

## **DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DO *STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS N.º 117 (FAS 117)***

### **Autores**

**ALCIDES BETTIOL JUNIOR**

Universidade de São Paulo

**PATRÍCIA SIQUEIRA VARELA**

Universidade Presbiteriana Mackenzie

### **RESUMO**

As entidades do Terceiro Setor (instituições sem fins lucrativos) enfrentam vários desafios para desempenhar o papel social que lhes foi incumbido, dentre eles o de ser eficientes nas suas operações, o de desenvolver parcerias com outras organizações públicas ou privadas e o de se sustentar com recursos financeiros, físicos e humanos. Por sua vez, tais aspectos levam à necessidade de superar um outro obstáculo – garantir a transparência da sua condição econômico-financeira e do seu desempenho na implementação de projetos/programas sociais. Todavia, observa-se que, no Brasil, as demonstrações contábeis elaboradas pelo Terceiro Setor são adaptações de demonstrativos desenvolvidos para as empresas, as quais possuem características distintas, o que pode prejudicar o processo informacional. O objetivo deste estudo foi apresentar as demonstrações contábeis das instituições sem fins lucrativos dos Estados Unidos da América (EUA) e traçar um paralelo com as elaboradas no Brasil, uma vez que o primeiro país encontra-se em um estágio mais avançado da Contabilidade e do Terceiro Setor. Para isso, foi feito um estudo do *Statement of Financial Accounting Standards N.º 117 (FAS 117)* e foram apresentados, como ilustração, os demonstrativos consolidados da *W.K. Kellogg Foundation* e *W.K. Kellogg Foundation Trust*, entidades que compõem o Terceiro Setor nos EUA. Os resultados indicam que as adaptações nos relatórios contábeis, nos EUA, procuram respeitar as especificidades quanto à necessidade de informações pelos usuários da Contabilidade de entidades sem fins lucrativos.

### **1. INTRODUÇÃO**

Até recentemente, a abordagem conceitual da ordem sociopolítica brasileira compreendia a existência de dois setores com características distintas: o setor público (primeiro setor), formado pelo Estado e por todos os organismos a ele interligados e que representam o interesse público, e o mercado (segundo setor), composto por um conjunto de entidades comumente denominadas “empresas” e que lidam com os interesses privados.

Contudo, ao longo dos últimos anos, o reconhecimento da existência de um grupo de instituições privadas (sem finalidade lucrativa), constituídas com vistas a atender objetivos sociais ou públicos, acrescenta ao tema mais uma variável: a existência de um “Terceiro Setor”.

Problemas decorrentes do processo de industrialização e urbanização e da dificuldade do Estado em atender várias demandas da sociedade, em decorrência da crise das últimas décadas, tem feito com que as entidades do Terceiro Setor, também conhecidas como instituições sem fins lucrativos, sejam impulsionadas a ocupar espaço na procura de soluções para a redução das desigualdades econômicas e sociais por meio da ação isolada ou em parceria com o Estado e empresas. Todavia, o processo de desenvolvimento de tais entidades

depende da superação de desafios referentes à legitimidade, eficiência, colaboração, sustentabilidade e transparência.

Em relação ao desafio da transparência, percebe-se a necessidade de evolução da Contabilidade, pois as instituições sem fins lucrativos, no Brasil, elaboram suas demonstrações contábeis com base em modelos desenvolvidos para atender às necessidades de usuários ligados a instituições com fins lucrativos. Este fato pode prejudicar o processo de *accountability*, de avaliação da entidade e de seus gestores e da prestação de contas para a sociedade.

O estudo e compreensão dos demonstrativos usados por países onde o desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos encontra-se em estágio mais avançado podem contribuir para o aperfeiçoamento do conjunto de informações contábeis gerado pelo Terceiro Setor no Brasil.

Portanto, a questão orientadora deste estudo é: Quais as diferenças entre as demonstrações contábeis divulgadas pelas instituições sem fins lucrativos no Brasil e nos Estados Unidos da América (EUA)?

O objetivo deste trabalho é apresentar as demonstrações contábeis das instituições sem fins lucrativos nos EUA e traçar um paralelo com as utilizadas por organizações semelhantes e que estão sediadas no Brasil.

Para isso, foi feito um estudo do *Statement of Financial Accounting Standards* Nº 117 (FAS 117), apresentando os fatores que influenciaram seu desenvolvimento e as principais características do conjunto de demonstrações contábeis adotadas por essa regulamentação.

Como ilustração, utilizaram-se as demonstrações consolidadas da *W.K. Kellogg Foundation* e *W.K. Kellogg Foundation Trust*, entidades que compõem o Terceiro Setor nos EUA e que tem como missão: “Ajudar as pessoas a ajudarem a si mesmas por meio da aplicação prática de conhecimento e recursos para melhorar sua qualidade de vida e das futuras gerações”.

O atual estágio de desenvolvimento da Contabilidade e do Terceiro Setor nos Estados Unidos da América justifica a escolha deste país como objeto de comparação, pois, como constatado por Coelho (2000, p.21):

1. Os Estados Unidos são o país onde o terceiro setor mais se desenvolveu, em virtude, como veremos adiante, de uma cultura política voltada para o associativismo e o voluntarismo. O terceiro setor americano é, portanto, segundo a visão de vários analistas, um parâmetro mundial de comparação.
2. Por isso mesmo, as agências financiadoras internacionais, como é o caso do Banco Mundial, estabelecem a relação do terceiro setor americano com as áreas governamentais como orientadora dos parâmetros a serem exigidos no gerenciamento dos recursos repassados pelo banco.

