma ineficiente. Outro aspecto do dispositivo refere-se à relevância nas áreas social e/ou econômica abrangidas por este dispositivo.

Em uma análise mais detalhada do respectivo instrumento legal observa-se que a imunidade não abrange a totalidade dos tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições parafiscais) e sim somente para os o grupo de impostos. Assim sendo, uma ESFL que gozasse de imunidade deveria

sofrer a tributação, por exemplo, da extinta CPMF (que se trata de uma contribuição parafiscal). Mesmo na tributação do Imposto de renda, a imunidade não alcança os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, conforme o artigo 14º da Lei 5172/66 dispõe.

Finalmente, porém sem a pretensão de esgotar o assunto, cabe evidenciar o disposto no inciso 2º do artigo 12 da Lei 9532/97 que fixa os requisitos previstos no CTN para usufruto da imunidade:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas p.os ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

No tocante à remuneração dos dirigentes da entidade, através de uma Decisão nº 39/97, da 4ª Região Fiscal, a Receita Federal externou entendimento de que as entidades sindicais dos trabalhadores não perdem sua imunidade pela remuneração dos seus dirigentes, desde que atendidos os demais requisitos da legislação.

O item III do art. 14, que dispõe que a imunidade é condicionada à manutenção da escrituração das receitas e despesas “em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”, constitui-se como um dos mais significativos no sentido de obrigar as ESFL a manterem um sistema de contabilidade para registro dos atos e fatos relativos ao patrimônio da entidade, garantindo a sua evidenciação.

Segundo Higushi (1997, p 352), “a isenção é concedida por lei ordinária que poderá ser revogada por outra lei”. Nesse sentido, de acordo com o art. 15 da Lei nº 9.532/97, consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo,

cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houver sido instituídas e os coloquem à disposição de grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Pode-se observar que a isenção é dada para determinado tipo de tributo, instituição ou finalidade.

Nesse dispositivo, a isenção é dada ao IRPJ e a CSLL e, ainda de forma parcial, considera-se que, de acordo com o parágrafo 2º, “não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

O artigo 174 do decreto 3000/99 (RIR/99) fixa os requisitos para que as instituições imunes possam gozar dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado, são eles:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

O parágrafo único do art. 167 do RIR/99 destaca outro aspecto relevante relativo à imunidade ou isenção, sendo que estas isenções e imunidades não alcançam aos que percebam rendimentos da instituição sob qualquer título e forma. Assim sendo, os funcionários de uma ESFL, por exemplo, que percebam rendimentos sujeitos à tributação do Imposto de Renda Pessoa Física não gozarão da isenção concedida à ESFL. art. 167 do RIR/99).

Com relação aos principais tributos federais cabem as considerações mais significativas sobre a carga tributária das ESFL:

- IRPJ – Aplicável sobre rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.
- PIS – Programa de Integração Social – criado pela lei 7/70, é uma Contribuição parafiscal criada com o intuito de custear o Seguro Desemprego da União Federal fundamentado no art. 239 da Constituição Federal. De

acordo com art. 13 da MP nº 2.158-35/01, não há incidência das Contribuições ao PIS/Pasep - Faturamento sobre as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos. Entretanto, as entidades imunes e isentas estão sujeitas ao recolhimento dessa contribuição na sua modalidade sobre a folha de pagamento, à alíquota de 1% sobre o valor da folha de pagamento mensal.

- COFINS – Trata-se de uma contribuição parafiscal, criada pela Lei Complementar nº. 70/91, que se destina ao financiamento da seguridade social e tem fundamento no art. 195 da Constituição Federal. De acordo com o art. 13º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, não há incidência da Cofins sobre as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos (artº 14º). Entretanto, uma entidade que obtenha receitas oriundas de atividades não discriminadas em seus documentos constitutivos deverá recolher a Cofins sobre essas receitas. Para as entidades imunes, a alíquota é de 3%, correspondente a Cofins em sua forma cumulativa. Para as entidades isentas, a alíquota é de 7,6% aplicável sobre sua forma não cumulativa.

Assim sendo, o “pré-conceito” de que as entidades do Terceiro Setor não pagam tributos e contribuições parafiscais é incorreto e induz profissionais com pouca prática na contabilidade dessas entidades a cometerem erros que levem a prejuízos financeiros.

Outro aspecto relevante na relação das ESFL com o Estado diz respeito às obrigações acessórias, ou seja, quaisquer obrigações que não de pagar impostos. Com base na legislação vigente, procurou-se elaborar um demonstrativo com as principais obrigações acessórias a serem cumpridas pelas ESFL

Obrigação Acessória	Pessoa Jurídica Obrigada	Periodicidade
DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica	Todas as entidades imunes e isentas	Anual
DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte	Todas as ESFL que tenham p.o rendimentos que tenham sofrido retenção de IRRF ou Contribuições Sociais	Anual
DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais	Todas as ESFL – Exceto as inativas	Semestral
DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais	Todas as ESFL cujo valor mensal das contribuições a serem informadas no DACON seja superior a R\$ 10.000,00	Trimestral
RAIS - Relação Anual de Informações Sociais	Todas as ESFL, com ou sem empregados	Anual
GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social	ESFL sujeitas ao recolhimento do FGTS ou às contribuições e/ou informações à Previdência Social	Mensal
CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados	ESFL que tenham admitido, demitido ou transferido empregado com contrato regido pela CLT	Mensal
Fundações	Exame dos atos constitutivos pelo Ministério da Justiça	Na constituição
Fundações	Prestação de Contas ao Ministério da Justiça	Anual

Figura nº 5 – Obrigações Acessórias ESFL

Fonte: O autor

Um dos aspectos relativos às obrigações acessórias reside no fato de que o Estado, desde a Constituição de 1988, normatizou o sistema de tributação no Brasil. Entretanto, a referida Constituição não limita as obrigações acessórias que o contribuinte deve cumprir. Assim sendo, cada vez mais o Estado se utiliza desta ferramenta para exercer seu papel de fiscalização. O “cruzamento” entre as diversas informações constantes das diversas declarações é motivo de constantes cuidados dos profissionais da área contábil no sentido de evitar autuações e punições, e exige ainda constante atualização legislativa a fim de que a entidade, e o próprio profissional, não incorram em punições.

2.1.9 As OSCIPs (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público)

A ex-primeira-dama Ruth Cardoso, Presidente do Conselho da Comunidade Solidária, afirma relativamente aos procedimentos para solidificação do Terceiro Setor:

Entre as iniciativas para fortalecer a sociedade civil destaca-se a proposição da Lei 9.790, de 23 de março de 1999, discutida e elaborada durante as duas Rodadas de Interlocação Política do Conselho da Comunidade Solidária, dedicadas ao tema Marco Legal do Terceiro Setor, realizadas entre 1997 e 1998. Tais Rodadas promovem o diálogo entre governo e sociedade sobre temas importantes para uma estratégia de desenvolvimento social, por meio de consultas a diferentes interlocutores da sociedade civil e governos, e de estudos, discussões e proposições sobre o tema em foco. (FERRAREZI, 2002)

Como resultado das rodadas de interlocação, em 23 de março de 1999, foi criada uma nova forma de entidade do Terceiro Setor, instituída pela Lei Nº 9.790, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs. Elas são caracterizadas como pessoas jurídicas de direito privado, sem finalidades lucrativas, que atuam em áreas como a de assistência social, promoção da educação, saúde e ou cultura. Para consecução de seus objetivos o Estado criou uma nova ferramenta de repasse de recursos, o termo de parceria. Esse contrato firmado com estas instituições constitui-se como um instrumento de repasse de recursos públicos para o setor privado sem fins lucrativos para atendimento personalizado às necessidades da sociedade onde está inserida a Entidade.

Augusto de Franco, Conselheiro e Membro do Comitê Executivo da Comunidade Solidária, afirma que o sentido estratégico da reforma promovida pelo estado "é o empoderamento das populações, para aumentar a sua possibilidade e a sua capacidade de influir nas decisões públicas" (FERRAREZI, 2002, p. 07). Esse fato se traduz pela possibilidade de repasse de recursos às Entidades do Terceiro Setor para utilização de forma mais eficiente e efetiva, atendendo assim de forma mais personalizada as áreas de interesse do estado.

Segundo o autor, as OSCIPs constituem-se em uma ação do estado no sentido de criar um novo referencial legal que reconheça o caráter público das

organizações da Sociedade Civil e crie instrumentos para a realização de trabalhos conjuntos entre as ESFL e o Estado. O autor afirma: "Trata-se de construir um novo marco institucional que possibilite a progressiva mudança do desenho das políticas públicas governamentais, de sorte a transformá-las em políticas públicas de parceria entre Estado e Sociedade Civil em todos os níveis". Afirma ainda que esta ferramenta de repasse de recursos ao Terceiro Setor possibilitará "a incorporação das organizações de cidadãos na sua elaboração, na sua execução, no seu monitoramento, na sua avaliação e na sua fiscalização". Assim, o estado cumpre melhor seu princípio de eficácia na aplicação de recursos.

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs – são reconhecidas como tal, por ato do Governo Federal, emitido pelo Ministério da Justiça, após análise da instituição. As OSCIPs devem estar voltadas para o alcance de objetivos sociais que tenham pelo menos uma das seguintes finalidades, conforme art. 3º da Lei 9.790/99:

- I. promoção da assistência social;
- II. promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- III. promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- IV. promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- V. promoção da segurança alimentar e nutricional;
- VI. defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- VII. promoção do voluntariado;
- VIII. promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- IX. experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- X. promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- XI. promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- XII. estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

O conceito de Assistência Social é fornecido pela a Lei Orgânica de Assistência Social nº 8742 de 1993 e inclui, em seu artigo segundo, a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice ou às pessoas portadoras de deficiência ou a promoção gratuita de assistência à saúde ou à educação ou ainda à integração ao mercado de trabalho e à vida comunitária e, segundo o parágrafo único, "visa o enfrentamento da pobreza e a garantia dos

mínimos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e à universalização dos direitos sociais”.

A definição dos “mínimos sociais” previstos na constituição pode-se enveredar por duas vertentes distintas. Uma primeira vertente está contida na Constituição Federal de 88 que garante em seu artigo 6º os direitos sociais à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção, à maternidade e à infância e à assistência aos desamparados. Entretanto, segundo Secon (2001, p. 141), “o que se tem observado da política de Assistência Social é que ela não é suficiente sequer para atender quem necessita, quanto mais ser vista como “propulsora da cidadania” para aqueles que estão desfilados socialmente”. A autora busca também uma visão mais ortodoxa dos mínimos sociais afirmando:

Antes ela tem uma função específica para o capital, ou seja, garantir a reprodução e manutenção da força de trabalho, pois é considerado trabalhador todo homem que só possui para sobreviver sua capacidade física e intelectual, como já nos assegurava Marx (1978). Conquanto, as políticas sociais no Brasil têm a função segundo Faleiros (1991, p.59), de garantir esta força de trabalho.

2.1.9.1 Legislação

Em 23 de março de 1999, o então presidente da república, Fernando Henrique Cardoso, sancionou a lei nº 9.790 que possuía, em seu bojo, a finalidade de criar um novo tipo de personalidade jurídica – as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – e um novo instrumento de financiamento das atividades do Terceiro Setor – o Termo de Parceria.

A finalidade do legislador, na criação desse dispositivo legal, era o de criar um instrumento de destinação dos recursos públicos para uma entidade do Terceiro Setor que utilizasse esses recursos de forma mais eficiente do que sua aplicação pelo Estado. Antes da legislação das OSCIPs, já existiam instrumentos de repasse do erário público ao Terceiro Setor, os Convênios e Subvenções que exemplificam alguns destes instrumentos. Entretanto, o Termo de Parceria, instituído pela Lei de

criação das OSCIPs, representa uma forma de agregar eficiência no cumprimento dos objetivos propostos pela instituição que está recebendo esse recurso.

O não cumprimento dos objetivos propostos no termo de parceria enseja o direito do Estado, representado pelo poder executivo, de requerer a decretação da indisponibilidade do patrimônio da entidade e o seqüestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de quaisquer agentes que possam ter enriquecido ilicitamente ou causado dano ao patrimônio público.

No entanto a Lei 9.790 criou instrumentos que procuravam garantir que a utilização desses recursos se daria de forma melhor controlada pelo Estado e pelas entidades do Terceiro Setor que estivessem estruturadas organizacional e administrativamente. Para isso, estabeleceu-se uma série de critérios para que esses repasses pudessem ser efetuados. Dentre eles destaca-se o seguinte: as entidades que pleiteassem essa parceria deveriam respeitar os princípios constitucionais de universalização dos serviços, previstos em seu artigo 5º, no respectivo âmbito de atuação, ou seja, esses serviços prestados deveriam ser estendidos a todos, sem distinção de credo, cor, raça, classe social ou quaisquer outros fatores discriminantes.

Respeitando o princípio da universalização, o governo incentivou essa parceria em áreas estratégicas de seu interesse como: as de promoção da assistência social; de cultura; de defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; de educação, de saúde; de segurança alimentar e nutricional; de defesa, preservação e conservação do meio ambiente; de promoção do desenvolvimento sustentável; de voluntariado; de desenvolvimento econômico e social e de combate à pobreza. Incentivou ainda as áreas de experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, de comércio, de emprego e de crédito. Além da promoção de direitos estabelecidos, estimulou a construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de Interesse suplementar, da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais. Promoveu ainda estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades relacionadas à área de atuação a que o governo possuía interesses.

2.1.9.2 Panorama das OSCIPs no Brasil

Desde a regulamentação das OSCIPs, por meio da lei nº 9.790/99, a sociedade tem aderido a esta nova espécie de entidade, considerando algumas de suas características específicas que seriam a possibilidade de remuneração dos dirigentes da entidade e a possibilidade de uma intervenção mais efetiva do Estado. De 1999 até 06/2008 foram certificadas como OSCIPs, no Ministério da Justiça, 4.640 entidades, conforme figura nº 06, a seguir.

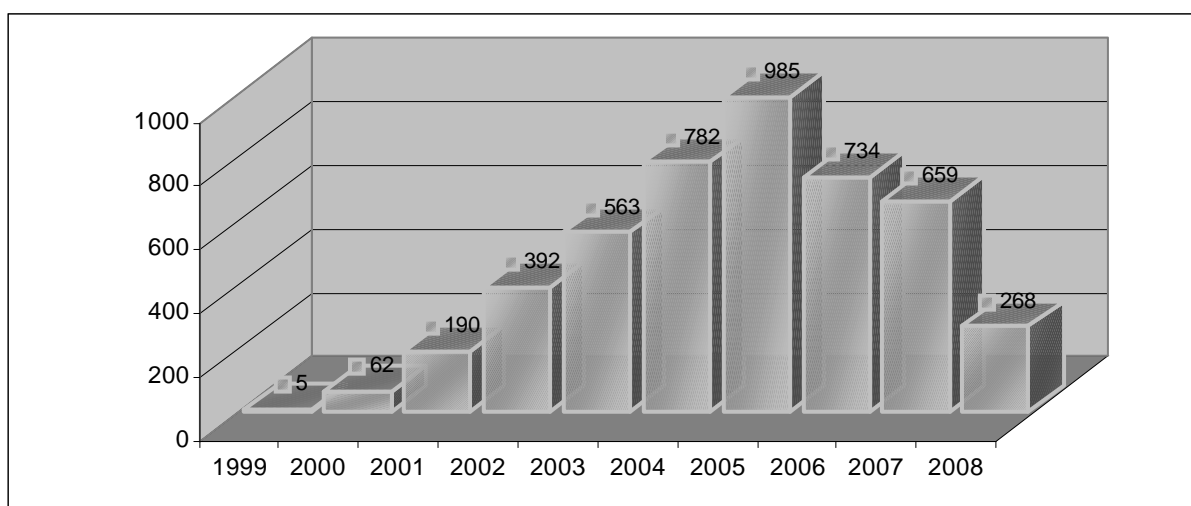


Figura nº 6 - OSCIPs Certificadas por Ano

Fonte: O autor, com base em informações do Ministério da Justiça.

Pela análise da figura nº 06, observa-se que até o ano de 2005 houve um acréscimo, em relação ao ano anterior, na criação de OSCIPs. A partir de 2006, este número de novas entidades vem decaindo e uma pesquisa sobre os principais fatores nessa redução pode se constituir um novo problema de pesquisa a ser solucionado.

Das entidades certificadas pelo Ministério da Justiça, as de cunho assistencial e ambiental representam o maior percentual entre as atividades desenvolvidas. Da pesquisa realizada junto ao Ministério da Justiça, das 4640 entidades, 19% delas não classificaram suas atividades. A figura nº 07, a seguir, demonstra a distribuição das OSCIPs certificadas por área de atuação.

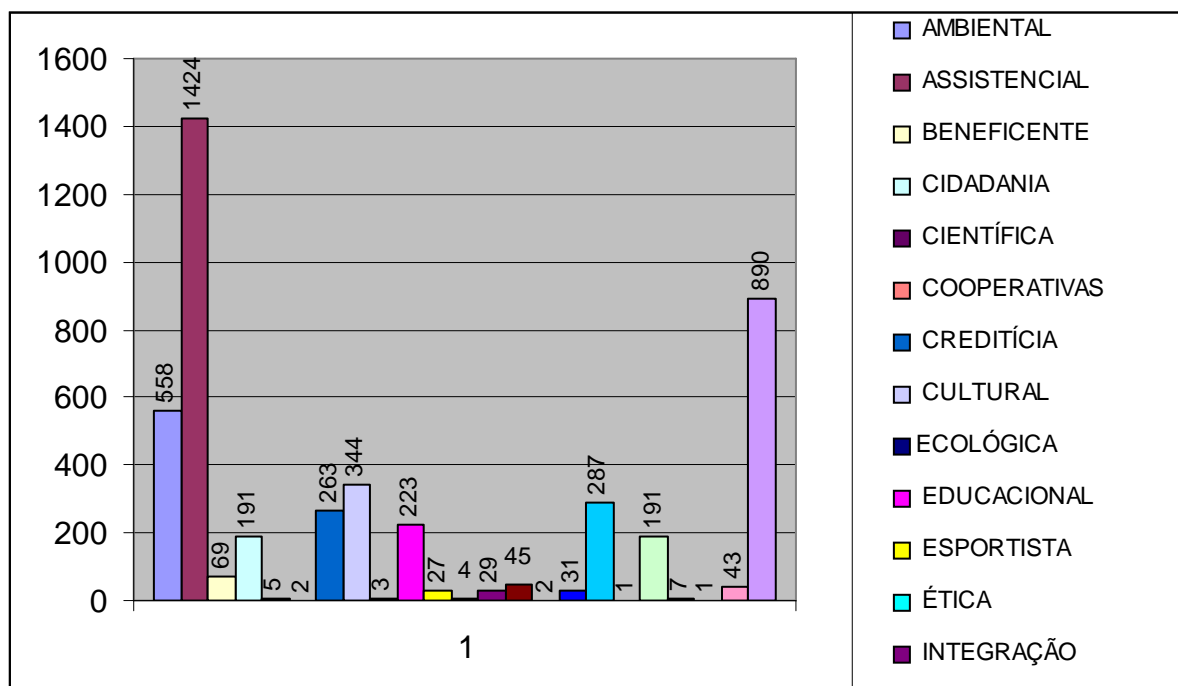


Figura nº 7 - OSCIPs por Área de atuação.

Fonte: O autor, com base em informações do Ministério da Justiça.

De acordo com a figura nº 7, anteriormente, pode-se observar que a maior parte das entidades, classificadas de acordo com a sua área de atuação, estão concentradas respectivamente nas áreas assistenciais e culturais. Esse fato ilustra os dizeres de Falconer (1999, p. 6), quando afirma “que serviços públicos não-exclusivos podem ser realizados mais eficientemente se, mantido o financiamento do Estado, forem realizados pelo setor público não-estatal”.

Outro ponto a ser observado é a distribuição do número de entidades por Unidade da Federação. Efetuando-se o cruzamento com as informações relativas à população, observa-se que a Região Sudeste e Sul são as que apresentam a maior densidade demográfica e a maior quantidade de entidades com predominância na área assistencial, conforme figura nº 08 em seguida.

