
A ADERÊNCIA DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: UM ESTUDO MULTICASO DE ENTIDADES DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO-SP¹

COMPLIANCE OF THIRD SECTOR ENTITIES' ACCOUNTING PRACTICES TO BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS: A MULTIPLE-CASE STUDY ON ENTITIES OF SÃO PAULO CITY, STATE OF SÃO PAULO

Silvio Calazans de Toledo Piza

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP);
Endereço: Av. da Liberdade, 532 – São Paulo – SP
Cep:01502-001;
Telefone: (11) 3272-2301.
E-mail: spiza@superiq.com.br

Claudio Parisi

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA/USP), Professora da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP);
Endereço: Av. da Liberdade, 532 – São Paulo – SP
Cep:01502-001;
Telefone: (11) 3272-2301.
E-mail: claudio.parisi@uol.com.br

Recebido: 26/04/2011 2ª versão: 26/12/2012
Aprovado: 29/11/2012 Publicado:17/01/2013

Evandir Megliorini

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA/USP), Professor da Universidade Federal do ABC (UFABC);
Endereço: Av. dos Estados, 5001, Bairro Bangu – Santo André – SP; Cep: 09210-580;
Telefone: (11) – 99766-7944.
E-mail: e.megliorini@telefonica.com.br

Mauro Fernando Gallo

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA/USP), Professor da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP);
Endereço: Av. da Liberdade, 532 – São Paulo – SP
Cep:01502-001;
Telefone: (11) 3272-2301.
E-mail: maurogallo@uol.com.br

RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de analisar as práticas contábeis de entidades do Terceiro Setor e compará-las com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Foi levantada a origem e o crescimento da importância das organizações sociais, sua participação atual na Economia Brasileira e a opinião de vários autores sobre a necessidade de governança e informações contábeis nestas entidades. Esta pesquisa se caracteriza como empírico-analítica de caráter descritivo. Aplicou-se método de estudo de caso múltiplos. Foram escolhidas seis organizações sociais da cidade de São Paulo de diversos tamanhos e atividades, para objeto de análise documental e entrevista presencial realizadas no ano de 2010. Sua relevância está em analisar as práticas de contabilidade de um setor em crescimento e de reconhecida importância social. O estudo contribui com a área de conhecimento pela evidência da necessidade de normas contábeis mais aderentes a realidade do terceiro setor. Os resultados da pesquisa indicam que as normas brasileiras de contabilidade têm como foco as sociedades anônimas e pouco agregam para a mensuração e evidência das atividades das organizações sociais civis.

Palavras-chave: Organizações Sociais Civis; Normas Brasileiras de Contabilidade; Terceiro Setor.

ABSTRACT

The purpose of this work is to analyze the accounting practices of Third Sector entities and compare them with Brazilian Accounting Standards. We surveyed the origin and growth of social organizations, as well as their current participation in Brazilian Economy, and the opinion of several authors on the necessity of accounting governance and information in social entities. This is a descriptive empirical-analytical research. The multiple-case study method was applied. Six civilian social organizations of the city of São Paulo of several sizes and different activities were chosen as the object of the documental analysis and personal interview conducted in 2010. Its relevance is to examine the accounting practices of a growing sector and recognized importance social. The study contributes to the field of knowledge of the need for disclosure of accounting standards more adherent reality of the third sector. The results of the research indicate that Brazilian accounting standards focus corporations and do not add to the measurement and disclosure of civil social organizations activities.

Keywords: Non Profit Organizations; Brazilian Accounting Standards; Third Sector.

1. INTRODUÇÃO

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

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

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

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

Além da administração competente, Grunewald (2008) considera que os princípios de transparência e de independência exigidos dos diretores de empresas do Segundo setor serão esperados das diretorias de OSCs, devido a decisões das agências reguladoras e critérios de seleção adotados pelos financiadores de projetos sociais.

¹Este artigo é baseado na dissertação de mestrado “A Contabilidade no Terceiro Setor e as Necessidades das Organizações Sociais Civis: Um Estudo de Caso Múltiplo de Organizações Localizadas na Cidade de São Paulo” de Silvio Calazans de Toledo Piza apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – Fecap como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis em 2010.