O intuito deste trabalho é contribuir para a discussão e construção de uma alternativa às demonstrações contábeis utilizadas atualmente no Brasil, tendo em vista as especificidades do Terceiro Setor e a necessidade de qualificação das informações contábeis para o processo de tomada de decisões.

## **2. TERCEIRO SETOR**

### **2.1. Contextualização**

Vários são os fatores que têm contribuído para o surgimento de um ambiente propício ao desenvolvimento das organizações que constituem o Terceiro Setor dentre eles:

- o desempenho do mercado, que apesar de ter demonstrado grande competência em se antecipar às necessidades de consumo de seus clientes, oferecendo produtos e serviços com qualidade e alta tecnologia, não tem conseguido evitar os problemas sociais desencadeados pelo processo de industrialização e urbanização, agravados pela crise das últimas décadas;

- sinais de esgotamento dos modelos de Estado de Bem-Estar Social em virtude principalmente de: (a) dificuldades financeiras decorrentes da redução na arrecadação de receitas públicas motivada pela crise econômica, fato que apresenta como resultado imediato a diminuição das fontes de financiamento para os programas sociais; (b) burocratização e centralização excessivas, que aumentam a ineficiência dos programas sociais e desencadeiam mecanismos de autoritarismo quanto à imposição de políticas de distribuição de recursos; (c) mudanças em muitas das premissas que guiaram a construção dos *welfare states*, como o envelhecimento rápido da população e mudança na estrutura da família convencional;

- a disposição dos indivíduos em mobilizar-se, das formas mais diversas possíveis, com vistas a minimizar o sofrimento de camadas excluídas da população que se encontram alijadas do atendimento de necessidades básicas como saúde, educação, alimentação etc.

Especificamente no caso do Brasil, a crise do Estado apresenta como manifestações mais evidentes “[...] a própria crise fiscal e o esgotamento da estratégia de substituição de importações, que se inserem num contexto mais amplo de superação das formas de intervenção econômica e social do Estado.” (MARE, 1998, p.8).

A necessidade de um instrumento que racionalizasse e trouxesse eficácia ao aparato estatal das políticas sociais fez surgir a descentralização como sendo uma alternativa de mudança. (JUNQUEIRA, 1996, p. 25).

No Brasil, com a eleição do presidente Fernando Henrique Cardoso (1994) e em meio à crise dos anos 80 e 90, crise esta percebida como sendo do Estado, iniciaram-se as propostas de reformas baseadas na redefinição de suas funções e áreas de atuação, desregulamentação, superação da crise fiscal e na transformação da administração pública burocrática em gerencial.

Em relação ao aspecto de definição da área de atuação da administração pública, três processos são tidos como importantes: a privatização, a terceirização e a publicização.

O mecanismo de publicização tem como objetivo transferir a realização de atividades de prestação de serviços não-exclusivos para entidades privadas de interesse público, “[...] baseado no pressuposto de que esses serviços ganharão em qualidade: serão otimizados mediante menor utilização de recursos, com ênfase nos resultados, de forma mais flexível e orientados para o cliente-cidadão mediante controle social.” (MARE, 1998, p. 13).

A execução de serviços - como o desenvolvimento e gestão de escolas, universidades, centros de pesquisa científica e tecnológica, creches, ambulatórios, hospitais, entidades de assistência aos carentes entre outros - seriam transferidos à sociedade civil, mantendo, o Estado, o papel de regulador e provedor ou promotor destes serviços, através da destinação de recursos do orçamento e/ou a utilização de recursos humanos, instalações e equipamentos a ele pertencentes, desde que essas organizações passassem pelo processo de adaptação exigido e obtivessem autorização do Poder Legislativo.

## **2.2. Caracterização do Terceiro Setor**

No Brasil, assim como no mundo, existe um elevado número de organizações que compõem o universo das instituições sem fins lucrativos. Essas organizações apresentam como uma das características mais marcantes a heterogeneidade.

Assim, pode-se citar, como exemplo dessas entidades, os clubes de futebol, hospitais e universidades privadas, associações de interesse mútuo, centros comunitários, entidades ambientalistas, associações de bairro, centros de juventude, associações de produtores rurais, organizações de defesa de direitos, fundações e institutos empresariais, clubes recreativos e esportivos, organizações não-governamentais, creches, asilos, abrigos, organizações religiosas, cartórios, serviços sociais autônomos, condomínios em edifícios, partidos políticos e sindicatos.

A multiplicidade de organizações que compõem o Terceiro Setor faz com que exista uma enorme dificuldade na geração de uma definição precisa e amplamente aceita para esse segmento da sociedade, sendo esse problema enfatizado nas palavras de Fischer e Falconer (1998, p.12): “O Terceiro Setor foi se ampliando sem que esse termo, usado para designá-lo, seja suficientemente explicativo da diversidade de elementos componentes do universo que abrange.”

Um primeiro passo no sentido de compreender melhor o que é o Terceiro Setor é entender as diferenças existentes entre os três setores que compõem a sociedade.

As características de cada um dos setores são assim descritas por Coelho (2002, p.39):

- **Governo ou primeiro setor** – distingue-se, sobretudo, pelo fato de legitimar e organizar suas ações por meio de poderes coercitivos. Tem sua atuação limitada e regulada por um arcabouço legal, fato esse que torna sua atuação previsível a todos os atores da sociedade.