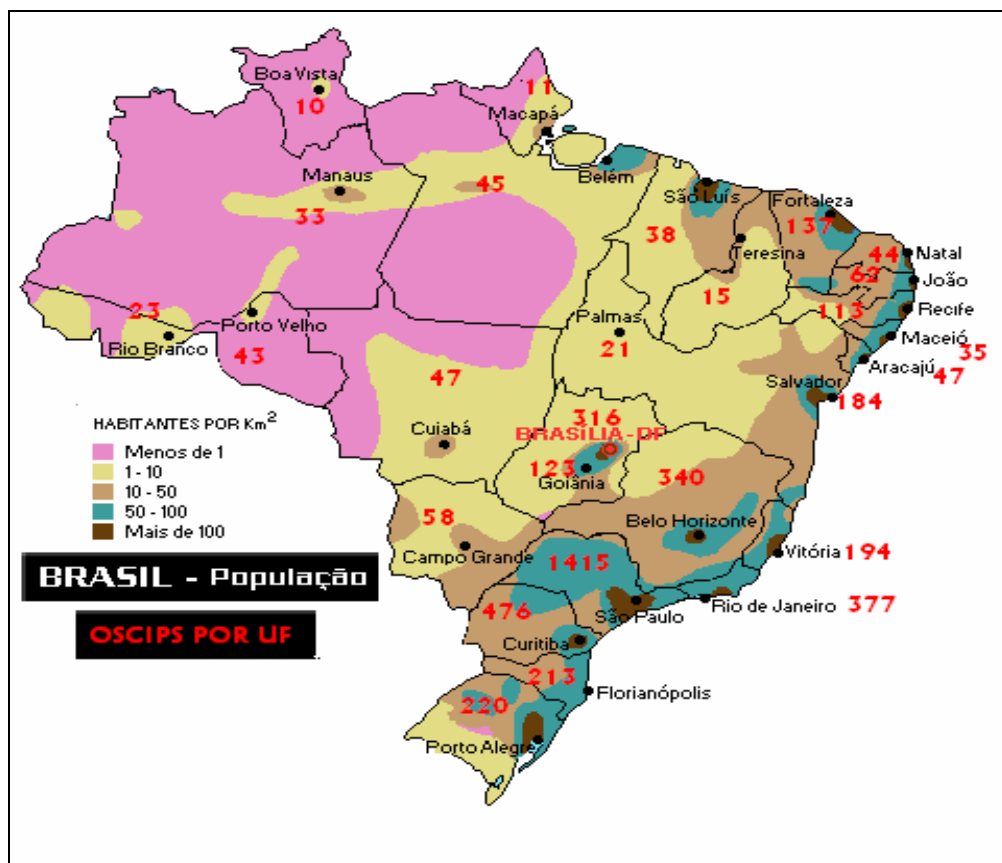


Figura nº 08 - OSCIPs por UF

Fonte: O autor, com base em informações do Ministério da Justiça.

Com base na distribuição demonstrada nessa figura nº 08, observa-se que a quantidade de OSCIPs é diretamente proporcional às áreas de maior densidade populacional. Com isso, pode-se concluir que as entidades voltadas às áreas assistenciais possuem maior presença nessas regiões.

2.1.9.3 Normas Contábeis Aplicáveis às OSCIPs

A Lei 9790/99 estabelece, em seu artigo 4º inciso VII, as normas para prestação de contas a serem observadas pelas OSCIPs, determinando no mínimo:

- a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos

- junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

Conforme esse segmento legal, pode-se observar a preocupação do legislador na integridade e confiabilidade das demonstrações contábeis de uma OSCIP, quando aponta os princípios e Normas contábeis aplicáveis às ESFL. Essa preocupação reflete-se ainda na realização de uma auditoria independente por parte de auditores externos nos recursos recebidos do estado.

Estabelece ainda uma forma básica de evidenciação das demonstrações contábeis através de sua publicação “por qualquer meio eficaz”. Uma das alternativas para publicação eficaz disponível para essas entidades é o Cadastro Nacional de Entidades, disponível no endereço eletrônico da rede mundial de computadores, do Ministério da Justiça (www.mj.gov.br), onde qualquer cidadão pode ter acesso aos relatórios eletrônicos de prestação de contas já aprovados das entidades qualificadas no Ministério da Justiça.

O Departamento de Justiça, Classificação, Títulos e Qualificação – Dejus –, vinculado ao Ministério da Justiça, elaborou e divulgou o Manual de Orientação para preenchimento das demonstrações contábeis contidas no Relatório Circunstanciado de Atividades que se constitui como uma das prestações de contas, a ser enviada anualmente ao Ministério da Justiça. O referido manual tem por base a auxiliar os profissionais da área contábil no preenchimento da prestação de contas e nele estão disponíveis informações sobre o grupo de contas, sua classificação e os lançamentos possíveis em cada uma delas, conforme apêndice 1.

2.1.9.4 Diferença entre OSCIPs e Demais Entidades do Terceiro Setor

Podem ser destacados basicamente dois aspectos em que as OSCIPs diferem de outras entidades do Terceiro Setor. O primeiro é o fato de poderem remunerar os dirigentes que atuam efetivamente na gestão executiva e aqueles que

a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado na região correspondente a sua área de atuação.

O segundo aspecto é a existência de Termo de Parceria entre governo e OSCIPs, como um mecanismo diferenciado de repasse de recursos públicos. O Termo de Parceria, instituído e disciplinado juntamente à qualificação das OSCIPs – por meio da Lei nº 9.790, em 23 de março de 1999 – representa o vínculo de cooperação entre Estado e o Terceiro Setor para o fomento e a execução das atividades de interesse público. Esse Termo entre as partes, deverá discriminar os direitos, responsabilidades e obrigações das partes relacionadas.

A execução do objeto firmado em Termo de Parceria estará sujeita a fiscalização por órgão do Poder Público e Conselhos de Políticas Públicas em cada melhor confiabilidade de suas nível de governo. Outro aspecto relevante a ser destacado é a presença da Auditoria Externa na verificação das prestações de contas dos recursos recebidos. Essa Auditoria Externa, mais do que uma exigência legal, pode constituir-se ainda como uma ferramenta para verificação, controle, fiscalização e gerenciamento das organizações do Terceiro Setor. Por meio dela, o Gestor pode certificar as informações contábeis, através da documentação e das peças contábeis, e o auditor emite ainda um relatório de recomendações que visam melhorar os procedimentos e controles da entidade e, assim, garantir uma demonstrações contábeis, promovendo a transparência da gestão da organização.

2.1.10 Certificações

O poder público, dentro de cada uma de suas esferas, após a análise das entidades, pode emitir um documento que certifica a entidade assegurando que a mesma dispõe dos pré-requisitos necessários para poder operar com o governo. Essas certificações podem ser de Utilidades Públicas Estaduais, Municipais e Federais, Registro de Entidades no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Organizações Sociais (OS), dentre outras.

Cada órgão certificador possui seus pré-requisitos e procedimentos para análise e certificação das Entidades e a especificidade da certidão varia de acordo com as certificações adotadas, ou seja, uma entidade que possui certificação no CNAS não poderá firmar, com o Estado, Termos de Parcerias, pois esse instrumento é específico para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs.

Cabe ressaltar a importância do Planejamento Estratégico dentro das entidades do Terceiro Setor, já que, a partir dele, a entidade deverá verificar quais as certificações que mais se adaptam às suas áreas de atuação e necessidades de parceria com o Estado. Assim sendo, pode não interessar um Certificado de Utilidade Pública Federal a uma entidade que possua relações mais estreitas com o Governo Municipal, cabendo a ela, neste caso, um Certificado de Utilidade Pública Municipal.

2.1.11 Prestação de Contas

A legislação instituída e regulamentada pelo Estado às OSCIPs é um exemplo da necessidade da transparência e eficiência das entidades para recebimento de recursos por parte do Estado. Com isso, entende-se que:

por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico ex-ante e a avaliação ex-post constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade. (MARKOVITCH, 1997, p. 121)

As prestações de contas podem ser divididas em obrigatórias e não obrigatórias e em financeiras e não financeiras.

O Estado, por conceder isenção de impostos às Entidades do Terceiro Setor – desde que preenchidos alguns pré-requisitos exigidos pela legislação –, é o principal requerente de prestações de contas, podendo-se citar, dentre as mais comuns, a declaração de imposto de renda das pessoas jurídicas, destinada ao

Departamento da Receita Federal; no caso específico das OSCIPs, inclui-se o Relatório Anual Circunstanciado de Atividades do Ministério da Justiça que, além das demonstrações contábeis obrigatórias, abrange informações não financeiras.

As demonstrações não obrigatórias podem constituir uma ferramenta da evidenciação da transparência da gestão da entidade. O envio de prestação de contas aos que contribuem, ou podem contribuir com recursos para a entidade, pode-se constituir em uma das estratégias de captação de novos recursos ou a manutenção dos recursos já existentes. Outro aspecto a ser considerado, relativo às prestações de contas, é o fato de que as entidades do Terceiro Setor possuem uma função social, ou seja, relacionada à sociedade. Esse aspecto constitui-se um fator relevante para que a sociedade receba um *feedback* das ações tomadas por esse Setor da economia.

A prestação de contas pode ser de caráter financeiro ou não, ou ainda englobar ambos componentes. O interesse da sociedade na prestação de contas dos recursos investidos em determinada entidade é uma das ferramentas para a transparência da entidade. Entretanto, a prestação de contas não financeira pode evidenciar, principalmente, a eficiência com que esses recursos foram gastos em prol dos objetivos a que se propôs a entidade.

As palavras de Hendriksen, corroboradas pela publicação do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* – sob o título *Objectives of Financial Statements* (1973) – parecem reforçar, de forma inequívoca, a responsabilidade da Contabilidade no trato da informação perante a sociedade que estamos testemunhando afirmando que

...embora possa ser possível determinar os modelos decisórios que descrevem como os usuários realmente tomam suas decisões e qual informação desejam, esse procedimento pode não levá-lo aos melhores resultados, porque os usuários estão limitados pela informação disponível no momento ou porque eles podem não estar usando os melhores modelos. Hendriksen (1971) (*apud* IUDÍCIBUS, 2000, p. 22)

2.2 CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR

2.2.1 Definição e importância da Contabilidade

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, em sua Resolução n.º 774, de 16/12/1994, item 1.4, há a disposição sobre os objetivos da contabilidade ao afirmar que a contabilidade tem por objetivo:

(...) prover os usuários com informações sobre aspectos de naturezas econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Para Ludícibus (2004, p.22), os objetivos a que se propôs a contabilidade permaneceram praticamente inalterados no decorrer dos anos. As principais mudanças ocorreram nos tipos de usuários (internos e externos) e nas formas de informação que têm sido demandadas. Nesse aspecto, um dos grandes desafios da contabilidade é fornecer, a cada tipo de usuário, um conjunto específico de informações que sejam capazes de suprir seu modelo decisório.

O aspecto utilitário da Contabilidade foi ressaltado por Ludícibus (2000, p. 44) quando afirmou que contabilidade é:

essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos informativos dos vários setores da economia. Portanto, entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas necessidades informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da Contabilidade.

Segundo Marion (2005, p. 26), a contabilidade “é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio em face das ações humanas”.

Esse entendimento pode ser complementado com a definição dada no 1º congresso Brasileiro de contabilidade, realizado em 1924, em que a contabilidade foi definida como “a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro dos atos e fatos de uma administração econômica”

A partir dessas duas definições pode-se concluir que, primeiramente, a contabilidade é uma ciência, pois, segundo o dicionário Aurélio, a ciência constitui-se como um conjunto metódico de conhecimentos obtidos mediante a observação e a experiência, ou seja, ciência pode ser definida como um “conjunto organizado e aprofundado de conhecimentos sobre determinado assunto”. Nesse aspecto, o assunto a que se refere a definição anterior é o Patrimônio que pode ser definido como um conjunto de bens, tangíveis ou intangíveis de uma pessoa física ou jurídica. Assim sendo, pode-se afirmar que a contabilidade constitui-se como um conjunto organizado de métodos e conhecimentos que têm como função controlar a variação do patrimônio de determinada pessoa física ou jurídica.

Iudicibus (2004, p.. 21) estabelece objetivos à existência da Contabilidade. Nesse aspecto duas abordagens distintas são elencadas. Conforme a primeira, a contabilidade deve fornecer aos diversos usuários um conjunto básico de informações que atendam a todas as necessidades. Já a outra abordagem define a contabilidade como a ciência da gestão da informação, ou seja, a contabilidade deve extrair informações de interesse de cada usuário de forma que atenda às suas necessidades e anseios.

O fornecimento de informações para tomada de decisões tem sido definido como a principal finalidade da contabilidade conforme Franco (1996, p.21):

Assegurar o controle do patrimônio administrado, pelo fornecimento de informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins, que podem ser lucrativos ou meramente ideais (sociais, culturais, esportivos, beneficentes ou outros.

Segundo Marion (2005, p.27), “com o passar do tempo, além do proprietário do patrimônio, novos usuários da contabilidade foram surgindo, tais como: o banqueiro, o fornecedor de mercadorias a prazo, o governo, o administrador, os acionistas, os empregados, os clientes, os sindicatos, os partidos políticos e outros segmentos da sociedade”. Com isso, a contabilidade deve evoluir de acordo com a sociedade no sentido de cumprir um de seus objetivos que é o fornecimento de informações sobre o patrimônio e suas variações.

No Brasil, os principais usuários da contabilidade, na atualidade, são os diversos fornecedores que se utilizam das informações contábeis para liberação de créditos aos seus clientes. Entretanto, o maior usuário do serviço do contador, e não da contabilidade, é o Estado que, através da imposição de diversas obrigações acessórias – assim entendidas quaisquer obrigações que não as de pagar impostos –, obriga o empresário e, conseqüentemente, o contador a fornecerem informações que irão subsidiar o processo de fiscalização dessas empresas. E, por uma omissão no dispositivo constitucional, essa constitui uma das principais fontes de informações do Estado em relação às empresas.

A contabilidade, como instrumento de gestão deve ser coerente com a cultura organizacional. Ela, na sua função básica de apoio à administração da entidade, deve procurar o desenvolvimento e estruturação de seus instrumentos de gestão em consonância com o modelo adotado pela entidade.

Nesse aspecto, é importante verificar que os trabalhos acadêmicos voltados às áreas da gestão da informação têm sido objeto de interesse dos diversos pesquisadores. Na área da informação gerencial, a preferência das publicações está relacionada ao fornecimento de informações relativas a custos e tomada de decisões. No que tange à contabilidade no Terceiro Setor, no Brasil, seu estudo ainda é incipiente e carece de estudos aprofundados que servirão de base para a formação de um processo de institucionalização de conhecimento, capaz de mudar a cultura e o procedimento dos profissionais que atuam na área. Autores como Olak, Beuren, Falconer e Nascimento têm se destacado nessa área com a publicação de diversos trabalhos voltados à contabilidade das Entidades sem fins Lucrativos. Esse pensamento é corroborado pela AICPA (1970) que, em sua definição de contabilidade, atribui-lhe como “função principal fornecer informação quantitativa, essencialmente financeira sobre entidades econômicas”. Autores como Tinoco (2008, p. 25) expressam uma definição mais abrangente da contabilidade:

Em nosso entendimento, a Contabilidade é objetivamente um sistema de mensuração, avaliação e divulgação, centrado nos usuários da informação, destinado a provê-los (os usuários) com demonstrações contábeis e outros meios de transparência, permitindo-lhes análise de natureza econômica, financeira, social, ambiental, física e de produtividade das empresas (entidades de caráter geral)

Nesse contexto, a função da contabilidade consiste em fornecer informações diferenciadas a cada tipo de usuário de acordo com suas necessidades. O mercado consumidor tem se mostrado um usuário das informações da contabilidade e as formas de atingir esse segmento podem traduzir-se pela divulgação do balanço social, da demonstração do Valor adicionado dentre outras. Sá (2001, p. 24) afirma que “o comportamento funcional da riqueza precisa atender ao indivíduo, mas, igualmente ao ambiente onde este se insere”

2.2.2 Legislação Contábil Aplicada às OSCIPs

A legislação aplicável às Entidades do Terceiro Setor inicia-se com a Constituição Federal que deve ser respeitada em toda a sua magnitude. Outras legislações também são aplicáveis, no entanto, não exclusivamente às OSCIPs. Dentre essas leis destacam-se o Decreto 3.000/99 que trata dos aspectos tributários das empresas ou a Lei nº 6.404/76 que abrange os aspectos societários e contábeis.

Relativamente à área contábil, a Lei nº 6.404/76, apesar de aplicável às sociedades anônimas, é seguida por todos os segmentos empresariais na estruturação de suas contas contábeis e na publicação das demonstrações financeiras. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, veio alterar alguns dispositivos da Lei 6.404/76 no sentido de adequar as demonstrações contábeis aos padrões internacionais, atendendo as diversas mudanças ocorridas nos planos mundiais nos níveis econômicos e sociais. Com ela, procurou-se também facilitar a inserção das empresas nacionais no processo de convergência contábil internacional, o que permitirá o aumento da transparência das demonstrações financeiras.

A primeira legislação aplicável exclusivamente as OSCIPs é a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que qualifica a pessoa jurídica como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e cria o Termo de Parceria. Na esfera contábil, a principal contribuição desse expediente legal está no seu artigo quarto que dispõe sobre as normas mínimas de prestação de contas a serem observadas por este tipo de entidade.

Outra legislação fundamental à contabilidade das entidades do Terceiro Setor, incluindo-se as OSCIPs, é a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC N.º 877 –, de 18 de abril de 2000, que em seu artigo primeiro aprova a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros. Essa legislação veio regulamentar os processos de contabilidade institucionalizados até então e revesti-los do rigor legal.

Outras legislações do CFC também são aplicáveis a determinadas entidades do Terceiro Setor. A NBC T 10.4 refere-se aos critérios contábeis aplicáveis às Fundações e a NBC T 10.8 trata das Entidades Sindicais e Associações de Classe.

Em um aspecto mais genérico a NBC T 3 e a NBC T 6 vêm fundamentar a contabilidade, sendo que a primeira trata dos conceitos, conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e a segunda trata de sua divulgação. Entretanto, cabe ressaltar que as entidades do Terceiro Setor possuem características específicas que são complementadas pela NBC T 10.19.

2.3 CONTABILIDADE POR FUNDOS

2.3.1 Definição e Conceitos de Contabilidade por Fundos

Segundo Araújo (2005 p. 61), embora não previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade, o sistema de Contabilidade por Fundos, com o intuito de propiciar maior qualidade à informação contábil, pode ser usado pelas organizações do Terceiro Setor.

Para Martins (1998, p. 120), a contabilidade por fundos é “uma forma de registro contábil em que uma entidade segrega os ativos, os passivos e até o patrimônio líquido, em função da natureza dos recursos que estão sendo utilizados, conforme a necessidade de se manter controle em função do uso desses mesmos recursos”.

Para um melhor entendimento da Contabilidade por Fundos, faz-se mister conceituar e definir fundos. O dicionário Aurélio conceitua “fundo”, no sentido econômico da palavra, como sendo os “recursos monetários reservados para

determinado fim”, complementando ainda o conceito com “capital e outros valores constitutivos do ativo duma sociedade.” A esse conceito, pode-se acrescentar que:

a teoria do fundo trata a empresa como uma unidade operacional, orientada para atividades, como base da contabilidade. Essa área de interesse, denominada fundo, inclui um grupo de ativos e obrigações e restrições correspondentes, representando funções ou atividades econômicas específicas. (HENDRIKSEN, 1999, p. 470).

Siegel (2006) aponta algumas características dos Fundos governamentais que podem ser aplicadas às entidades do Terceiro Setor quando define um fundo como sendo uma entidade fiscal e contábil, com um conjunto segregado de contas do disponível, juntamente com todas as responsabilidades, ações e os saldos residuais, evidenciados nas contas do passivo, de forma a demonstrar as mudanças patrimoniais do exercício, segregadas por atividades específicas ou que visem atingir determinados objetivos, de acordo com as normas, restrições ou limitações ao seu uso.

Outro aspecto da contabilidade por fundos a ser enfatizado, refere-se à monitoração e avaliação de desempenho da Entidade.

Em geral, a literatura sobre o assunto, caracteriza fundo como um núcleo de interesse, uma área de responsabilidade, um núcleo estratégico para os quais serão destinados recursos específicos, que serão monitorados, visando à avaliação de desempenho das apropriações e das entidades como um todo. MOURA (2003, p. 95)

Da definição do autor alguns aspectos se destacam em relação à sua significância relativamente aos aspectos comportamentais e de *disclosure*.

O primeiro aspecto refere-se à importância da contabilidade por fundos para segregação dos diversos projetos ou fontes de receitas como núcleos estratégicos. Dessa forma, a responsabilidade pelos resultados obtidos, em cada projeto, bem como a definição de metas e estratégias, pode caber ao gestor de determinado fundo, ou projeto. Esse fato pode ensejar problemas comportamentais dentro da entidade no sentido de criar uma competição ou rivalidade entre esses gestores. Nesse caso, a definição de núcleos estratégicos deve ser constantemente monitorada pela diretoria da entidade para verificar possíveis desvios na estratégia geral desenvolvida pela instituição e a criação de um senso de coletividade, ou de unidade, deve ser uma das metas constantemente incentivadas pela direção geral.

A monitoração dos fundos, ou projetos, constitui-se outra importante vantagem na utilização da contabilidade por fundos, visando a apuração dos resultados por cada projeto desenvolvido e permitindo uma melhor evidenciação aos doadores na utilização dos recursos destinados à entidade. Ao contrário do que ocorre em uma empresa normal, a monitoração não visa somente a evidenciação de resultados financeiros positivos em relação aos recursos aplicados, mas também o cumprimento dos objetivos estratégicos a que se propôs a entidade no cumprimento de seus objetivos e de sua missão, possibilitando a avaliação de desempenho dos recursos aplicados.

Outro aspecto a ser destacado, no que tange ao entendimento dos fundos, refere-se ao rigor e transparência da contabilidade

Em se tratando do Terceiro Setor, aumenta a necessidade de criação e controle rigoroso dos fundos patrimoniais e financeiros para verdadeira transparência na administração e prestação de contas aos associados, a terceiros e usuários em geral. O sistema de contabilidade registrará os recursos recebidos para atender atividades ou projetos específicos de forma separada (em fundos), valendo-se das restrições impostas pelos doadores externos à entidade ou mesmo observando restrições impostas pelos órgãos diretivos da entidade. Na prática existirão, em uma entidade, vários tipos de "fundos" como, por exemplo, "Fundo para Construção de Sede Social", "Fundo para Bolsas de Estudos", "Fundo de Pesquisas", etc. (ONOFRIO, 2008)

No entendimento do autor, os fundos podem ser utilizados como projeções para programas futuros. Assim sendo, a instituição, através de seu planejamento estratégico, irá buscar recursos junto às diversas fontes de financiamento para execução dos projetos estabelecidos. Trata-se de uma visão diferenciada e que distingue totalmente a forma de atuação da entidade, no que se refere à forma de gerenciamento e gestão de recursos e projetos.