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

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

Ao se antecipar o cruzamento de duas tendências opostas, quais sejam, a de aumento de atividades das OSCs com a baixa profissionalização na administração das mesmas, extrapola-se a adequação das normas contábeis que regem a contabilidade das OSCs e se propõe a questão a ser pesquisada. As práticas contábeis das Organizações Sociais Civis implicam em aderência às normas brasileiras de contabilidade?

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

A pesquisa em organizações componentes do Terceiro Setor se justifica em decorrência de sua importância para a sociedade, o que pode ser alicerçado em dois fatores: crescimento absoluto do número das OSCs no Brasil e, o crescimento de sua participação relativa na economia brasileira. O Terceiro Setor representou 1,4% do PIB de 2006 conforme aponta o IBGE (2007). O crescimento contínuo do número de organizações no período compreendido entre 2002 a 2005 chegou a 23%, o que representa 7% ao ano, atingindo 338 mil OSCs no Brasil em 2005. Tais fatos sugerem maior importância ao setor, e a consequente necessidade de demonstrações contábeis com informações adequadas para atender a expectativa dos financiadores de projetos.

A pesquisa científica de um setor que vem aumentando sua participação na economia traz uma contribuição para a academia se manter próxima da realidade e das mudanças ocorridas na sociedade. Por outro lado, as entidades civis se tornam protagonistas de mudanças na sociedade, fato este que merece ser pesquisado cientificamente. Nesse contexto, o estudo contribui com a área de conhecimento pela evidencição da necessidade de normas contábeis mais aderentes a realidade do terceiro setor.

Além dessa introdução, o presente trabalho está organizado conforme a seguinte sequência de tópicos: fundamentação teórica, metodologia, análise dos resultados da pesquisa e conclusão.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Organizações sociais civis

Rifkin (2005) analisando a redução da oferta de empregos, diz que nos dias atuais, as Entidades do Terceiro Setor têm um papel cada vez mais relevante, em função da redução dos empregos na indústria. Segundo o autor o grande salto na oferta de empregos observado na revolução industrial está chegando ao fim pelo efeito da automação.

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

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

Jordan (1997), ao analisar a carreira do Administrador no Terceiro Setor, menciona o próprio Rifkin, e ainda cita Drucker (1996) e Salamon e Anheier (1992, 1997) para enfatizar o papel das organizações sociais civis como absorvedor da mão de obra excedente na era pós-industrial:

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

Desta forma, não restam dúvidas da importância crescente das organizações sociais civis nas sociedades modernas. Nas sociedades emergentes, e em transição, como a brasileira, as entidades sociais terão um papel fundamental de fortalecer a cultura e o ambiente local para fazer frente à pressão avassaladora da globalização.

Quanto à classificação das ONGs, Gohn (1997) divide as organizações pelo fim a que se dedicam, o que não necessariamente ajuda na clara conceituação de OSC: a) ONGs caritativas – voltadas para o atendimento a áreas específicas; b) ONGs desenvolvimentistas – voltadas para intervenção no meio ambiente; c) ONGs cidadãs – voltadas para a reivindicação de direitos dos cidadãos; d) ONGs ambientalistas – voltadas para a proteção da ecologia. Quanto ao enquadramento jurídico, as organizações sociais no Brasil são classificadas em duas categorias principais, segundo o Código Civil (Lei 10.406/2002), o que garante clareza na forma estatutária, e que também não colabora na conceituação das organizações: a) Associações; e b) Fundações.

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

Carvalho (2005) analisou os tipos de organizações sociais e enumerou quatro características das Organizações Sociais Civis (OSCs), quais sejam: a) Entidade da iniciativa privada; b) Fornece bens e serviços para a melhoria da qualidade de vida em sociedade; c) Pode usar trabalho voluntário; d) Não remunera os diretores, nem detentores do capital.