- **Mercado ou segundo setor** – a demanda e os mecanismos de preços baseiam a atividade de troca de bens e serviços, cujo objetivo principal é a obtenção de lucro. Comparativamente ao Governo, o mercado atua sob o princípio da não coerção legal, ou seja, os clientes têm liberdade para escolher o que e onde comprar.

- **Terceiro Setor** – nesse segmento da sociedade, as atividades não têm característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas.

Falconer (1999, p.36, grifo do autor) entende o Terceiro Setor, como “[...] um setor privado *não voltado à busca de lucro*, que atua na esfera do público, *não vinculado ao Estado*.”

A dificuldade encontrada para definir esse segmento da sociedade pode ser visualizada na concepção apresentada pelo autor, uma vez que mostra o Terceiro Setor fazendo referência ao que ele não é, ou seja, não-governamental e não-lucrativo, abstendo-se de dizer o que realmente significa esse conjunto de entidades.

Estudos desenvolvidos pelos pesquisadores do *Institute for Policy Studies* da Universidade *Jonh Hopkins* colaboraram no desenvolvimento da metodologia de definição das instituições sem fins lucrativos - *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts* (Manual sobre as Instituições Sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais) - elaborado pela Divisão de Estatística das Nações Unidas, em conjunto com a Universidade *Jonh Hopkins*, em 2002.

Tal metodologia tem sido utilizada no Brasil em projetos relacionados ao Terceiro Setor, cujos resultados foram divulgados no ano de 2004. São exemplos desses trabalhos o

Mapa do Terceiro Setor (CETS/FGV) e As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil 2002 (IBGE/IPEA).

Na definição, as entidades que compõem o Terceiro Setor podem ser compreendidas como “[...] (a) organizações que (b) são sem fins lucrativos e que, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente, que possa ser gerado, para seus donos ou controladores; (c) são institucionalmente separadas do governo, (d) são auto-geridas; e (e) não-compulsória.” (ONU, 2003, p. 26).

Apesar de ser uma metodologia amplamente utilizada, cabe salientar que a abordagem apresenta algumas limitações:

- a) prioriza as organizações formais, desconsiderando toda a dinâmica não formal da sociedade civil;
- b) cria uma área cinzenta entre o setor não-lucrativo, o primeiro e o segundo setores, onde são colocados alguns tipos de organização que não atendem à totalidade das prescrições da metodologia, como por exemplo: cartórios, serviços sociais autônomos, condomínio em edifício, sindicatos, comissão de conciliação prévia etc.

### **2.3. Fontes de Recursos**

Os recursos financeiros utilizados pelas entidades que compõem o Terceiro Setor são, normalmente, provenientes de interações com o Estado, organismos oficiais, organismos privados internacionais, fundações nacionais e internacionais, empresas nacionais e internacionais dos diversos segmentos da economia, bem como doações que podem abranger recursos monetários ou outros tipos de recursos obtidos por essas instituições.

Esses recursos financeiros chegam às instituições do Terceiro Setor, principalmente, sob a forma de contribuições, doações, subvenções, sendo que essas modalidades de ativos podem ser assim definidas:

- Contribuições – transferências voluntárias e incondicionais de ativos para uma entidade (beneficiária) advinda de outra entidade que não espera receber valor em troca e não age como um proprietário (doador). A contribuição também pode ocorrer sob a forma que cancelamento de passivos do beneficiário (DELANEY *et al.*, 2002, p. 1017).
- Doações – “transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário.” (BRASIL, NBC T 19.4, item 19.4.2.1). Essas doações podem ou não possuir algum tipo de restrição.
- Subvenções – contribuições pecuniárias, previstas em lei orçamentária, concedidas por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e custeio, com ou sem contraprestação de bens ou serviços pela entidade beneficiada (BRASIL, NBC T 19.4, item 19.4.2.1).

### **2.4. Desafios ao Desenvolvimento do Terceiro Setor**

Embora o ambiente se demonstre propício ao desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos no plano nacional e mundial, muitos desafios precisam ser superados para que o setor possa desempenhar o papel social que lhe foi incumbido.

Dentre os desafios que se apresentam às instituições sem fins lucrativos, quatro são considerados por Salamon (1997, p. 102-109) como críticos:

Desafio da legitimidade: a ausência de informação disponível sobre o Terceiro Setor tem feito com que haja uma grande falta de consciência a seu respeito. Isso porque ele é, sistematicamente, ignorado nas estatísticas econômicas; poucas vezes referenciado nos debates políticos e nos meios de comunicação; além de não ter ainda despertado o interesse do meio acadêmico de forma a incentivar o desenvolvimento maciço de pesquisas.

Desafio da eficiência: trata-se da necessidade de o setor demonstrar sua capacidade e competência em um ambiente em que crescem as pressões para aperfeiçoar o sistema de administração, desempenho, controle institucional etc.

Dificuldades relacionadas ao aspecto gerencial decorrentes, em especial, da falta de profissionais capacitados, têm feito com que muitas instituições não consigam desempenhar de forma satisfatória sua missão, comprometendo, assim, a própria existência:

O perfil das organizações do terceiro setor no Brasil parece, à primeira vista, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão: operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, as organizações não conseguem romper o ciclo vicioso: falta de recursos humanos capacitados > gerenciamento inadequado > falta de dinheiro > insuficiência de resultados. (FALCONER, 1999, p.111).