Outra definição de Contabilidade por fundos é fornecida pelo GASB que, de acordo com a *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards* (1998, p.15), afirma que os fundos contábeis representam uma entidade fiscal e contábil distinta, com balanço próprio e com a escrituração do disponível e outros recursos financeiros relacionados com os passivos e patrimônio social, sendo segregados de forma a atender às finalidades e atividades específicas ou determinados em leis especiais por restrições ou limitações.

Dentro da legislação contábil brasileira o CFC – Conselho Federal de Contabilidade – nas Normas Brasileira de Contabilidade – NBC – T, dispõe:

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.

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**. (grifo do autor)

Observa-se, pela legislação acima, que, apesar de não claramente definida, a contabilidade por fundos é incentivada pelo CFC. Entretanto, não existem procedimentos padronizados para tratamento dos fundos e, conforme estudos realizados, os contadores de entidades sem fins lucrativos, em sua grande maioria, utilizam somente a segregação das contas de resultado por projeto além das contas do disponível por fonte de recursos quando especificamente discriminado pela fonte doadora, por exemplo, no caso de uma determinada subvenção governamental em que consta no contrato cláusula que especifica essa particularidade.

2.3.2 Diferenças existentes entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Por Fundos

Olak (1996, apud Beuren & Jeremias, 2003, p.259) enumera as principais diferenças entre a contabilidade normalmente efetuada pelas empresas em relação à sistemática de contabilidade por fundos. Segundo o autor, na forma de contabilização convencional, existe um plano de contas único, enquanto que, na contabilização por fundos, há um plano para cada fundo ou contas separadas para cada fundo”. Nesse aspecto há necessidade da utilização de um plano de contas geral que servirá para consolidação dos diversos fundos, permitindo dessa forma a evidenciação da entidade como um todo.

Na contabilidade tradicionalmente efetuada, os registros contábeis são efetuados em um único grupo, não considerando suas origens e destinações. Entretanto, na sistemática de evidenciação dos fundos existe uma segregação, na qual se considera cada fundo como uma entidade contábil.

As demonstrações contábeis convencionais apresentam-se na forma colunar, para cada período. Na contabilização por fundos o formato é apresentado evidenciando-se diversas colunas que comporão o resultado final da instituição e são dispostas de acordo com cada fundo previsto pela entidade. Entretanto, um problema apresenta-se nessa forma de evidenciação quando se considera a comparabilidade em relação a períodos anteriores pois a quantidade excessiva de informações pode levar os gestores, parceiros e investidores a um volume de informações excessivo. Cabe ao profissional da área contábil procurar fornecer as informações relevantes para cada grupo de usuários. Esse fato constitui-se um dos desafios da contabilidade, reiterado por Ludicibus (2004, p. 129) quando afirma o compromisso da contabilidade com a evidenciação e ressalta a importância do profissional da contabilidade na delimitação da informação a cada usuário de forma que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis; em contra-ponto, afirma que “Ocultar informações ou fornecê-las de forma demasiadamente resumida é tão prejudicial quanto fornecer informação em excesso”.

Outro aspecto relevante a apresentação das demonstrações contábeis diz respeito à quantidade de informações complementares necessárias às notas explicativas, pois o poder auto explicativo das demonstrações diminui a quantidade de informações complementares.

Para Araújo (2005, p. 61), o entendimento do sistema da Contabilidade por Fundos é bastante simples, a complexidade reside na execução. O autor ainda sugere uma analogia entre o sistema da Contabilidade por Fundos com a contabilidade em filiais ou controladas.

Ao utilizar uma analogia, descrita por Kraemer (2008) no aspecto ambiental, pode-se relacionar três razões básicas para uma Entidade sem Fins Lucrativos adotar a Contabilidade por fundos. A autora elenca como aspectos relevantes:

- Gestão interna – relaciona-se com uma ativa gestão e controle dos recursos recebidos, visando reduzir custos e despesas operacionais e melhorar a qualidade dos serviços que presta à comunidade;
- Exigências legais – as exigências legais, principalmente com os recursos recebidos do Estado, pode obrigar os gestores a controlar mais seus gastos, sob pena de multas e de indenizações;

- Demanda dos parceiros – as entidades do Terceiro Setor estão submetidas a pressões internas e externas. Essas demandas por informações podem ser oriundas da comunidade, dos provedores de recursos, dos empregados, do Estado, etc.

Como conseqüência desse processo, torna-se necessário saber quais as principais vantagens na utilização de um sistema de Contabilidade por Fundos, ou seja, quais resultados a entidade pode obter com a adoção dessa sistemática. Esses resultados devem representar os objetivos dessa contabilidade que, entre outros, podem ser:

- saber se a entidade cumpre a legislação fiscal vigente, considerando que certas receitas são passíveis de tributação;
- detectar as áreas críticas de atuação da entidade que necessitam especial atenção;
- apoiar os gestores da entidade em seu processo decisório e na fixação de uma gestão transparente e consciente;
- identificar novas oportunidades para uma melhor aplicação dos recursos recebidos;
- Evidenciar a evolução dos projetos desenvolvidos e identificar novas tendências e necessidades que se observam e alteram com o ambiente;
- identificar vantagens competitivas graças a melhorias concretas na gestão que agregam valor à companhia;
- observar o cumprimento dos objetivos fixados pela entidade em seu estatuto social;

Com referência a evidenciação, divulgação e transparência das informações da Entidade, pode-se afirmar que as demonstrações contábeis constituem-se canal para tais evidências, pois nelas estão contidas as principais informações pertinentes ao desempenho da entidade e à situação patrimonial em determinado período. A evidenciação de informações por fundos, ou projetos, pode enriquecer tais demonstrações, além de permitir aos usuários melhores condições de acesso às informações, avaliando os projetos desenvolvidos comparativamente ao patrimônio e aos resultados alcançados no período.

Outra vantagem na adoção de uma Contabilidade por fundos pode se evidenciar por sua utilização na melhoria dos controles internos utilizados pela

Entidade, compreendidos como o conjunto de métodos, sistemáticas de revisão, ferramentas de monitoramento e sistemas informatizados para que os gestores possam utilizar na avaliação da consecução dos objetivos sociais, bem como na produção de dados contábeis confiáveis, destinados aos *stakeholders*, ou seja, à comunidade em sua totalidade.

2.4 CONTEXTO CONTÁBIL INTERNACIONAL

No cenário internacional as principais organizações de normatização da contabilidade das entidades sem fins lucrativos (*nonprofit organizations* - NPO) são o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), e o *US Federal Office of Management and Budget* (OMB) .

Segundo Weiss (2003), o FASB emitiu duas normas, a 116 e 117, cuja missão principal é a de dirimir as inconsistências da contabilidade das empresas sem fins lucrativos e a divulgação de informações. A obrigatoriedade na publicação de acordo com essas normas iniciou-se em 1994 para as grandes entidades e um ano depois para todas as entidades sem fins lucrativos. Com isso, o FASB almeja aumentar a relevância, compreensibilidade e comparabilidade dos relatórios contábeis, eliminando as incoerências até então existentes.

Thompson (1995) fornece uma retrospectiva das principais normas do FASB com relação às *nonprofit organization* – NPO – conforme figura:

Ano e Norma	Teor da norma
AICPA 1973	Auditorias de Faculdades e Universidades
AICPA 1974	Auditorias de NPO da Saúde e Bem-Estar
AICPA 1978	Contabilidade, Princípios e Práticas de Evidenciação de algumas NPO
AICPA 1990	Auditorias de prestadores de serviços de saúde
FAS No. 116	Contabilidade de contribuições
FAS No. 117	Informações nas demonstrações financeiras
FAS No. 124	Contabilização de Investimentos

Figura 09 – Principais normas internacionais de contabilidade das NPO
Fonte Thompson (1995)

No âmbito das normas internacionais o FASB publicou a norma 117 – *Financial Statements of Not-for-profit Organizations* – emitida em junho de 1993, com aplicação para ano fiscal de 1995, sendo aplicadas às entidades sem fins lucrativos com ativos inferiores a US \$ 5 milhões e despesas anuais inferiores a US \$ 1 milhão.

A Resolução FASB 117 veio alterar a resolução FASB 95, que dispunha obrigatoriedade da apresentação de fluxos de caixa juntamente com as demonstrações contábeis. A referida norma ainda incentiva o uso e o fornecimento de uma *declaração de despesas funcionais*. Entretanto, não especifica o formato a ser dado para essa declaração. A resolução especifica um conjunto de demonstrações financeiras a serem divulgadas conforme abaixo:

- Declaração de posição financeira ;
- Declaração de atividades – DA;
- Declaração despesas operacionais - DDO;
- Demonstração de fluxo de caixa;
- Notas explicativas ao Balanço financeiro.

A Demonstração de Posição Financeira deve ser preparada para a entidade apresentando os totais de ativos, passivos, e o patrimônio social, bem como informações sobre a liquidez, flexibilidade financeira da entidade, além de demonstrar a inter-relação dos ativos e passivos, demonstrando também as origens e aplicações de recursos da entidade.

Correlacionando as demonstrações impostas pelo FASB com a Lei 6.404/76, pode-se relacionar essa demonstração ao Balanço Patrimonial. Nesta os ativos, além da evidenciação por liquidez, devem ser segregados de acordo com as restrições impostas pelos doadores aos recursos, que poderão ser classificados como:

- **Ativos de uso irrestrito** – seu uso pode se dar de acordo com as necessidades da instituição e não sofrem quaisquer tipos de restrição por parte dos doadores;
- **Ativos de uso temporariamente impedidos** – são também conhecidos como doações condicionadas. O recurso recebido deve ser utilizado para a finalidade específica a que o doador o destinou. Na administração pública as subvenções

condicionadas são utilizadas de acordo com um plano de aplicação previamente estabelecido sendo que quaisquer alterações ocorridas devem ser, previamente, acordadas com o doador;

- **Ativos de uso permanentemente restrito** – os recursos recebidos não poderão ser alienados, entretanto, os rendimentos auferidos por esse recurso poderão ser utilizados pela entidade. Um exemplo seria a doação de um imóvel a determinada entidade, que não poderia ser alienado. Entretanto, os rendimentos de seu aluguel poderão ser utilizados pela entidade como um ativo de uso irrestrito.

Outra demonstração elencada pelo FASB 117 é a Demonstração de Atividades do Exercício – cujo teor deve centrar-se na totalidade da entidade – e embora no FASB 117 não haja a previsão da segregação por tipos de ativo essa forma é comumente utilizada com o intuito de complementar as informações. Nessa demonstração a entidade deverá:

- evidenciar a mudança, pelo cumprimento ou satisfação das restrições dos ativos impostas pelo doador;
- Segregar as receitas por tipo de restrição;
- Segregar as despesas operacionais e não operacionais;

Os objetivos mais relevantes na elaboração e divulgação da Demonstração de Atividades é o de fornecer informações significativas sobre os efeitos das transações efetuadas pela entidade e outros eventos e circunstâncias que modifiquem o montante e a natureza dos ativos líquidos, além de evidenciar e relacionar as transações e outros eventos entre si. Buscou-se também demonstrar a forma como os recursos da organização são utilizados na prestação de diversos programas e serviços.

Com a finalidade de demonstrar essa forma de evidenciação, a figura nº 10 propõe um exemplo de Demonstrativo das atividades de uma Entidade sem fins lucrativos.

DECLARAÇÃO DE ATIVIDADES				
Exercício findo em 30 de dezembro de 2007				
DISCRIMINAÇÃO	Ativos não Restritos	Ativos temporariamente restritos	Ativos Permanentemente Restritos	Total
RECEITAS				
Contribuições Recebidas	3.050	1.150	4.000	8.200
Atividades de angariação	620	450		1.070
Faculdade Advisor	8.000			8.000
Serviços Prestados Auditoria	1.000			1.000
Encargos e taxas de inscrição	4.230			4.230
Receitas com eventos	3.710			3.710
Reembolso Encontro Anual	4.990			4.990
Programas Desenv.Profissional	1.850			1.850
Bolsas de Estudos		1.000		1.000
Capítulo Atividades	2.760			2.760
Receitas Financeiras	340			340
Restrições Cumpridas				
Encontro anual	800	(800)		
Bolsas de estudos concedidas	1.450	(1.450)		
Aquisição equipamentos	500	(500)		
TOTAL DA RECEITA	33.330	(150)	4.000	37.180
DESPESAS				
Despesas por ativo				
Reunião Regional	6.880			6.880
Reunião Anual	3.470			3.470
Iniciação Jantares	7.520			7.520
Capítulo Atividades	7.210			7.210
Bolsas	1.500			1.500
Total despesas	26.580			26.580
Despesas operacionais				
Gerais e Administrativas	6.650			6.650
Atividades angariação	110			110
Total de despesas operacionais	6.760			6.760
TOTAL DE GASTOS	33.340			33.340
VARIAÇÃO NO PERÍODO				
Varição ativos líquidos	(10)	(150)	4.000	3.840
Ativo Líquido no início do exercício	7.980	2.300	2.000	12.280
Patrimônio Social no final do ano	7.970	2.150	6.000	16.120

Figura nº 10 – Exemplo de Demonstrativo de Atividades
Fonte o autor

A **Declaração de despesas operacionais** – Não obrigatória para a totalidade das entidades, deve evidenciar as Despesas que resultam na diminuição

dos ativos sem restrições. As despesas devem ser divulgadas pela classificação funcional e, segundo Thompson (1995), em artigo publicado na revista eletrônica *Business Network*, devem conter:

- Os Programas e/ou Serviços - que geralmente incluem bens e serviços distribuídos aos beneficiários, clientes ou membros de forma a satisfazer o objetivo da missão da organização.
- Outros - incluem atividades de gestão e supervisão geral, gestão empresarial, geral, de manutenção, de registros, orçamento, finanças e outras atividades de gestão e administração.
- Atividades de angariação de Fundos - incluem divulgação das campanhas realizadas para angariação de fundos, mantendo lista dos doadores, realizando eventos especiais de angariação de fundos, elaboração e distribuição de atividades envolvidas na solicitação de contribuições de indivíduos, fundações, agências governamentais, etc.

Relativamente à Declaração de Fluxos de Caixa, Thompson (1995) afirma que o objetivo básico dessa demonstração das entidades é o de fornecer informações relativas aos pagamentos e recebimentos em dinheiro de uma organização durante um período. O FASB 95 orienta como essas informações podem ajudar a doadores, investidores, credores e outros, e estabelece normas para a informação a ser fornecida em um mapa de fluxos de caixa de uma empresa. Essas disposições são complementadas e alteradas pelo FASB 117, no sentido de aumentar as disposições às organizações sem fins lucrativos. Em anexo a essa resolução do FASB são demonstrados exemplos para a elaboração de mapas de fluxos de caixa para uma organização sem fins lucrativos.

De acordo com Wing *et all* (2006), os mais graves e generalizados problemas nas despesas das *non-profit organization* – NPOs – referem-se à classificação funcional (programa de gestão e de um modo geral, e angariação de fundos). Muitas entidades não fornecem informações significativas com relação à eficácia no cumprimento das suas atribuições. Como consequência desse fato, os doadores, os financiadores, e as organizações de fomento ao Terceiro Setor têm colocado indevida dependência com relação a indicadores financeiros, muitos dos quais são baseados nos Demonstrativos de Despesas Funcionais, podendo distorcer completamente uma análise sobre determinada entidade.

Relativamente à questão do *disclosure* e evidenciação das demonstrações financeiras nos EUA, Wing et all (2006) aponta a rede mundial de computadores como fonte de consulta sobre as informações financeiras das entidades e que, ao contrário das empresas com fins lucrativos, possuem a divulgação das informações financeiras a fim de fornecer informações a sociedade.

Endereços eletrônicos como o www.guidestar.org possuem informações sobre aproximadamente um milhão e setecentas mil organizações sem fins lucrativos com acesso às suas demonstrações financeiras. No Brasil, o Ministério da justiça disponibiliza as informações de algumas das entidades em seu endereço eletrônico, entretanto, a quantidade de entidades sem fins lucrativos que divulgam suas demonstrações contábeis ainda é pouco significativa, considerando o universo do Terceiro Setor no país.

Ainda nesse sentido, a *National Association of State Beneficentes* (www.nasconet.org) e a Associação Nacional dos Procuradores-Gerais (www.naag.org) desenvolveram um registro unificado de declarações, em um esforço para consolidar as informações e os dados de todos os estados americanos que exigem registro de organizações de fins caritativos fins lucrativos que solicitam contribuições. Tal atitude visa garantir a integridade das Entidades que atuam nos EUA e procura segregar as organizações que trabalham de forma correta daquelas utilizadas para fins ilícitos.

3 DESCRIÇÃO DA METODOLOGIA

Segundo o dicionário Aurélio “método” vem a ser definido como um procedimento organizado que conduz a determinado resultado. Agregando o sufixo “logia” pode-se definir “metodologia” como o conjunto de métodos e regras utilizados para resolver o problema de pesquisa proposto. Corroborando essa definição, Fachin (2006, p. 31) conceitua método como “um plano de ação, formado por um conjunto e etapas ordenadamente dispostas, destinadas a realizar e a antecipar uma atividade na busca de uma realidade.

Este capítulo pretende demonstrar a forma e as etapas cumpridas, bem como dos processos utilizados para atingir os objetivos propostos.

Para a resolução do problema de pesquisa, fez-se uso da análise bibliográfica mais significativa sobre o tema. Segundo Vergara (2004, p. 48), o fato de a pesquisa bibliográfica fornecer valiosas contribuições teóricas sobre o assunto em questão, é considerada como uma ferramenta essencial em qualquer tipo de pesquisa. Procurou-se verificar as publicações nacionais e internacionais da área das Ciências Sociais, principalmente da Ciência Contábil e, dessa forma, verificar todos os aspectos concernentes ao tema.

Quanto à caracterização da presente investigação, assim entendida, segundo Demo (2000, p. 21), como o “procedimento de fabricação do conhecimento”, pode-se afirmar que esta é uma pesquisa empírica. Segundo o autor, esse tipo de estudo se dedica a tratar a face lastreada na experiência e “trata a face empírica fatural da realidade, de preferência mensurável; produz e analisa dados, procedendo sempre pela via do empírico e fatural”.

Quanto à classificação do método racional a ser utilizado, ou seja, uma linha mestra para definir as linhas gerais do trabalho e que se constituem nos procedimentos fundamentais para a compreensão de fatos por meio da ciência” esta pesquisa é classificada como indutiva, pois segundo Fachin (2006, p. 31) a partir de uma análise de dados particulares, encaminha-se para noções gerais.

Quanto a seu objetivo, esta pesquisa está classificada, segundo Collis e Hussey (2005, p. 23), em pesquisa exploratória. Para os autores, este tipo de estudo é realizado em problemas de pesquisa em que “há poucos ou nenhum estudo

anterior em que possamos buscar informações sobre a questão ou o problema”. Seu principal objetivo é o de procurar padrões.

Sob o aspecto de natureza este estudo, conforme classificação proposta por Silva e Menezes (2001, p. 20), esta se caracteriza como sendo uma pesquisa aplicada, pois “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos”.

Relativamente ao processo de pesquisa, Collis e Hussey (2005, p. 23) classificam as pesquisas em qualitativas e quantitativas. Essas variáveis, segundo os autores, referem-se à forma de coleta e análise de dados. Nesse sentido, esta pesquisa classifica-se como sendo qualitativa, pois não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas para coleta e análise dos dados. Segundo Fachin (2006, p. 81), este tipo de investigação “relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente”. Segundo Demo (2000, p. 151), podem ser considerados exemplos desta metodologia, a pesquisa participante, pesquisa-ação, levantamentos feitos com questionários abertos ou diretamente gravados. Segundo o autor “...a pesquisa qualitativa quer fazer jus à complexidade da realidade, curvando-se diante dela, não o contrário, como ocorre com a ditadura do método ou a demissão teórica que imagina dados evidentes”.

Silva e Menezes (2001, p. 20) complementam e corroboram os demais autores afirmando que este tipo de pesquisa não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas e “os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem”.

Para desenvolver a estratégia adotada para resolução do problema de pesquisa foram utilizados como técnicas de coleta de dados entrevistas semi estruturadas com o contador responsável pela entidade, elaborada de acordo com a fundamentação teórica alinhada com o problema de pesquisa e a pesquisa documental. A utilização dessa ferramenta para coleta de dados se deu em virtude da especificidade do assunto e à melhor percepção dos termos empregados conjuntamente com as características da entidade. Para Lima (2004, p. 95) a utilização dessa ferramenta visa “explorar amplamente uma questão sem necessariamente impor limites e direção à comunicação estabelecida entre o pesquisador e o contato”.

