

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS
GRATUIDADES DE ORGANIZAÇÕES NÃO
GOVERNAMENTAIS E SEU IMPACTO NA
PRESTAÇÃO DE CONTAS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Luiza Martins de Lima Delpretto

Santa Maria, RS, Brasil

2010

**MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS
GRATUIDADES DE ORGANIZAÇÕES NÃO
GOVERNAMENTAIS E SEU IMPACTO NA PRESTAÇÃO DE
CONTAS**

por

Luiza Martins de Lima Delpretto

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito
parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Wanderlei José Ghilardi

Santa Maria, RS, Brasil

2010

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS
GRATUIDADES DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS
E SEU IMPACTO NA PRESTAÇÃO DE CONTAS**

elaborado por
Luiza Martins de Lima Delpretto

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Wanderlei José Ghilardi, Msc. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Antonio Reske Filho, Msc. (UFSC)

Gilberto Brondani, Msc. (UFSM)

Santa Maria, 05 de julho de 2010.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me guiar durante todo o tempo.

A minha família, que com muito carinho e apoio, não mediu esforços para que eu chegasse até esta etapa em minha vida.

Ao orientador Wanderlei José Ghilardi, por sua contribuição no amadurecimento dos meus conhecimentos que me levaram a execução e conclusão dessa monografia.

Aos professores e colegas, que me acompanharam durante a graduação, auxiliando no processo de conhecimento e amadurecimento.

Aos membros da organização não governamental Infância-Ação, que colaboraram com o desenvolvimento do estudo, assim como instigaram meu interesse pelo tema.

A todos que de alguma maneira me apoiaram durante essa caminhada, muito obrigada!

“O valor das coisas não está no tempo que elas duram, mas na intensidade com que acontecem. Por isso existem momentos inesquecíveis, coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis.”

Fernando Pessoa

RESUMO

Trabalho de Conclusão
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS E SEU IMPACTO NA PRESTAÇÃO DE CONTAS

AUTORA: LUIZA MARTINS DE LIMA DELPRETTO

ORIENTADOR: WANDERLEI JOSÉ GHILARDI

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 05 de julho de 2010.

O terceiro setor tem um papel relevante na sociedade brasileira, dessa maneira, a transparência das organizações sem fins lucrativos no que se referem às doações recebidas, materiais ou não, e as gratuidades concedidas, manifestam uma necessidade perante os envolvidos de prestação de contas. Assim, esse trabalho visa evidenciar a importância da mensuração contábil das gratuidades e suas contrapartidas, para uma melhor evidenciação contábil, com uma atenção especial para os impactos proporcionados pela sua ausência. Trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada através de um estudo de caso na organização não governamental Infância-Ação, no qual as informações foram obtidas através de pesquisa documental, sendo o problema abordado por pesquisa qualitativa. Foram valorizadas doações recebidas pela organização e estas foram acrescentadas na contabilidade, o que permitiu a análise e verificação das distorções proporcionadas pela sua ausência na prestação de contas, gerando diversos impactos. O resultado da pesquisa demonstrou a existência de falta de referências a respeito do tema, verificado a necessidade de mais estudos devido à importância que representa.

Palavras-chave: mensuração contábil; evidenciação contábil; gratuidades.

ABSTRACT

Graduation Work
Accounting Science Course
Federal University of Santa Maria

MEASUREMENT AND ACCOUNTING EVIDENTIATION OF NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATIONS GRATUITY AND THE IMPACT IN ITS ACCOUNTABILITY

AUTHOR: LUIZA MARTINS DE LIMA DELPRETTO

ADVISOR: WANDERLEI JOSÉ GHILARDI

Date and Location of Defense: Santa Maria, July 05, 2010.

The third sector has an important role in Brazilian society, thus the transparency of nonprofit organizations as they relate to donations, materials or not, and gratuities granted, express a need against the involved accountability. Thus, this work highlight the importance of accounting measurement of gratuities and their counterparts for a better evidentiatio, with particular attention to the impacts brought by its absence. This is a descriptive research, conducted through a case analysis over the non-governmental organization Infância-Ação, where the information was collected through document research, and the problem being addressed by qualitative research. The donations received by the organization were valued and added in the accountability, which allowed the analysis and verification of the distortions offered by its absence, generating several impacts. The research results showed that there is lack of references on the subject, noting the need for further studies because of the importance it represents.

Keywords: accounting measurement, accounting evidentiatio; gratuities.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Forma de distribuição dos custos	38
---	----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Comparativo das características de associações e fundações adaptado de REBRATES, [200-]	19
QUADRO 2 – Grupo “Variação Patrimonial” do plano de contas adaptado de CRC, 2007	30
QUADRO 3 – Reconhecimento contábil do trabalho voluntário	43
QUADRO 4 – Reconhecimento contábil das doações materiais	47
QUADRO 5 – Balancete de entradas e saídas dos lançamentos de ajustes	50
QUADRO 6 – Ajustes na Demonstração do Resultado do Exercício adaptado de ONG Infância-Ação, 2008	51
QUADRO 7 – Ajustes no Balanço Patrimonial, adaptado de ONG Infância-Ação, 2008	53

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Horas de trabalho voluntário em 2008	39
TABELA 2 – Mensuração do trabalho voluntário	41
TABELA 3 – Mensuração dos donativos recebidos através de doações	44

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1 – Balanço Patrimonial do ano de 2008	66
ANEXO 2 – Demonstração do Resultado do Exercício de 2008	67

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Mensuração das doações materiais	69
---	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 O terceiro setor no Brasil	19
2.1.1 Associações	22
2.1.1.1 Organizações não governamentais (ONGs)	23
2.2 Contabilidade do terceiro setor	24
2.3 Gratuidades	25
2.4 Contrapartidas das gratuidades	26
2.4.1 Trabalho voluntário	26
2.4.2 Doações	27
2.4.3 Gastos gerais	28
2.5 Mensuração contábil das gratuidades	28
2.6 Rateio dos gastos por projeto – custeio ABC	28
2.7 Lançamentos contábeis das gratuidades	29
3 METODOLOGIA	31
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	34
4.1 Caracterização da organização, objeto do estudo	34
4.1.1 Projetos desenvolvidos	36
4.2 Forma de gestão das movimentações financeiras	37
4.3 Métodos de mensuração, apropriação e controle	38
4.3.1 Mensuração do trabalho voluntário com base no custeio	39
4.3.2 Mensuração das doações em materiais com base no custeio	44
4.3.3 Mensuração das doações em investimentos	49
4.3.4 Variação patrimonial da organização	49
4.4 Impactos proporcionados pela falta de registro e divulgação contábil das gratuidades na prestação de contas	54
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	57
REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

Uma sociedade pode ser constituída em três setores distintos, sendo estes denominados primeiro, segundo e terceiro setor, representando o Estado, o mercado e as sociedades civis, respectivamente.

O Estado presta serviços através de órgãos públicos com o intuito de resolver questões sociais; o mercado, composto por entidades privadas, visa o lucro atuando em benefício próprio e particular; e, as organizações privadas sem fins lucrativos, atuam em áreas em que o governo possui carência, trabalhando de forma a auxiliar na execução de atividades que seriam próprias do setor público.

As organizações que compõem o terceiro setor atuam em diversas áreas, como assistência social, educação e saúde, inserindo-se como sociedades civis sem fins lucrativos subdivididas em associações civis e fundações.

Existem muitos tipos de associações, sendo que um de grande importância é representado pelas organizações não governamentais, conhecidas como ONGs, caracterizadas por ações de solidariedade em benefício de populações excluídas das condições de cidadania, recebendo para a realização de suas gratuidades recursos, financeiros ou não, do governo e da sociedade.

Nesse contexto surge então o problema de pesquisa: Quais os impactos na prestação de contas de organizações não governamentais ocasionados pela ausência de registro e mensuração contábil das gratuidades?

Incluso nesse meio encontra-se a ONG Infância-Ação, que atualmente em suas prestações de contas pode-se encontrar grandes distorções devido ao fato de nem tudo ser mensurado e apresentado, sendo que a instituição possui dificuldade em obter esclarecimentos a respeito.

Assim, o trabalho tem como objetivo geral verificar e analisar os impactos que as informações contábeis referente às gratuidades geram no meio em que atuam e, para isso, busca esclarecer três objetivos específicos:

- a) Analisar as características da gestão de uma organização não governamental;
- b) Estudar os meios de mensuração, apropriação e controle dos direitos e obrigações decorrentes da movimentação financeira que dá origem e é contrapartida das gratuidades;

c) Identificar e analisar os impactos proporcionados pela falta de registro e divulgação contábil das gratuidades na prestação de contas.

A escolha desse tema justifica-se pelo crescimento do número de organizações sem fins lucrativos e pela falta de informações a respeito das áreas financeira e contábil para o setor.

Em um contexto com novas tecnologias e informações, a população brasileira continua enfrentando diariamente no decorrer dos anos desigualdades sociais sendo que o governo, supostamente remediador dessas desventuras, acaba marcado por sua ineficiência, abrindo espaços para intervenções, devido à imensa necessidade da sociedade.

É cada vez maior o número de projetos sociais implantados pelo terceiro setor, no qual as organizações não governamentais (ONGs) são detentoras de uma grande parcela, presentes em diversas áreas. Para suas realizações são muitos os que participam de seu ciclo e a demanda pela administração profissional do setor acabou gerando uma consciência no sentido de demonstrarem resultados.

O Poder Público libera recursos para as ONGs executarem suas atividades com o intuito de obter retornos positivos, pois até então era sua obrigação e competência a prestação desses serviços. Assim sendo, deve ser demonstrado como as verbas disponibilizadas foram utilizadas, bem como os resultados dessa aplicação.

Com referência ao segundo setor, as empresas estão aumentando seus investimentos em projetos sociais, mas, embora possuam habilidades para gerenciar projetos empresariais, encontram dificuldades em acompanhar e monitorar seus investimentos sociais.

A população beneficiada pelos serviços prestados por ONGs, na tentativa de melhores condições de vida, colabora com a execução das atividades de ONGs de suas regiões, tanto com doações financeiras como prestação de serviços, buscando aprimorar os resultados alcançados. E, para que seja estimulada a participação delas, as informações a respeito dos frutos são importantes.

As ONGs estão visando cada vez mais aperfeiçoar os processos de sua atividade-fim e com isso estão sendo mais relevantes os sistemas de gestão, tendo interesse em melhor controlar os projetos sociais.

Com todas as influencias que provocam no meio em que atuam, torna-se imprescindível para as ONGs uma eficaz¹ e eficiente² prestação de contas, a qual deve demonstrar em valores reais o que e onde foram investidos os recursos aplicados e se a sua finalidade está sendo cumprida.

Muitas organizações não governamentais enfrentam dificuldades no que se refere a aspectos administrativos, financeiros e contábeis, e com o aumento de suas necessidades no decorrer dos anos, seus problemas organizacionais aumentaram fazendo com que fosse exigido um conhecimento sistemático e específico sobre a gestão desse tipo de organização. Entre essas dificuldades encontradas pode-se dizer que as gratuidades ocupam um lugar de foco, pois representam suas finalidades institucionais, que são os serviços oferecidos a sociedade de forma gratuita.

A gratuidade deve ser registrada de forma correta para que não haja distorções em suas prestações de contas, sendo que estas devem possuir transparência e ser de conhecimento de todos os afetados pela sua existência, pois em sua ausência ou distorção das informações, diversos efeitos colaterais podem ter origem para a organização.

A contribuição desta pesquisa será no sentido de dar uma melhor transparência à prestação de contas das ONGs, demonstrando de forma realista, as movimentações financeiras, inclusive os esforços da sociedade e as aplicações do governo.

O trabalho realizado é formado por cinco capítulos. Este capítulo, como primeiro, apresenta a contextualização do tema, a problemática, os objetivos, a justificativa pela relevância do estudo, a estrutura e a descrição dos capítulos.

O segundo capítulo contém o referencial teórico, servindo como base para o desenvolvimento do trabalho, onde são esclarecidos os principais tópicos abordados, como o terceiro setor, as associações, as organizações não governamentais, a contabilidade do terceiro setor, as gratuidades e suas contrapartidas, a mensuração contábil das gratuidades, o rateio dos gastos por projeto através do custeio ABC (*Activity Based Costing*), assim como seus lançamentos contábeis.

¹ Que produz o efeito desejado (BORBA, 2004);

² Que produz bons resultados (BORBA, 2004).

O terceiro capítulo apresenta a metodologia utilizada, no qual é delineado o plano e estrutura de trabalho, de modo a obter as respostas para o problema de estudo.

O quarto capítulo fornece a análise e interpretação dos resultados obtidos com a pesquisa. Num primeiro momento ocorre a descrição da organização objeto de estudo, para na sequência aprofundar os conhecimentos a respeito da mesma. Após esclarecer características organizacionais e projetos sociais realizados, é evidenciada a forma de gestão de suas movimentações financeiras. Ainda neste capítulo explicam-se os métodos de mensuração, apropriação e controle utilizados, finalizando com uma análise dos impactos ocasionados pela ausência de registro e divulgação contábil das gratuidades na prestação de contas.