Desafio da colaboração: desenvolver a colaboração com o Estado que, além de importante fonte de financiamento, é um poderoso parceiro no desenvolvimento de projetos em conjunto, visando ao cumprimento das demandas da sociedade no âmbito social. O Terceiro Setor não nasceu com o objetivo de substituir o Estado. No Brasil, o mecanismo da publicização utilizado no âmbito da reforma do Estado é um exemplo da aproximação do Estado em relação ao Terceiro Setor com o objetivo de desenvolver projetos em conjunto.

Colaborar com o setor empresarial, que tem se demonstrado preocupado em participar de projetos que beneficiem à sociedade, pode significar ao Terceiro Setor uma forma de viabilidade no longo prazo, dada a possibilidade de obter uma parte dos recursos necessários à sua sustentabilidade. Para isso, faz-se necessário encontrar meios de reduzir os problemas de relacionamento existentes com a comunidade empresarial.

Desafio da sustentabilidade: o problema da sustentabilidade abrange não só os aspectos financeiros, que têm trazido problemas de sobrevivência a esse grupo de entidades, mas também a sustentabilidade do capital humano, aqui caracterizado pelos profissionais que, muitas vezes, se afastam das entidades do terceiro setor, buscando a oportunidade de ocupar cargos públicos, ou mesmo compor o quadro de colaboradores de empresas que desenvolvem atividades sociais como forma de demonstrar sua responsabilidade social perante os *stakeholders*.

Além dos desafios enunciados anteriormente, a falta de transparência caracterizada pela resistência em abrir-se à avaliação externa, deve ser entendida como outro importante obstáculo a ser superado pelas instituições do Terceiro Setor.

Em um setor onde existe escassez de recursos, o benefício obtido pelos indivíduos por meio dos serviços prestados por essas entidades, bem como os valores despendidos para o custeio de suas atividades chamam cada vez mais a atenção dos doadores de recursos e da sociedade, de forma geral. Portanto, elaborar demonstrações contábeis que possam colaborar para satisfazer essas necessidades torna-se indispensável.

Para Rossi Jr. (2001, p.22), “[...] a credibilidade é fundamental para a sustentabilidade das organizações do Terceiro Setor, que operam na sua grande maioria com recursos provenientes de seus parceiros.”

Falconer (1999, p. 132), abordando o problema da necessidade de transparência e do cumprimento da responsabilidade da organização de prestar contas perante os diversos públicos que têm interesses legítimos diante delas (*stakeholders*), apresenta alguns motivos que podem ter influenciado as organizações do Terceiro Setor, no Brasil, quanto ao hábito de não cultivar a transparência:

Muitas organizações foram criadas em um contexto repressivo e atuaram como entidades semi-clandestinas por muitos anos. Entidades que tradicionalmente foram subvencionadas pelo Estado aprenderam que para obter os recursos necessários deveriam percorrer caminhos obscuros de interesses clientelistas. Muitas organizações simplesmente jamais desenvolveram a percepção de que têm um caráter público, seja pela finalidade que buscam, seja pela isenção de impostos de que se beneficiam. (FALCONER, 1999, p. 132).

## 2.5. Demonstrações Contábeis do Terceiro Setor no Brasil

No Brasil, o atendimento da demanda por *accountability* e prestação de contas encontra-se, muitas vezes, prejudicado pelo fato de as demonstrações contábeis utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos serem elaboradas a partir dos modelos especificados pela legislação societária e que foram desenvolvidos para atender às necessidades de usuários de informações ligados a instituições com fins lucrativos.

Durante longo período, a falta de previsão no ordenamento jurídico do país sobre uma legislação contábil específica aplicável às instituições do Terceiro Setor fez com que seus dirigentes usassem legislações aplicáveis a outras organizações, em especial às empresas. (PAES, 2003, p.319).

O mesmo autor (2003, p. 319) acrescenta que a Lei nº 9.790/99, batizada de Lei do Terceiro Setor, e sua regulamentação apresentam-se como “[...] a legislação que deve servir de parâmetro e de referência para a contabilização das entidades sem fins lucrativos.”

A referida lei prevê em seus artigos 4º e 5º que a entidade sem fins lucrativos deve fazer observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), devendo elaborar balanço patrimonial e demonstração de resultados do exercício.

O Decreto nº 3.100/99 aumentou o conjunto de demonstrações contábeis exigidas das instituições sem fins lucrativos ao acrescentar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, além das Notas Explicativas.

As demonstrações contábeis que devem ser apresentadas pelas entidades do Terceiro Setor têm suas estruturas estabelecidas por meio da Lei n.º 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações e pela NBC T 3 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A NBC T 10.19 determina que, na elaboração das demonstrações contábeis, as contas Capital Social e Lucros ou Prejuízos Acumulados deverão ser substituídas, respectivamente, por Patrimônio Social e *Superávit* ou *Déficit* do Exercício.

Mesmo existindo características específicas que diferenciam as instituições sem fins lucrativos das empresas, a legislação exige daquelas entidades a elaboração de demonstrações contábeis que utilizem a mesma estrutura, terminologia e conteúdo usado pelas empresas, excetuando-se as alterações observadas anteriormente (OLAK; NASCIMENTO, 2000, p.4).