Esta pesquisa caracteriza-se ainda como um estudo de caso, pois, de acordo com Yin (2001, p.6), “... o estudo de caso permite uma investigação capaz de reter

características holísticas e significativas de eventos da vida real, tais como ciclos de vida individual, processo gerencial e organizacional (...) relações internacionais, e maturação de empresas”. Uma das características do estudo de caso refere-se ao tamanho da amostra. Conforme Collis e Hussey (2005, p. 72), “um estudo de caso é um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse e é, também, um exemplo de uma metodologia fenomenológica”.

De acordo com Lakatos (2001, p.106), estudos de caso “constituem etapas mais concretas de investigação, com a finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos menos abstratos”.

Sob a ótica de Yin (2002, p.1)

A essência de um Estudo de Caso, ou a tendência central de todos os tipos de Estudo de Caso é que eles tentam esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: por que elas foram tomadas? Como elas foram implementadas? E, quais os resultados alcançados?

A entidade fonte dos dados da pesquisa é a Gerar Geração de Emprego, Renda e Apoio ao Desenvolvimento Regional. Segundo Sakapens, *apud* Collis e Hussey (2005, p. 73), quando trata das diversas tipologias relativas a estudos de caso, ponderam este tipo de pesquisa como descritiva, por considerar que ela procura descrever as práticas correntes da instituição.

Quanto aos resultados, a pesquisa classifica-se em fundamental ou básica, considerando que foi conduzida para constituir-se como uma contribuição para o conhecimento geral, criando conhecimentos que possam ser generalizados, e não a resolução de um problema de caráter específico.

Considerando a magnitude do problema de pesquisa e a impossibilidade de abordar todos os aspectos relativos a este tema, o universo da pesquisa foi delimitado na verificação em uma OSCIP objeto da análise, conforme capítulo relativo ao estudo de caso.

Segundo Collis e Hussey (2005, p. 81), para transposição do “preconceito e a esterilidade potencial de uma abordagem de método único”, deve ser utilizada a triangulação. Denzin (1970, p. 297) acrescenta que a triangulação é a “combinação de metodologias no estudo do mesmo fenômeno”. Assim sendo, a fim de propiciar uma visão mais abrangente do cenário, foram utilizadas a pesquisa documental bem como entrevistas com outras áreas envolvidas no processo de implantação em

manutenção da contabilidade por fundos na entidade. Procurou-se, na resolução do problema de pesquisa, diversificar as fontes de dados com o intuito de validar as informações e garantir sua confiabilidade.

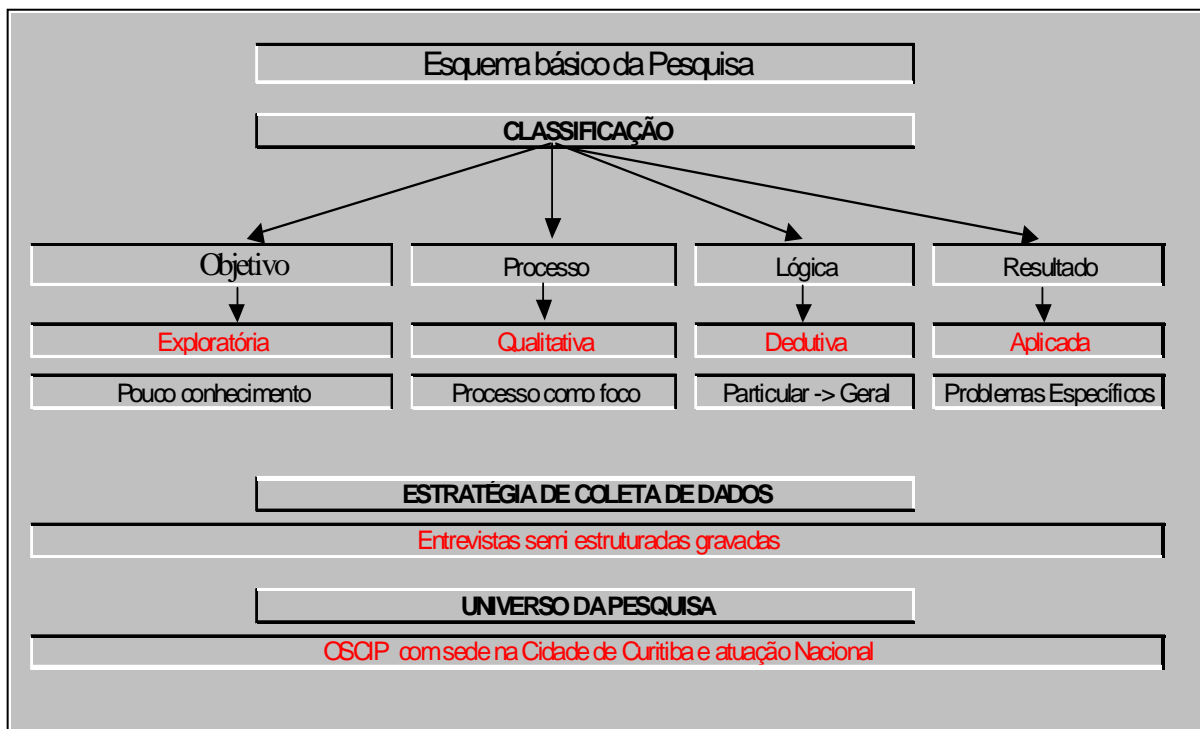


Figura nº 11 – Esquema básico da metodologia
Fonte: o autor

4 ESTUDO DE CASO

4.1 HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO

Em 2003, atendendo aos anseios de Zilda Arns, Heloísa Arns Neumann Stutz e Francisco Reinord Essert, em uma reunião, resolveram criar uma entidade civil, sem fins lucrativos e de caráter humanitário, à qual denominaram GERAR – GERAÇÃO DE EMPREGO, RENDA E APOIO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL – e que se instalou, inicialmente, na Avenida Sete de Setembro, nº 5402, sala 75, no Bairro Batel, na Cidade de Curitiba, no Estado do Paraná.

Os trâmites legais para a criação da pessoa jurídica tiveram seu ápice em três momentos. O primeiro deles foi o registro do seu estatuto social no terceiro cartório de registro de títulos e documentos em 28 de abril de 2003, sob o número 4.297. Em um segundo momento, o pedido de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, sob o número 05.653.393/0001-56 – foi aceito em 28/05/2003. O passo seguinte para consecução de seus objetivos sociais foi o pedido, junto ao Ministério da Justiça da qualificação, da certificação como OSCIP, o que foi-lhe concedida, após análise dos processos, em 23 de março de 2004.

Considerando que uma união de diversas pessoas em prol de um objetivo comum deve ser regida com um conjunto de regras básicas, que norteiam a vida em comum, expressas em seu estatuto, as finalidades com que seus membros se associaram foram de:

- I. estímulo à geração de empregos e de renda, promovendo o bem-estar social e do desenvolvimento regional, mediante o estímulo à geração de empregos e ao incremento de renda, além do combate à pobreza;
- II. o desenvolvimento do espírito empreendedor, através da oferta de treinamentos, cursos e palestras a micro e pequenos empresários, de modo a viabilizar a elaboração de planos de negócio e permitir-lhes o acesso a programas de micro crédito e novos mercados;
- III. disseminação de um espírito de cooperativismo e de associativismo entre novos talentos, com vista à constituição de sociedades cooperativas destinadas à mútua promoção sócio-econômica;

- IV. o fomento à criação, crescimento e consolidação de empreendimentos de pequeno porte;
- V. a oferta de programas de micro crédito e assessoria técnica a micro e pequenas empresas;
- VI. a promoção, de forma equilibrada, do desenvolvimento sócio-econômico regional;
- VII. a elaboração de projetos destinados à captação de recursos do setor público, a serem empregados na promoção do desenvolvimento regional;
- VIII. o assessoramento a municípios para a implementação de sistemas de gestão, métodos de controle e treinamento de seus funcionários, em prol da otimização dos serviços públicos prestados à população;
- IX. a coordenação de planos de marketing próprios, destinados à ampla divulgação das finalidades da associação, bem como de seus objetivos específicos em cada projeto automaticamente considerado;
- X. fomentar e estimular a realização, por terceiros, de cursos, treinamentos e palestras à distância, alinhados à filosofia da entidade e à promoção da cultura e elevação do nível de instrução da população, visando o desenvolvimento regional;
- XI. a ampla difusão de modernas técnicas de administração, controle de finanças, *marketing* e planejamento, tanto para o setor público quanto para o setor privado;

Em 2007, com a perspectiva de atuação em novas áreas de interesse dos associados, foram acrescentadas ao estatuto social os itens

- X. o fomento e apoio à realização de atividades de caráter cultural, inclusive no que diz com a restauração e preservação de obras tombadas pelo patrimônio histórico brasileiro;
- XI. a defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- XII. promoção da conscientização em relação aos problemas ambientais, na preservação e recomposição de APAs e matas ciliares, bem como a difusão das formas de redução dos passivos nocivos ao meio ambiente;

Para fins de execução das atividades a que a entidade se propôs, dividiram-se as atribuições de cada integrante, de acordo com as competências e habilidades. Os órgãos de administração são compostos conforme figura a seguir:

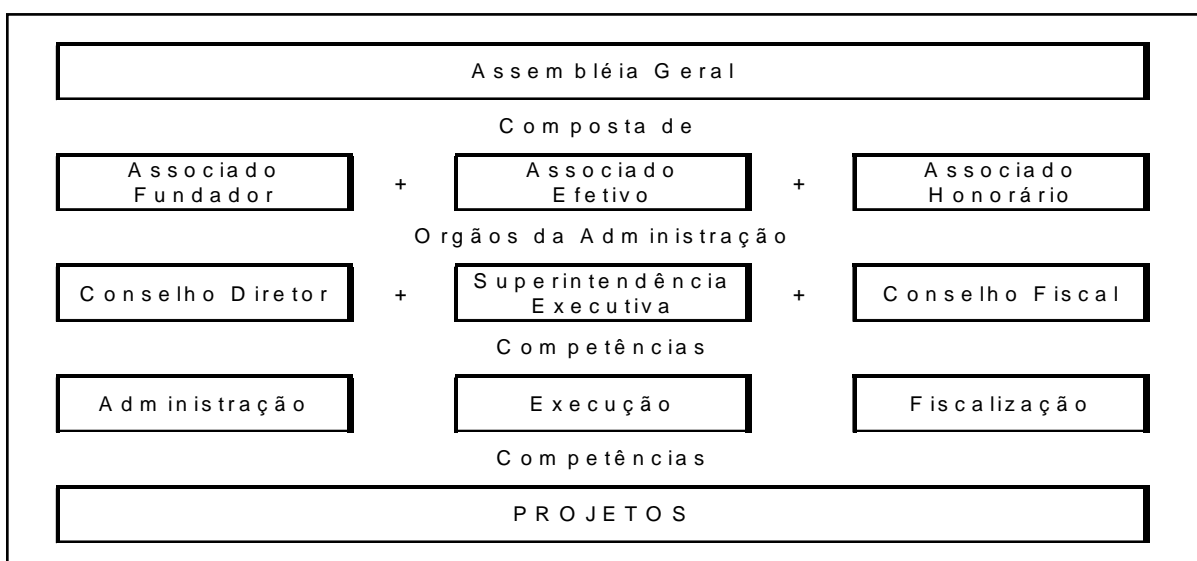


Figura nº 12 – Estrutura entidade objeto da pesquisa

Fonte: o autor

Além dos Conselhos e da Superintendência executiva, a GERAR possui a Dr^a Zilda Arns Neumann como presidente de honra da entidade, considerando a relevância de seu trabalho para a saúde. A gestão operacional da GERAR é de responsabilidade da Superintendência Executiva, cujos membros são responsáveis pela execução dos projetos desenvolvidos conforme figura que segue:

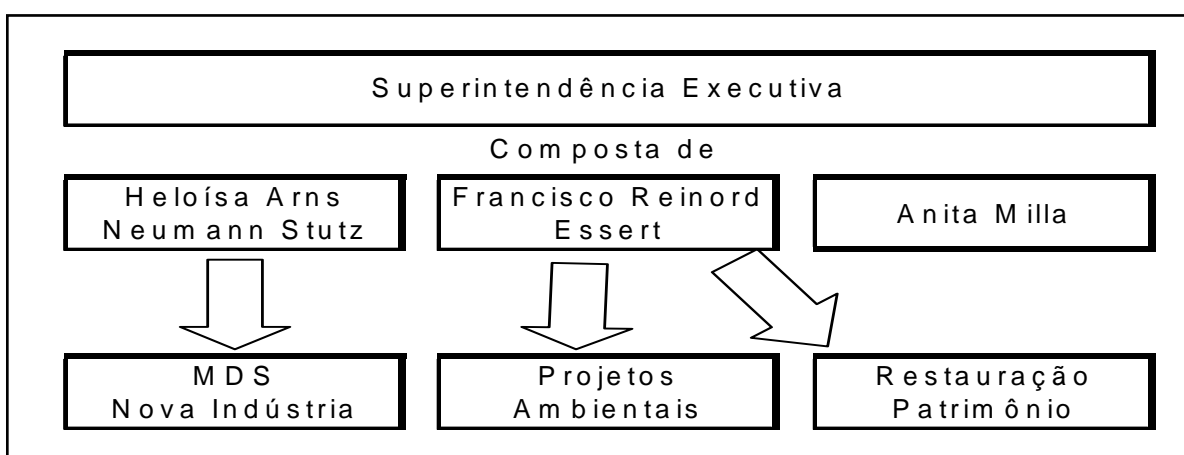


Figura nº 13 – Estrutura corpo gestor

Fonte: o autor

A Gerar, desde a sua criação já atendeu, segundo informações da Sr^a Heloisa Arns, aproximadamente vinte mil pessoas em seus projetos. As principais

áreas de atuação são as regiões norte e nordeste do país que, segundo o Ministério do Desenvolvimento, possuem menos capacidade produtiva que as demais regiões do Brasil.

Relativamente a seus recursos as receitas da GERAR, no exercício de 2007, tiveram como principal fonte os termos de parceria firmados com o Ministério da Justiça conforme demonstra a seguinte figura:

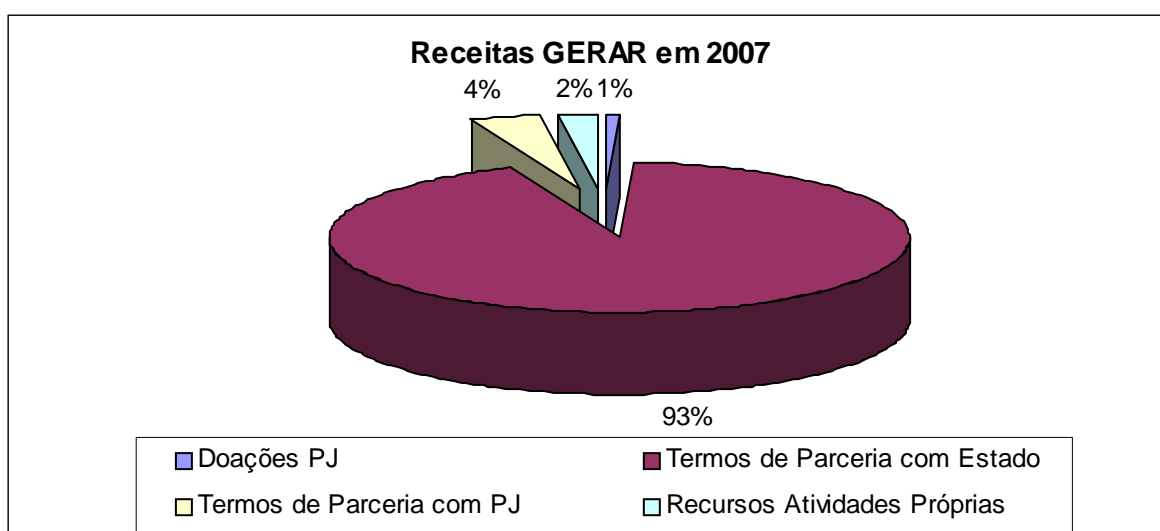


Figura nº 14 - Receitas Gerar 2007
Fonte Demonstração dos Resultados do Exercício

4.2 DADOS DO RESPONDENTE

Para coleta de dados, foi entrevistado o contador da instituição Sr. Cezar Antonio Vieira de Souza, bacharel em Ciências Contábeis, formado em 2003, que está cursando especialização em Terceiro Setor pela UFPR no Núcleo de Estudos do Terceiro Setor – NETS. O profissional atua na área contábil há aproximadamente vinte anos, atuando em diversos segmentos da economia. Entretanto, atua há quatro anos no Terceiro Setor e aproximadamente há 3 anos na instituição analisada.

4.3 INFORMAÇÕES GERENCIAIS

De acordo com o entrevistado, as informações solicitadas pelos gestores da entidade têm primazia no caráter quantitativo de dados, sendo a principal preocupação dos gestores no cuidado dos recursos financeiro geridos pela entidade. A entidade, embora demonstre interesse e tenha efetuado alguns estudos a respeito, ainda não adota ferramentas orçamentárias para gestão de seus recursos. Atualmente, as principais ferramentas de controle gerencial são o fluxo de caixa desenvolvido em sistemas de planilha do Microsoft Excel.

4.4 SISTEMAS DE CONTABILIDADE

O sistema adotado pela GERAR é denominado PROSOFT. Segundo o endereço eletrônico na internet a Prosoft foi criada em 1985, dedicando-se ao desenvolvimento de sistemas para automação de escritórios contábeis e empresas em geral. Em 1991, a empresa concluiu o desenvolvimento de seu produto PROCONTÁBIL PLUS, um sistema aplicativo desenvolvido “dentro de uma arquitetura, voltada a propiciar processamentos distribuídos e ao mesmo tempo integrados, garantindo a integridade dos dados, eliminando a redigitação e compartilhando os cadastros básicos do banco de dados”. Em 1999, a Prosoft, inicia o desenvolvimento do produto PROCONTABIL GOLD, que se caracteriza pela migração do sistema anterior para a plataforma Windows.

4.5 PROJETOS DE GERAÇÃO DE TRABALHO E RENDA

O objetivo dos projetos propostos é o dar continuidade na implantação do Projeto GERAR III – MDS – que constitui-se como uma parceria com o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e a GERAR. Firmado através do termo de parceria nº 001/2006 e pactuado em 22/12/2006, tem por objeto fornecer o apoio

ao desenvolvimento da “metodologia Gerar” em 57 municípios dos estados do Ceará, Acre, Bahia, Goiás e Pernambuco, visando à geração de trabalho e renda, por meio da articulação de ações emancipatórias, envolvendo e capacitando famílias, desenvolvendo as ações conforme previsto no Plano de Trabalho, visando sempre atender as normas legais e executar as ações e atividades para alcançar as metas propostas. O total de recursos para a execução do Projeto é de R\$ 2.071.660,00, dos quais R\$ 1.954.900,00 do MDS e R\$ 116.760,00 de contrapartida da GERAR.

Esse projeto tem como objetivos principais dar continuidade à implantação de programas e projetos de geração de trabalho e renda para atender:

- a promoção do bem-estar social e do desenvolvimento regional, mediante o estímulo à geração de empregos e ao incremento de renda, além do combate à pobreza;
- o desenvolvimento do espírito empreendedor, através da oferta de treinamentos, cursos e palestras a empresários, de modo a viabilizar a elaboração de planos de negócio e permitir-lhes o acesso a programas de crédito e aos mercados;
- disseminação de um espírito de cooperativismo e de associativismo entre novos talentos, com vista à constituição de sociedades cooperativas destinadas à mútua promoção sócio-econômica;
- o fomento à criação, crescimento e consolidação de empreendimentos;
- a promoção, de forma equilibrada, do desenvolvimento sócio-econômico regional;
- o assessoramento a municípios para a implementação de sistemas de gestão, métodos de controle e treinamento de seus funcionários, em prol da otimização dos serviços públicos prestados à população;
- o fomento e apoio à realização de atividades de caráter cultural, inclusive no que diz com a restauração e preservação de obras tombadas pelo patrimônio histórico brasileiro;
- a difusão de modernas técnicas de administração, controle de finanças, *marketing* e planejamento, tanto para o setor público quanto para o setor privado, através da realização de conferências, seminários, cursos, treinamento de pessoal.

Para cumprimento dos desafios propostos no projeto foi elaborada uma metodologia, ou seja um método para fornecer uma maior segurança e minimizar os riscos de insucesso conforme figura abaixo:

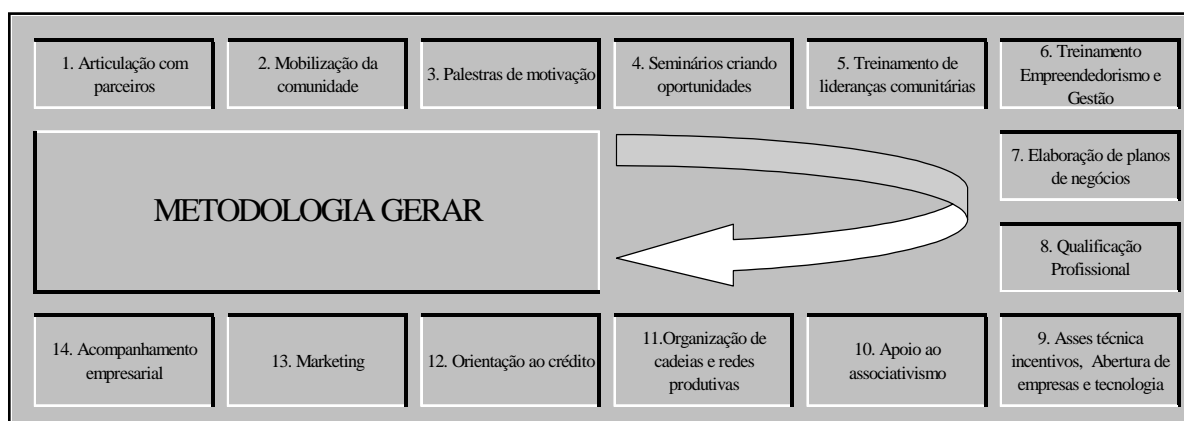


Figura nº 15 - Descrição da Metodologia Gerar
Fonte Gerar

Com a metodologia adotada pela gerar, a entidade procura não só estabelecer bases consistentes para o desenvolvimento sustentável de cada região como também na manutenção e desenvolvimento ao longo dos anos destas cadeias produtivas germinadas com o processo. Na metodologia proposta o primeiro passo é verificar quais as aptidões da região e determinar quais projetos terão mais chances de atender à população da região.