O quinto capítulo aborda as conclusões do estudo realizado, assim como as sugestões propostas.

Para finalizar, as “Referências” no qual os autores citados são listados, assim como suas obras, os “Apêndices”, que contêm a lista completa dos itens mensurados, e os “Anexos”, que apresentam demonstrações contábeis da organização objeto de estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esse capítulo apresenta uma breve explanação sobre o terceiro setor, enfatizando a contabilidade nas organizações não governamentais.

2.1 O terceiro setor no Brasil

Segundo Albuquerque (2006), a expressão terceiro setor é uma tradução do termo em inglês *third sector*, que, nos Estados Unidos, é utilizado com outros termos como, por exemplo, organizações sem fins lucrativos e setor voluntário.

O terceiro setor, que busca solucionar possíveis problemas sociais, é formado por fundações e associações, sendo conhecidas por organizações sem fins lucrativos e portadoras das seguintes características, conforme citado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2007, p. 23):

- a) Promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) Manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) Adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) Atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) Aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) Desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Torna-se notável que o terceiro setor tem como foco a preocupação com a sociedade em geral e, para que suas ações sejam possíveis, utiliza recursos de terceiros.

As entidades sem finalidade de lucros podem exercer atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária (CFC, 2008).

O terceiro setor está em expansão em todo o mundo e isso, acrescido pelo fato das informações a respeito estarem escassas e perdidas, fez com que o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) fosse levado a considerá-lo em suas

pesquisas. Este realizou no ano de 2006 um levantamento das Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos perante o território brasileiro, no qual pode ser observada uma distribuição desigual, estando assim formadas: 51,8% no Sudeste, 22,6% no Sul, 14,8% no Nordeste, 7,4% no Centro-Oeste e 3,4% no Norte (IBGE, 2007). Das 16.089 entidades encontradas pelo instituto, foi descoberto que 55,7% recebem financiamento público das esferas municipal, estadual ou federal, sendo que o municipal é o que mais se destaca, com 84,9% dos financiamentos totais.

De acordo com os dados supracitados, verifica-se que a maior parte dessas organizações concentram-se no Sudeste, sendo que a região Sul encontra-se em segundo lugar.

As pessoas que trabalham nessas entidades são em sua grande maioria voluntários, representando 53,4% do total de colaboradores (IBGE, 2007).

Atualmente no Brasil, conforme Albuquerque (2006), as inúmeras organizações que existem no terceiro setor estão financiando iniciativas com recursos materiais, financeiros e humanos, ou realizando projetos sociais, às vezes executando ambas as tarefas, sendo que a elas se unem diversos financiadores ou apoiadores, governamentais ou não. São esses financiadores que tornam viáveis a realização dos projetos sociais, sendo que sem eles as ações sociais estariam comprometidas.

As fundações, que possuem somente fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, são criadas por um instituidor, que faz isto através de uma escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, tendo que especificar a destinação da atividade-fim da organização, podendo afirmar a maneira como deverá ser administrada (CÓDIGO CIVIL, 2002, art. 62).

Szazi (2006, p. 37) relata que, baseado em alguns autores, uma fundação pode ser definida como “um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor”.

Assim como a fundação, a associação também não possui finalidade de lucro, podendo ser definida como “(...) qualquer iniciativa formal ou informal que reúne pessoas físicas ou outras sociedades jurídicas com objetivos comuns, visando superar dificuldades e gerar benefícios para os seus associados”, segundo afirma o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Minas Gerais (SEBRAE-MG,

[200-]). De acordo com o mesmo autor, é uma forma simples de se organizar um grupo de pessoas juridicamente que possuem objetivos em comum, em condições melhores do que fariam isoladamente, proporcionando aperfeiçoamento de seus resultados e maiores benefícios ao público alvo de suas atividades-fim.

A fundação difere da associação por poder ser instituída por apenas uma pessoa, inclusive após sua morte, além de já ter o patrimônio formado antes do início das atividades.

Algumas outras diferenças entre associações e fundações podem ser observadas a seguir, no Quadro 1:

Associações	Fundações
Fins Próprios (dos associados)	Fins Alheios (do instituidor)
Fins Alteráveis	Fins Imutáveis
Patrimônio: Sócios vão formando Só instrumento	Patrimônio: Fornecido pelo instituidor Essencial
Deliberações Livres	Deliberações delimitadas pelo instituidor e fiscalizadas pelo Ministério Público
Órgãos dominantes	Órgãos fiscalizadores

Quadro 1 – Comparativo das características de associações e fundações

Fonte: Adaptado de REBRATES³, [200-].

2.1.1 Associações

Conforme o artigo 53 do Código Civil (2002), as associações são formadas pela união de pessoas para fins não econômicos, sendo que estas são denominadas associadas e possuem direitos e obrigações recíprocos.

Da mesma forma como as empresas são registradas perante a junta comercial através de um contrato social, as associações são registradas perante o mesmo órgão através de um estatuto social, levando-se em consideração suas peculiaridades. O estatuto social é um documento que especifica as características e regras gerais de uma associação civil sem fins lucrativos, devendo ser formulado de

³ Rede Brasileira de Terceiro Setor (REBRATES).

acordo com a missão e propósitos definidos, traçando a estrutura jurídica e administrativa da organização, atendendo às suas características específicas (BORGES, 2003). Esse documento deve conter obrigatoriamente as seguintes cláusulas:

- a) a denominação, os fins e a sede da associação;
- b) os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- c) os direitos e deveres dos associados;
- d) as fontes de recursos para sua manutenção;
- e) o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
- f) as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;
- g) a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas (CÓDIGO CIVIL, 2002, art. 54).

O estatuto social, conforme dito, apresenta as principais características da associação, sendo que deverão ser atendidas com rigor pela organização.

O legislador buscou uma forma de trazer maior transparência às questões internas, obrigando as associações a esclarecer melhor os fatos ao público.

A assembléia geral, órgão máximo e soberano das associações, presente no estatuto social, é uma reunião na qual todos os associados devem ser convocados para participarem e realizarem alterações de suma importância e que podem afetar o funcionamento da organização, como destituir os administradores, alterar o estatuto social e aprovar as contas (CÓDIGO CIVIL, 2002).

Para a criação de uma associação, é necessária a convocação de uma assembléia geral com no mínimo duas pessoas de maioridade civil, tendo a finalidade lícita e não lucrativa (SZAZI, 2006).

No caso de fechamento da organização, o patrimônio remanescente desta deverá ser destinado à outra entidade congênere, de fins não econômicos, referida no estatuto social, ou direcionado a uma instituição Municipal, Estadual ou Federal, de fins idênticos ou semelhantes, de modo deliberado pelos associados (CÓDIGO CIVIL, 2002). Segundo o mesmo, em seus parágrafos, são descritas duas hipóteses: no caso do silêncio dos associados, estes podem receber em valor atualizado as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio e, em outra hipótese, caso não exista no Município, Estado, Distrito Federal, ou no território da sede, instituições com as características necessárias, o patrimônio deverá ser entregue a Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

Conforme a finalidade, as associações são classificadas em três grupos:

- a) têm por fim o interesse pessoal dos próprios associados, sem objetivo de lucro, como as sociedades recreativas ou literárias;
- b) as que têm como escopo principal a realização de uma obra estranha ao interesse pessoal dos associados, e que fique sob a dependência da associação ou se torne dela autônoma, por exemplo, as associações beneficentes. Embora seus associados possam visar interesse pessoal, sua finalidade primordial é a de prover uma obra de caridade em benefício de terceiros;
- c) associações que têm por finalidade principal ficarem subordinadas a uma obra dirigida autonomamente por terceiras pessoas (REBRATES, [200-]).

Os órgãos diretivos das associações civis “(...) tem a atribuição de conduzir a política geral de atuação, determinando as estratégias e focos, sempre de acordo com a missão da organização” (BORGES, 2003, p. 36) e, assim sendo, possuem “poder de decisão superior ao corpo executivo e é responsável por supervisioná-lo”, conforme mesma autoria. Os dirigentes da entidade podem ou não ser remunerados, descrição esta que deverá constar no estatuto social, de modo claro e preciso. Já o órgão executivo, segundo a mesma autora, refere-se à administração cotidiana, a qual tem por função implementar decisões do órgão diretivo e da assembléia geral.

O conselho fiscal existe na maioria das associações para fiscalizar e emitir um parecer a respeito da condução das contas e movimentações financeiras, para melhor transparecer suas ações. Algumas de suas funções são:

- a) Fiscalizar a gestão administrativa;
- b) Solicitar as informações necessárias ao exercício da fiscalização;
- c) Dever/poder de diligência;
- d) Expor à assembléia geral as irregularidades ou erros porventura encontrados, sugerindo as medidas necessárias de saneamento (BARBOSA E OLIVEIRA 2003, p. 23).

Os membros do conselho fiscal deverão ser eleitos em assembléia geral, sendo seu tempo de mandato expresso no estatuto social. Sua função é de dar uma melhor transparência para a prestação de contas da organização.

Além do registro do estatuto social, alguns outros são necessários de modo obrigatório, como os relacionados com as questões fiscais, trabalhistas e a regulamentação do espaço físico utilizado. Existem outros facultativos que existem para uma melhor qualidade das atividades realizadas, importantes para a obtenção de títulos e certificações, que beneficiam essas organizações, de modo financeiro principalmente, podendo ser de Utilidade Pública Federal (UPF), Entidade

Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), por exemplo (BARBOSA E OLIVEIRA, 2003).

O estatuto social abrange aspectos gerais das associações e para os específicos existem os regimentos internos, que funcionam como um detalhamento do funcionamento da organização, o qual leva em consideração suas peculiaridades e regras de atuação formuladas pelos associados.

As associações podem se organizar de diversas maneiras, como por exemplo podem ser citados cooperativas, organizações não governamentais, empresas juniores, entre outros tipos, sendo que estas englobam diversas áreas de atuação, como recreativa, social e educacional.

2.1.1.1 Organizações não governamentais (ONGs)

As organizações não governamentais, conhecidas por ONGs, são autônomas e voltadas para o atendimento da população, completando a ação do Estado, através de projetos sociais a serem desenvolvidos com trabalho voluntário, visando contribuir para o processo de desenvolvimento da sociedade (TENÓRIO, 2005).

Por ter como atividade fim a realização de projetos sociais, as entidades sem finalidade lucrativa influenciam o governo e o mercado. Algumas das influências provocadas são:

- a) Governo: Atende às necessidades da sociedade, onde este deixa lacunas, por não poder suprir, como: educação, saúde, assistência social, cultura, comunicação e outros;
- b) Mercado: Por ter a característica de obtenção de lucro, não consegue ir de encontro às necessidades acima citadas, mas se estas forem parcial ou totalmente satisfeitas, criará um público de consumidores para o mercado (MACHADO, 2007, p. 30).

Por não visarem o lucro e prestarem serviços gratuitos a sociedade, essas organizações trabalham com recursos limitados, fazendo com que cada fonte seja importante, pois qualquer perda poderá ser fatal para a sobrevivência da organização.

O fato de intervir na sociedade em geral e com recursos limitados faz com que controles gerenciais devam estar presentes nas organizações para um bom desempenho das atividades e para o alcance de seus objetivos e metas, segundo afirma Tenório (2005, p. 15):

(...) as ONGs tem que pensar em acrescentar às suas peculiaridades, conhecimentos e atitudes que assegurem, ao fim e ao cabo, o cumprimento dos objetivos institucionais. Trabalhar por meio de redes, identificar claramente produtos, áreas de atuação e cidadãos-beneficiários; compartilhar ou dividir mercados; criar mecanismos mais eficazes de controle que possibilitem avaliar o impacto das ações executadas; ganhar maior visibilidade perante a sociedade divulgando o produto do trabalho realizado são alguns dos resultados que se podem esperar desse aprendizado.

É crescente a importância que se faz necessário a profissionalização, o aprimoramento e a transparência, sendo que as instituições – públicas ou privadas – que financiam e apóiam suas atividades demandem de uma atuação mais qualificada (ALBUQUERQUE, 2006).

Para que uma atuação mais qualificadas dos profissionais ligados a área contábil, estes devem se interessar mais pelas atividades da organização, buscando informações a respeito de todas as suas ações, principalmente as sociais.

A prestação de contas, segundo Costa⁴ (2005, p. 14), envolve dois tipos de informações:

Técnicas ou de atividades, que tem como objetivo avaliar o desenvolvimento e desempenho da organização e/ou do projeto, e financeiras, cujo objetivo é avaliar a correta e regular aplicação dos recursos. Em ambos os casos, a análise deve levar em conta a persecução dos objetivos da organização/projeto.