Considerando a característica mais evidente, a de não buscar o lucro, alguns autores analisaram as OSCs e destacaram alguns pontos importantes. Lamb (1987) descreve sobre a diversidade e multiplicidade de objetivos de uma entidade, acarretando complexidade na avaliação de seu desempenho devido à falta de motivação para o lucro e para os números. Fine (1990) reforça a divergência das OSCs quanto aos objetivos de altruísmo, sua comunicação, marketing, seu público e orçamento, mas ressalta que há um objetivo comum com as organizações que visam o lucro, que é a satisfação do cliente final. Para Morris (2000), uma entidade do Terceiro Setor é aquela que tem recursos oriundos de taxas cobradas por serviços prestados, subsídios recebidos de financiadores e vendas de produtos, fornece trabalho pago ou voluntário, gera resultados de interesse público, e não distribui o excedente de seus resultados.

Salamon e Anheier (1992, 1997) resumiram as principais características das OSCs de maneira cabal, pois reuniu opiniões de muitos autores, dizendo que uma entidade é: a) Uma organização; b) Do setor privado; c) Que não distribui lucro; d) Que tem sua própria administração (autogoverno); e) Voluntária.

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

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

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

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

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

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

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

- a) Uma organização – A entidade precisa ser formalmente constituída.
- b) Sociais civis – As organizações não podem distribuir excedentes.
- c) De caráter independente do governo – A entidade deve ser privada.
- d) Auto gerida – A organização deve ser administrada pelos seus membros.
- e) De participação não compulsória – A associação dos membros é livre, e não há obrigação legal de associação por parte do cidadão.

2.2 Fundamentos de Contabilidade Aplicados às OSCs

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

Borba, Pereira e Vieira (2007) estudaram aspectos relacionados às demonstrações contábeis de fundações e detectaram diferentes carências nas informações publicadas e disponíveis na Internet. Entre elas, destacam-se a compreensão da terminologia usada e o uso das notas explicativas. Os autores sugerem que há, ainda, um longo caminho a ser trilhado.

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

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

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

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

Embora Araujo (2008) mencione a garantia das imunidades como um objetivo da contabilidade das OSCs, deve-se ressaltar que muitas organizações não usufruem imunidades e ou isenções tributárias. No entanto, as demonstrações contábeis são instrumentos importantes para uso da administração e de outras partes envolvidas.

A importância da Contabilidade das OSCs está diretamente ligada ao papel de registro e evidenciação do cumprimento das normas exigidas pela legislação específica. A Constituição Federal Brasileira garante o incentivo fiscal das organizações quando regula, conforme alínea “d” do item VI do artigo 150. O Código Tributário Nacional – CTN especifica quais são os requisitos legais preconizadas pela Constituição Federal, quando afirma em seu artigo 14, que estas devem cumprir as seguintes exigências:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo

do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto aos valores recebidos como doações, subvenções e contribuições, estes devem ser contabilizados nas receitas, ressalvando-se que as contribuições patrimoniais recebidas na constituição da

sociedade deverão ser contabilizadas como Patrimônio Social em vez de se usar a conta Capital, como nas empresas comerciais.

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

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

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

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

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

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

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

Observa-se que houve adaptações nas NBCs buscando atender a realidade das OSCs. No entanto, situações específicas como: a) uso de ativos disponibilizados por empréstimos ou comodato que não são registrados nas demonstrações contábeis; b) a gratuidade na prestação dos serviços, onde as OSCs não são remuneradas ou remuneradas parcialmente, podendo subestimar o valor das suas receitas; e c) o uso de recursos humanos voluntários sem custo registrado na contabilidade subestimando os insumos utilizados. Outro ponto específico para as OSCs trata-se da discussão conceitual sobre o fato de os rendimentos de aluguéis e de juros serem tratados como ganhos ou como receitas, uma vez que, independente da origem, todos recursos são aplicados na realização de sua atividade-fim.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Tipo de pesquisa

Considerando que este artigo tem o objetivo de analisar práticas contábeis das organizações sociais civis, que se dedicam a atividades em prol da comunidade, foi desenvolvido um estudo de caso múltiplo, utilizando a abordagem empírico-analítica de caráter descritivo. (MARTINS, 1994, p. 26).

Yin (2006) compara o estudo de caso com outras estratégias de pesquisa nas ciências sociais e afirma que não há hierarquia entre elas, mas sim maior adequação a algumas situações específicas a serem estudadas. Assim, um estudo de caso múltiplo é adequado quando se pretende responder às perguntas “como?” e “por que?”, quando não se tem controle sobre eventos comportamentais, e quando focaliza-se acontecimentos contemporâneos. Como esta pesquisa estuda situações em 6 OSCs com o objetivo de identificar e analisar as suas práticas contábeis com profundidade, justifica-se a adoção da estratégia de estudo de caso.