4.5.1 Termo de parceria com o MDS

O terceiro projeto GERAR – MDS – Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, visa dar continuidade às ações iniciadas por meio do Convênio 014/2005. O Projeto iniciou-se em 16 de julho de 2007, quando houve o repasse do recurso do projeto e foi desenvolvido até 23 de agosto de 2007, período em que foram efetuadas viagens de contatos com municípios e parceiros para retomada do projeto. Entretanto, foi interrompido por meio de uma ordem de suspensão do Tribunal de Contas da União, devido a uma denúncia efetuada por parte de outra empresa licitante no processo licitatório de convênio 014/2005, alegando que houve irregularidades e, com isso, adveio a ordem de suspensão do projeto. Em 07 de dezembro, o TCU em Brasília deliberou pela continuidade do Projeto e houve nova retomada e as ações se nortearam em planejamento e contatos via telefone e e-mail

com parceiros. Com as interrupções havidas no projeto, em 2007 não houve atividades com cumprimento de metas.

O Projeto Gerar III – MDS – objetiva o desenvolvimento do empreendedorismo, em localidades de extrema pobreza, em cinco estados, auxiliando na criação e desenvolvimento de micro e pequenos empreendimentos, desenvolvendo a economia local e auxiliando na melhoria das condições de vida da população de 57 municípios, priorizando o trabalho com as famílias que estão em condição de pobreza, muitas das quais são beneficiárias do Programa Bolsa Família.

A proposta é capacitar e dar o suporte técnico para agentes locais, monitorar suas ações e articular as ações dos parceiros do Projeto GERAR III MDS. Os principais parceiros são os Governos Estaduais e Municipais, o SEBRAE, a Pastoral da Criança, Banco do Brasil DRS – Desenvolvimento Regional Sustentável, Caixa Econômica, Banco do Nordeste, CONAB entre outras instituições governamentais e não governamentais.

O Projeto GERAR III MDS trabalha integrado com os parceiros e realiza ações, por meio da Metodologia Gerar de geração de renda, envolvendo e capacitando pessoas, bem como dando apoio e assessoria para que possam surgir empreendimentos individuais ou coletivos, em forma de cooperativa, associação ou núcleo de produção. Com isso, favorece a criação de micro e pequenos empreendimentos, projetos coletivos de geração de renda e melhoria da qualidade de vida da comunidade envolvida. A população é carente e muitos dos municípios escolhidos carecem de infra-estrutura básica, o que dificulta as ações. Nesse sentido, efetua-se o processo de mobilização de parceiros que estendem suas ações para estes municípios, objetivando auxiliá-los na busca de seu desenvolvimento. A metodologia utilizada pela Gerar possui como característica a flexibilidade, procurando desenvolver os pontos fortes de cada região. Procura promover o incentivo à comunidade na construção das ações, que define as potencialidades e é auxiliada na busca de alternativas viáveis de subsistência, em grande parte de forma coletiva.

O cronograma das propostas previstas para o projeto de atendimento às comunidades carentes seguiu, em 2007, um cronograma conforme o ilustrado em seguida:

METAS				mês											
descrição	nº	unidade de medida	participantes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.Capacitar a equipe executora															
1.a.Capacitação de agentes locais	2	turmas	45		X	X									
1.b.Encontro de Coordenadores Estaduais	1	encontro	5		X	X									
1.c.Oficinas de Parceiros	5	oficinas	150					X	X	X					
2.Articular, acompanhar, implantar, capacitar, controlar e monitorar as ações do projeto															
2.a.Metodologia Gerar implantada	9	municípios		X	X	X	X	X							
2.b.Palestras de motivação	27	palestras	540	X	X	X	X	X							
2.c.Seminários criando oportunidades	27	seminários	540	X	X	X	X	X	X						
2.d.Oportunidades de negócios levantadas	90	oportunidades		X	X	X	X	X	X						
2.e.Reuniões de estruturação de negócios	456	reuniões	1.368	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.f.Capacitação público alvo	171	turmas	3.420	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.g.Visitas de acompanhamento aos municípios	1026	visitas			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.h.Encaminhamento para planos de negócios	342	planos	1.026					X	X	X	X	X	X	X	X
2.i.Orientações/ encaminhamentos ao crédito	228	orientações	684						X	X	X	X	X	X	X
2.j.Assessoria técnica a empreendimentos	342	atendimentos	1.026	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.k.Apoio ao Associativismo	57	grupos	570	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.l.Arranjos e/ou redes produtivas apoiadas	20	arranjos/redes	300	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.m.Quantidade de feiras promovidas pelos parceiros que irão inserir grupos apoiados pelo GERAR	15	feiras	456							X	X	X	X	X	X
2.n.Empreendimentos apoiados	456	empreendimentos		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.o.Ocupações produtivas geradas/apoiadas		ocupações produtivas	1.824	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.p.Acompanhamento empresarial	912	visitas	1.368	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.q.Articulação de parceiros que possam realizar ações no projeto	70	parceiros		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.r. Sistema de controle e monitoramento de resultados implantado	57	municípios		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
3.Divulgação das ações e elaboração de materiais															
3.a.Publicações para divulgação de ações	6.000	revistas												X	X
TOTAL participantes público alvo (meta 2)				13.122											
TOTAL BOLSA FAMÍLIA (mínimo 20% meta 2)				2.624											

Figura nº 16 - Cronograma MDS

Fonte Gerar

Pelos resultados obtidos, observa-se que foram atendidas 13.122 pessoas no processo de capacitação de comunidades carentes. Entretanto, dentro das metas previstas para execução deste convênio foram definidos indicadores de desempenho que garantam a efetividade do programa implantado. A figura a seguir demonstra os indicadores utilizados

METAS E INDICADORES DE RESULTADO						
Meta	Indicadores de resultado		Meta pretendida		Verificação	
	especificação	fórmula (memória de cálculo)	%	K	Frequência	Forma
1. Capacitar a equipe executora						
1.a Capacitar agentes e coordenadores municipais	participantes capacitados	nº de coordenadores e agentes do 5º Estado capacitados/Nº de coordenadores e agentes municipais dos municípios no 5º Estado x 100	80%	36	trimestral	LP e RT
1.b. Realizar encontro para integração de Coordenadores Estaduais	Encontro realizado	Nº coordenadores estaduais capacitados / nº total de coordenadores estaduais x 100	100%	5	trimestral	LP e RT
1.c. Realizar uma oficina por estado com os parceiros nos 05 Estados participantes	oficinas com participação de 30 (média) representantes de parceiros por estado	Nº de oficinas realizadas/ nº de estados participantes X 100	100%	5	trimestral	LP e RT
2. Articular, acompanhar, implantar, capacitar, controlar e monitorar as ações do projeto						
2.a Implantar Metodologia Gerar nos municípios do 5º Estado	Municípios com Metodologia implantada	Nº municípios c/ Metodologia Gerar implantada/ total municípios participantes 5º estado x 100	100%	9	trimestral	Relatórios
2.b. Realizar palestras de motivação nos municípios do 5º Estado e outros.	Palestras realizadas	Nº de palestras realizadas/total de municípios participantes 5º estado x 100 x 33,33	100%	27	trimestral	LP e RT
	participantes	Nº de participantes nas palestras (base 3 palestras x 9 municípios x 20 participantes)		540	trimestral	LP e RT
	percentual de participantes do Bolsa Família nas palestras	Nº participantes beneficiários do Programa Bolsa Família/ Nº de participantes nas palestras x 100	20%	108	trimestral	LP e RT
2.c. Realizar seminários Criando Oportunidades nos municípios do 5º Estado e outros	Seminários realizados	Nº de seminários realizados/ total de municípios participantes 5º estado x 100 x 33,33	100%	27	trimestral	LP e RT
	participantes	Nº de participantes nos seminários (base 3 seminários x 9 municípios x 20 participantes)		540	trimestral	LP e RT
	percentual de participantes do Bolsa Família nos Seminários	Nº participantes beneficiários do Programa Bolsa Família/ Nº de participantes nos seminários x 100	20%	108	trimestral	LP e RT
2.d. Levantar vazios econômicos e oportunidades de negócios no 5º estado e outros	oportunidades de negócios levantadas	10 oportunidades levantadas por município participante do Projeto do 5º estado (10 oportunidades * 9 municípios)		90	trimestral	RT
2.e. Realizar Reuniões de Estruturação das oportunidades de negócios levantadas	reuniões de estruturação realizadas	Nº de oportunidades de negócio levantadas (10 por município)/nº municípios * 8 reuniões por município / 10 (10 * 57 * 8 / 10)		456	trimestral	RT

METAS E INDICADORES DE RESULTADO						
Meta	Indicadores de resultado		Meta pretendida		Verificação	
	Especificação	Fórmula (Memória de Cálculo)	%	K	Frequência	Forma
2.o Apoiar e propiciar a geração de ocupações produtivas	Ocupações produtivas apoiadas / ações do projeto	Nº ocupações produtivas (4 pessoas x 8 empreendimentos x 57 municípios)		1824	trimestral	RT
2.p.Realizar acompanhamento empresarial (agentes e coordenadores municipais)	Visitas de acompanhamento in loco nos empreendimentos apoiados	Nº visitas de acompanhamento aos empreendimentos (2 visita x 8 empreendimentos x 57 municípios)		912	trimestral	RT
2.q.Articular parceiros com intuito de ofertar ações correlatas e complementares ao Projeto	Parceiros	quantidade de parceiros realizando ações no projeto (média 14 parceiros x 5 estados)		70	trimestral	RT
2.r. Implantar sistema de controle e monitoramento de resultados	Sistema implantado nos municípios	municípios com sistema de controle e monitoramento de resultados implantado/ municípios participantes do Projeto X 100	100 %	57	trimestral	RT
3.Divulgar as ações e elaborar materiais						
3.a Divulgar as ações realizadas em virtude do Projeto	Revistas impressas		100 %	6000	final projeto	amostra de exemplar
	nº de municípios com informativos distribuídos/ nº de municípios participantes do Projeto x100		100 %	57	final projeto	
TOTAL participantes público alvo (meta 2)		% de pessoas beneficiárias do Bolsa Família participando de ações emancipatórias dentro o total de participantes das ações do projeto voltadas para público alvo	20%		trimestral	RT
TOTAL BOLSA FAMÍLIA (mínimo 20% meta 2)						
LP – Lista de Presença RL – Relatórios de acompanhamento						

Figura nº 17 – Indicadores de desempenho projeto MDS

Fonte Gerar

Com base nos demonstrativos anteriores, a estimativa de resultados obtidos pela GERAR e parcerias firmadas é a de um resultado final do Projeto GERAR III MDS:

- Empreendimentos apoiados: 456
- Ocupações produtivas geradas / apoiadas: 1824
- Priorização público alvo: mínimo 20% do Programa Bolsa Família devem participar de cada ação da meta 2.

4.5.2 Projeto nova Indústria

Em 2006, foi firmado o convênio nº 3722/2006, junto ao Serviço Social da Indústria – SESI – e a Federação das Indústrias do Estado do Paraná – FIEP –, cujo objeto é a implantação do Projeto Nova Indústria no Estado do Paraná, com a finalidade de colaborar com nove Agências de Desenvolvimento Regionais – ADRs – do Paraná na seleção e implantação de empreendimentos que gerem trabalho e renda, na capacitação de empreendedores, articulação de parceiros, elaboração de planos de viabilidade técnica e econômica e no acompanhamento dos empreendimentos. O total de recursos repassados pelo SESI foi de R\$ 1.247.806,69 e R\$ 360.160,00 de contrapartida da OSCIP GERAR em 4.502 horas técnicas.

O Projeto foi iniciado em outubro de 2006 com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável, com ações contínuas e integradas, nas diversas comunidades urbanas e rurais dos Municípios envolvidos com foco industrial. A proposta do Projeto Nova Indústria foi a implantação em 18 “pontos” no estado do Paraná, sendo que cada uma das 9 ADRs – Agência de Desenvolvimento Regional – do SESI já em funcionamento no Estado selecionou um “ponto” a ser trabalhado e o SESI e seus parceiros definiram os outros nove pontos.

Em seguida, na figura nº. 18, estão relacionados as ADRS e os pontos apoiados pelo Projeto Nova Indústria:

ADR	PONTO 1	PONTO 2
Agência de Desenvolvimento do Extremo Oeste do Paraná (ADEOP)		
ADEOP	agroindústria familiar	produtos para turistas
Agência de Desenvolvimento da Mesorregião do Vale do Ribeira e Guaraqueçaba - (AMVRG)		
AMVRG	móveis a base da bracatinga	banana
Instituto de Desenvolvimento Regional -Maringá		
IDR	plantas medicinais	Uva
Agência de Desenvolvimento do Centro Sul do Paraná - Guarapuava		
EVOLUT	carne ovina	confecção
Conselho de Desenvolvimento de Ponta Grossa		
CDESPONTA	Confecções	moveleira à base de MDF
Agência de Desenvolvimento do Sudoeste do Paraná		
ADR- Fco Beltrão	Leite e derivados	Metal leve
Associação do Desenvolvimento Tecnológico de Londrina e Região		
ADETEC	alimentos à base de soja	software (apoio informal)
Terra Roxa Investimentos		
TRI	"Banco de dados"	
Agência de Desenvolvimento Regional de Loanda		
AIMES	prestadores de serviços terceirizados às empresas do APL do metal Sanitário.	Não existe*
Agência de Desenvolvimento Regional de Loanda		
ADR Paranaíba	cadeia da pecuária	Não existe

Figura nº 18 – ADRs projeto Nova Indústria
Fonte - Gerar

O projeto foi desenvolvido até o final de dezembro de 2007 com as seguintes metas estabelecidas pelo convênio para o projeto :

Meta	Critério
nº 01	Definir os "pontos" (empreendimentos) a serem apoiados e capacitar equipe executora
nº 02	Articular, acompanhar, implantar, controlar e monitorar as ações do projeto;
nº 03	Realização de Palestra, Seminários, Cursos de liderança, empreendedorismo e elaboração dos Planos de Negócios.
nº 04	Elaboração de Campanha de Marketing e Peças Publicitárias Elaboração de Campanha de Marketing e Peças Publicitárias

Figura nº 19 – Metas e critérios de avaliação projeto Nova Indústria
Fonte - Gerar

Dando continuidade à metodologia desenvolvida pela GERAR, após a definição dos “pontos”, iniciaram-se as palestras e os seminários. As palestras objetivavam sensibilizar, divulgar e demonstrar o contexto do projeto e os seminários para interagir diretamente com o público interessado em participar efetivamente do Projeto; em seguida foram feitos os treinamentos em liderança e empreendedorismo, conforme figura nº.20, a seguir:

ADR	Eventos		treinamentos			
	Total eventos	Total Participantes	Total Treinamentos	1*	2*	Total Pessoas Atendidas
ADEOP	11	164	11	89	165	254
ADETEC	1	17	6	52	95	147
CEDESPONTA	2	50	9	123	102	225
EVOLUT	3	62	5	40	66	106
SUDOESTE	5	126	5	35	49	84
IDR MARINGÁ	3	67	4	40	46	86
LOANDA/ PARANAVAÍ	5	194	5	56	89	145
TERRA ROXA	2	46	-	-	-	-
VALE DO RIBEIRA	7	142	5	40	51	91
TOTAL	39	868	50	475	663	1.138
*1 - Cursos de liderança *2 - Cursos de Empreendedorismo e Gestão						

Figura nº 20 – Eventos projeto Nova Indústria
Fonte – Gerar

Os recursos para execução do projeto foram oriundos de duas fontes sendo que o valor total repassado pelo SESI para o Projeto foi R\$ 1.247.806,69 e R\$ 360.160,00 foi de contrapartida em 4.502 horas técnicas da GERAR.

O Projeto Nova Indústria promoveu o empreendedorismo industrial nas áreas de sua atuação e cumpriu com a sua finalidade de:

- identificar e apoiar empreendedores que queiram instalar indústrias;
- promover o apoio às indústrias já instaladas ampliando sua capacidade e os resultados sobre seus investimentos;
- contribuir para a geração de riqueza, trabalho e renda nas comunidades;
- melhorar a qualidade de vida da população;

- criar ambiente de articulação e parceria entre os diversos atores para a implementação de ações de desenvolvimento local.

4.6 RECUPERAÇÃO DE PATRIMÔNIO CULTURAL E HISTÓRICO

Os projetos desenvolvidos pela GERAR, em parceria com outras empresas, está baseado na Lei nº 8.313/91 – Lei Rouanet. Essa legislação permite que os projetos aprovados pela Comissão Nacional de Incentivo à Cultura – CNIC – recebam patrocínios e doações que poderão abater, respeitados determinados critérios e limites, os benefícios concedidos do Imposto de Renda devido.

Segundo o Ministério da Cultura os projetos propostos destinam-se a:

desenvolver as formas de expressão, os modos de criar e fazer, os processos de preservação e proteção do patrimônio cultural brasileiro, e os estudos e métodos de interpretação da realidade cultural, bem como contribuir para propiciar meios que permitam o conhecimento dos bens e valores artísticos e culturais, compreendendo, os seguintes segmentos:

- I. teatro, dança, circo, ópera, mímica e congêneres;
- II. produção cinematográfica, videográfica, fotográfica, discográfica e congêneres;
- III. literatura, inclusive obras de referência;
- IV. música;
- V. artes plásticas, artes gráficas, gravuras, cartazes, filatelia e outras congêneres;
- VI. folclore e artesanato;
- VII. patrimônio cultural, inclusive histórico, arquitetônico;
- VIII. arqueológico, bibliotecas, museus, arquivos e demais acervos;
- IX. humanidades; e
- X. rádio e televisão, educativas e culturais, de caráter não-comercial.

Considerando suas disposições estatutárias, reflexo da expressão de seus associados, a GERAR tem procurado firmar parcerias com diversas áreas para execução de restauração do patrimônio nacional, que refletem nossa cultura e história. Os projetos desenvolvidos pela gerar são:

4.6.1 Projeto de São Carlos – São Paulo

Este Projeto da Lei Rouanet, em parceria com a Prefeitura Municipal de São Carlos/SP e Ministério da Cultura e patrocinado, através de um contrato de parceria com a Petrobrás, foi iniciado em outubro de 2007. O projeto apresenta as atividades e procedimentos relativos à recuperação e restauração do Teatro Municipal Dr. Alderico Vieira Perdigão, equipamento cultural da Prefeitura Municipal de São Carlos. Esses procedimentos consistem na substituição de equipamentos e execução de projeto cenotécnico, bem como as atividades relativas à programação de inauguração do teatro já recuperado. O valor do projeto totaliza aproximadamente R\$ 2.300.000,00, com as atividades iniciadas em outubro de 2007 e vigência prevista para 1º de Junho de 2008.

Nesse período, foi contratada uma empresa de restauração: Patrimoni Restaurações de Obras e Patrimônio Histórico Ltda, que realiza todos os serviços de manutenção e restauração.

Foram realizados as restaurações e os reparos nas estruturas do Teatro nas seguintes atividades:

- revestimento acústico;
- sistemas de ar condicionado;
- platéia;
- urdimento;
- varas cênicas e elétricas.

4.6.2 Projeto de Restauração da Capela do Abrigo D. Pedro Segundo em Salvador-Bahia

Projeto da Lei Rouanet, Ministério da Cultura, patrocinado pela Petrobrás para desenvolver e executar o projeto de Recuperação e Reforma da Capela do Abrigo Dom Pedro II, em Salvador-BA, onde se encontram os restos mortais da Irmã

Lindalva para sua Beatificação. O valor patrocinado pela Petrobrás para execução das atividades é de, aproximadamente R\$ 1.650.000,00.



Figura nº 21 – Abrigo Dom Pedro II – Projeto de restauração patrimônio
Fonte - Gerar

As obras para restauração da capela se iniciaram em outubro de 2007, sendo contratada uma empresa de reforma e restauração; MRM Construtora Ltda. A entrega da obra devidamente restaurada ocorreu no primeiro semestre de 2008.

Após a conclusão das obras será elaborado para o patrocinador o relatório, que será apresentado à prestação de contas.