2.2 Contabilidade do terceiro setor

A contabilidade, com toda a importância que representa para o terceiro setor, tem em seus profissionais um papel de fundamental importância para o bom desenvolvimento da transparência na prestação de contas, pois auxiliará estas entidades em sua transparência, principalmente no que se refere às demonstrações contábeis de forma a apresentar a todos os interessados o quanto estas instituições colaboram para a sociedade (MACHADO, 2007). De acordo com a mesma autora, os profissionais da área precisam atender as peculiaridades que existem referentes à sua constituição, a formação de seu patrimônio e de todos os aspectos legais e fiscais que a envolvem, que diferem em muitos aspectos das organizações com fins lucrativos.

⁴ COSTA, D. P.; SZAZI, E. (Org.). Terceiro Setor. (Temas Polêmico: 2).

Devido ao fato de não terem lucro e da existência das gratuidades, a contabilidade do setor deve atender a suas características específicas, para que as informações geradas possam ser realistas e utilizadas efetivamente.

São consideradas entidades sem finalidade lucrativa aquelas em que o eventual resultado positivo é incorporado ao Patrimônio da Entidade e não pode ser distribuído aos detentores do patrimônio, sendo que o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, superávit ou déficit (CFC, 2008).

Com relação aos registros contábeis, “as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade⁵ (...)”, conforme descrito nas normas (CFC, 2008, p. 251). Ainda cita que as normas evidenciam que os registros contábeis devem registrar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade se possível.

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são as mesmas pedidas para as com finalidade lucrativa, com algumas alterações de nomenclaturas. A conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício (CFC, 2008).

Conforme mencionado por Costa (2005, p. 16), “por meio das demonstrações contábeis, é possível apreciar sobre a vida patrimonial, econômica e financeira da instituição, e analisar o desenvolvimento de suas atividades”.

As demonstrações contábeis:

(...) devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, à estrutura e à atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do exercício contábil” (CFC, 2007, p. 60).

Através das demonstrações torna-se possível a análise sobre a vida patrimonial, econômica e financeira da organização, além de analisar o desenvolvimento de suas atividades (COSTA, 2005).

⁵ “(...) representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País (CFC, 2008, p. 11).

As demonstrações contábeis para das organizações do terceiro setor, para atenderem às suas características, possuem terminologias específicas, sendo essas denominadas: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE), Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social (DMPS) (CFC, 2007). Além dessas, existe a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), a qual não foi citada pelo autor.

2.3 Gratuidades

O CFC (2007) menciona que as organizações devem prestar serviços sem contrapartida financeira, indo de encontro à idéia de lucro, sendo seu registro de fundamental importância. Para que seja possível seu registro é necessária sua mensuração em valor monetário e, segundo o mesmo autor (p. 68), “as demonstrações contábeis devem orientar o usuário sobre o impacto da gratuidade na capacidade de sobrevivência de longo prazo de uma entidade”.

Devido ao fato das gratuidades representarem as finalidades organizacionais das organizações que não visam o lucro, devem ser apresentadas da prestação de contas.

Outro aspecto refere-se à classificação das gratuidades, as quais devem levar em consideração dois componentes:

Um é o consumo de ativo na geração do benefício a ser cedido gratuitamente. Outro é a quantificação monetária do serviço ofertado. Para os dois componentes, uma das alternativas de registro contábil é a classificação como despesas do exercício. Entretanto, essa classificação pode não ser confortável, em função do entendimento conceitual corrente de que despesa está diretamente associada ao esforço de geração da receita. Entretanto, assumindo que a gratuidade concedida é uma renúncia de receita e, por isso, assemelha-se ao consumo de ativo (...) (CFC, 2007, p. 68).

É relevante que as gratuidades sejam evidenciadas nas demonstrações contábeis devido também a sua relação com a renúncia fiscal, sendo que esta inclui o imposto de renda pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro líquido e com a contribuição patronal à Previdência Social (CFC, 2007).

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), as demonstrações contábeis no que se refere às gratuidades, devem ser detalhadas

em notas explicativas, apresentando os critérios utilizados, entre outras informações que forem consideradas importantes (CFC, 2008).

2.4 Contrapartidas das gratuidades

Para que as organizações sem fins lucrativos possam conceder gratuidades, com o intuito de atender a seus objetivos sociais (estabelecidos no estatuto social), costumam receber doações de terceiros, como trabalho voluntário e doações materiais, principalmente. Além desses itens, é necessário que as entidades realizem outros diversos gastos, para que torne viável a execução de ações sociais. Devido à grande importância que os itens citados representam para o terceiro setor, segue abaixo uma descrição mais detalhada de cada item, para maiores esclarecimentos.

2.4.1 Trabalho voluntário

É considerado serviço voluntário:

(...) a atividade não remunerada, prestada por pessoa física e entidade pública de qualquer natureza, ou a instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive mutualidade” (LEI Nº 9.608, 1998).

O trabalho voluntário é conhecido pelo fato de não ser remunerado e as pessoas que prestam esse tipo de serviço são conhecidas como voluntárias, sendo que para serem caracterizados como tal devem possuir algumas características específicas, como as que seguem abaixo:

- a) Ser voluntário, ou seja, não pode ser imposto ou exigido como contrapartida de algum benefício concedido pela entidade ao prestador de serviço ou sua família;
- b) Ser gratuito;
- c) Ser prestado por um indivíduo isoladamente e não por uma organização da qual o indivíduo faça parte e, portanto, seja por ela compelido a prestá-lo;
- d) Ser prestado para entidade governamental ou privada, que devem ter fim não-lucrativo e voltado para objetivos públicos (SZAZI, 2006, p.78).

Ainda segundo Szazi (2006), a existência de um termo de adesão (contrato de trabalho voluntário) é um requisito obrigatório, no qual devem constar informações como: a identificação do prestador e do tomador de serviços, a natureza do serviço e as condições para seu exercício, como carga horária, local e material de apoio.

Está previsto em lei o ressarcimento de despesas incorridas pelo voluntário desde que comprovadas, além de autorizadas e realizadas no desempenho das atividades voluntárias (LEI 9.608, 1998). Explana também que o serviço voluntário não gera vínculo empregatício, obrigações previdenciárias e nem trabalhistas.

Para que possam ser reembolsados devem comprovar que a dívida foi feita para a organização e previamente autorizada, evitando assim, possíveis desentendimentos.

Com foco na questão gerencial, a responsabilidade pelo trabalho voluntário é da entidade a partir da admissão, sendo que exigir horário, qualidade e bom desempenho na prestação dos serviços são fatores de motivação do voluntário (BARBOSA E OLIVEIRA, 2003).

2.4.2 Doações

As doações representam a maior fonte de recursos das organizações sem fins lucrativos e podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos ou outro ativo ou prestação de serviços (CFC, 2007).

Isso acontece pois como não visam o lucro, tornam-se as fontes mais visáveis de obter recursos, para a manutenção e desenvolvimento dessas organizações.

Uma doação pode ser condicional ou incondicional, sendo esses tipos assim descritos:

incondicional, quando o doador não impõe nenhuma condição a ser cumprida pela entidade; *condicional*, sujeita ao cumprimento de certas obrigações por parte da entidade donatária. A utilização dessa classificação é importante para o usuário externo, devendo constar do Plano de Contas da entidade (CFC, 2007, p. 61).

Para controlar essas condições impostas pelos doadores, deve-se ter um controle interno para resolver essa questão, facilitando a verificação de pendências.

Os principais pontos que precisam ser considerados, de acordo com o CFC (2007) referem-se ao registro do impacto das restrições impostas pelo doador e a forma de determinar a contabilização dos serviços prestados.

2.4.3 Gastos gerais

Além dos gastos específicos por projeto social, existem os gerais, utilizados em diversos setores da organização, que devem ser contabilizados de forma segregada para que as informações fornecidas sejam claras e realistas, segregando as atividades diretamente relacionadas com os projetos sociais e as que não são.

2.5 Mensuração contábil das gratuidades

A receita deve ser mensurada pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). Segundo eles, o valor de troca seria equivalente a caixa ou o valor presente de direitos monetários.

O IASB, *International Accounting Standards Board*, (2002, p. 333) coloca que “a receita deve ser quantificada pelo valor justo do montante recebido ou a receber”. Ainda define valor justo como sendo “o montante pelo qual um ativo pode ser permutado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar numa transação sem favorecimentos” (p. 333).

A mensuração do trabalho voluntário necessita de definição de parâmetros para quantificação do valor unitário como, por exemplo, horas ou tarefa desempenhada.

A mensuração das gratuidades é importante, pois elas representam uma grande parte das movimentações financeiras ocorridas nesse tipo de organização, além de suas finalidades constitucionais.

2.6 Rateio dos gastos por projeto – custeio ABC

A contabilidade de custos é de suma importância na divisão dos custos entre as atividades desenvolvidas pela entidade, tornando-se conveniente que as atividades sejam classificadas em atividades-fim e atividades-meio (CFC, 2007). A

mesma autoria informa que as “(...) atividades-meio podem ser relacionadas à administração geral da entidade ou à obtenção de fundos” (p. 70).

O método ABC é baseado em direcionadores de custos, que possuem a finalidade de medir a frequência e a intensidade demandada de uma atividade por um objeto de custos, mostrando o que é, e por quantas vezes é feito (MARTINS, 1998). Esse direcionador de custos é utilizado para alocar custos a cada projeto desenvolvido pela organização, sendo que pode ser definido como um:

(...) fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizados, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custo deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos (MARTINS, 1998, p. 103).

Dessa forma a apresentação das informações torna-se mais clara e organizada, facilitando o entendimento e a análise.

Segundo Martins (1998), um direcionador de custos deve ter uma relação lógica com a referida atividade, possuindo informações que permitam associar os custos às atividades, que se referem aos projetos sociais.

Nakagawa (2001, p.42), conceitua atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

2.7 Lançamentos contábeis das gratuidades

No que se refere ao consumo de ativos para a prestação dos serviços de forma gratuita, objeto da gratuidade, o lançamento contábil a ser feito deve ser a débito da conta de despesa dos benefícios concedidos e crédito na conta de ativo correspondente (CFC, 2007).

Já com relação à prestação de serviços deve ser debitada a conta de ativo de gratuidade pela renúncia da receita e creditada a de receita ordinária (CFC, 2007).

E, por fim, para colocação do serviço a disposição do beneficiário deve-se debitar despesa do benefício concedido e creditar ativo da gratuidade, renunciando a receita (CFC, 2007).

As organizações podem, com o intuito de obter melhor controle de suas atividades, utilizarem contas de compensação, conforme apresentado pelo CFC, 2007, p. 68:

As entidades podem, a seu critério, fazer uso de contas de compensação para controlar e evidenciar os valores de assistência concedida. Apesar da determinação de que a evidenciação das gratuidades deva ser em notas explicativas às demonstrações contábeis, pode ser conveniente, do ponto de vista de controle, contabilizar esses valores em contas de compensação, separadamente por ano fiscal, assim permanecendo nessas contas por período compatível com o prazo de prescrição, o que poderá ratificar a “boa-fé” da entidade em manter registro dos referidos valores, desde a data de sua ocorrência. Porém, se assim a entidade proceder, o balanço econômico não evidenciará o total dessas transações no período de gestão.

A gratuidade pode ser concedida através de algum requisito de seu beneficiário, nestes casos, deve-se dar baixa do registro efetuado em conta de ativo da gratuidade pela renúncia, assim que a exigência for satisfeita (CFC, 2007).

No que se refere à renúncia fiscal de tributos, essas informações devem ser registradas e evidenciadas nos demonstrativos contábeis, sendo que os lançamentos contábeis podem ser feitos da seguinte forma: contabilização dos tributos como se devidos fossem pelo débito de despesa e crédito de passivo; contabilização do reconhecimento da imunidade ou isenção do tributo pelo débito do passivo e crédito da gratuidade (CFC, 2007).

Contas de variação patrimonial são usadas para registrar gratuidades:

Benefícios Concedidos – Gratuidade	Benefícios Obtidos – Gratuidade
Benefício Integral	Obtenção de Renúncia Fiscal
Benefício Parcial	Obtenção de Serviços Voluntários

Quadro 2 – Grupo “Variação Patrimonial” do plano de contas

Fonte: Adaptado de CRC, 2007.

3 METODOLOGIA

A fundamentação científica do presente trabalho encontra-se evidenciada nesse capítulo, que apresenta a metodologia abordada. Com o intuito de melhor esclarecer a forma da realização da pesquisa, sua metodologia foi dividida em três aspectos, levando-se em consideração os objetivos, os procedimentos adotados e o problema.

Para a realização desse projeto, a tipologia utilizada quanto aos objetivos é descritiva. Gil (1999) sustenta que esse tipo de pesquisa busca descrever características de determinada população, através de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Para Beuren (2008, p. 81) a pesquisa descritiva é configurada como:

(...) um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira e nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Gil (1991, p. 45) relata que:

As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. São também as mais solicitadas por organizações como instituições educacionais, empresas comerciais, partidos políticos etc.

Andrade (2002 apud BEUREN, 2008) comenta que a pesquisa descritiva tem uma atenção especial para a observação dos fatos para depois efetuar os registros, análises, classificações e interpretações.