As diferenças existentes entre as instituições que compõem o mercado (empresas) e as que formam o setor sem fins lucrativos fazem com que os gestores de organizações do Terceiro Setor necessitem adaptar as ferramentas gerenciais, dentre elas as demonstrações contábeis, para atender às peculiaridades do ambiente no qual essas organizações estão inseridas (CAMPOS, 2003, p. 48).

As perspectivas distintas dos investidores das empresas e dos provedores de recursos das instituições do Terceiro Setor são objeto de análise do FASB. O *Concepts Statement N° 4 (CON 4) – Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* destaca:

“Os objetivos (dos relatórios financeiros emitidos por organizações sem fins lucrativos) derivam do interesse comum daqueles que provêm recursos às organizações (sem fins lucrativos) com intuito de mantê-las em funcionamento e garantir a continuidade da prestação desses serviços. Contrastando com isso, os objetivos das demonstrações financeiras (das empresas de negócios) derivam dos interesses dos provedores de recursos na perspectiva de receberem dinheiro como retorno de seus investimentos. Apesar de interesses diferentes, provedores de recursos de todas as organizações procuram por informações sobre recursos econômicos, obrigações, reservas líquidas, e mudanças ocorridas, além disso, informações que sejam úteis para avaliação de seus interesses. Tais provedores de recursos concentram-se em indicadores de *performance* e informações sobre gestão administrativa”. (FASB, 1993, p.19).

### **3. STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS 117 (FAS 117)**

A existência de certas inconsistências nas práticas contábeis e de divulgação de informações adotadas por instituições sem fins lucrativos nos EUA levou o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) à realização de um projeto, cujo objetivo era padronizar certas informações básicas a serem apresentadas aos diversos usuários.

Resultado do trabalho conjunto iniciado em 1986 e desenvolvido pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e pelo FASB e publicado em Junho de 1993, o FAS 117 apresentou como uma de suas principais inovações a obrigação das entidades sem fins lucrativos elaborarem um conjunto de demonstrações financeiras composto por (FASB, 1993, p. 5):

- a) Relatório de Posição Financeira (*Statement of Financial Position*);
- b) Relatório de Atividades (*Statement of Actives*);
- c) Relatório do Fluxo de Caixa (*Statement of Cash Flow*) e,
- d) Notas explicativas (*Accompanying Notes*).

No desenvolvimento do projeto, o FASB pressupôs que os usuários externos das demonstrações contábeis publicadas pelas instituições do Terceiro Setor têm interesses comuns em relação a avaliar “(a) os serviços oferecidos pela organização e sua capacidade de continuar a oferecer esses serviços e (b) como os administradores cumprem com suas responsabilidades e outros aspectos relacionados à sua *performance*” (FASB, 1993, p.6).

Assim sendo, a proposta do conjunto de demonstrações contábeis é oferecer aos usuários da Contabilidade informações sobre (a) o montante e a natureza dos ativos, passivos, e do ativo líquido da organização, (b) os efeitos das transações e outros eventos e ocorrências que alteram o montante e a natureza do ativo líquido, (c) o montante e o tipo do fluxo de entradas e saídas de recursos econômicos durante um período, (d) a lista de como as organizações obtêm, gastam e pagam empréstimos e outros fatores que afetam sua liquidez e (e) os serviços realizados por uma organização (FASB, 1993, p. 6).

### **3.1. Relatório de Posição Financeira (*Statement of Financial Position*)**

Na Tabela 1, a seguir, apresenta-se o *Combined Statement of Financial Position* (Relatório de Posição Financeira Consolidado) da *W.K. Kellogg Foundation* e *W.K. Kellogg Foundation Trust*:

**Tabela 1:** *Combined Statement of Financial Position of W.K. Kellogg Foundation and W.K. Kellogg Foundation Trust*

<b>Combined Statement of Financial Position</b>	<b>W.K.Kellogg Foundation 2005 Annual Report</b>	
	August 31, 2005	
<b>Assets</b>		
W.K. Kellogg Foundation:		
Cash and cash equivalents	\$	8,124,495
Diversified Investments		342,103,011
Accrued interest and dividends		692,273
Others assets		2,919,380
Property and equipment net		62,213,550
Contributions receivable from irrevocable trusts		13,912,609
Total Foundation		<u>432,965,318</u>
W.K. Kellogg Foundation Trust:		
Cash and cash equivalents	\$	43,478,326
Diversified Investments		1,272,014,246
Kellogg Company common stock, 120,904,040 shares in 2005 and 120,919,940 shares in 2004, at fair market value		5,480,580,133
Accrued interest and dividends		35,098,042
Others assets		
Contributions receivable from irrevocable trusts		34,247,467
Total Foundation		<u>6,865,418,214</u>
<b>TOTAL</b>	<b>\$</b>	<b><u>7,298,383,532</u></b>
<b>Liabilities and net assets</b>		
<b>LIABILITIES:</b>		
W.K. Kellogg Foundation:		
Accounts payable	\$	2,566,179
Accrued liabilities		3,627,493
Grants payable		131,000,513
Deferred excise tax liability		1,426,785
Post-retirement liability		17,416,861
Total Foundation		<u>156,037,831</u>
W.K. Kellogg Foundation Trust:		
Deferred excise tax liability		114,201,077
Total Foundation		<u>270,320,766</u>
<b>NET ASSETS:</b>		
W.K. Kellogg Foundation:		
Unrestricted		263,014,878
Temporarily restricted		13,912,609
W.K. Kellogg Foundation Trust:		
Temporarily restricted		6,751,135,279
Total net Assets		<u>7,028,062,766</u>
<b>TOTAL</b>	<b>\$</b>	<b><u>7,298,383,532</u></b>

Fonte: <http://www.wkkf.org./pubs/annualreport/2005/2005ar-financial.pdf>

*O Statement of Financial Position* guarda grande relação com o Balanço Patrimonial elaborado pelas empresas e pelas organizações do Terceiro Setor no Brasil. Na visão do

FASB (1993, p.30), essa demonstração contábil tem como principal objetivo fornecer aos seus usuários informações que possam colaborar na identificação de aspectos positivos e negativos da situação financeira da empresa, bem como na avaliação de sua *performance* ao longo de um período e de sua capacidade em continuar fornecendo serviços à sociedade.