4.7 PROJETOS AMBIENTAIS

Além do apoio ao desenvolvimento social, a GERAR, seguindo suas disposições estatutárias, também desenvolve projetos na área ambiental de acordo com metodologia desenvolvida pela entidade, demonstrada na figura que segue:

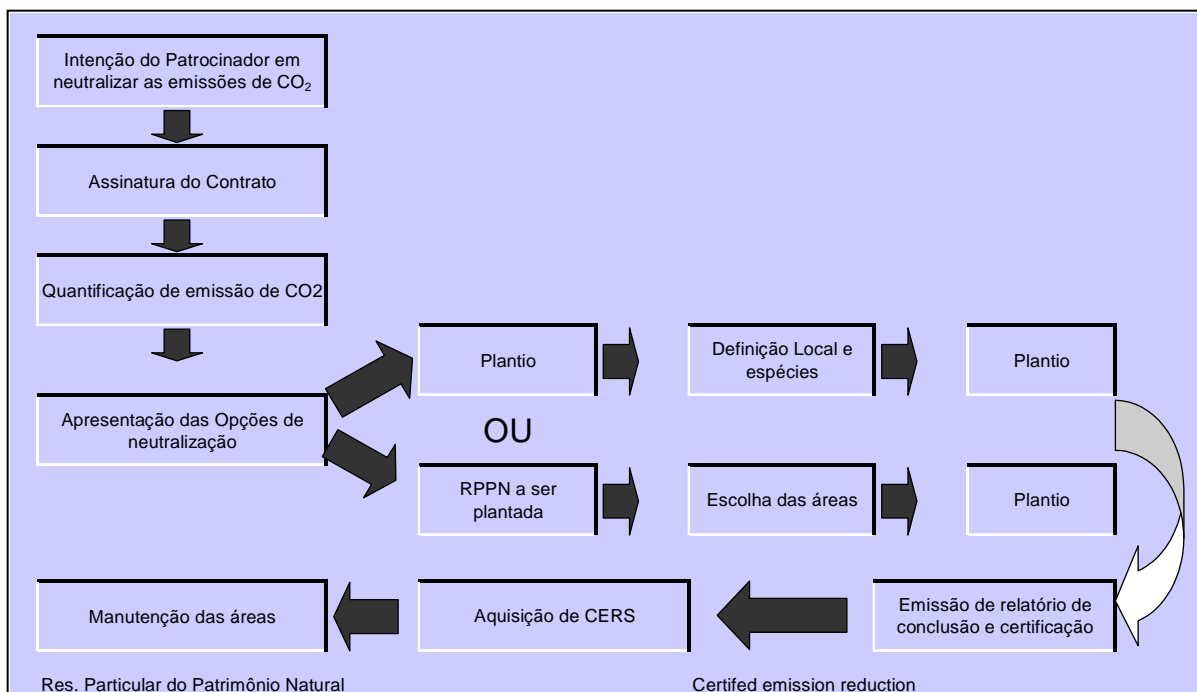


Figura nº 22 - Metodologia Projeto Carbono Neutro
Fonte: Gerar

Através da parceria com a MaxAmbiental, a GERAR realiza a captação de patrocinadores, para viabilizar os programas sócio ambientais, realizados através de conservação de plantio de árvores nativas da região e a criação de reservas particulares do Patrimônio Natural. Aos patrocinadores são fornecidos Certificados de Redução de emissão de CO₂ que comprovam a preocupação das empresas com as questões ambientais.

4.7.1 Projeto em Dia Com o Planeta, Carbono Neutro, ou Carbono Zero

Em 2007 foi firmado Termo de parceria com a MaxAmbiental para recomposição de mata ciliar e outras áreas de preservação permanente, com o plantio de árvores nativas, que contribuam para o seqüestro e estocagem de Gases de Efeito Estufa – GEE –, além da realização de treinamentos para capacitação de mão-de-obra qualificada, para produção de mudas e implantação e manutenção de florestas, seminários e palestras sobre o meio ambiente, visando à conscientização em relação aos problemas ambientais, educação ambiental e a difusão das formas

de redução dos passivos nocivos ao meio ambiente e, dessa forma, empresas e pessoas físicas podem participar do Programa.

Para realização desse Projeto, foi implantado o *Off Set* (locais onde serão feitos os plantios de árvores) no Sudoeste do Paraná, nas cidades de Francisco Beltrão, para o plantio de 8000 mudas, e de Pato Branco para 27000 mudas de espécies nativas para recomposição de Mata Ciliar.

Empresas como a Ipiranga, a Nutrimental, o Boticário, a Revista Trip, a Petrobrás, entre outras, já aderiram ao Programa destinando recursos para o plantio das árvores.

4.7.2 Projeto Floresta Real

Esse projeto trata-se de um contrato patrocínio firmado com o Banco Real – em parceria com a Max Ambiental e Pastoral da Criança. Por meio desse patrocínio, o Banco Real apóia o projeto Floresta Real – desenvolvido em parceria entre a Gerar e a Max Ambiental – mediante o pagamento de recursos necessários para o plantio, manutenção e desenvolvimento de 126.000 mudas de árvores nativas, na região do Vale do Ribeira, principalmente no município de Registro-SP, com a finalidade de se obter a neutralização de parte das emissões de CO² de suas atividades em todas suas agências. Parte desses recursos recebidos – R\$ 189.000,00 – é repassada em 10 parcelas a Pastoral da Criança a título de patrocínio das ações sociais implementadas na região do Vale do Ribeira. O valor desses repasses para a Gerar previsto para o ano de 2008 é de R\$ 867.000,00.

A 1ª Etapa o Projeto contempla a restauração de 88 hectares da mata atlântica nativa e mata ciliar, além da plantação de mudas do palmito jussara, na cidade de Registro-SP, contribuindo para a diminuição do seqüestro de CO₂ da atmosfera.

Foram realizadas reuniões com os produtores rurais da Associação do Bairro São Domingos, no qual está sendo implantado o projeto, e foi firmado O Termo de Parceria com a Associação, a qual produzirá 126.000 mudas do palmito Jussara. A Associação instalou viveiro comunitário para a produção das mudas, futuramente pretende-se convergir o projeto ambiental com o projeto de geração de renda,

buscando a capacitação da comunidade envolvida para extrair a polpa do palmito jussara para elaboração de suco. Deu-se início também ao levantamento das propriedades da região de abrangência além das parcerias que foram firmadas com o Departamento Estadual de Proteção de Recursos Naturais e Instituto Florestal – DEPRN e Prefeitura Municipal da cidade de Registro e também foi iniciada a elaboração de projetos das áreas que receberão o reflorestamento para licença junto aos órgãos fiscalizadores.

O Projeto Floresta Real prevê o repasse a título de patrocínio para o primeiro ano de vigência contratual o valor de R\$ 1.197.000,00 em 12 parcelas.

4.8 ANÁLISE DOS DADOS

O estudo do caso da Instituição foi efetuado através de entrevistas com o contador da entidade, realizadas nas dependências da Gerar, objetivando levantar quais os principais desafios na implantação da sistemática de contabilidade por fundos na entidade.

Segundo Bernardo (2005), “Numa organização, numerosas alterações acontecem concomitantemente em diversos níveis, o que torna o processo como um todo complexo, um aglutinamento de muitas dificuldades”. O autor afirma ainda que, se os componentes envolvidos no processo de mudança forem coerentes e abastecidos com as informações disponíveis e necessárias, as chances de sucesso no processo de mudança possuirão alta possibilidade de sucesso.

Na entidade, objeto deste estudo, os principais desafios apontados pelo respondente referem-se à:

1. resistência à mudanças;
2. falta de referencial teórico;
3. desconsideração da curva de aprendizagem;
4. falta de planejamento para execução do projeto;
5. comunicação entre as áreas envolvidas;
6. dificuldades nos sistemas operacionais;
7. conflitos entre os gestores dos projetos;
8. excesso de informações;

9. não divisão de papéis e responsabilidades;
10. dificuldades na infra-estrutura da entidade;
11. falta de comprometimento das partes envolvidas;
12. ameaças pelo processo de medição de desempenho.

4.8.1 Resistência a Mudanças

A resistência à mudança foi apontada como um dos desafios apresentados para a implantação da contabilidade por fundos na entidade. Considerando que as pessoas normalmente possuem uma área de conforto, onde a curva de aprendizagem já atingiu seu ápice tendem a rejeitar mudanças que possam afetar sua rotina.

De acordo com o dicionário Aurélio, mudança refere-se ao ato de mudar. Resistência foi definida como “força que se opõe a outra”.

Segundo Bernardo (2005), a resistência pode se apresentar de diversas formas:

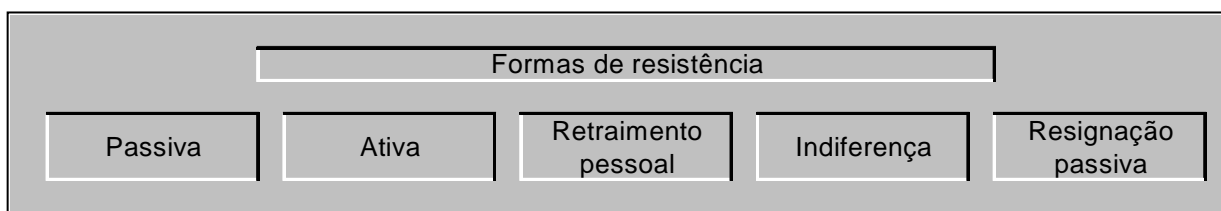


Figura nº 23 – Formas de Resistência
Fonte: Adaptação Bernardo (2005)

Dentre as formas de resistência, o autor aponta como a principal característica da resistência ativa a sabotagem deliberada dos processos, expressa de forma clara e direta, sendo o gerenciamento desse tipo de resistência extremamente difícil.

Quanto às demais formas de resistência suas principais distinções referem-se ao grau de insatisfação do membro da equipe para com as mudanças propostas. Cabe ao líder da equipe analisar o comportamento de cada membro resistente e tomar as medidas cabíveis para o sucesso do processo.

Convém finalmente, porém sem a intenção de esgotar o assunto, verificar os motivos que levam à resistência da equipe, considerando que esse fenômeno pode

se dar pela falta de liberdade de expressão dos integrantes da equipe. Em último caso, cabe verificar a não conformidade do capital humano com a nova filosofia adotada. Como medidas para resolução do problema, sugere-se o remanejamento do colaborador para outra área, ou empresa onde o capital intelectual seja compartilhado por ele.

4.8.2 Falta de Referencial Teórico

O referencial teórico relativo à contabilidade por fundos no Terceiro Setor, no Brasil, ainda é parco e são poucos os trabalhos voltados ao lado empírico desta forma de evidenciação da contabilidade. Países como os Estados Unidos já possuem trabalhos acadêmicos voltados a essa metodologia e relativamente à regulamentação: o FASB publicou a Norma 117 - *FINANCIAL STATEMENTS OF NOT-FOR-PROFIT ORGANIZATIONS*, emitida em junho de 1993, com a finalidade de uniformizar as publicações financeiras das entidades sem fins lucrativos.

Entretanto, as bases referenciais no Brasil carecem de publicações relativas a evidenciação dos aspectos práticos na implementação da Contabilidade por fundos. Outro aspecto relevante no assunto traduz-se no fato de a legislação pertinente não englobar uniformemente todas as ESFL, as quais devem basear-se na legislação contábil aplicável às empresas com fins lucrativos para contabilizar suas mutações patrimoniais.

4.8.3 Desconsideração da Curva de Aprendizagem

Outro desafio a ser enfrentado para implantação da contabilidade por fundos é a consideração da curva de aprendizagem. Essa se refere à diminuição do tempo para execução de determinada tarefa. Assim sendo, o tempo de execução das tarefas diminui proporcionalmente ao número de vezes que é realizada até o ponto em que o tempo de execução não diminui mais. Nesse momento, atinge-se o ápice da curva de aprendizagem. Quando da implantação do projeto, cabe considerar, no

protocolo de implantação, o período de tempo necessário para que os processos atinjam o nível máximo de eficiência.

4.8.4 Falta de Planejamento para a Execução do Projeto

Outro desafio na implantação da Contabilidade por fundos, apontado pelo respondente, e que se constitui como um dos fatores críticos para o sucesso da execução, refere-se à falta de planejamento para execução do projeto. Uma falta de visão dos horizontes almejados é capaz de distorcer o projeto e inviabilizar sua execução. Quanto ao procedimento pró-ativo do profissional:

É preciso ainda estar, este profissional, preparado para o caráter desconhecido e para esperar o não esperado e desta forma, aprontar-se para enfrentá-lo - daí não ser possível o caráter puramente técnico de pensar esta atividade das Ciências Sociais Aplicadas. NEVES e SILVA (2005)

4.8.5 Comunicação entre as áreas Envolvidas

A comunicação entre as diversas áreas envolvidas é outro fator considerado crítico pelo respondente. Na entidade objeto desta pesquisa, devido à distância entre a Sede (Curitiba) e as áreas onde os projetos são desenvolvidos (Norte e Nordeste), a comunicação é um dos fatores primordiais de sucesso na implantação. A utilização de *e-mails* como forma de minimizar os problemas existentes tem-se mostrado satisfatória.

Observa-se que, relativamente à importância do processo de comunicação entre as áreas, as autoras afirmam:

Com uma proposta de comunicação integrada onde diversas áreas e sub-áreas trabalham sinergicamente, a partir das particularidades de cada uma, visando uma harmonização na totalidade de manifestações discursivas do local onde se trabalha, encontramos um instrumento que nos dará subsídio para pôr em prática as ações. NEVES e SILVA (2005)

Assim sendo, a manutenção da abertura de canais de comunicação entre os diversos atores no processo de gestão e a operacionalização do processo constitui-se como uma das formas de criar um sentido de unidade e sinergia nas diversas áreas da entidade.

4.8.6 Dificuldades no Sistema Informatizado de Contabilidade

O sistema de contabilidade foi adquirido em dezembro de 2006, após a realização de um estudo da relação custo/benefício. Entretanto, uma das características dos sistemas de contabilidade, desenvolvidos para comercialização em grande escala, é a sua generalidade. Ou seja, o sistema não foi desenvolvido para as especificidades na utilização em entidades do Terceiro Setor, assim sendo, foram necessários ajustes da entidade para adequação ao sistema. Observa-se nesse aspecto que a customização dos sistemas poderia se constituir como uma vantagem competitiva para a desenvolvedora do sistema, constituindo um diferencial competitivo capaz de diferenciar seus produtos em relação à concorrência.

O treinamento no sistema é efetuado pelo responsável pela instalação do sistema de forma genérica e complementarmente são oferecidos cursos, via rede mundial de computadores, para os usuários, que acessam o curso através de chaves e senhas fornecidas pela empresa. De acordo com o respondente, o treinamento oferecido pela empresa permite ao usuário a utilização do sistema de forma básica, sendo que a maximização de seu uso se dá quando da utilização efetiva, subsidiada pelo suporte da empresa

O suporte ao sistema é fornecido sob três formas: a tecla F1 do sistema possibilita a ajuda sobre o tópico específico, dentro do programa, onde o usuário está localizado; o suporte ainda é fornecido por telefone, diretamente com empresa franqueada no estado do Paraná e finalmente através de correspondência eletrônica enviada à empresa. De acordo com o respondente os sistemas de suporte oferecidos pela desenvolvedora, são suficientes para atender às expectativas do usuário.

Considerando a não customização do sistema para a entidade, a desenvolvedora permite a geração dos relatórios, oferecidos pelo sistema, em formatos de planilhas eletrônicas (excell) e arquivos de leitura do acrobat (PDF). Esse fato é significativo pois o contador da entidade pode gerenciar as informações de acordo com as necessidades dos diversos usuários. O sistema possui ainda a possibilidade de saída de dados para os principais sistemas desenvolvidos pelo estado para fins de cumprimento de obrigações acessórias. Com isso, programas como a Declaração de Imposto de Renda e de Impostos Retidos na Fonte, dentre outras, podem ser preenchidos de forma simplificada com a leitura de arquivos gerados a partir do sistema da entidade. Esse fato, segundo o respondente, simplifica a burocratização das atividades contábeis da entidade.

Como saída para utilização de um sistema, não customizado, na visão de Araújo (2005, p. 61), o autor ainda sugere uma analogia entre o sistema da Contabilidade por Fundos com a contabilidade em filiais ou controladas. Assim, após a análise da viabilidade, verificou-se que o sistema possui críticas de autenticação no número do CNPJ, o que impede a criação de um sistema de fundos. Acionada, a desenvolvedora do programa está avaliando o impacto da retirada dessa restrição do programa.

A sistemática utilizada para criação dos fundos foi baseada nos últimos algarismos do número do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da entidade, conforme a figura nº. 24 a seguir:

CLASSIFICAÇÃO DOS FUNDOS	
Nº Controle	PROJETOS
06653393/ 0001- 56	Recursos Sede - Centralizadora
06653393/ 1000- 01	Projeto MDS
06653393/ 1000- 02	Projeto Nova Indústria
06653393/ 2000- 01	Projeto São Carlos
06653393/ 2000- 02	Projeto Capela do Abrigo Dom
06653393/ 3000- 01	Projeto Em dia com o Planeta
06653393/ 3000- 02	Projeto Floresta Real
06653393/ 4000- 00	Outros Recursos
06653393/ 5000- 00	Outros Recursos

Figura nº 24 – Classificação dos Fundos
Fonte – O autor

Observa-se que, com a adoção da sistemática mostrada na figura nº. 24, anteriormente, as possibilidades de registro e de segregação dos fundos obedecerão, simplesmente, às críticas dos programas comerciais relativas ao campo que limita o número de fundos (filiais) de uma determinada entidade.

A adoção dessa sistemática, à adequação do plano de contas, é simplificada e a relação custo/benefício no desenvolvimento de um sistema, que atenda exclusivamente às ESFL que utilizem a sistemática de registro da contabilidade por fundos, será minimizada.

Outra opção que se apresenta é a compra de *softwares* específicos para a contabilidade por fundos, desenvolvidos nos Estados Unidos, o que se esbarra, entretanto, em alguns problemas como a língua do programa, o suporte oferecido e a adequação às exigências brasileiras.

4.8.7 Conflito entre Gestores dos Projetos

Um dos grandes desafios que se apresentam na implantação da contabilidade por fundos pode ser o conflito entre os diversos gestores do processo. Na entidade, a sinergia entre as áreas que compõem a cadeia de gestão é eficiente e a comunicação entre essas áreas se faz de maneira rápida e eficaz. Assim sendo, apesar de se constituir como um dos pontos críticos na manutenção de uma contabilidade por fundos na entidade, devido, principalmente, ao tamanho do quadro de colaboradores, esse fato não se apresenta como um problema capaz de gerar ingerências no projeto.

Entretanto, Schwarz, Amiden e Pinho (2005, p. 21) alegam que um “grande desafio está em assegurar que toda a estrutura organizacional vigente trabalhe de forma sinérgica em função destes grandes programas”. Ou seja, de acordo com os autores, a criação de valores de unidade, bem como a forma como a prestação de contas de seus projetos é efetuada, são ações capazes de minimizar os possíveis conflitos entre os gestores dos fundos, ou projetos.

4.8.8 Excesso de Informações

De acordo com a NBC T 1, que trata das características da informação contábil, as informações fornecidas pela Contabilidade aos seus diversos usuários “devem propiciar, aos seus usuários, base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece”.

Dal Vesco et al (2006, p.27) enfatizam a importância da informação quando afirmam que “a gestão eficaz da informação pode agregar valor às organizações, ou seja, a informação é o ponto fundamental da ciência contábil” e serve como matéria-prima para economia da era do conhecimento.

Iudicibus (2004, p. 21) corrobora e estabelece ainda objetivos à existência da Contabilidade e discorre sobre duas abordagens distintas elencadas. Na primeira, a contabilidade deve fornecer aos diversos usuários um conjunto básico de informações que atendam a todas as necessidades. Outra abordagem define a contabilidade como a ciência da gestão da informação, ou seja, a contabilidade deve extrair informações de interesse de cada usuário de forma que atenda a suas necessidades e anseios. Autores como Beaver (1974, p. 170) possuem essa segunda linha de pensamento, entretanto, a forma e a preparação do profissional da área contábil para o fornecimento de informações diferenciadas ainda encontram barreiras e estudos a serem efetuados no sentido de institucionalizar este processo ou procedimento.

Na entidade objeto de estudos, a adoção da contabilidade por fundos, tende a gerar novas informações, até então não disponíveis ou de difícil acesso. Logo, a comunicação entre as diversas áreas da entidade é primordial para minimizar o excesso de informações. A utilização do conceito de cliente interno que, segundo Whiteley (1999. p. 21), é definido como pessoas ou unidades a quem é repassado determinado trabalho para que possa ser transferido ao cliente intermediário ou final, pode ajudar no processo de excesso de informações a partir do momento em que as diversas áreas da entidade se utilizem dessa ferramenta e solicitem *feedback* da qualidade das informações fornecidas, com o intuito de otimização dos processos e serviços prestados.

4.8.9 Não Divisão de Papéis e Responsabilidades

Segundo Vanderli (p. 88), o fato de não haver uma divisão clara das equipes designadas para o processo poderia ser contornada pela distribuição formalizada das funções e responsabilidades de cada integrante do projeto.

Na entidade as responsabilidades são claramente definidas e o comprometimento com a missão da entidade fornece subsídios para que todos os integrantes da equipe exerçam suas funções de modo sinérgico e coordenado. Assim, esse fator, apesar de crítico para o sucesso da implementação da contabilidade por fundos, não afeta, de maneira significativa, a estrutura funcional da entidade.