O fato de não existir muita literatura técnica relacionada ao tema serviu como incentivo para o desenvolvimento do trabalho, representando um fator fulminante para a exploração do tema, assim como pode vir a aumentar o conhecimento de interessados a respeito do mesmo.

A expectativa do trabalho é de indicar possíveis formas de mensuração e divulgação contábil de gratuidades e suas contrapartidas, assim como os impactos da ação, auxiliando o setor em um aspecto pouco conhecido, devido às peculiaridades que possui, proporcionando aos envolvidos nas atividades do terceiro setor um melhor entendimento de suas ações.

Dentro desse contexto, a pesquisa procura informar a importância de mensurar e evidenciar as gratuidades de modo contábil, observando as lacunas existentes nos procedimentos executados pelas ONGs para obter as informações necessárias para a correta evidenciação de seus valores contábeis, aprimorando o uso das informações na prática, o que caracteriza a pesquisa como descritiva.

Com relação à tipologia escolhida referente aos procedimentos trata-se de um estudo de caso, sendo que a pesquisa documental também foi utilizada.

Bruyne, Herman e Schoutheete (1977, apud BEUREN, 2008) afirmam que um estudo de caso é importante devido ao fato de reunir numerosas informações e detalhadas com o intuito de aprender a totalidade de uma situação. Beuren (2008) caracteriza um estudo de caso como um estudo concentrado de um único caso, de forma intensiva.

Gil (1991, p. 73) comenta que:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de detalhamentos considerados.

O estudo de caso, não busca obter generalizações do estudo, nem tratamentos estatísticos e de quantificações de dados, segundo Chizzotti (1991, apud BARROS e LEHFELD, 1990).

No que se refere a pesquisa documental, Silva e Grigolo (2002) comentam que ela utiliza materiais que não receberam análises aprofundadas. Os autores acreditam que a pesquisa visa tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair informações a partir dela, de modo a contribuir com a comunidade científica.

Beuren (2008, p. 89), a respeito da pesquisa documental, menciona que “sua notabilidade é justificada no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta”.

Na ONG Infância-Ação, objeto de estudo, foram coletados e analisados os demonstrativos contábeis e relatórios internos, com o intuito de reunir todas as informações necessárias para o desenvolvimento do estudo.

No que se refere à abordagem do problema, foi utilizado à tipologia de pesquisa qualitativa que, segundo Richardson (1999, p. 80), “os estudos que

empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Também menciona que podem “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Esta forma foi escolhida devido ao fato de que o foco da pesquisa é demonstrar os impactos da mensuração e evidenciação contábil, não sendo utilizadas técnicas estatísticas. A coleta das informações junto à instituição foi realizada com foco em seus projetos sociais realizados de forma gratuita, através de pesquisa documental.

As informações financeiras foram analisadas observando o tratamento contábil dado a elas, separando as que não foram mensuradas monetariamente. Assim, foi possível efetuar a mensuração dessas informações e atualizar os demonstrativos contábeis, de forma a possibilitar sua análise e comparação, verificando a importância desta ação e as influências que proporciona na prestação de contas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esse capítulo apresenta os resultados obtidos com a pesquisa, assim como as análises e interpretações cabíveis.

4.1 Caracterização da organização, objeto do estudo

A organização não governamental Infância-Ação foi fundada no ano de 2007 por Letícia de Brum Passini, Bárbara Martins de Lima Delpretto e Ivory de Souza Júnior, com o intuito de atender crianças carentes da região de Santa Maria, RS. A partir daí, outras pessoas tiveram conhecimento da organização e aderiram à causa, aceitando trabalhar como voluntários, tanto nos projetos como na parte administrativa. Os voluntários que trabalham na parte administrativa são escolhidos através de processos seletivos e os demais apenas devem se cadastrar para participar dos projetos, conforme áreas de interesse e disponibilidade.

A organização é formada por um Presidente, um Vice-Presidente, um Secretário, Conselheiros, diretores e demais membros dos núcleos de Acompanhamento, Projetos, Financeiro e Jurídico, Recursos Humanos e Comunicação. No ano de 2008, foco de pesquisa deste trabalho, ao invés de Vice-Presidente existiam os cargos de Supervisor e Assessor que, junto com o Presidente, formavam o Conselho Diretor.

A presidência representa a associação em todos seus aspectos, com as tarefas de ministrar as assembléias gerais, traçar diretrizes e metas, além de acompanhar de forma geral o funcionamento da associação.

A antiga função de assessor era representar o presidente na sua ausência e o auxiliar em suas tarefas. O Supervisor tinha contato direto com os diretores e era responsável por transmitir as informações aos outros membros do Conselho Diretor.

Entre as atribuições do cargo de secretário estão as de organizar agenda, elaborar as atas, organizar contatos, elaborar os certificados e responsável pela organização de reuniões do núcleo de acordo com a necessidade. No ano de estudo desse trabalho, existia um núcleo de Secretariado, o qual era composto apenas pelo secretário.

Os conselheiros são membros convidados pelo Conselho Diretor que prestam assessoria aos membros de forma eventual, conforme suas áreas de experiências.

O núcleo de Comunicação é responsável pela busca de apoios e patrocínios, assim como a divulgação e organização de campanhas ou seja, é o núcleo que cuida da imagem da organização.

O núcleo de Acompanhamento busca acompanhar os projetos em andamento, elaborar relatórios específicos dos projetos, apresentando seu desenvolvimento e resultados, assim como controlar o cadastramento de voluntários para os projetos.

O núcleo Financeiro e Jurídico tem o intuito de verificar irregularidades nas contas, analisar os resultados gerais, controlar as movimentações financeiras e guardar de forma íntegra e organizada os documentos da organização. O núcleo não presta atividades relacionadas à área contábil.

O núcleo de Projetos cria e organiza os projetos conforme necessário, tendo contato direto com os voluntários dos projetos.

O núcleo de Recursos Humanos é responsável pelo cadastramento de todos os associados, pelo banco de dados, por organizar os processos de seleção de voluntários e pelo controle de avaliação destes, ou seja, ações ligadas a questões relacionadas aos membros efetivos (que são representados pelos membros que participam da administração da ONG Infância-Ação).

A instituição tem como missão:

MISSÃO: Prestar assistência às crianças carentes a fim de que todas tenham uma infância feliz, ou seja, com boas oportunidades referentes à educação, saúde e lazer (ONG Infância-Ação, 2007).

No que se refere aos objetivos, busca:

a) Desenvolver projetos que venham ao encontro da missão estipulada;
I - Educação: Projetos que visem o pleno desenvolvimento da criança, preparando-lhe para o exercício da cidadania;
II - Saúde: Assistencialismo através atividades desenvolvidas preferencialmente por profissionais da saúde em Escolas, Instituições ou Comunidades;
III - Lazer: Proporcionar atividades recreativas que contemplem o desenvolvimento psicomotor e cultural das crianças;
b) Proporcionar atividades que propiciem a inclusão social (ONG Infância-Ação, 2007).

Além disso, a organização estudada tem como valores: comprometimento, ética, qualidade, responsabilidade social, sinergia, solidariedade, pró-atividade e transparência.

4.1.1 Projetos desenvolvidos

Os projetos executados no ano de 2008, todos com foco principal no público infantil, foram: Fazendo Rir, Escova-Ação, Turma do Chiquinho, Materializando e Aquecer. Por não possuir sede própria, a Entidade se encontra sediada na residência de um dos seus membros e por esse motivo suas atividades sociais são executadas nas instituições que ajuda.

O projeto Fazendo Rir, durante o ano de 2008, período de estudo desse trabalho, foi realizado junto à ala pediátrica do Hospital Universitário de Santa Maria (HUSM), semanalmente, com o intuito de proporcionar as crianças momentos de recreação.

Já o projeto Escova-Ação foi realizado de forma semanal em escolas de bairros pobres da cidade de Santa Maria, RS, no qual executaram atividades educativas de compreensão de hábitos de higiene, alimentação, técnicas corretas de escovação e conscientização dos pais sobre a importância do ato de escovar os dentes após as refeições e da visita freqüente ao dentista.

A Turma do Chiquinho atuou de forma semanal na Pastoral da Criança, em Santa Maria, RS, no qual os voluntários realizaram atividades recreativas com o intuito de auxiliar as crianças no desenvolvimento motor, cognitivo e com o ritmo de aprendizagem, desenvolvendo brincadeiras e promovendo interação entre as crianças.

O projeto Materializando buscou informações a respeito das necessidades materiais de instituições para, assim, realizar campanhas de arrecadação e distribuir conforme as necessidades.

O projeto Aquecer possuía como intuito arrecadar agasalhos para doar às pessoas carentes da região de Santa Maria, RS.

Para cada projeto os voluntários da administração estimam tudo o que é necessário e, a partir dessas informações, buscam recursos materiais ou monetários junto a patrocinadores denominados doadores, sendo que as doações geralmente são feitas através de condições pré-estabelecidas. Também analisam a quantidade

de pessoas que são necessárias para o desenvolvimento de cada projeto e buscam interessados junto ao banco de dados de voluntários cadastrados, conforme a disponibilidade dos mesmos.

4.2 Forma de gestão das movimentações financeiras

Por ser uma organização nova, está em fase de reestruturação para melhor desenvolver suas atividades e, entre as dúvidas existentes, enfrenta grande dificuldade a respeito das questões financeira, contábil e legal. Seus controles são feitos de maneira simples e sem grandes detalhes, mas, com o aumento das exigências, foi observado que existe a necessidade de um melhor controle das informações geradas para que possam ser comprovadas suas ações sociais.

Sua contabilidade deve proporcionar informações suficientes à elaboração de informações úteis a todos os seus usuários, o que não acontece atualmente, pois nem todos os gastos estão sendo mensurados e divulgados. Seus gastos ocorrem para suprir necessidades administrativas, consideradas atividades-meio, e necessidades ligadas diretamente aos projetos desenvolvidos, consideradas atividades-fim.

Nos demonstrativos contábeis atuais da organização apenas são apresentadas as movimentações que não precisaram ser mensuradas, sendo que as demais informações com o mesmo valor de importância não constam.

O núcleo Financeiro e Jurídico é responsável por cuidar da prestação de contas, mas a contabilidade é feita por um contador que não tem contato constante com os participantes da ONG, sendo apenas um colaborador. Dessa forma, os comprovantes e toda a documentação necessária são apresentados ao contador que elabora as demonstrações contábeis, mas este não tem acesso a todas as transações ocorridas como, por exemplo, a respeito do trabalho voluntário.

O núcleo cuida dos recursos da organização e de questões burocráticas, tendo os membros que apresentarem orçamentos e aguardarem a aprovação para a liberação da verba, justificando a necessidade dos gastos.

Os associados efetivos – que são participantes da administração da ONG – recebem no final de sua participação um certificado que contém a carga horária estipulada de acordo com o cargo desempenhado, sendo de função de o secretário efetuar a contagem de horas. São registradas vinte e quatro horas mensais para os

representantes do Conselho Diretor, vinte horas mensais para diretores de núcleos, cinco horas mensais para os Conselheiros (voluntários que possuem certos conhecimentos e que colaboram eventualmente) e quinze horas mensais para os demais associados.

No que se refere às doações em materiais, normalmente são acordadas com as partes e recebidas pelos membros do núcleo de Comunicação, sendo que os que cuidam das finanças não buscam muitas informações a respeito, existindo muitas falhas em seus controles nesse aspecto.

A associação não possui um sistema de segregação de custos atualmente, sendo que as informações não são disponibilizadas de forma esmiuçada e clara nos demonstrativos contábeis.

4.3 Métodos de mensuração, apropriação e controle

Antes de segregar os custos em diretos e indiretos deve ser efetuada a mensuração em valor monetário de todas as movimentações ocorridas na ONG durante o exercício social de 2008.

Os bens e serviços recebidos em doação – em trabalho ou materiais – devem ter uma atribuição de valor, sendo que até então estavam tendo um tratamento informal, não sendo evidenciados nas prestações de contas.

É importante, conforme já citado no capítulo 2, que os critérios adotados pela organização de mensuração sejam apresentados em notas explicativas, assim como demais informações relevantes.

Para melhor apresentar os fatos, segue abaixo a Figura 1, referente à distribuição dos custos.