No Brasil, conforme Iudícibus *et. al.* (2003, p.30), o Balanço Patrimonial apresenta a posição financeira e patrimonial da instituição em uma determinada data - posição estática. De acordo com o art. 178 da Lei nº 6.404/76, “[...] no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.” Sendo assim, as contas do Ativo são classificadas em ordem decrescente de grau de liquidez e as contas do Passivo em ordem decrescente de prioridade de pagamento das exigibilidades.

Na comparação entre o Balanço Patrimonial utilizado pelas organizações do Terceiro Setor no Brasil e o *Statement of Financial Position*, dois pontos merecem destaque:

- doações recebidas por instituições do Terceiro Setor com restrições que impactam a liquidez da instituição poderão ter seus valores reportados separadamente, em contas ou classes de contas específicas, dentro de grupos de ativo e passivo na demonstração financeira;
- nas demonstrações elaboradas por instituições sem fins lucrativos nos E.U.A. o termo Patrimônio Social, comumente utilizado no Brasil, foi substituído por *Net Assets* (Ativos Líquidos) sendo que o mesmo deverá ser composto de pelos menos três classes de contas relacionadas com a característica dos recursos recebidos pela organização. São elas: restrito, temporariamente restrito e irrestrito. As restrições sobre os recursos impõem limitações especiais sobre a gestão da organização, podendo, em decorrência, refletir na capacidade das instituições continuarem a prover serviços à sociedade.

A importância do Patrimônio Líquido (Patrimônio Social) e seu significado merecem especial destaque, pois enquanto nas empresas o valor deste grupo (em tese) deve representar a riqueza dos proprietários em um determinado momento, nas entidades do Terceiro Setor o patrimônio líquido “[...] deve representar a capacidade que a entidade tem de manter-se no mercado, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade sem, contudo, comprometer sua continuidade.” (OLAK; NASCIMENTO, 2000, p.5).

No Brasil, as mudanças na elaboração do Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos em relação aquelas utilizadas pelas empresas estão previstas na NBC T 10.19, item 10.19.3.2, a qual prevê que, na publicação dessa demonstração financeira, a conta Capital deverá ser substituída por Patrimônio Social, assim como a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados será substituída por *Superávit* ou *Déficit* do Exercício.

### 3.2. Relatório de Atividades (*Statement of Actives*)

Na Tabela 2, apresenta-se o *Combined Statement of Activities* (Relatório de Atividades Consolidado) da *W.K. Kellogg Foundation* e *W.K. Kellogg Foundation Trust*:

**Tabela 2:** *Combined Statement of Activities of W.K. Kellogg Foundation and W.K. Kellogg Foundation Trust*

Combined statements of activities	Year Ended		
		August 31, 2005	
	Combined	W.K. Kellogg Foundation	W.K. Kellogg Foundation Trust
<b>Revenues and gains:</b>			
Contributions from W.K.K. Found Trust			
Investment income:	198,000,000	198,000,000	
Interest	21,779,004	6,506,160	15,272,844
Dividends	148,805,878	4,010,942	144,794,936
Net realized gains on investments	79,388,118	11,760,342	67,627,776
Change in net unrealized market appreciation	538,187,920	28,555,953	509,631,967
Less expenses of earning income	(8,104,112)	(2,400,058)	(5,704,054)
Increase in value of irrevocable trusts	4,591,908	1,715,576	2,876,332
Refund of prior year program payments	775,070	775,070	
Other contributions and gifts	725,988	725,988	
<b>Total revenues and gains</b>	<b>984,149,774</b>	<b>249,649,973</b>	<b>734,499,801</b>
<b>Expenses:</b>			
Distributions to W.K. Kellogg Foundation	198,000,000		198,000,000
Grants	181,279,130	181,279,130	
Program activities	24,479,965	24,479,965	
General operations	40,311,431	40,311,431	
Depreciation	3,264,854	3,264,854	
Federal excise tax provision	15,973,721	983,414	14,990,307
<b>Total expenses</b>	<b>463,309,101</b>	<b>250,318,794</b>	<b>212,990,307</b>
INCREASE (DECREASE) IN NET ASSETS	520,840,673	(668,821)	521,509,494
NET ASSETS Beginning of year	6,507,222,093	277,596,308	6,229,625,785
NET ASSETS End of year	7,028,062,766	276,927,487	6,751,135,279

Fonte: <http://www.wkkf.org./pubs/annualreport/2005/2005ar-financial.pdf>

O *Statement of Actives* tem como objetivo principal prover os usuários da Contabilidade de informações sobre os eventos e transações que foram responsáveis por mudanças ocorridas nos Ativos Líquidos da instituição durante um determinado período, comparando o conjunto de receitas e ganhos com o de despesas e perdas.