4.8.10 Dificuldades na Infra-Estrutura da Entidade

A entidade objeto do estudo, para consecução de seus projetos, procura firmar parcerias estratégicas no sentido de otimizar seus resultados, utilizando o *know-how* e estrutura da parceira. Essa forma de atuação permite à entidade uma flexibilidade maior de suas atividades, além da redução de seus custos fixos.

Considerando que seu quadro de colaboradores é reduzido, a infra-estrutura da empresa apresenta uma flexibilidade maior devido, principalmente, à multifuncionalidade de seus colaboradores no desempenho de suas atribuições.

4.8.11 Falta de Comprometimento das Partes Envolvidas

De acordo com o respondente, a falta de comprometimento, poderia se constituir como um fator crítico na implementação da contabilidade por fundos. Entretanto, pelas características da entidade, a cultura organizacional é extremamente difundida e divulgada. Portanto, existe um grande comprometimento de todas as partes envolvidas em busca dos objetivos propostos. Um quadro de colaboradores reduzido e coeso é um dos fatores que permite esse comportamento e pensamento dos integrantes da entidade.

Finalmente, porém sem a pretensão de esgotar o assunto, o sucesso da implantação dos processos, e dos projetos, depende fundamentalmente da cultura organizacional da empresa, definida por Grönroos (2003, p.437) “como o modelo de valores e crenças compartilhadas que dá significado aos membros de uma organização e lhes fornece as regras para o comportamento na organização”.

Nesse aspecto o fomento de uma cultura organizacional forte, com colaboradores altamente comprometidos com a filosofia da empresa é um dos fatores primordiais para o sucesso na implantação de um projeto. Essa visão pode favorecer a empresa e tornar-se um diferencial competitivo, em que todas as partes envolvidas procuram maximizar seus resultados individualmente, porém sem desconsiderar a totalidade da empresa, agindo em sinergia em função do planejamento estratégico traçado pelos gestores.

4.8.12 Ameaças Pelo Processo de Medição de Desempenho

Dentro do processo de crenças e valores da entidade e, ainda, considerando a forma de gestão da entidade, o respondente afirma que este fator, apesar de crítico, não reflete a realidade da entidade. Ao contrário de empresas com fins lucrativos, onde o baixo desempenho reflete no principal objetivo da empresa, ou seja no resultado financeiro, na GERAR as falhas de projetos são tratadas como obstáculos a serem superados. Com essa forma de pensamento, a medição de desempenho é fundamental para que os processos e projetos desenvolvidos pela entidade obtenham sua máxima eficiência e eficácia.

A GERAR possui uma filosofia de liberdade “controlada” de atuação de seus colaboradores, ou seja, não possui controles das funções efetuadas a um nível detalhado. Os controles são efetuados por atividades gerais e cada um dos colaboradores possui os controles que julgarem necessários e eficientes ao desempenho de suas funções. Uma das razões da adoção dessa estratégia é a de que o engessamento dos controles formais da entidade não lhe dará a maleabilidade suficiente para ajustes ao meio ambiente e à busca da qualidade dos projetos desenvolvidos. A partir da medição de desempenho de cada projeto, a diretoria executiva responsável toma as medidas corretivas para ajustar o processo no sentido de corrigir as falhas observadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho desenvolvido procurou Identificar os principais desafios para a adequação da contabilidade tradicional à contabilidade por fundos em uma ESFL sediada na cidade de Curitiba-PR. São apresentadas as considerações finais bem como recomendações para novos estudos.

Observa-se o crescimento do Terceiro Setor, como um segmento da economia capaz de mobilizar recursos humanos e materiais, com a finalidade de maximizar os recursos particulares e do Estado em prol de objetivos tão distintos quanto os sociais, ambientais, educacionais e tantos outros.

Aproximadamente oitenta por cento dos recursos do Terceiro Setor não dependem do Estado. Nesse aspecto abre-se um horizonte onde a parceria com o Estado poderá ampliar a sua área de atuação aplicando seus recursos de forma a satisfazer às necessidades das áreas onde o Estado, seja pelo seu tamanho, ou pela burocracia, não pode atingir. Um grande avanço do Estado nesse sentido foi a promulgação da lei que cria as OSCIPs e ainda o Termo de Parceria, que caracterizam-se como ferramentas capazes de cumprir os objetivos a que o Estado se propôs.

Para que o Estado possa monitorar as destinações de recursos ao Terceiro Setor a contabilidade, por meio das demonstrações contábeis, pode ser considerada como uma ferramenta que possibilita o controle na utilização dos recursos.

Neste sentido a Contabilidade por Fundos é capaz de subsidiar aos usuários das informações, sejam eles os gestores, a sociedade ou o Estado. Pois apresenta uma maior clareza na evidenciação da movimentação financeira das ESFLs. Aspecto esse crítico para o monitoramento e garantia da maximização do melhor uso dos recursos.

No contexto do trabalho realizado, o principal desafio encontrado pelo responsável pela contabilidade na implementação da Contabilidade por Fundos foi apontado como a dificuldade na adequação dos sistemas operacionais às necessidades da Entidade. Nesse sentido duas alternativas se apresentam para solução do conflito. A primeira diz respeito à criação de um cadastro único para cada projeto como se fosse uma entidade à parte. A segunda alternativa diz respeito ao desenvolvimento de programas informatizados de contabilidade específicos para o

Terceiro Setor, atendendo especificidades do segmento e satisfazendo às necessidades de informações por projetos.

Considerando-se ainda a influência do Estado nas Normas Contábeis Brasileiras, quaisquer mudanças na forma de contabilização caracterizam-se como um desafio para os profissionais que atuam na área, portanto devem merecer estudos mais aprofundados no sentido de fornecer aos profissionais informações que sejam capazes de maximizar as probabilidades de sucesso nessa mudança.

Para estudos posteriores sugere-se:

- a investigação dos desafios na implementação da contabilidade por Fundos utilizando-se para tanto uma amostra que permita generalizações sobre o tema;
- outra sugestão apresentada refere-se às mudanças a serem efetuadas nos sistemas de contabilidade, utilizados atualmente, a fim de satisfazer às características da Contabilidade por Fundos;
- investigar o nível de evidenciação das OSCIPs por meio das divulgações das Demonstrações Contábeis colocadas à disposição pelo Ministério da Justiça;
- avaliar se as exigências de divulgação, impostas pelo Ministério da Justiça, satisfazem a necessidade informativa de doadores particulares de recursos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____, CARNEIRO, Célia Maria Braga; ARAÚJO, Maria Ivany Gomes. **EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS** Universidade Federal do Ceará - Dpto. de Ciências Contábeis. Disponível em <http://www.> ; acessado em 19/05/2008.

ALTAMIRANO, Patricia; CABALLERO Karina; SERRA Alicia Rolando de. **Caracterización del Tercer Sector en Argentina**. II Encontro da rede latino-americana e do Caribe da Sociedade Internacional de Investigação do Terceiro Setor – ISTR

BARBOSA, Maria Nazaré Lins. **Identidade do Terceiro Setor e sua relação com o Estado** . Rio de Janeiro ; 1998 ; Comunicação ; Primeiro Encontro da Rede de Pesquisas sobre o Terceiro Setor na América Latina e Caribe.

BAILEY, Michael, **Fundraising in brazil: the major implications for civil society organisation and the international NGOs, Development in Practice**, vol 9, n 1-2, p. 103-116, Carfax Publishing, 1999

BERNARDO, Cláudio Gonçalves. **A resistência a mudanças em uma organização, uma análise à luz do processo controle integrado de mudanças do PMBOK3**, Revista eletrônica do Centro Universitário Ibero-Americano - Unibero de produção Científica, set/2005 – disponível em www.unibero.edu.br

BEUREN, Ilse Maria; JEREMIAS, Cristiane. **Contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais**. In: **Sinescontábil/MG**. A contabilidade e o processo de comunicação. Disponível em <<http://www.sinescontabil.com.br>. Acesso em 10 jul. 2008.

BRASIL. **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. **Lei das OSCIPs**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9790.htm>. Acesso em 18 jun. 2008.

CARDOSO, Joabson de Brito; CUNHA, Marcos Antônio da. Contabilidade por fundos – **Um instrumento para aplicação em ESFL de autogestão patrocinada a saúde**, 8º Congresso USP de Contabilidade e Finanças, 2008.

Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. disponível em www.presidencia.gov.br/legislacao/ acessado em 12/06/2008.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Trad.: Lucia Simonini. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

Decreto 3000/1999 – **Regulamento do Imposto de Renda**, disponível no site www.planalto.gov.br, acessado em 15/06/2008

DEMO, Pedro, **Metodologia do Conhecimento Científico**, São Paulo, Atlas, 2000

DRUCKER, Peter F, **Civilizando a cidade, introdução de à comunidade do Futuro: idéias para uma nova comunidade**, introdução , São Paulo, Futura, 1998

FACHIN, Odilia, **Fundamentos da Metodologia** , São Paulo, Saraiva, 2006.

FALCONER, Andres Pablo. **A PROMESSA DO TERCEIRO SETOR Um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações Sem Fins Lucrativos e do seu Campo de Gestão**, São Paulo: USP, 1999.

FERREIRA, Marcelo Marchine e SOUZA, E.A. **Necessidade de harmonização das demonstrações contábeis em empresas do Terceiro Setor**, Congresso Brasileiro de Contabilidade, Go, 2000

FERRAREZI, Elisabete. OSCIP – **Organização da sociedade civil de interesse público: a lei 9790/99 como alternativa para o Terceiro Setor**, 2^o Edição - Brasília : Comunidade Solidária, 2002.

FRANCES Hesselbein et all, **Civilizando a cidade, in a comunidade do Futuro: idéias para uma nova comunidade**, São Paulo, Futura, 1998

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1996.

GRONROOS, Christian. **Marketing: Gerenciamento e Serviços**. Trad. Arlete Similla Marques. 2 Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zorrato Sanvincente. 5. ed. Chicago: Irwin, 1999. Título original: Accounting theory.

HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi. **Imposto de Renda das Empresas**, São Paulo: Atlas, 1997.

HOSS, Osni et. al. **Conhecimento e Aplicação Contábil**. Cascavel, Editora DRHS, 2006.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**, 7^a Ed., São Paulo: Atlas, 2004.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**. Journal of Financial Economics. V. 3. No. 4. Oct, 1976. pp. 305-360.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira, **Contabilidade Ambiental: Relatório para um futuro sustentável, responsável e transparente**. disponível em <http://www.alfinal.com/brasil>, acessado em 15/06/2008

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

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**, 10ª Ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MARCOVITCH, Jacques. **Da exclusão à coesão social: profissionalização do Terceiro Setor**, In: 3º setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos**, dissertação de Mestrado, Brasília: UnB, 2003.

NEVES, Manoella e SILVA, Maria Inês da. **Por uma concepção atual de Relações Públicas.** Revista Comunicação e Estratégia, Volume 2, Número 3, Dezembro de 2005.

NASCIMENTO, A.M.; BIANCHI, Márcia. **Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflito de agência e de governança corporativa**, Anais 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2005

OLAK, Paulo Arnaldo, **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**, Ed. Atlas, São Paulo, 2006

_____, SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak - **As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das Organizações do Terceiro Setor**, Blumenau, 2008, 2º Congresso Anpcont.

ONOFRIO, Roberto - **A Contabilidade por Fundos no Terceiro Setor**, Revista Contábil e Empresarial Fiscolegis, <http://www.netlegis.com.br/> acessado em 15/06/2008.

PACHECO, Vicente. **Mensuração e divulgação do capital intelectual nas demonstrações contábeis: Teoria e empiria**, Curitiba, CRCPr, 2005

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO Gideon Carvalho de. **Cultura Organizacional: Análise e Impactos dos Instrumentos no Processo de Gestão – Enampad 2003.**

POLONI, Gustavo, **A caixa preta das ONGs**, Revista Exame, Ed. 879, 10/2006, p. 31.

PRIETO, Vanderli Correia; PEREIRA, Fábio Luis Alves; CARVALHO, Marly Monteiro de; LAURINDO, Fernando José Barbin, **GESTÃO & PRODUÇÃO**, vol 13, nº 1, p. 81-92, jan.--abr. 2006

SIEGEL, Joel G., Ph.D, **Accounting, Barron's Educational Series**, Inc 2006

WEISS, Susan E. , FASB - **declarações sobre questões das NPO**, CPA JOURNAL, Julho de 2003. www.nysscpa.org/cpajournal, acessado em 20/06/2008.

WING, Kennard; GORDON Teresa; HAGER, Mark; POLLAK, Thomas, e ROONEY, Patrick, **Functional Expense Reporting for Nonprofits The Accounting Profession's Next Scandal?**. 08/2006 CPA Journal on line, www.nysscpa.org acessado em 15/06/2008

WILLIANSO, Oliver E. **The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting**. New York. The Free Press, 1985.

_____, **Transaction Costs Economics and Organization Theory**. Berkeley: University of California, April, mimeo, 1993.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. **Administração Estratégica: Conceitos**. Trad. Celso A. Rimoli ; Lenita R. Esteves. São Paulo: Atlas, 2000.

ROSSONI, Luciano; ONOZATO, Erika; HOROCHOVSKI, Rodrigo Rossi. **O Terceiro Setor e o empreendedorismo social: explorando as particularidades da atividade empreendedora com finalidade social no Brasil**. ENANPAD, Salvador/ BA, 2006

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Trad.: Daniel Grassi. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

THOMPSON James H., CPA, **Diretrizes para a elaboração de demonstrações financeiras nas NPO** Copyright 1995 CPA National Society of Public Accountants publicado na revista eletrônica Business Network <http://www.bnet.com> acessado em 15/06/2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Edna Lúcia da ; Menezes, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação** – 3. ed. rev. atual. – Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SCHWARZ, Fanny. AMIDEN, Maria Auxiliadora Moraes. e PINHO, Luís Cláudio. **Alinhamento e desdobramento da estratégia**. In COUTINHO, André Ribeiro. KALLÁS, David. (organizadores) **Gestão estratégica: experiências e lições de empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: Campus. 2005.

SECON, Mileni .Alves. **Assistência social : o preço mínimo da força de trabalho; SERVIÇO SOCIAL EM REVISTA; 2001; UEL; 141; 148;**

_____, **Carta de Responsabilidade das Organizações Não-Governamentais Internacionais**, disponível em <http://www.greenpeace.org>, acessado em 15/06/2008

www.mj.gov.br, acessado em 25 de maio de 2008

www.cfc.org.br, acessado em 20 de maio de 2008

APÊNDICES

APÊNDICE 1	Roteiro de Entrevistas.....	108
APÊNDICE 2	Classificação contábil segundo o Ministério da Justiça.....	113

APÊNDICE 1 - Roteiro de Entrevista

Título Dissertação

CONTABILIDADE POR FUNDOS: DESAFIOS PARA A ADEQUAÇÃO DA CONTABILIDADE TRADICIONAL EM UMA ESFL.

Problema de Pesquisa

Quais os desafios para a adequação da contabilidade tradicional à contabilidade por fundos em uma ESFL?**1. DADOS ENTIDADES**

NOME ENTIDADE

DATA CONSTITUIÇÃO

MISSÃO

QUADRO SOCIETÁRIO

CNPJ

ÁREA DE ATUAÇÃO

2. DADOS RESPONDENTE

Nome

Graduação

Especialização

Tempo de Atuação

Na área Contábil

No Terceiro Setor

Na Entidade

--

3. DADOS PROGRAMA DE CONTABILIDADE

Sistema Utilizado

--

Data aquisição

Compra ou aluguel

--

Facilidade de uso

--

Manual Utilização

Papel ()

on line ()

Permite uso de orçamento ?

Sim ()

Não ()

Suporte

--

Ajustes programa às necessidades.

--

Adequação para fins fiscais

--

Adequação para fins de evidenciação

--

Ajustes do programa às necessidades.

--

4. INFORMAÇÕES DA ENTIDADE

Projetos em andamento

--

Quantidade de Colaboradores

	CLT	Autônomos	Voluntários	Outros
Diretoria				
Conselho				
Fiscal				
Administrativa				
Técnica				
Associados				
Outros				

Receita ano anterior

Doações PF
Doações PJ
Serviços Prestados
Subvenções Condicionadas
Termos de Parceria
Outros

Pessoas Atendidas por projeto no ano anterior

--

5. INFORMAÇÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Principais relatórios fornecidos

--

Primazia de dados qualitativos ou quantitativos

--

6. INFORMAÇÕES DE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA

Anexar Plano de Contas - BP – DRE - DOAR

7. EVIDENCIAÇÃO

Considerando que, através da implantação da contabilidade por fundos, a evidenciação dos resultados obtidos por cada fundo pode ser melhor mensurada. Quais as principais reações dos GESTORES e COLABORADORES dos fundos à esta mudança?

--

8. ASPECTOS CULTURAIS

Considerando que, através da implantação de fundos, a delegação de autoridade, responsabilidades e resultados pode ser melhor mensurada. Quais as principais reações dos GESTORES dos fundos à esta mudança?

--

9. ASPECTOS COMPORTAMENTAIS

Considerando que, por meio da implantação de fundos, a delegação de autoridade, responsabilidades e resultados pode ser melhor mensurada. Quais as principais reações dos COLABORADORES dos fundos à esta mudança?

--

10. DESAFIOS

Quais os principais desafios que levaram a entidade decidir pela implantação da Contabilidade por Fundos?

Na opção pela contabilidade por fundos
Na transição para a contabilidade por fundos
Na elaboração do projeto
Na mudança do processo organizacional

11. RELEVANCIA DOS DESAFIOS

Dentre os desafios abaixo quais são considerados mais críticos para o sucesso da implantação da Contabilidade por Fundos?

<ul style="list-style-type: none"> • Resistência na mudança; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Falta de referencial teórico; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Não divisão de papéis e responsabilidades; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Excesso de informações; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Conflitos entre os gestores dos projetos; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Desconsideração da curva de aprendizagem; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Falta de planejamento para execução do projeto; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Comunicação entre as áreas envolvidas; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldades nos sistemas operacionais; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Ameaças pelo processo de medição de desempenho 	
<ul style="list-style-type: none"> • falta de comprometimento das partes envolvidas; 	
<ul style="list-style-type: none"> • dificuldades na infra estrutura da entidade; 	

APÊNDICE 2 – Classificação contábil segundo o Ministério da Justiça

Razão Social:	
CNPJ Nº	
BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM (INFORMAR DIA/MÊS/ANO)	
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Disponível	Fornecedores
Contas Vinculadas	Obrigações trabalhistas
Convênios, Acordos e Ajustes	Obrigações Sociais
Valores a receber de terceiros	Prestadores de Serviços
Adiantamento a empregados	Aluguéis a Pagar
Outras contas e títulos a receber	Adiantamento de clientes
(-) Provisão para devedores duvidosos	Empréstimos e financiamentos a pagar CP
Estoques	Obrigações fiscais exceto IRenda e CSLL
Despesas antecipadas	Convênios Públicos (Saldo)
Outras Contas do Ativo Circulante	Adiantamento de Projetos
	Subvenções Públicas (Saldo)
	Recursos de Leis de Incentivo Fiscal
	(-) Rec. Leis de Incentivo Fiscal utilizados
	Provisão para IRenda e CSLL
	Sentenças judiciais trabalhistas a pagar
	Sentenças judiciais a pagar – exceto trabalhista
	Outros Passivos Circulantes
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PASSIVO EXÍGÍVEL A LONGO PRAZO
Valores a receber a longo prazo	Empréstimos e financ a pagar a longo prazo
	Contas a pagar
	Alugueis antecipados
	Outros passivos exigíveis a longo prazo
ATIVO PERMANENTE	RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
Investimentos	Resultados de exercícios futuros
Imobilizado	
(-) Depreciação / Amortização acumulada	
Diferido	
Outros Ativos Permanentes	
	PATRIMÔNIO SOCIAL LÍQUIDO
	Patrimônio Social (Fundo Patrimonial)
	Doações patrimoniais
	Reservas constituídas
	Superávits / Déficits acumulados
	Superávits / Déficits do exercício
	Outras Contas do Patrimônio Social
TOTAL ATIVO	TOTAL PASSIVO + PATRIMÔNIO SOCIAL