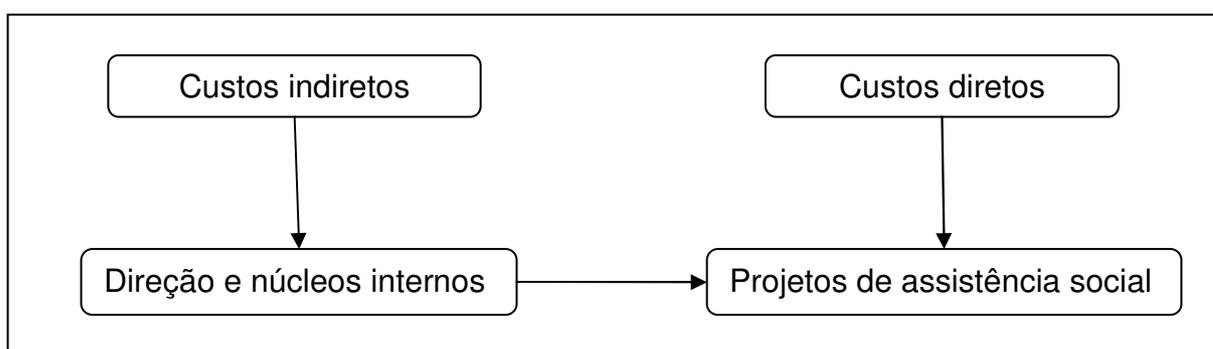


Figura 1 – Forma de distribuição dos custos

Os custos diretos são atribuídos as atividades-fim da associação. No que se refere à parte administrativa (direção e núcleos internos), são considerados custos indiretos quando atribuídos aos projetos sociais e os demais são considerados despesas, pois não referem-se aos projetos sociais, servindo apenas como atividades-meio, sendo que esse caso representa a maioria.

Durante o ano de 2008, dentre as doações recebidas, foram selecionadas as não mensuradas e que conseqüentemente, não aparecem nos demonstrativos contábeis do período e, para melhor desenvolver o processo de valorização monetária, foram divididos em doações materiais, patrimoniais e trabalho voluntário.

4.3.1 Mensuração do trabalho voluntário com base no custeio

Para que seja possível a mensuração do trabalho voluntário dentro da ONG Infância-Ação é preciso que sejam estabelecidos parâmetros. No caso dos que trabalham na parte administrativa – associados efetivos – e dos que atuam diretamente nos projetos executados – membros cadastrados –, a base utilizada será do salário mínimo vigente na época de realização, proporcionalmente às horas trabalhadas. Já os que atuam voluntariamente em áreas específicas, terão como base de cálculo os parâmetros de cada área, proporcional a cada tarefa.

Tabela 1 – Horas de trabalho voluntário em 2008

Cargo	Quantidade (pessoas)	Meses (soma individual)	Parâmetro unitário (horas mensais)	Horas totais	Participação nas horas (%)
Conselheiro	5	40	5	200	2,88
Conselho Diretor	3	36	24	864	12,42
Diretor de núcleo	8	70	20	1.400	20,13
Demais Membros Efetivos	33	174	15	2.610	37,53
Membro cadastrado	–	–	–	1.880	27,03
Total	–	–	–	6.954	100,00

Antes de efetuar a mensuração, foi necessário verificar quantas horas de trabalho voluntário foram prestadas à organização no ano base. Conforme já citado, cada cargo tem um limite de horas, sendo assim, foi efetuada a soma conforme tabela acima.

Os diretores de núcleos, o conselho diretor e os membros que participam dos núcleos são conhecidos por membros efetivos, sendo que foram separados na Tabela 1 para melhor apresentar as informações. Os demais membros efetivos apresentados na tabela são representados pelos voluntários que participam dos núcleos, sem cargos específicos, sendo que serão chamados de gerais nesse estudo, para melhores esclarecimentos.

Os membros efetivos gerais são os que gerariam maior custo de pessoal, caso o trabalho fosse pago, devido ao grande tempo disponibilizado por eles para as atividades da ONG, correspondendo a 37,53% do tempo total de trabalho voluntário recebido.

Das 6.954 horas recebidas pela associação, 5.074 foram utilizadas nas funções administrativas, representando 73% do total, aproximadamente. Podemos observar que existe uma grande necessidade de pessoal para executar as tarefas administrativas, o que explica os eventos – processos seletivos – realizados para conseguir o apoio de mais voluntários.

Os conselheiros, por participarem eventualmente das atividades da ONG, representam apenas uma pequena participação das horas totais, 2,88%, o que não diminui sua grande valia para a associação.

Os membros cadastrados, por trabalharem nos projetos conforme necessidade e disponibilidade, não possuem parâmetro, então apenas foram somadas as horas trabalhadas, sendo que essas informações existem nos livros de atas da organização. Os meses totais de trabalho e a quantidade de pessoas não foram informados pela organização.

Outra informação desconhecida a respeito dos voluntários cadastrados trata-se das profissões. Não foi levantado pela organização se algum deles trabalhou dentro de alguma área específica, o que possivelmente aumentaria a base de cálculo utilizada na mensuração. Sendo assim, todos foram mensurados utilizando-se o mesmo valor por hora, com base no salário mínimo vigente na época.

O conselho diretor é formado por apenas três pessoas, mas por terem maior carga horária que os demais, ocupam 12,42% das horas totais. Já os núcleos existentes na ONG são comandados por seus diretores, mas pelo fato de alguns terem saído antes do término do ano, em 2008 oito pessoas ocuparam os cargos, disponibilizando para as atividades 1.400 horas, 20,13% do total.

A partir das informações apresentadas na Tabela 1, pode-se ir para a próxima etapa, a mensuração. Nela, para melhor apresentar as informações, os membros cadastrados foram separados por projeto que participaram.

O salário mínimo regional vigente no início do ano de 2008 era de R\$ 430,23 e no final do ano R\$ 477,40 (RH DOMÉSTICO, 2010). Como os trabalhos voluntários foram prestados ao longo do ano, a base de cálculo será a média entre os dois valores citados, para posterior verificação do valor por hora. A média entre os dois valores é de R\$ 453,82, sendo dividido por 220 horas mensais resulta no valor de R\$ 2,06 por hora trabalhada. Isto acontece, pois é permitido trabalhar até 44 horas semanais, então, multiplicando-se por cinco semanas (para fechar um mês), resulta no valor de 220 horas mensais. Assim, foi elaborada a Tabela 2, a qual apresenta as mensurações realizadas.

Tabela 2 – Mensuração do trabalho voluntário

Serviço voluntário	Unidade (horas)	Participação nas horas (%)	Parâmetro unitário (R\$)	Valor estimado (R\$)	Participação no valor estimado (%)
Administrativos	5.074	72,97	2,06	10.466,62	70,84
Projeto Fazenda Rir	720	10,35	2,06	1.485,21	10,05
Projeto Turma do Chiquinho	600	8,63	2,06	1.237,38	8,38
Projeto Escova-Ação	560	8,05	2,06	1.155,17	7,82
Contador	–	–	–	430,23	2,91
Total	6.954	100,00	–	14.774,91	100,00

Os membros que desempenharam atividades administrativas na ONG, por representarem a maioria dos voluntários, caso fossem pagos pelo serviço

executado, custariam cerca de R\$ 10.466,62 no total, um valor muito importante para estar fora na prestação de contas.

O projeto Fazendo Rir é o que precisou de mais horas de trabalho dos voluntários em 2008, no que se refere aos projetos. Foram 720 horas, representando 10,35% do total. Com base no valor por hora, obtém-se o valor de R\$ 1.485,21, 10,05% do valor geral.

A seguir, necessitando de 600 horas de trabalho voluntário, está o projeto Turma do Chiquinho, representando 8,63%. No que se refere aos valores totais, sua participação foi de 8,38%.

O projeto Escova-Ação teve praticamente a mesma participação, representando 8,05%, precisou de 560 horas dos voluntários. Já do valor geral, utilizou 7,82%.

O contador tem uma minúscula participação, já que teria custado apenas R\$ 430,23, de acordo com suas atividades, valor este que representa 2,91%. Isto se explica pelo fato deste ter participado apenas eventualmente, após o final do exercício de 2007 para a elaboração dos demonstrativos referentes àquele ano.

Tendo mensurado o custo dos trabalhos voluntários, torna-se possível acrescentar essas informações nos demonstrativos contábeis da ONG, para que os usuários possam desfrutar de uma prestação de contas mais próxima da realidade. Os valores devem ser alocados conforme a natureza do serviço de forma adequada e clara, de acordo com os princípios contábeis.

O grupo de contas variação patrimonial, conforme citado, é utilizado para registrar as gratuidades, nos casos em que não existem desembolsos realizados por nenhuma parte, sendo debitadas quando a gratuidade é concedida e creditadas quando é obtida. Ressalta-se que, como os lançamentos estão sendo feitos apenas para estudo, não foram utilizadas datas.

A conta "Obtenção de Serviços Voluntários" foi usada em contrapartida ao reconhecimento da despesa, pois não existe desembolso, não tendo um passivo, servindo como custeio de serviços administrativos e de serviços contábeis, como mostra o Quadro 3.

Os projetos que receberam mão-de-obra gratuita tiveram como contrapartida os benefícios concedidos, pois foram utilizadas para a execução de atividades sociais, sendo alocados a cada projeto em específico.

Título da conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
Despesa de Serviços Administrativos	10.466,62	
Obtenção de Serviços Voluntários (Variação Patrimonial – Benefícios Obtidos Gratuidade)		10.466,62
Assistência Social Projeto Fazendo Rir (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	1.485,21	
Obtenção de Serviços Voluntários (Variação Patrimonial – Benefícios Obtidos Gratuidade)		1.485,21
Assistência Social Projeto Turma do Chiquinho (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	1.237,68	
Obtenção de Serviços Voluntários (Variação Patrimonial – Benefícios Obtidos Gratuidade)		1.237,68
Assistência Social – Projeto Escova-Ação (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	1.155,17	
Obtenção de Serviços Voluntários (Variação Patrimonial – Benefícios Obtidos Gratuidade)		1.155,17
Despesa de serviços – Contador	430,23	
Obtenção de Serviços Voluntários (Variação Patrimonial – Benefícios Obtidos Gratuidade)		430,23
Totais	14.774,91	14.774,91

Quadro 3 – Reconhecimento contábil do trabalho voluntário

A partir dos lançamentos demonstrados no Quadro 3, pode ser observado seus impactos na contabilidade da associação. Caso os lançamentos tivessem sido registrados no momento adequado, os primeiros lançamentos deveriam ser as despesas, ou atividades assistenciais desempenhadas, em contrapartida de conta do passivo, para posterior baixa dentro do mesmo período, devido ao fato de não ocorrer desembolso.

Com os ajustes apresentados, no momento da baixa do passivo ocorreria um aumento no patrimônio da organização, devido à liberação da obrigação de pagamento.

Essas informações destacam a importância em registrar as informações em tempo hábil e de forma segregada, valorizando as informações.

4.3.2 Mensuração das doações em materiais com base no custeio

Os donativos recebidos através de doações são muito importantes para a manutenção da organização, devendo ser apresentados na prestação de contas. Essa valorização deve ser feita conforme os preços cobrados pelo mercado para a aquisição dos bens em questão, já que no caso dessa associação, não foram recebidos os comprovantes fiscais.

Os donativos foram separados conforme os projetos a que se destinam, sendo que os parâmetros de mensuração foram definidos alguns, pelos valores estipulados pelos doadores, pelos valores apresentados pela própria organização e outros pelo menor valor de mercado encontrado, conforme Tabela 3. As informações completas a respeito da mensuração das doações para custeio podem ser encontradas nos apêndices.

Ressalta-se que, pelo fato de não existirem controles adequados na organização, para esse período, algumas informações podem ter sido perdidas, sendo apresentadas apenas as obtidas com a análise de diversos documentos internos. Na falta desses controles, poderá eventualmente existir alguma distorção no resultado final, mas ela será menor do que se nenhuma gratuidade fosse registrada.

Percebe-se, conforme apresentado na Tabela 3, que o valor total de R\$ 4.253,08 está fora da prestação de contas da organização, mas foi importante para que os projetos pudessem ser executados. O projeto Materializando participou com 20,23%, tendo uma grande diversidade de itens, já o evento ocasional ocorrido no show da cantora Ivete Sangalo, utilizou 14,11% apenas com um stand, usado para a divulgação da instituição.

Tabela 3 – Mensuração dos donativos recebidos através de doações

Evento	Item recebido	Itens	Valor estimado (R\$)	Participação no valor (%)
Show Ivete Sangalo	Stand	1	600,00	14,11
Materializando	Produtos de limpeza	10	14,04	0,33
	Produtos de higiene pessoal	24	24,87	0,58

Tabela 3 – Mensuração dos donativos recebidos através de doações

Evento	Item recebido	Itens	Valor estimado (R\$)	Participação no valor (%)
Materializando	Descartáveis	1	2,79	0,07
	Materiais escolares	110	107,55	2,53
	Livros	7	21,00	0,49
	Brinquedos	24	72,00	1,69
	Alimentos	72	78,48	1,85
	Roupas usadas e Fraudas	100	539,85	12,69
El Dia (Objetiva Júnior)	Brinquedos	150	450,00	10,58
Processo Seletivo	Alimentos	6	192,00	4,51
	Bebidas	6	9,96	0,23
	Descartáveis	2	1,20	0,03
I e II Encontro dos Voluntários	Alimentos	20	20,00	0,47
	Bebidas	12	19,92	0,47
	Descartáveis	3	4,54	0,11
Projeto Aquecer	Roupas usadas	45	303,68	7,14
Dia das Crianças	Brinquedos	147	441,00	10,37
FEISMA (Multifeira de Santa Maria, RS)	Stand	1	1.050,00	24,69
	Brinquedos	2	24,00	0,56
Turma do Chiquinho (Natal)	Brinquedos	81	243,00	5,71
	Bebidas	20	33,20	0,78
Total		845	4.253,08	100,00

Com o evento El Dia, parceria realizada com a empresa Objetiva Júnior, a associação arrecadou brinquedos, que representaram 10,58% das doações materiais recebidas no ano, como alimentos, entre outros itens. Apenas os

brinquedos estão relacionados neste trabalho, devido ao não conhecimento dos demais itens.