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

3.2 População e amostra

Tais entidades foram pesquisadas por representarem uma amostra variada, conforme as seguintes dimensões:

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

Optou-se por utilizar uma amostragem não probabilística por acessibilidade e por conveniência. Para Mattar (1998) as técnicas não probabilísticas não invalidam uma pesquisa, embora a amostragem probabilística seja tecnicamente superior na teoria, na prática surgem alguns problemas de aplicação que enfraquecem a sua superioridade.

A amostra de entidades para esta pesquisa será composta de:

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

3.3 Coleta de dados

Os dados da pesquisa foram coletados em duas fases. Na primeira, por intermédio de entrevista tipo estruturada com os administradores das organizações sociais. As entrevistas ocorreram nos meses de maio a julho de 2010, após o contato com os gestores das organizações selecionadas, que desde o princípio se mostraram dispostos a conceder entrevistas e a colaborar com a pesquisa. Os questionários foram construídos baseados na fundamentação teórica explorando os aspectos da análise crítica das Normas

Brasileiras de Contabilidade.

Após as entrevistas, na segunda fase, foram levantadas as demonstrações contábeis dos últimos cinco anos e os relatórios utilizados pelos gestores das organizações em análise.

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

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

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

Desta forma, pergunta-se aos entrevistados:

- a) Quais relatórios contábeis e financeiros são entregues aos diretores? Com que frequência?
- b) Como e em quais circunstâncias são utilizados os relatórios recebidos? Com que frequência?
- c) Existe um relatório de utilização de bens patrimoniais e de veículos? Com que frequência é preparado?
- d) Existe um relatório de estoques? Com que frequência é preparado?
- e) Existe um relatório de associados? Com que frequência é preparado?
- f) Existe avaliação de projetos na entidade? Com que frequência é preparada?
- g) A entidade recebe serviços gratuitos? Os serviços recebidos são mensurados? As gratuidades recebidas são evidenciadas nas demonstrações contábeis?
- h) A entidade oferece gratuidades? As gratuidades são mensuradas? As gratuidades são evidenciadas nas demonstrações contábeis?
- i) A entidade utiliza sede própria, alugada, emprestada ou cedida por comodato? Qual o tamanho da área de terreno e da área construída utilizada pela OSC?
- j) A entidade utiliza algum bem doado, emprestado ou cedido? Os bens recebidos sem desembolso são evidenciados nas demonstrações contábeis?

A entidade recebe subsídio para alguma despesa mensal? O subsídio recebido é evidenciado nas demonstrações contábeis?

3.4 Análise dos dados

Foram empregadas técnicas de estatística descritiva para organizar os dados e analisar cada um dos grupos de informações usadas das organizações pesquisadas, valendo-se das demonstrações contábeis e dos questionários aplicados aos administradores de cada entidade.

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

de variação.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Organizações sociais civis pesquisadas

Esta pesquisa tem como base 6 (seis) OSCs da cidade de São Paulo com distintas áreas de atuação de acordo com as necessidades da sociedade. Elas são descritas a seguir preservando o sigilo de seus nomes, a saber:

- OSC 1 – atua no desenvolvimento integral de crianças e adolescentes;
- OSC 2 – atua em educação formal, educação não formal, formação de educadores populares, desenvolvimento comunitário, ação pública e comunicação social;
- OSC 3 – faz atendimento de crianças, adolescentes e adultos em ateliês de trabalho especializado, preparação de jovens para exame vestibular e ações educacionais no Pantanal Matogrossense;
- OSC 4 – a Serviço da Família – prestação de serviços à família e a juventude através de projetos sociais, culturais e espirituais;
- OSC 5 – realiza programas sociais de educação e cidadania para crianças, jovens e adultos que residem em áreas de alta vulnerabilidade social; e
- OSC 6 – realiza atividade de educação, cultura e desenvolvimento comunitário.