Nessa linha de pensamento, o FASB (1993, p.35) entende que informações sobre receitas, despesas, perdas e ganhos, contidas em tal relatório são importantes para avaliação dos efeitos das mudanças ocorridas no total do Ativo Líquido e em suas subdivisões (restrito, irrestrito e temporariamente restrito), bem como fornecer informações para avaliar a *performance* da instituição ao longo de um período (FASB, 1993, p.35).

O *Statement of Actives* reflete uma das grandes preocupações das entidades sem fins lucrativos – reposição dos ativos para garantir a continuidade da prestação de serviços à comunidade. Ao evidenciar a forma de distribuição dos recursos obtidos dentro de um determinado período, possibilita o julgamento de valor por parte dos usuários das informações contábeis (mormente os “financiadores” da instituição) quanto ao desempenho no desenvolvimento de suas atividades.

No Brasil, as entidades do Terceiro Setor fazem uso da Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício que, na prática, é uma adaptação da Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) usada pelas empresas. Essa demonstração resume as operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período. Conforme a Lei nº 6.404/76, a demonstração é estruturada de maneira dedutiva, com a apuração de diversos tipos de lucros e com detalhes necessários de receitas, despesas, ganhos e perdas.

[...] o lucro ou prejuízo líquido apurado nessa demonstração é o que se pode chamar de lucro dos acionistas, pois, além dos itens normais, já se deduzem como despesas o Imposto de Renda e as participações sobre os lucros a outros que não os acionistas, de forma que o lucro líquido demonstrado é o valor final a ser adicionado ao patrimônio líquido da empresa que, em última análise, pertence aos acionistas, ou é distribuído como dividendo. (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.31).

### 3.3. Relatório do Fluxo de Caixa (*Statement of Cash Flow*)

Na opinião do FASB (1993, p.45), a publicação da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) deve fornecer aos seus usuários relevantes informações sobre os recebimentos e pagamentos efetuados em dinheiro por uma entidade ao longo de um período.

Na elaboração da DFC as movimentações de caixa (pagamentos / recebimentos) são classificadas por grupo de atividades:

- atividades operacionais: “[...] estão relacionadas com a produção e entrega de bens e serviços e os eventos que não sejam definidos como atividades de investimento e financiamento. Normalmente, relacionam-se com as transações que aparecem na DRE” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.399-400);

- atividades de investimento: “[...] relacionam-se normalmente com o aumento e diminuição dos ativos de longo prazo que a empresa utiliza para produzir bens e serviços” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.400);

- atividades de financiamento: “[...] relacionam-se com os empréstimos de credores e investidores à entidade” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.400).

Ainda, em relação à Demonstração do Fluxo de Caixa, faz-se importante registrar que existem dois métodos de elaboração, cuja diferença reside na forma de apuração do caixa gerado ou consumido pelas atividades operacionais:

- método direto: “[...] explicita as entradas e saídas brutas de dinheiro dos principais componentes das atividades operacionais, como os recebimentos pelas vendas de produtos e serviços e os pagamentos a fornecedores e empregados” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.402).

O saldo final deve ser entendido como o montante de caixa gerado ou consumido pela atividade durante um período.

- método indireto: “[...] faz a conciliação entre o lucro líquido e o caixa gerado pelas operações, por isso é também chamado de método da reconciliação” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.402).

O *Statement of Cash Flow* da *W.K. Kellogg Foundation* e *W.K. Kellogg Foundation Trust*, apresentado na Tabela 3, foi elaborado pelo método indireto. O consumo de caixa e equivalente caixa pelas atividades operacionais foi apurado por meio de ajustes nas variações dos Ativos Líquidos apuradas no *Statement of Activities*.

**Tabela 3: Combined Statement of Cash Flow of W.K. Kellogg Foundation and W.K. Kellogg Foundation Trust**

Combined statements of cash flows	Year Ended		
	August 31, 2005		
	Combined	W.K. Kellogg Foundation	W.K. Kellogg Foundation Trust
<b>Cash flows from operating activities:</b>			
Increase (decrease) in net assets	520,840,673	(668,821)	521,509,494
Adjustments to reconcile assets to cash flows (used in) provided by operations:			
Depreciation	3,264,854	3,264,854	
Net realized gains on investments	(79,388,118)	(11,760,342)	(67,627,776)
Change in net unrealized market appreciation	(538,187,918)	(28,555,953)	(509,631,965)
Increase in deferred excise tax liability	11,211,111	788,479	10,422,632
Change in operating assets and liabilities:			
Accrued interest and dividends	(2,058,512)	237,687	(2,296,199)
Other assets	(1,661,273)	(2,204,665)	543,392
Other liabilities	81,858		81,858
Contributions receivable from irrevocable trusts	(4,591,908)	(1,715,576)	(2,876,332)
Accounts payable	188,669	188,669	
Accrued liabilities	488,073	488,073	
Grants payable	(38,583,717)	(38,583,717)	
Post-retirement liability	2,312,550	2,312,550	
Total adjustments	(646,924,331)	(75,539,941)	(571,384,390)
Net cash (used in) provided by operating activities	(126,083,658)	(76,208,762)	(49,874,896)
<b>Cash flows from investing activities:</b>			
Purchase of investments	(604,909,944)	(170,661,547)	(434,248,397)
Proceeds from sale of investments	560,969,555	165,889,008	395,080,547
Acquisition of fixed assets	(1,736,257)	(1,736,257)	
Net cash provided by (used in) investing activities	(45,676,646)	(6,508,796)	(39,167,850)
(Decrease) Increase in Cash and Cash equivalents	(171,760,304)	(82,717,558)	(89,042,746)
Cash and Cash Equivalents Beginning of period	223,363,125	90,842,053	132,521,072
Cash and Cash Equivalents End of period	51,602,821	8,124,495	43,478,326

Fonte: <http://www.wkkf.org./pubs/annualreport/2005/2005ar-financial.pdf>

No Brasil, as entidades do Terceiro Setor são obrigadas a publicar a Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos (DOAR) que em alguns países vem sendo substituída pela Demonstração do Fluxo de Caixa, devido “basicamente à maior facilidade de entendimento pelos usuários” (IUDÍCIBUS *et al.*, 2003, p.32).