O processo seletivo teve uma pequena participação, apenas 4,78%, mas possui grande importância na obtenção de voluntários para participar da administração da ONG.

Nos encontros dos voluntários, eventos que buscam conseguir mais membros cadastrados para trabalharem nos projetos, foram recebidas doações apenas na forma de alimentos e bebidas, representando 1% aproximadamente.

O projeto Aquecer, que representa 7,14% das doações recebidas, conseguiu arrecadar 45 peças de roupas.

Para o dia das crianças, a ONG arrecadou brinquedos para distribuir a crianças carentes, proporcionando 10,37% do total arrecadado no ano.

Na Multifeira de Santa Maria, a FEISMA, na qual existem stands de diversas empresas que buscam se divulgarem, 25,25% das doações foram utilizadas para divulgação da organização. E por fim, 6,49% foram arrecadados para a Turma do Chiquinho.

Assim como no reconhecimento contábil do trabalho voluntário, as doações materiais precisam ser lançadas em contas de função adequada, de modo a apresentar as informações da melhor maneira possível, facilitando o uso das informações aos interessados. Com base nisto, foi elaborado o Quadro 4.

Conforme foi feito nos lançamentos dos trabalhos voluntários, para as doações não foram utilizadas datas. Também não foram feitos os lançamentos intermediários, como a entrada e saída nos estoques de alguns materiais.

No Quadro 4 as doações materiais recebidas foram lançadas a crédito em contas de doações condicionais ou incondicionais, conforme as exigências feitas pelos doadores, que eventualmente pode criar condições para a destinação ou uso dos bens. Essas condições podem ser apresentadas em contas de compensação, conforme apresentado no capítulo 2. A utilização desse grupo de contas é muito importante para um bom controle das pendências que podem existir junto a financiadores.

Nos casos em que as doações foram utilizadas para conceder gratuidades, foram utilizadas contas de variação patrimonial, como nos casos dos projetos Materializando, Aquecer e na Turma do Chiquinho, assim como nos eventos El Dia e de dia das crianças.

Título da conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
Publicidade Institucional (Despesa Administrativa)	600,00	
Receita de Doações Condicionais		600,00
Assistência Social – Projeto Materializando (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	860,58	
Receita de Doações Condicionais		860,58
Assistência Social – Eventos Ocasionais (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	450,00	
Receita de Doações Incondicionais		450,00
Divulgação Específica (Despesa Processo Seletivo)	203,16	
Receita de Doações Condicionais		203,16
Divulgação Específica (Despesa Encontro dos Voluntários)	44,46	
Receita de Doações Incondicionais		44,46
Assistência Social – Eventos Ocasionais (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	303,68	
Receita de Doações Incondicionais		303,68
Assistência Social – Eventos Ocasionais (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	441,00	
Receita de Doações Condicionais		441,00
Publicidade Institucional (Despesa Administrativa)	1.074,00	
Receita de Doações Incondicionais		1.074,00
Assistência Social – Projeto Turma do Chiquinho (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuidade)	276,20	
Receita de Doações Condicionais		276,20
Totais	4.253,08	4.253,08

Quadro 4 – Reconhecimento contábil das doações materiais

As despesas com publicidade e propaganda foram utilizadas, em sua grande maioria, para divulgar a instituição e suas atividades, sendo também utilizada para divulgar projetos em específico. Essa distinção deve ser feita, lançando as despesas

em contas distintas, para melhor clareza, conforme apresentado no Quadro 4. Nos lançamentos das despesas realizadas no show da cantora Ivete Sangalo e na FEISMA o intuito foi divulgar a organização, ao contrario do que ocorreu no processo seletivo e nos encontros dos voluntários, que buscaram divulgar o evento.

O stand no show, patrocinado pela organizadora do evento, foi utilizado como divulgação da ONG, de modo a atrair mais interessados em ajudar. A doação foi condicional, pois divulgaram a empresa organizadora, que teve sua logomarca vinculada aos materiais promocionais.

Já no projeto Materializando, a condição imposta pelos doadores foi de que os materiais fossem utilizados nesse projeto específico, conforme divulgado pela organização, como motivo de arrecadação.

No evento El Dia, da Objetiva Júnior, a ONG recebeu os materiais arrecadados para, na sequência, distribuir a instituições que necessitavam. Assim, não existia nenhuma cláusula imposta pela organizadora do evento.

No processo seletivo os alimentos foram conseguidos por um patrocinador em troca da divulgação de sua marca, já as bebidas e descartáveis são doações de membros efetivos, que foram realizadas com o intuito que as mercadorias fossem utilizadas somente nesse evento, caracterizando os casos como doações condicionais.

Os encontros dos voluntários, que visam atrair mais candidatos para trabalharem gratuitamente nos projetos como membros cadastrados, tiveram as doações recebidas pelos membros que organizaram os eventos, sem exigências.

Já para o projeto Aquecer, as doações foram recebidas com o propósito de doar a organizações carentes, mas sem condições pré-estabelecidas por parte dos doadores.

Para o dia das crianças, os brinquedos foram arrecadados com a condição de serem entregues em certa instituição para esse evento em específico.

Na feira na cidade sede da organização, o stand serviu para divulgação, inclusive o sorteio dos dois brinquedos, pois atraíam a atenção do público.

Por fim, o projeto de natal teve as doações arrecadadas com este propósito, que era de conhecimento dos patrocinadores, sendo condicional a doação.

Assim como exposto nos lançamentos referentes ao trabalho voluntario, nas doações materiais para custeio, de projetos ou questões internas, deveriam existir lançamentos de crédito em conta de passivo em contrapartida das contas de

custeio, para registrar a obrigação, para posterior baixa, pela renúncia por parte dos fornecedores de receberem pelos materiais. Assim, quando no momento da baixa do passivo e registro da variação patrimonial, ocorreria um aumento da riqueza da organização, pois foi liberada de certos pagamentos.

4.3.3 Mensuração das doações em investimentos

Durante o ano de 2008, a ONG Infância-Ação recebeu uma única doação que representasse um investimento, sendo esta caracterizada por um *website*. O valor total do bem, segundo o fornecedor, é de R\$ 1.200,00, sendo que deve ser incluído no patrimônio da empresa.

O lançamento que pode ser utilizado para o referido caso é acrescentar o bem no Patrimônio Social (crédito na conta Doações e Subvenções) em contrapartida de uma conta do Ativo (*Softwares*, por exemplo). Esse caso, diferente dos anteriores, não foi registrado em conta de custeio e sim de investimento, pois representa a aquisição de um bem, conforme as normas brasileiras de contabilidade recomendam.

Assim, como a ONG não efetuou nenhum pagamento para a aquisição do bem, ocorreria um aumento patrimonial, podendo ser visto com mais facilidade por ser registrado diretamente em contas patrimoniais.

Ressalta-se que devido ao fato de não termos conhecimento a respeito da data de doação do bem, não será contabilizada a amortização para o período de 2008 do mesmo.

4.3.4 Variação patrimonial da organização

Tendo sido todas as movimentações mensuradas e lançadas nas devidas contas, pode-se então analisá-las devidamente.

Nas situações apresentadas anteriormente, os ganhos foram obtidos através da renúncia dos doadores de bens e serviços. Com exceção do *software* e sua contrapartida, tratam-se de doações para consumo imediato, o patrimônio da organização não se altera pelo motivo de os registros serem de igual valor a débito e a crédito nas contas de resultado. Já no caso da exceção, ocorre um aumento patrimonial por ser um investimento, conforme comentado anteriormente. Para

melhor esclarecer os fatos, foi elaborado um balancete com as mensurações realizadas (Quadro 5).

Entradas	(R\$)
Obtenção de Serviços Voluntários (Variação Patrimonial)	14.774,91
Receitas de Doações Incondicionais	1.872,14
Receita de Doações Condicionais	2.380,94
Doações para Investimentos	1.200,00
Total	20.227,98
Saídas	(R\$)
Despesa de serviços Administrativos	10.466,62
Custo de serviços – Projeto Fazendo Rir	1.485,21
Custo de serviços – Projeto Turma do Chiquinho	1.237,68
Custo de serviços – Projeto Escova-Ação	1.155,17
Despesa de serviços – Contador	430,23
Publicidade Institucional (Despesa Administrativa)	1.674,00
Divulgação Específica	247,62
Assistência Social (Variação Patrimonial – Benefícios Concedidos Gratuitamente)	2.331,46
Softwares	1.200,00
Total	20.227,98

Quadro 5 – Balancete de entradas e saídas dos lançamentos de ajustes

Assim, R\$ 19.027,98 do valor total apresentado no Quadro 5 impactaram na redução patrimonial, mas os recursos obtidos superam o citado, dando a diferença de R\$ 1.200,00 resultou em um aumento líquido patrimonial.

Esses dados podem ser usados em outros documentos que tornem possível sua análise junto às demais informações registradas nos demonstrativos, para melhor esclarecer as movimentações ocorridas.

Percebe-se que quando as doações, materiais ou não, são utilizadas para custeio, não ocorre alteração no patrimônio da organização (Quadro 5), mas quando

são empregadas em investimentos ocorre um aumento patrimonial – pois o bem seria registrado no ativo em contrapartida da conta Doações e Subvenções no Patrimônio Social –, ratificando sua alta relevância.

	Antes dos Ajustes (R\$)	Ajustes (R\$)	Depois dos Ajustes (R\$)
Receita de Assistência Social			
Doações Condicionais	661,00	2.380,94	3.041,94
Doações Incondicionais		1.872,14	1.872,14
Receita de Assistência Social Líquida	661,00	4.253,08	4.914,08
Superávit bruto	661,00	4.253,08	4.914,08
Despesas Operacionais	728,52	12.818,47	13.546,99
(-) Despesas Administrativas	419,11	12.140,62	12.559,73
(-) Despesas Assistência Social	181,91	0,00	181,91
(-) Outras Despesas	127,50	677,85	805,35
Receitas Operacionais	126,70	0,00	126,70
Outras Receitas	126,70	0,00	126,70
Variações Patrimoniais Líquidas	0,00	8.565,40	8.565,40
Benefícios Obtidos – Gratuidade	0,00	14.774,91	14.774,91
Benefícios Concedidos - Gratuidade	0,00	6.209,51	6.209,51
Superávit Operacional	59,18	0,00	59,18

Quadro 6 – Ajustes na Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Adaptado de ONG Infância-Ação, 2008.

O Quadro 6 contém a Demonstração de Resultados da associação, sendo seus dados antes e depois dos ajustes efetuados. Ressalta-se que a organização utilizou a denominação padrão utilizada pelas empresas com finalidade de lucro – Demonstração do Resultado do Exercício – ao invés de utilizar a nomenclatura específica, Demonstração do Superávit ou Déficit.

No ano de 2008 o superávit da organização permaneceu inalterado, apesar dos ajustes efetuados, conforme pode ser visto nos ajustes da demonstração apresentada no Quadro 6. Isso acontece devido ao fato de que todas as entradas

corresponderam a saídas, igualando os valores, pois foram utilizadas para custeio. Já o valor de R\$ 1.200,00 que altera o patrimônio social da organização não aparece no demonstrativo, pois foi registrado em uma conta de doações e subvenções.

As receitas com assistência social tiveram um aumento de R\$ 4.253,08, ou seja, de aproximadamente 743%, uma taxa extremamente elevada que gera grave distorção no demonstrativo original. Como não possuem deduções, segue a mesma proporção de crescimento no superávit bruto.

Com as despesas operacionais, ocorre um aumento mais relevante ainda, de cerca de 1.859%, devido principalmente aos voluntários que trabalham na administração da associação.

No que se trata das gratuidades, foi obtido uma variação patrimonial líquida de R\$ 8.565,40, sendo que a maior parte foi obtida e não concedida.

A organização teve em 2008, conforme a Demonstração de Resultados do Exercício considerando os ajustes, uma receita total de R\$ 19.815,68, tendo concedido em gratuidades apenas R\$ 6.209,51. Assim, pode ser observado que as gratuidades em seus projetos assistenciais correspondem a 31,34% das receitas arrecadadas, o que pode ser considerada uma taxa aceitável.

Nas condições apresentadas, a ONG Infância-Ação teria o ano de 2008 avaliado como rentável, pois foram concedidas gratuidades em quantias plausíveis, Essa informação seria importante para o planejamento do próximo exercício social, fazendo com que tivessem uma melhor estrutura para aumentar seus rendimentos.