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

Quanto à tipificação dos serviços prestados, proposta por Kisil (1997, p.20), pode-se classificá-las majoritariamente como organizações prestadoras de serviços que atendem necessidades humanas básicas. Como exceção, observa-se que a OSC 2, também atua como organização de defesa de interesses e como organização de caráter técnico que ajuda outros grupos.

Uma vez apresentadas as entidades componentes da amostra e suas áreas de atuação cabe descrever seus detalhes operacionais. O tempo de vida das entidades varia de 9 a 87 anos, sendo que 5 delas têm mais de 20 anos de existência. Estas informações são importantes para se avaliar o grau de maturidade, estabilidade e confiabilidade de tais organizações. Apresentando os dados por ordem de idade: OSC 5, 87 anos (1923), OSC 1, 68 anos (1942), OSC 4, 64 anos (1946), OSC 6, 42 anos (1968), OSC 2, 29 anos (1981) e, OSC 3, 9 anos (2001).

Com relação ao movimento de criação de OSCs a partir da redemocratização do Brasil observa-se que somente 2 entidades foram fundadas a partir de 1980. Importante mencionar que a OSC 2, existente desde 1981, é de fato uma organização nascida na Venezuela em 1955.

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

Quando se comparam os ativos totais em 2009, verifica-se que há uma variação de R\$234 mil a R\$105 milhões, aproximadamente. A mesma tendência se repete quando se analisam os patrimônios, pois o menor é de R\$94 mil e o maior atinge mais de R\$94 milhões de reais. Nas receitas e despesas a variação também é grande, embora em menor escala, sendo as menores na faixa de R\$500 a R\$600 mil anuais e as maiores, na faixa de R\$35 a R\$40 milhões anuais.

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

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

4.2 Observações sobre os relatórios utilizados

Os relatórios utilizados pelos gestores das entidades pesquisadas são de natureza fiscal ou gerencial. Observa-se que mesmo dentre os relatórios contábeis fiscais não há um padrão de uso e disponibilização pelas entidades, embora as especificações do CFC sejam as mesmas quanto às demonstrações contábeis obrigatórias. Nota-se que as principais demonstrações contábeis, tais como, Balanço Patrimonial e Demonstração de Superávit ou Déficit, não contribuem com informações que suportem a tomada de decisão.

Verifica-se que somente o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit, bem como as Notas Explicativas, são unanimidade entre as OSCs. A Demonstração do Valor Adicionado é elaborada por apenas uma entidade e o Balanço Social, por nenhuma delas.

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

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

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) traz informações sobre a geração de riqueza pela entidade e sua distribuição entre as partes interessadas, mas aparentemente não é utilizada. A esse respeito Snively (2010) afirma ser difícil mensurar o valor adicionado por uma entidade social. O autor pesquisou entidades da Nova Zelândia para afirmar que a dificuldade vem do fato de haver pouca informação não financeira relevante nos processos e sistemas que geram os relatórios gerenciais. Ele conclui que a capacidade de mostrar a real contribuição de uma OSC é um desafio. E que a habilidade de uma entidade medir sua efetividade garantiria a transparência de sua administração, bem como facilitaria a melhora de desempenho da organização. Importante lembrar que sua elaboração não é obrigatória, mas sua adoção foi recomendada pelo CFC para todas as organizações que publiquem demonstrações contábeis (NBC T 3).

A última demonstração pesquisada refere-se ao Balanço Social, o qual não é elaborado por nenhuma entidade pesquisada. Embora haja o conhecimento de que a tendência de maior transparência na governança das organizações já se aproxima das entidades sociais (Kaplan, 2001), ainda não se comprova o uso do Balanço Social para informar as partes interessadas sobre o desempenho das OSCs perante seu público e sua comunidade. Aparentemente esta função é feita pelos relatórios anuais de atividades que resumem os projetos implantados descrevendo geralmente seu funcionamento, objetivos e população atingida. O Balanço Social e a DVA (que é parte do balanço social) seriam, assim, uma oportunidade de se quantificar a contribuição das OSCs para a sociedade em que atua.