Razão Social:
CNPJ Nº

DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS DO EXERCÍCIO

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">RECEITAS OPERACIONAIS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Prestação de serviços (Exceto Saúde/Educ)</td></tr> <tr><td>Recursos - subvenções públicas</td></tr> <tr><td>Recursos - contribuições públicas</td></tr> <tr><td>Recursos - convênios públicos</td></tr> <tr><td>Recursos - auxílios públicos</td></tr> <tr><td>Recursos - Termo de Parceria</td></tr> <tr><td>Doações e contribuições para custeio</td></tr> <tr><td>Receitas de convênios de saúde privados</td></tr> <tr><td>Prest. Serviços de saúde não-conveniados</td></tr> <tr><td>SUS – Sistema Único de Saúde</td></tr> <tr><td>Inscrições de cursos e vestibulares</td></tr> <tr><td>Serviços Educacionais</td></tr> <tr><td>Taxa, mensalidade e contribuições</td></tr> <tr><td>Contribuição de empresas mantenedoras</td></tr> <tr><td>Doações, Campanhas e patrocínios</td></tr> <tr><td>Recursos Internacionais</td></tr> </tbody> </table>	RECEITAS OPERACIONAIS	Prestação de serviços (Exceto Saúde/Educ)	Recursos - subvenções públicas	Recursos - contribuições públicas	Recursos - convênios públicos	Recursos - auxílios públicos	Recursos - Termo de Parceria	Doações e contribuições para custeio	Receitas de convênios de saúde privados	Prest. Serviços de saúde não-conveniados	SUS – Sistema Único de Saúde	Inscrições de cursos e vestibulares	Serviços Educacionais	Taxa, mensalidade e contribuições	Contribuição de empresas mantenedoras	Doações, Campanhas e patrocínios	Recursos Internacionais	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">DESPESAS COM PESSOAL</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Salários de Funcionários(c/vínculo empregatício)</td></tr> <tr><td>Encargos Sociais com Pessoal</td></tr> <tr><td>Despesas Diversas com Pessoal</td></tr> <tr><td>Remuneração de Dirigentes</td></tr> <tr><td>Encargos Sociais com dirigentes</td></tr> <tr><td>Outros Encargos Sociais Compulsórios</td></tr> <tr><td>Outras despesas com Pessoal</td></tr> </tbody> </table>	DESPESAS COM PESSOAL	Salários de Funcionários(c/vínculo empregatício)	Encargos Sociais com Pessoal	Despesas Diversas com Pessoal	Remuneração de Dirigentes	Encargos Sociais com dirigentes	Outros Encargos Sociais Compulsórios	Outras despesas com Pessoal
RECEITAS OPERACIONAIS																										
Prestação de serviços (Exceto Saúde/Educ)																										
Recursos - subvenções públicas																										
Recursos - contribuições públicas																										
Recursos - convênios públicos																										
Recursos - auxílios públicos																										
Recursos - Termo de Parceria																										
Doações e contribuições para custeio																										
Receitas de convênios de saúde privados																										
Prest. Serviços de saúde não-conveniados																										
SUS – Sistema Único de Saúde																										
Inscrições de cursos e vestibulares																										
Serviços Educacionais																										
Taxa, mensalidade e contribuições																										
Contribuição de empresas mantenedoras																										
Doações, Campanhas e patrocínios																										
Recursos Internacionais																										
DESPESAS COM PESSOAL																										
Salários de Funcionários(c/vínculo empregatício)																										
Encargos Sociais com Pessoal																										
Despesas Diversas com Pessoal																										
Remuneração de Dirigentes																										
Encargos Sociais com dirigentes																										
Outros Encargos Sociais Compulsórios																										
Outras despesas com Pessoal																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">DEDUÇÕES DAS RECEITAS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>(-) Bolsas de estudo concedidas</td></tr> <tr><td>(-) Atendimento gratuito</td></tr> <tr><td>(-) Descontos Comerciais Obtidos</td></tr> <tr><td>(-) PIS sobre receitas</td></tr> <tr><td>(-) COFINS sobre receitas</td></tr> <tr><td>(-) ICMS sobre vendas</td></tr> <tr><td>(-) ISS sobre serviços</td></tr> <tr><td>(-) Vendas Canceladas</td></tr> <tr><td>(-) Outras deduções</td></tr> </tbody> </table>	DEDUÇÕES DAS RECEITAS	(-) Bolsas de estudo concedidas	(-) Atendimento gratuito	(-) Descontos Comerciais Obtidos	(-) PIS sobre receitas	(-) COFINS sobre receitas	(-) ICMS sobre vendas	(-) ISS sobre serviços	(-) Vendas Canceladas	(-) Outras deduções	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">SERVIÇOS CONTRATADOS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Recursos Humanos Externos – Pessoa Física</td></tr> <tr><td>Recursos Humanos Externos – Pessoa Jurídica</td></tr> <tr><td>INSS sobre serviços prestados por terceiros</td></tr> <tr><td>Outras despesas com serviços contratados</td></tr> </tbody> </table>	SERVIÇOS CONTRATADOS	Recursos Humanos Externos – Pessoa Física	Recursos Humanos Externos – Pessoa Jurídica	INSS sobre serviços prestados por terceiros	Outras despesas com serviços contratados										
DEDUÇÕES DAS RECEITAS																										
(-) Bolsas de estudo concedidas																										
(-) Atendimento gratuito																										
(-) Descontos Comerciais Obtidos																										
(-) PIS sobre receitas																										
(-) COFINS sobre receitas																										
(-) ICMS sobre vendas																										
(-) ISS sobre serviços																										
(-) Vendas Canceladas																										
(-) Outras deduções																										
SERVIÇOS CONTRATADOS																										
Recursos Humanos Externos – Pessoa Física																										
Recursos Humanos Externos – Pessoa Jurídica																										
INSS sobre serviços prestados por terceiros																										
Outras despesas com serviços contratados																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Outras receitas operacionais</td></tr> </tbody> </table>	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	Outras receitas operacionais	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">CUSTOS DE PROJETOS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Custos de Projetos</td></tr> </tbody> </table>	CUSTOS DE PROJETOS	Custos de Projetos																					
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS																										
Outras receitas operacionais																										
CUSTOS DE PROJETOS																										
Custos de Projetos																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">RECEITAS FINANCEIRAS PATRIMONIAIS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Descontos Obtidos</td></tr> <tr><td>Renda de aluguéis e arrendamentos</td></tr> <tr><td>Rendimentos de Títulos e Aplicações no Mercado Financeiro</td></tr> <tr><td>(-) Impostos s/aplicações financeiras</td></tr> <tr><td>Outras Receitas Financeiras</td></tr> </tbody> </table>	RECEITAS FINANCEIRAS PATRIMONIAIS	Descontos Obtidos	Renda de aluguéis e arrendamentos	Rendimentos de Títulos e Aplicações no Mercado Financeiro	(-) Impostos s/aplicações financeiras	Outras Receitas Financeiras	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Águas, gás e energia elétrica</td></tr> <tr><td>Aluguéis pagos</td></tr> <tr><td>Despesas com veículos</td></tr> <tr><td>Diárias e viagens</td></tr> <tr><td>Hospedagem</td></tr> <tr><td>Passagens aéreas/rodoviárias</td></tr> <tr><td>Material de Consumo/Escritório/Expediente</td></tr> <tr><td>Telefone, Fax e outras desp. c/comunicações</td></tr> <tr><td>Publicações Técnicas</td></tr> <tr><td>Serviços Técnicos e Especializados</td></tr> <tr><td>Despesas com Informática</td></tr> <tr><td>Prêmios de seguros contratados</td></tr> <tr><td>Despesas com atividades sociais e culturais</td></tr> <tr><td>Outras despesas administrativas</td></tr> </tbody> </table>	DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS	Águas, gás e energia elétrica	Aluguéis pagos	Despesas com veículos	Diárias e viagens	Hospedagem	Passagens aéreas/rodoviárias	Material de Consumo/Escritório/Expediente	Telefone, Fax e outras desp. c/comunicações	Publicações Técnicas	Serviços Técnicos e Especializados	Despesas com Informática	Prêmios de seguros contratados	Despesas com atividades sociais e culturais	Outras despesas administrativas				
RECEITAS FINANCEIRAS PATRIMONIAIS																										
Descontos Obtidos																										
Renda de aluguéis e arrendamentos																										
Rendimentos de Títulos e Aplicações no Mercado Financeiro																										
(-) Impostos s/aplicações financeiras																										
Outras Receitas Financeiras																										
DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS																										
Águas, gás e energia elétrica																										
Aluguéis pagos																										
Despesas com veículos																										
Diárias e viagens																										
Hospedagem																										
Passagens aéreas/rodoviárias																										
Material de Consumo/Escritório/Expediente																										
Telefone, Fax e outras desp. c/comunicações																										
Publicações Técnicas																										
Serviços Técnicos e Especializados																										
Despesas com Informática																										
Prêmios de seguros contratados																										
Despesas com atividades sociais e culturais																										
Outras despesas administrativas																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Venda de Ativo Permanente</td></tr> <tr><td>Doações receb. em bens ou mercadorias</td></tr> <tr><td>Outras Receitas Não-Operacionais</td></tr> </tbody> </table>	RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS	Venda de Ativo Permanente	Doações receb. em bens ou mercadorias	Outras Receitas Não-Operacionais	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">DESPESAS COM BOLSAS DE ESTUDO A TERCEIROS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Ensino Fundamental</td></tr> <tr><td>Estagiários</td></tr> <tr><td>Curso Superior</td></tr> <tr><td>Mestrados, Doutorados e Pós-Doutorados</td></tr> <tr><td>Outras Despesas com Bolsas de Estudo</td></tr> </tbody> </table>	DESPESAS COM BOLSAS DE ESTUDO A TERCEIROS	Ensino Fundamental	Estagiários	Curso Superior	Mestrados, Doutorados e Pós-Doutorados	Outras Despesas com Bolsas de Estudo															
RECEITAS NÃO-OPERACIONAIS																										
Venda de Ativo Permanente																										
Doações receb. em bens ou mercadorias																										
Outras Receitas Não-Operacionais																										
DESPESAS COM BOLSAS DE ESTUDO A TERCEIROS																										
Ensino Fundamental																										
Estagiários																										
Curso Superior																										
Mestrados, Doutorados e Pós-Doutorados																										
Outras Despesas com Bolsas de Estudo																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">OUTRAS RECEITAS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Outras receitas não classificadas anteriormente</td></tr> </tbody> </table>	OUTRAS RECEITAS	Outras receitas não classificadas anteriormente	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES (não-lançados em Receitas)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Impostos federais</td></tr> <tr><td>Impostos estaduais</td></tr> <tr><td>Impostos municipais</td></tr> <tr><td>CMPF</td></tr> <tr><td>COFINS</td></tr> <tr><td>IOF</td></tr> <tr><td>Outros tributos, taxas e contribuições</td></tr> </tbody> </table>	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES (não-lançados em Receitas)	Impostos federais	Impostos estaduais	Impostos municipais	CMPF	COFINS	IOF	Outros tributos, taxas e contribuições															
OUTRAS RECEITAS																										
Outras receitas não classificadas anteriormente																										
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES (não-lançados em Receitas)																										
Impostos federais																										
Impostos estaduais																										
Impostos municipais																										
CMPF																										
COFINS																										
IOF																										
Outros tributos, taxas e contribuições																										
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">DESPESAS FILANTRÓPICAS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Doação de Alimentos</td></tr> <tr><td>Doação de Roupas e Agasalhos</td></tr> <tr><td>Doação de Medicamentos</td></tr> <tr><td>Outras despesas filantrópicas</td></tr> </tbody> </table>	DESPESAS FILANTRÓPICAS	Doação de Alimentos	Doação de Roupas e Agasalhos	Doação de Medicamentos	Outras despesas filantrópicas																				
DESPESAS FILANTRÓPICAS																										
Doação de Alimentos																										
Doação de Roupas e Agasalhos																										
Doação de Medicamentos																										
Outras despesas filantrópicas																										
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">DESPESAS FINANCEIRAS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Descontos concedidos</td></tr> <tr><td>Despesas Bancárias</td></tr> <tr><td>Outras despesas financeiras</td></tr> </tbody> </table>	DESPESAS FINANCEIRAS	Descontos concedidos	Despesas Bancárias	Outras despesas financeiras																					
DESPESAS FINANCEIRAS																										
Descontos concedidos																										
Despesas Bancárias																										
Outras despesas financeiras																										
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E LEASING</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>Despesas com Depreciação</td></tr> <tr><td>Despesas com Amortização</td></tr> <tr><td>Despesas com Leasing</td></tr> </tbody> </table>	DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E LEASING	Despesas com Depreciação	Despesas com Amortização	Despesas com Leasing																					
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E LEASING																										
Despesas com Depreciação																										
Despesas com Amortização																										
Despesas com Leasing																										
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS</th> </tr> </thead> <tbody> </tbody> </table>	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS																								
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS																										

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
AREA DE CONCENTRAÇÃO : CONTABILIDADE GERENCIAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

CONTABILIDADE POR FUNDOS: DESAFIOS PARA A ADEQUAÇÃO DA
CONTABILIDADE TRADICIONAL EM UMA ESFL

ANTONIO CARLOS LEITE DE OLIVEIRA

Curitiba – Paraná

2008

ANTONIO CARLOS LEITE DE OLIVEIRA

CONTABILIDADE POR FUNDOS: DESAFIOS PARA A ADEQUAÇÃO DA
CONTABILIDADE TRADICIONAL EM UMA ESFL

Dissertação submetida como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa de Mestrado em Contabilidade e Finanças DO Setor de Ciências Sociais aplicadas da Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Prof. Dr Vicente Pacheco

Curitiba – Paraná

2008

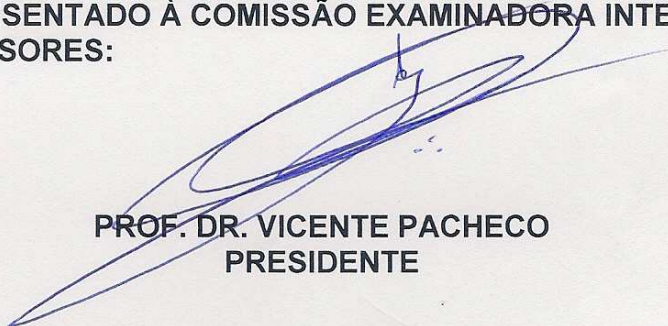
“CONTABILIDADE POR FUNDOS: DESAFIOS PARA A ADEQUAÇÃO DA CONTABILIDADE TRADICIONAL EM UMA ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS”.

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

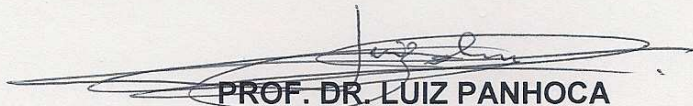


**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO**

**APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:**



**PROF. DR. VICENTE PACHECO
PRESIDENTE**



**PROF. DR. LUIZ PANTHOCA
MEMBRO**



**PROF. DR. ANTONIO GONÇALVES DE OLIVEIRA
MEMBRO**

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha mãe (*in memoriam*)

À minha esposa, Ester, pelo seu apoio

À meus filhos para que lhes sirva de caminho

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, que preservou minha saúde, proporcionando-me força e coragem para suportar a dura jornada de conciliação entre o trabalho, fonte de sustento, e o mestrado, fonte de conhecimento.

A meus familiares – que formam o alicerce de minha sustentação – pelo carinho e compreensão, indispensáveis na trajetória deste trabalho. Em especial, agradeço a meu pai, que não mediu esforços para proporcionar aos filhos as condições necessárias à obtenção do conhecimento e à minha esposa Ester, pelo compartilhamento de seu conhecimento e amor e meus filhos Nicole e Arthur pela sua paciência e compreensão.

Ao Professor Doutor Vicente Pacheco, que mesmo envolvido com inúmeras responsabilidades e afazeres, sempre encontrou tempo para uma orientação firme, com dedicação e atenção. Professor Vicente, a você, devo meu crescimento intelectual e reafirmo minha amizade e eterna gratidão.

Aos Professores, membros da banca examinadora, pelas observações e sugestões, meus agradecimentos.

Aos professores do Programa de Mestrado da UFPr, pelas valiosas contribuições em sala e fora dela. Sempre procurando transmitir seu conhecimento e experiências.

Aos colegas de turma, que se tornaram bons amigos ao longo dessa jornada, sempre presentes e dispostos a estender a mão. Agradeço, especialmente, às amigas Marinei e Telma pelo seu desprendimento pessoal em prol do grupo.

Aos funcionários do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFPr, especialmente, à Joelma e Eliane, competentes e sempre dispostas a servir com boa vontade.

Aos colegas de trabalho que compreenderam e se empenharam para suprir minha ausência nos momentos em que me dedicava ao mestrado.

A Professora Emilia, pela contribuição na formatação e revisão do texto.

A todos que de alguma forma contribuíram para esta realização.

RESUMO

O presente trabalho desenvolve um estudo sobre os desafios para adequação da contabilidade tradicional à contabilidade por fundos. A questão central da dissertação foi a identificação dos principais desafios dos profissionais da área contábil e as ações tomadas para mitigar o fator crítico verificado no processo de implementação da contabilidade por fundos na entidade. Para atingir o objetivo central da pesquisa, procedeu-se um estudo de caso junto a uma Entidade sem Fins Lucrativos – ESFL, com sede em Curitiba e de atuação nacional, utilizando-se como instrumento para coleta de dados entrevistas semi-estruturadas. Este estudo legitimou-se no fato de que as ESFL necessitam de informações contábeis para que possam orientar seus gestores, com o intuito de proporcionar uma melhor qualidade dos serviços a que se propõe e utilizando os recursos com eficácia e eficiência. Adotou-se uma abordagem qualitativa para nortear a busca de respostas. A partir do referencial teórico e da pesquisa empírica foi possível identificar os principais desafios enfrentados pelos profissionais da contabilidade na implantação da Contabilidade por Fundos bem como investigar as providências tomadas para transposição do desafio. Destacam-se neste contexto a inexistência de sistemas de contabilidade adequados, próprios para a Contabilidade por Fundos, e a dificuldade de customização dos sistemas existentes.

Palavras-chave: 1. Contabilidade por Fundos; 2. Entidades sem Fins Lucrativos; 3. desafios para adequação.

ABSTRACT

This work develops a study on the appropriateness of the accounting challenges for traditional funds to accounts by the central issue of the dissertation was the identification of the key challenges of practitioners in the accounting area and the actions taken to alleviate the critical factor found in the implementation process of accounting funds for the organization. To achieve the central objective of the research, there has been a case study with a nonprofit organization - NPO, based in Curitiba and national action, using as a tool for data collection semi-structured. This study was legalized in the fact that the accounting NPO need information so they can guide their managers in order to provide a better quality of services that are proposing and using resources effectively and efficiently. Was used a qualitative approach to guide the search for answers. From the theoretical framework and empirical research could identify the main challenges faced by the accounting profession in the deployment of accounting for funds as well as steps taken to investigate the implementation of the challenge. It is in this context the lack of adequate accounting systems, fit for accounting for funds, and the difficulty of customization of systems.

Keywords: 1. Accounting for funds; 2. Nonprofit; 3. Challenges adequacy.

LISTA DE FIGURAS

Figura nº 1	Fundamentação teórica	Pg. 22
Figura nº 2	Características do Terceiro Setor	Pg. 26
Figura nº 3	Classificação das ESFL	Pg. 28
Figura nº 4	Origem de Recursos	Pg. 34
Figura nº 5	Obrigações Acessórias ESFL	Pg. 39
Figura nº 6	OSCIPs Certificadas por Ano	Pg. 44
Figura nº 7	OSCIPs por Área de atuação	Pg. 45
Figura nº 8	OSCIPs por UF	Pg. 46
Figura nº 9	Principais normas internacionais de contabilidade das NPO	Pg. 61
Figura nº 10	Exemplo de Demonstrativo de Atividades	Pg. 64
Figura nº 11	Esquema básico da metodologia	Pg. 70
Figura nº 12	Estrutura entidade objeto da pesquisa	Pg. 72
Figura nº 13	Estrutura corpo gestor	Pg. 73
Figura nº 14	Receitas Gerar 2007	Pg. 73
Figura nº 15	Descrição da Metodologia Gerar	Pg. 76
Figura nº 16	Cronograma MDS	Pg. 78
Figura nº 17	Indicadores de desempenho projeto MDS	Pg. 80
Figura nº 18	ADRs projeto Nova Indústria	Pg. 82
Figura nº 19	Metas e critérios de avaliação projeto Nova Indústria	Pg. 82
Figura nº 20	Eventos projeto Nova Indústria	Pg. 83
Figura nº 21	Abrigo Dom Pedro II – Projeto de restauração patrimônio	Pg. 86
Figura nº 22	Metodologia Projeto Carbono Neutro	Pg. 87
Figura nº 23	Formas de Resistência	Pg. 90
Figura nº 24	Classificação dos Fundos	Pg. 95

LISTA DE SIGLAS

SIGLA	DENOMINAÇÃO
AAA	<i>American Accounting Association</i>
ADRs	Agências de Desenvolvimento Regionais
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APA	Áreas de Proteção Ambiental
CAGED	Cadastro Geral de empregados
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CEO	<i>Chief Executive Officer</i> , Diretor-Executivo ou Diretor-Geral
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNIC	Comissão Nacional de Incentivo à Cultura
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CTN	Código Tributário Nacional
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DA	Declaração de atividades
DACON	Declaração de Contribuições Sociais
DCTF	Declaração de Contribuições e tributos Federais
DDO	Declaração despesas operacionais
DEJUS	Departamento de Justiça, Classificação, Títulos e Qualificação
DEPRN	Departamento Est. de Proteção de Rec. Naturais e Instituto Florestal
DIPJ	Declaração de Informações Pessoa Jurídica
DIRF	Declaração de Impostos Retidos na Fonte
ESFL	Entidades sem fins lucrativos
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FIEP	Federação das Indústrias do Estado do Paraná
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>
GEE	Gases de Efeito Estufa
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
LOAS	Lei Orgânica de Assistência Social
MDS	Ministério do Desenvolvimento Social
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NETS	Núcleo de Estudos do Terceiro Setor
NPO	<i>Non Profit Organizations</i>
OMB	<i>US Federal Office of Management and Budget</i>
ONGs	Organizações não governamentais
ONGI	Organização não governamental Internacional
OS	Organizações Sociais
OSCIPs	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PIS	Programa de Integração Social
RAIS	Relação anual de informações sociais
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SEFIP	Sistema Empresa. de Recol. do FGTS e Informações à Prev. Social
SESI	Serviço Social da Indústria