Apresentar aos usuários sua prestação de contas, a qual demonstre que nenhuma gratuidade foi prestada, influenciaria de maneira negativa, não tornando a ONG atrativa a possíveis financiadores e certificações. Isso acontece, pois oficialmente nenhuma gratuidade foi cumprida, ou seja, sua atividade-fim não está sendo atendida. Já com os 31,34% apresentados nos ajustes proporcionaria um melhor relacionamento entre financiadores e a organização, demonstrando que a associação está desempenhando suas funções de maneira adequada. Além disso, não registrar as gratuidades afeta a capacidade de sobrevivência da organização, pois a longo prazo não teria as condições necessárias para investir em sua manutenção, sem cumprir suas atividades sociais e prestar contas a sociedade.

Como foi possível verificar no contato com a organização, muitas gratuidades possivelmente não foram registradas nesse trabalho devido à falta de informações cedidas (por não existirem controles internos para o assunto referido e pela questão

do tempo decorrido desde o período estudado). Assim, a taxa de gratuidade poderia ser maior, o que colaboraria para que a organização tivesse mais destaque no setor.

Outro aspecto de suma relevância, e que merece ser citado, refere-se ao fato da organização ter necessidade de aplicar seus recursos tanto em projetos assistenciais como internamente, pois nenhuma organização sobrevive sem investir em si mesma. Esse tipo de aplicação é utilizado para a constante manutenção, conforme as necessidades, servindo como base para que os projetos possam ser desenvolvidos, pois sem condições internas adequadas as atividades desempenhadas são prejudicadas.

	Antes dos Ajustes (R\$)	Ajustes (R\$)	Depois dos Ajustes (R\$)
ATIVO	296,70	1.200,00	1.496,70
ATIVO CIRCULANTE	296,70	–	296,70
DISPONIBILIDADES	274,90	–	274,90
Caixa	274,90	–	274,90
ESTOQUES	21,80	–	21,80
Mercadorias/Brindes	21,80	–	21,80
ATIVO NÃO CIRCULANTE	–	1.200,00	1.200,00
INTANGÍVEL	–	1.200,00	1.200,00
Softwares	–	1.200,00	1.200,00
PASSIVO	296,70	1.200,00	1.496,70
PASSIVO CIRCULANTE	–	–	–
PASSIVO NÃO CIRCULANTE	–	–	–
PATRIMÔNIO SOCIAL	296,70	1.200,00	1.496,70
Fundo Patrimonial	205,00	1.200,00	1.405,00
Doações e Subvenções	205,00	1.200,00	1.405,00
Superávit ou Déficit Acumulado	91,70	–	91,70
Superávit Acumulado	91,70	–	91,70

Quadro 7 – Ajustes no Balanço Patrimonial

Fonte: Adaptado de ONG Infância-Ação, 2008.

Para melhor apresentar as informações, o Quadro 7 retrata o Balanço Patrimonial da ONG Infância-Ação, antes e depois dos ajustes para o ano de 2008, no qual pode ser observado um aumento patrimonial.

Analisando a associação, percebe-se a dificuldade que existe na obtenção de recursos. As verbas recebidas são irregulares e inconstantes, o que torna a necessidade de controle interno mais interessante, devido à grande ameaça que sofre no que se refere a sua própria sobrevivência.

4.4 Impactos proporcionados pela falta de registro e divulgação contábil das gratuidades na prestação de contas

A contabilidade é um valioso instrumento na prestação de contas e no controle administrativo de uma organização, sendo que quando está incompleta, as informações geradas acabam se tornando insuficientes e enganosas. Nesses casos, os interessados ficam prejudicados, pois não podem se basear nos relatórios apresentados e não existem outros meios de controle na organização.

Os prestadores de serviços voluntários se caracterizam como usuários, pois possuem interesse em saber do aproveitamento de seus serviços e da necessidade de continuidade, além do retorno prático gerado pelo contato com as crianças beneficiadas.

O fato de não existirem muitos profissionais capacitados para as questões financeiras e contábeis do terceiro setor, faz com que seus projetos assistenciais tenham seus desempenhos afetados, e talvez, comprometidos, ainda mais no caso ONG Infância-Ação que não mantém contato direto com profissionais da área.

Outro aspecto relevante trata-se de que muitas entidades ganham o direito à isenção tributária ou, em outros casos, os doadores recebem incentivos fiscais, gerando a necessidade de prestação de contas aos financiadores, o que ainda não é o caso da associação estudada, mas pode vir a ser. Devido às peculiaridades existentes no setor quanto à obtenção de recursos, perder qualquer fonte de renda pode ser fatal para sua existência.

Sem o controle preciso das movimentações, alguma modificação ocorrida poderá vir a afetar decisões tomadas de maneira negativa, tanto em eventos passageiros quanto nos fixos. Atualmente a organização não se baseia na

contabilidade para a tomada de decisões, o que torna vulnerável a situação patrimonial a qual é diretamente afetada em caso de dimensionamentos errados.

Assim como ocorre com as empresas, as organizações sem fins lucrativos também possuem concorrência, mas no aspecto de obtenção de recursos devido ao crescente número de entidades do gênero em busca de patrocínios e a escassez destes. O aumento desta e a pressão feita por financiadores fazem com que elevem a atenção a respeito da qualidade dos serviços. É imprescindível que não perca nenhuma fonte, já que todas são importantes e, para que possa servir como estímulo aos financiadores, seus recursos devem ser apresentados na prestação de contas, mesmo nos casos em que não forem doações em dinheiro.

A ONG possui muitas dificuldades na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, as quais aumentam devido ao fato de trabalharem com recursos escassos de apoiadores e patrocinadores. Os demonstrativos não devem conter informações enganosas para que as decisões tomadas com base neles não sejam errôneas.

Por ter uma estrutura pequena, muitas vezes une forças com outras organizações para obter melhores resultados. Com uma boa utilização dos recursos, o desempenho da organização aumenta, mas para isso é necessário a existência de bons controles e relatórios.

Pode ser observado que os valores movimentados pela associação são baixos, sendo que apenas as doações recebidas em dinheiro foram registradas, fazendo com que o demonstrativo seja desvalorizado

Outro item de suma importância para o setor trata-se das certificações, conforme já citadas nesse trabalho. Estas são de grande valia, pois facilitam a obtenção de recursos, mas para que sejam viáveis para a organização, devem apresentar controles adequados e uma adequada prestação de contas, fazendo com que as gratuidades e suas contrapartidas tomem uma importância mais elevada.

O fato de nem todas as movimentações financeiras serem registradas faz com que o número de atividades sociais diminuam legalmente, por não serem apresentadas.

Assim como foi apresentado inicialmente nesse trabalho, no que se refere a pesquisas estatísticas (foram citadas informações elaboradas pelo IBGE no Capítulo 2), são utilizados dados de diversas entidades sem fins lucrativos para gerar informações sociais em geral, sendo que em muitos casos são baseadas na

prestação de contas, o que pode vir a gerar distorções. O setor carece de apreciação de usuários e estudiosos desse segmento da economia.

Já é de conhecimento de muitos na sociedade atual que as demonstrações contábeis devem orientar os usuários na capacidade de sobrevivência a longo prazo das instituições, sendo que as gratuidades, foco da existência delas, devem ser relacionadas de modo que seus impactos sejam demonstrados.

As movimentações que não mensuradas e inclusas na prestação de contas acabam ficando apenas na informalidade da organização, perdendo preciosos detalhes no decorrer do tempo. Como um exemplo, pode ser citado a dificuldade encontrada pelos membros para conceder informações na elaboração desse trabalho, devido ao fato de serem informações antigas.

Outro aspecto que merece ser citado devido sua importância trata-se das análises comparativas entre exercícios sociais que a contabilidade permite. Análises assim geram informações valiosas para que possam ser observadas melhorias ou decaídas ocorridas entre os períodos. Informações assim são melhores compreendidas quando baseadas em fatos reais, no qual todas as informações estão sendo analisadas, incluindo as gratuidades.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Durante o desenvolvimento deste trabalho, chegou-se a certas conclusões, tanto na análise e interpretação dos resultados como no referencial teórico.

O objetivo geral do trabalho foi alcançado com êxito, ratificando a importância do tema para as entidades do terceiro setor. Para que essa ação fosse possível foram estipulados três objetivos específicos, que também foram atendidos. Ao longo do trabalho foi possível analisar a forma de gestão de uma ONG, assim como valorizar as gratuidades e suas contrapartidas, esclarecendo os métodos de apropriação e controle. A partir das informações geradas pelas gratuidades, foi viável identificar os impactos ocasionados pela ausência dessas informações na prestação de contas, corroborando para definir o valor das informações geradas para o setor.

Respondendo ao problema de pesquisa, observou-se que são muitos os impactos gerados quando as gratuidades não são apresentadas na contabilidade, tanto para a organização, como para os que são influenciados por suas atividades, acarretando diversos malefícios.

O trabalho apresenta a eficiência da ONG Infância-Ação na aplicação das doações recebidas para desenvolver ações sociais. Apesar do sucesso em suas atividades, estas não foram apresentadas da devida maneira na prestação de contas, fazendo com que esse estudo possa vir a auxiliá-la em seu processo de gestão.

A elaboração desse trabalho permitiu uma prática abordagem da mensuração de doações materiais e de trabalhos voluntários, através de estimativas em sua grande maioria. Verificou-se que os preços podem ser obtidos junto a fornecedores ou pesquisas de mercado, devendo estes serem justos, observando o valor que seria desembolsado, caso não existisse gratuidade.

Outro aspecto abordado pelo estudo refere-se à importância da contabilidade para o reconhecimento das movimentações financeiras, assim como a influência ocasionada na prestação de contas.

Observou-se que a ONG Infância-Ação elabora as demonstrações contábeis conforme manda a Lei, porém não as utiliza. A administração tem como método de decisões discussões em grupo. As demonstrações contábeis e os relatórios internos

devem ser utilizados como base no processo decisório e por isso devem apresentar dados reais, para que o atendimento a sociedade proporcionado pela organização seja aprimorado.

As demonstrações contábeis visam apresentar as movimentações financeiras ocorridas na organização durante os exercícios sociais, fornecendo informações a respeito dos resultados atingidos bem como os benefícios proporcionados a seus usuários. Dessa forma, para que seja demonstrada a realidade, devem ser acrescentadas as informações relacionadas às gratuidades, para que sirvam como meios de comunicação, entre a organização e os que beneficiados através de suas atividades.

As informações que não forem geradas pelos demonstrativos contábeis, devem ser supridas por relatórios internos. A informação precisa ser apresentada ao usuário em tempo hábil e de formas adequadas, de modo que seja possível o seu entendimento. Deve ser esclarecedora para os usuários, com títulos e descrições apropriados. Para isso podem ser utilizados demonstrações do trabalho voluntário, balanço patrimoniais separando as informações por projeto, relatórios específicos que tragam informações a respeito das gratuidades, entre outros relatórios.

Muitas entidades sem fins lucrativos elaboram seus demonstrativos com base nas que possuem fins de lucro, o que dificulta e muito a transparência. A associação adotou parcialmente as características peculiares da contabilidade para o setor.

Com o intuito de realizar melhorias na qualidade de vida da sociedade e ter seu patrimônio formado por doações, foi observado que a associação necessita ter um bom controle gerencial e atender aos regulamentos, ações imprescindíveis para sua manutenção.

Durante o processo de elaboração da pesquisa observou-se a existência de falhas nos controles internos da organização, pois não existem muitos registros de 2008 a respeito das doações. A respeito dos voluntários, são controladas suas atividades por eventuais relatórios por dia de atividade desenvolvida nos projetos e por atas de emissão de certificados, não tendo um controle específico com essa funcionalidade. Com as doações materiais não existe nenhum controle, apenas registros em correio eletrônico e em arquivos informais de membros efetivos que participavam da administração na época estudada nesse trabalho. Esses fatores dificultaram a obtenção de informações para a mensuração, sendo que possivelmente algumas informações ficaram excluídas da pesquisa.

Recomenda-se que a organização adote novos controles internos para que possam controlar todos os trabalhos voluntários desenvolvidos, assim como suas cargas horárias, e as doações recebidas, separados por projeto ou atividade. Quando esses itens são mensurados em tempo hábil, torna-se muito mais fácil o processo de valorização, pois as informações são novas, podendo contatar os fornecedores com facilidade, obtendo informações mais realistas.

Os critérios escolhidos para mensuração devem ser adequados para evitar possíveis falhas nas informações, levando-se em conta as peculiaridades individuais. A informação gerada pela mensuração e divulgação contábil de trabalhos voluntários e doações em geral é um importante instrumento para valorizar a solidariedade dedicada às pessoas necessitadas, assim como sensibilizar outros financiadores para a entidade.

Por poder contar com todos os membros trabalhando de forma voluntária, a ONG Infância-Ação obtém um grande ganho, pois caso não fossem gratuitos teria que desembolsar uma quantia significativa, a qual possivelmente inviabilizaria a sua continuidade.