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vários são os desafios a serem superados pelas instituições que constituem o Terceiro Setor no Brasil, mormente aqueles relacionados à eficiência nas operações, ao desenvolvimento de parcerias e à obtenção de recursos financeiros, físicos e humanos. Por sua

vez, a superação de tais desafios requer transpor um outro obstáculo - garantir a transparência da condição econômico-financeira e do desempenho na implementação de projetos/programas sociais das entidades do Terceiro Setor.

Nesse contexto, a Contabilidade apresenta-se como uma ferramenta essencial no processo de gestão e de promoção da transparência das ações desenvolvidas pelas organizações do Terceiro Setor, uma vez que é definida como o método de identificar, mensurar e comunicar informações com a finalidade de permitir julgamentos e decisões adequadas por parte dos usuários internos e externos. Ocorre que, no Brasil, as demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades do Terceiro Setor são adaptações dos demonstrativos desenvolvidos pelas empresas, cujas características e perspectivas são bem diferentes.

A análise comparativa das demonstrações contábeis do Brasil com a dos Estados Unidos da América revelou que este último país está mais atento às especificidades das necessidades de informações dos usuários da Contabilidade no Terceiro Setor, resultado conjunto do trabalho de organismos reguladores, entidades de classe, organizações do Terceiro Setor e membros da sociedade.

O conceito básico usado nas demonstrações é o de Ativos Líquidos (*Net Assets*), refletindo uma das principais preocupações das entidades do Terceiro Setor que é a reposição dos ativos para garantir a continuidade da prestação de serviços à comunidade. O Relatório de Posição Financeira (*Statement of Financial Position*) evidencia os Ativos Líquidos classificados em Irrestritos, Temporariamente Restritos e Restritos, possibilitando maior entendimento da real capacidade das entidades de continuarem desenvolvendo os projetos/programas sociais.

O Relatório de Atividades (*Statement of Activities*) não adota a mesma estrutura da Demonstração de Resultados elaborada pelas empresas. O demonstrativo evidencia o conjunto de receitas e ganhos e o de despesas e perdas separadamente, além das despesas serem separadas por categorias, o que permite avaliar o desempenho da entidade no desenvolvimento de suas atividades.

A adoção da Demonstração do Fluxo de Caixa ao invés da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, pode garantir o entendimento da situação financeira da entidade por parte de um conjunto maior de usuários, pois a primeira é de mais fácil entendimento.

Em fim, espera-se que este trabalho possa fomentar o debate sobre o tema e, assim, contribuir com o aperfeiçoamento do processo *accountability* e prestação de contas das organizações que compõem o Terceiro Setor no Brasil.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19**. Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp/>>. Acesso em 25/08/2003.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19.4**. Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/serie\\_millenium/normas/index.htm](http://www.crcsp.org.br/serie_millenium/normas/index.htm)>. Acesso em 17/02/2006.

\_\_\_\_\_. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em : <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 20/06/2003.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.790, de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Disponível em : <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 30/04/2003.

\_\_\_\_\_. MARE - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Organizações Sociais. **Cadernos MARE da Reforma do Estado** – Caderno 2. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>>. Acesso em 20/10/2003.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor**: o caso da Fundação Otacílio Coser. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor** – um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: Editora SENAC, 2002.

DELANEY, Patrick R. *et al.* **GAAP 2002: interpretation and application of generally accepted accounting principles 2002**. New York: John Wiley & Sons, 2002.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor** – um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. São Paulo, 1999. Dissertação(Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FASB – *Financial Accounting Standards Board*. **Statement of Financial Accounting Standards N.º. 117 (FAS 117)**: Connecticut, 1985. Disponível no endereço: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em 14/10/2004.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 33, n.1, p. 12-19, jan/mar, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2003.

JUNQUEIRA, Luciano A. Prates. **Mudança uma causa compartilhada**: do ERSa ao SUS. São Paulo, 1996. Tese (Doutorado). Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **As entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas**. Artigo apresentado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/trabalhos/334.doc>>. Acesso em 28/07/2003.

ONU – *United Nations. Department of Economic and Social Affairs - Statistics Division*. **Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts. United Nations**: New York, 2003. Disponível no endereço: <[http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF\\_91E.pdf](http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf)>. Acesso em 20/04/2004.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social** – aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. Brasília: Editora Brasília Jurídica Ltda., 2003.

ROSSI Jr., L.R. **A gestão para resultados como ferramenta administrativa nas organizações do terceiro setor**. Integração. São Paulo: Maio 2001. Disponível em <<http://200.224.250.199/banco.htm>>. Acesso em 25/06/2003.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K.. **Defining the nonprofit sector – a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.