4.3 Observações sobre a aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade

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

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

4.3.1 Observações sobre a contabilização de ativos

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

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

Ao se pesquisar sobre a prática de testar o valor dos investimentos acima do valor estimado de recuperação (teste de *impairment*) não foi possível uma análise porque as entidades não destacavam nenhum investimento reconhecido em seus ativos. No entanto, através da entrevista pessoal, foi possível identificar uma entidade que tem uma prática na administração de seus ativos financeiros que poderia ser um *benchmark* para as OSCs. Por determinação do Conselho a Administração, a entidade isolou uma determinada quantia de dinheiro e a aplicou em investimentos do mercado financeiro. Estes investimentos são administrados por um Conselho Patrimonial que criou alguns procedimentos a serem obedecidos. Além de determinar o perfil de risco e retorno para este fundo, o Conselho criou algumas regras para utilização destes recursos pela própria administração interna. Os gestores da OSC só podem usar parte dos rendimentos financeiros deste fundo, mas podem pedir um empréstimo interno para financiar algum projeto específico para o qual não haja doadores ou convênios.

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

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

Os ativos intangíveis, que desde a Lei 11.638/07 passaram a integrar a contabilidade brasileira, também já constam nos balanços de 2 das 6 entidades da amostra. Embora a aquisição de direitos de *software* seja comum para as OSCs, aparentemente tais gastos ainda não estão sendo evidenciados como

ativos intangíveis. Uma das razões mencionadas pelos gestores é que alguns softwares são obtidos por doação ou cessão do fabricante, o que comprova a existência de fatos não passíveis de contabilização.

4.3.2 Observações sobre a contabilização de passivos e patrimônio líquido

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

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

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

O uso de mão de obra voluntária é comum em 83% das entidades pesquisadas, o que confirma uma prática social em uso há muitos anos. No entanto, é importante notar que a Lei Trabalhista Brasileira reconhece vínculo empregatício da entidade com voluntários que não assinam uma declaração específica para esse fim. Apurou-se neste trabalho, que nenhuma entidade faz provisão para possíveis causas trabalhistas, embora não tenham a prática de pedir e manter as ditas declarações dos voluntários.

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

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

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

4.3.3 Observações relativas à contabilização de receitas

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

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

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

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

Estes entendimentos diversos reduzem a visão da totalidade dos recursos disponíveis pela entidade, e aparentemente sugerem que o fruto das aplicações financeiras não é um *modus operandi* das OSCs. No entanto, nas entidades pesquisadas o rendimento de aplicações financeiras variou entre 1,0% e 34,9% da receita total.

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

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

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

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

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

4.3.4 Observações relativas à contabilização das despesas

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

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

Além da segregação das despesas, a norma NBC T 10.19.3 (itens (c) e (k)) prevê que as entidades que gozam de isenções de tributos e contribuições previdenciárias devem evidenciar os benefícios auferidos *versus* as receitas com e sem gratuidade. Ou seja, a OSC deve demonstrar que os recursos não

recolhidos ao Fisco foram transferidos à comunidade onde atua. Ao se comparar tal exigência com as DSDs observa-se que somente 3 entidades informam suas contribuições isentas, e 4 delas demonstram as receitas não auferidas com gratuidades.

Dentro do campo de estudo do reconhecimento das despesas incorridas há dois temas que impactam o cotidiano das OSCs e divergem da teoria contábil.

O primeiro tema é o reconhecimento das despesas proporcionalmente ao andamento dos projetos. O segundo tema é o registro dos recursos consumidos com atividades não passíveis de contabilização, tais como, o tempo dos voluntários dedicados à entidade e, o uso de recursos móveis e imóveis por empréstimo ou comodato, registrados ou não.

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

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

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

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

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

5. CONCLUSÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, por meio dos achados relacionados aos aspectos analisados este trabalho contribuiu com a evidência da necessidade de normas de contabilidade mais aderentes a realidade do terceiro setor e que permitirão maior transparência e compreensão de suas atividades pela sociedade em geral e, particularmente, por financiadores, usuários e agentes públicos.

O conjunto de OSCs pesquisadas constitui uma amostra não probabilística, cujos elementos foram selecionados por conveniência e, portanto, tem suas conclusões e aplicações restritas àquelas organizações objetos da pesquisa, não podendo, desta forma, ter suas conclusões generalizadas para todo o universo de organizações sociais civis.

6. REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Paulo C. (2008). O Contador nas Entidades do Terceiro Setor. *Revista Integração*, Março, Ano XI, No. 82 <http://integracao.fgvsp.br/ano11/03/administrando.htm>, acesso em 11.10.2009
- BORBA, Jose A.; PEREIRA, Rogéria; VIEIRA, Eleonora M. F. Terceiro Setor: Aspectos Relacionados à Elaboração das Demonstrações Contábeis das Fundações Privadas Mantenedoras de

Universidades do Estado de Santa Catarina. *ABCustos - Associação Brasileira de Custos*, Vol. 2, nº 2 - Mai/Ago 2007.

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

_____, Diário Oficial da União, *Lei 10.406/2002*, Novo Código Civil Brasileiro.

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

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

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

CARVALHO, João M. S. *O desempenho nas organizações sociais civis*. Instituto Superior da Maia: Portugal, 2005.

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

_____, NBC T 1 – Resolução 1121/2008

_____, NBC T 3 – Resolução 847/1999

_____, NBC T 3.7 – Resolução 1010/2005

_____, NBC T 3.8 – Resolução 1125/2008

_____, NBC T 6 – Resolução 737/1992

_____, NBC T 10.18 – Resolução 838/1999

_____, NBC T 10.19 – Resolução 877/2000

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

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

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

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

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

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

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, IBGE. *Pesquisa das Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos – PEAS*, 2007. <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/peas/2006/comentarios.pdf> Acesso em 01.08.2009

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

- JORDAN, David A.B., A carreira do Administrador no Terceiro Setor. Núcleo de Pesquisas e Publicações da Escola de Administração de Empresas de São Paulo (NPP-EAESP - FGV), *Cadernos do III Setor* – www.integracao.fgvsp.br, acesso em 1/10/2010.
- KAPLAN, Robert S., Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, No. 3, 353-370, 2001.
- KISIL, Marcos, Organização Social e Desenvolvimento Sustentável: projetos de base comunitária. In: IOSCHPE, E. et. al. (Orgs). *3o. Setor: desenvolvimento social sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.
- LAMB, Charles W. Public Sector Marketing Is Different. *Business Horizons*, Vol. 30, July-August, 56-60, 1987.
- MARTINS, Gilberto A. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de marketing : execução, análise*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MORRIS, Susannah, Defining the Nonprofit Sector: Some Lessons from History. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 11, No. 1, 25-43, 2000.
- NGIAM, John. No Profit, but reporting still required. *In the black*, Sept 2008, pag.72.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS- ONU, *Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts*, New York, 2003. <http://millenniumindicators.un.org/unsd/class/intercop/tsg/06-06/tsg0606-9a.PDF> acesso em 01.05.2009.
- PEREIRA, Rodrigo M., Conceitos, Características e Desacordos no Terceiro Setor. *Revista Integração*, Maio 2007, Ano X, No. 73 <http://integracao.fgvsp.br/ano10/05/index.htm>, acesso em 11.10.2009
- RIFKIN, Jeremy. *The Age of Access*, http://lizard.artun.ee/~raivo/imke/additionalreading/E2002_043_rifkin.pdf, acesso em 01/10/2010.
- _____, *The End of Work*, <http://www.foet.org/press/interviews/Spiegel-August-3-2005.pdf>, acesso em 1/10/2010
- SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K., In Search of the Nonprofit Sector: The Question of Definitions, *Voluntas*, Vol. 3, 125-151, 1992.
- _____, *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*. University Press, Manchester, 1997.
- SCHULZ, Wayne. NFPs Need Accountability. *Review of Accounting Technology*, Dec 2008, Vol. 24, No. 11, pag.25-29.
- SNIVELY, S. Measuring up. Chartered Accountants. *Journal of New Zealand*, June 2010, Vol. 89, No. 5, p. 34.
- TAVARES JUNIOR, Homero F. *O novo perfil jurídico da associação e da fundação no Código Civil de 2002*. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4480>, acesso em 03.04.2009.
- YIN, Robert. *Estudo de caso Planejamento e Métodos*. São Paulo: Ed. Bookman, 3ª.ed. 2006.