Os trabalhos voluntários, por ter importância significativa, representando o maior valor dos ajustes realizados, devem ser mensurados e apresentados aos interessados nos próximos exercícios sociais, dando atenção para a especialidade de cada voluntário, gerando assim um conhecimento mais aprimorado de suas movimentações.

Gerar informações confiáveis a respeito das movimentações financeiras é de suma importância para o setor, pois devem ser preservados valores éticos e morais, fatores estes que a sociedade tanto carece. Quando todas as informações são apresentadas na prestação de contas de forma adequada, elas se tornam mais qualificadas e interessantes a seus usuários.

A contabilidade deve demonstrar de forma específica todos os acontecimentos financeiros ocorridos em cada exercício social e, atendendo as peculiaridades do terceiro setor, cada projeto deve ser registrado em contas segregadas para que seja possível a análise individual, verificando todas as origens e aplicações de recursos, assim como o rendimento de cada atividade.

A organização estudada, assim como as demais existentes, deve prestar contas a seus doadores, financiadores e patrocinadores, evidenciando seus resultados, assim como sua posição econômica, financeira e social.

Outra atitude interessante que pode ser tomada pela organização refere-se à apresentação da prestação de contas em seu site, dando atenção para as notas explicativas, as quais devem demonstrar de forma clara e precisa aspectos relevantes.

Assim como as demonstrações contábeis, os relatórios da administração são grandes fontes de esclarecimentos a respeito das movimentações financeiras do período. São utilizados para elucidar de forma mais precisa as ocorrências do exercício social, com uma linguagem mais acessível sendo recomendada sua utilização, para confirmar as informações geradas pela contabilidade.

Analisando demonstrações contábeis, pode-se comprovar ou não que a organização cumpriu com suas obrigações, aplicando os recursos da devida forma, atendendo a eventuais requisitos por parte dos doadores. Dessa forma, as organizações ficam protegidas de maus administradores, fazendo com que os recursos sejam melhor aplicados.

Em diversos casos ocorre que possíveis doadores de recursos sentem falta de confiança nas organizações, impedindo a concretização da doação. Esse problema pode ser enfraquecido se os resultados alcançados pela organização forem apresentados de forma adequada, divulgando aos usuários a forma de aplicação dos recursos, obtendo possivelmente, ao longo do tempo eficiência e eficácia sobre suas atividades, ganhando a confiança dos doadores e aumentando suas fontes de recursos.

A organização Infância-Ação deve encontrar soluções alternativas que esclareçam de melhor maneira suas ações sociais, sem tentar aplicar ferramentas utilizadas pelas organizações com fins lucrativos que não atendam suas peculiaridades.

As técnicas de mensuração, apropriação e evidenciação contábil utilizadas nesse trabalho servem de sugestão para a aplicação na entidade objeto de estudo, sugestões estas que podem ser alteradas de forma a caracterizar da melhor forma possível as necessidades da ONG.

Como barreiras ao longo do trabalho encontram-se a dificuldade em obter informações a respeito de doações recebidas, da mensuração de itens após um longo período – o que dificultou a aproximação de valores –, a falta de instrumentos de pesquisa e, por fim, da caracterização profissional dos que prestaram serviços de forma gratuita.

As informações foram obtidas com dificuldades devido à falta de controles internos e a mensuração pode ter tido seus valores levemente distorcidos pelo fato de terem sido registradas um longo período após sua ocorrência.

Outro item que afetou o estudo refere-se à falta de informações referenciais, fazendo com que não fosse encontrado um padrão para os procedimentos contábeis. Caso estes existissem, o processo em busca de uma melhor transparência para a prestação de contas estaria mais acelerado e em fase avançada.

As notas explicativas, parte integrante das demonstrações contábeis, devem ser utilizadas para registrar as gratuidades e suas peculiaridades, de modo a demonstrar aos usuários as informações de maneiras claras e precisas.

A transparência existente na contabilidade resulta de uma evidenciação contábil adequada, prestando contas a sociedade. Para esse trabalho, a transparência representa uma ligação existente entre a organização e o meio em que atua. Portanto, deve ter a atenção merecida para que participe da evolução da organização e, conseqüentemente, do terceiro setor.

Apesar da existência de alguns órgãos que tentam regulamentar o setor, existe a necessidade de dar continuidade aos estudos sobre o tema, com o intuito de esclarecer os questionamentos que surgem a respeito das demonstrações contábeis e a transparência.

A partir do presente trabalho, recomenda-se para trabalhos futuros que seja abordado o tema referente aos controles internos para esse tipo de organização, os quais devem atender a suas particularidades.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. C. C. **Terceiro setor: história e gestão de organizações.** São Paulo: Summs, 2006.

BARBOSA, M. N. L.; OLIVEIRA, C. F. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica.** 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003. 184p. (Coleção FGV Prática).

BARROS, A. J. P.; LEHFELD, N. A. S. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas.** Rio de Janeiro: Vozes, 1990.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORBA, F. S. (Org.). **Dicionário UNESP do português contemporâneo.** São Paulo: UNESP, 2004.

BORGES, R. F. **Manual de administração jurídica, contábil e financeira para organizações não-governamentais.** São Paulo: Peirópolis, 2003.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. **Código civil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 04 nov. 2009.

_____. **Lei nº 9.608 de 18 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9608.htm>. Acesso em: 05 nov. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.** 2. ed. Brasília: CFC, 2007. 128p.

_____. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.** 3. ed. Brasília: CFC, 2008. 414p.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL; PORTAL BRASIL. **Salário mínimo:** Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.portalbrasil.net/salariominimo_riograndedosul_2008.htm>. Acesso em 27 abr. 2010.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

INFÂNCIA-AÇÃO. **Balanco Patrimonial**. [S.l.: s.n.], 2008.

_____. **Demonstração do Resultado do Exercício**. [S.l.: s.n.], 2008.

_____. **Estatuto social**. [S.l.: s.n.], 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As entidades de assistência social privadas sem fins lucrativos no brasil**. IBGE: Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/peas/2006/assistencia_social_privada2006.pdf>. Acesso em: 19 out. 2009.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: IBRACON, 2002.

MACHADO, M. R. B. **Entidades beneficentes de assistência social**. Curitiba: Juruá, 2007. 178p.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAGAGAWA, M. **ABC Custeio baseado em atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

REDE BRASILEIRA DE TERCEIRO SETOR. **Associações ou sociedades civis**. Disponível em: <<http://www.terceirosetor.org.br/suaong/index.cfm?page=2>>. Acesso em: 04 nov. 2009.

RH DOMÉSTICO. **Tabela do salário mínimo nacional e regional**. Disponível em: <<http://www.rhdomestico.com.br/rh/dicas/salariomin.asp>>. Acesso em: 05 mar. 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE MINAS GERAIS. **Cultura da cooperação**. Disponível em: <<http://www.sebraenet.com.br/culturadacooperacao/associacoes/03.htm>>. Acesso em: 04 nov. 2009. (Fascículo associações).

SILVA, M. B.; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Florianópolis: Udesc, 2002. (Caderno Pedagógico).

SZAZI, E. (Org.). **Terceiro setor**. São Paulo: Peirópolis, 2005. (Temas polêmicos: 2).

_____. **Terceiro setor: Regulação no Brasil**. 4. ed. São Paulo: Peirópolis, 2006

TENÓRIO, F. G. **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005. 132p.

TWENGA. **Buscador de compras**. Disponível em: <<http://www.twenga.com.br/>>. Acesso em: 15 abr. 2010.

ANEXOS

ANEXO B – Demonstração do Resultado do Exercício de 2008

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
Organização não governamental Infância-Ação	
CNPJ 09.000.222/0001-89	
	<i>Acumulado 2008</i>
RECEITA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	
Doações Condicionais	661,00
RECEITA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL LÍQUIDA	661,00
SUPERÁVIT BRUTO	661,00
DESPESAS OPERACIONAIS	728,52
(-) Despesas administrativas	419,11
(-) Despesas assistência social	181,91
(-) Outras despesas	127,50
RECEITAS OPERACIONAIS	126,70
Outras receitas	126,70
SUPERÁVIT OPERACIONAL	59,18


EDINA SANDRA MOSER TONETO
 Rua Dr. Bozano, 1120 - Conj. 101 - CEP 97015-002
 S. Maria - Fone: (55)221-4838 - Fax: (55)225-3202
 Contadora CRC/RS 070339/0-6 - CPF 433.219.250-87

APÊNDICES

APÊNDICE A – Mensuração das doações materiais

Evento	Item recebido	Unidade	Parâmetro unitário (R\$)	Valor estimado (R\$)	Critério
Show Ivete Sangalo	Stand	1	600,00	600,00	Conforme fornecedor
Materializando	Detergente líquido 500ml	6	0,78	4,68	Pesquisa em site de busca ⁶
	Sabão em barra pacote com 5 unidades de 200g	2	3,66	7,32	Pesquisa em site de busca
	Sabonete 90g	4	0,67	2,68	Pesquisa em site de busca
	Papel higiênico pacote com 4 unidades	1	1,39	1,39	Pesquisa em site de busca
	Água sanitária 1 litro	2	1,02	2,04	Pesquisa em site de busca
	Saco de lixo com 20 unidades	1	2,79	2,79	Pesquisa em site de busca
	Creme dental 90g	4	1,00	4,00	Pesquisa em site de busca
	Escova dental	15	1,12	16,80	Pesquisa em site de busca
	Papel sulfite tamanho A4 100 folhas	11	2,19	24,09	Pesquisa em site de busca
	Papel sulfite tamanho A4 500 folhas	1	9,00	9,00	Pesquisa em site de busca
	Livros Infantis	7	3,00	21,00	Pesquisa em site de busca
	Brinquedos	24	3,00	72,00	Conforme organização
	Lápis de cor caixa com 12 unidades	10	1,27	12,70	Pesquisa em site de busca
	Lápis preto	29	0,11	3,19	Pesquisa em site de busca

⁶ Realizada através do site de comparador de preços Twenga. Disponível em: <<http://www.twenga.com.br/>>. Acesso em: 15 abr. 2010.

APÊNDICE A – Mensuração das doações materiais

Evento	Item recebido	Unidade	Parâmetro unitário (R\$)	Valor estimado (R\$)	Critério
Materializando	Canetas esferográficas	5	0,17	0,85	Pesquisa em site de busca
	Borracha	5	0,06	0,30	Pesquisa em site de busca
	Caderno pequeno brochura 80 folhas	25	1,49	37,25	Pesquisa em site de busca
	Apontador	2	0,11	0,22	Pesquisa em site de busca
	Cola escolar branca 35g	5	1,50	7,50	Pesquisa em site de busca
	Régua acrílica 30cm	4	0,22	0,88	Pesquisa em site de busca
	Massa de modelar	5	0,79	3,95	Pesquisa em site de busca
	Giz de cera	6	0,47	2,82	Pesquisa em site de busca
	Tinta guache caixa com 6 cores	2	2,40	4,80	Pesquisa em site de busca
	Gelatinas	72	1,09	78,48	Pesquisa em site de busca
	Fraudas	20	5,15	103,00	Pesquisa em site de busca
	Roupas infantis usadas (50% do preço de mercado)	32	1,75	56,00	Pesquisa em site de busca
	Roupas adultas masculinas usadas (50% do preço de mercado)	18	14,50	261,00	Pesquisa em site de busca
	Roupas adultas femininas usadas (50% do preço de mercado)	30	4,00	119,85	Pesquisa em site de busca
El Dia (Objetiva Júnior)	Brinquedos	150	3,00	450,00	Conforme organização

APÊNDICE A – Mensuração das doações materiais

Evento	Item recebido	Unidade	Parâmetro unitário (R\$)	Valor estimado (R\$)	Critério
Processo Seletivo	Pizza gigante	6	32,00	192,00	Conforme fornecedor
	Palitos de dente com 100 unidades	1	0,35	0,35	Pesquisa em site de busca
	Guardanapo	1	0,85	0,85	Pesquisa em site de busca
	Refrigerante 2 litros	6	1,66	9,96	Pesquisa em site de busca
I e II Encontro dos Voluntários	Biscoitos	20	1,00	20,00	Pesquisa em site de busca
	Refrigerante 2 litros	12	1,66	19,92	Pesquisa em site de busca
	Copos plásticos pacote com 100 unidades 200ml	1	2,84	2,84	Pesquisa em site de busca
	Guardanapo pacote	2	0,85	1,70	Pesquisa em site de busca
Projeto Aquecer	Roupas usadas (50% do preço de mercado)	45	6,75	303,68	Pesquisa em site de busca
Dia das crianças	Brinquedos	147	3,00	441,00	Conforme organização
FEISMA (Multifeira de Santa Maria, RS)	Stand	1	1.050,00	1.050,00	Conforme fornecedor
	Cozinha de plástico da Barbie	1	16,00	16,00	Pesquisa em site de busca
	Boneco que caminha	1	8,00	8,00	Pesquisa em site de busca
Turma do Chiquinho (Natal)	Refrigerante 2 litros	20	1,66	33,20	Pesquisa em site de busca
	Brinquedos	81	3,00	243,00	Conforme organização
TOTAL				4.253,08	