

Teoria da Entidade versus Teoria dos Fundos: uma análise da evidenciação das demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos

Gislaine Aparecida da Silva Santana (UFMG) - gassantana@yahoo.com.br

Cleberon Luiz Santos de Paula (UFMG) - clspaula@hotmail.com

Gideão José Pinto Oliveira (UFMG) - ggideao@hotmail.com

Romualdo Douglas Colauto (UFMG) - rdcolauto@face.ufmg.br

Resumo:

As associações sem finalidade lucrativa não possuem uma legislação específica para evidenciação de suas Demonstrações Financeiras (DF) e são obrigadas a prepará-las conforme as normas para as organizações com finalidades lucrativas. Considerando que a totalidade das rendas arrecadas pelas organizações sem fins lucrativos tem uma destinação específica, a utilização da teoria dos fundos para evidenciação das DF pode tornar-se a mais adequada para esta tipologia de entidade. Assim, o objetivo do artigo consiste em demonstrar a evidenciação do Patrimônio Líquido em uma organização sem fins lucrativos de acordo com a Teoria dos Fundos. A pesquisa caracterizada como exploratória, buscou converter as DF elaboradas de acordo com a Teoria da Entidade em DF elaboradas segundo os princípios da Teoria dos Fundos. O modelo de DFs utilizado encontra respaldo no Pronunciamento SFAS 117 do American Institute of Certified Public Accountants de 1993, o qual identifica se os recursos arrecadados apresentam restrições temporárias, permanentes ou nenhum tipo de restrição de uso pela organização. Os resultados mostram que a conversão permite ao usuário das informações contábeis identificar o patrimônio da organização de acordo com a sua finalidade e/ou restrição. Desse modo, a organização em estudo apresentou um patrimônio quase na sua totalidade com restrição de uso. Na apuração do Resultado no Exercício pelo modelo da Teoria da Entidade apresentou um superávit consolidado e quando segregado por fundos apresenta-se deficitário.

Palavras-chave: *Teoria da Entidade. Teoria dos Fundos. Organizações sem fins lucrativos.*

Área temática: *Controladoria*

Teoria da Entidade versus Teoria dos Fundos: uma análise da evidenciação das demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos

Resumo

As associações sem finalidade lucrativa não possuem uma legislação específica para evidenciação de suas Demonstrações Financeiras (DF) e são obrigadas a prepará-las conforme as normas para as organizações com finalidades lucrativas. Considerando que a totalidade das rendas arrecadas pelas organizações sem fins lucrativos tem uma destinação específica, a utilização da teoria dos fundos para evidenciação das DF pode tornar-se a mais adequada para esta tipologia de entidade. Assim, o objetivo do artigo consiste em demonstrar a evidenciação do Patrimônio Líquido em uma organização sem fins lucrativos de acordo com a Teoria dos Fundos. A pesquisa caracterizada como exploratória, buscou converter as DF elaboradas de acordo com a Teoria da Entidade em DF elaboradas segundo os princípios da Teoria dos Fundos. O modelo de DFs utilizado encontra respaldo no Pronunciamento SFAS 117 do *American Institute of Certified Public Accountants* de 1993, o qual identifica se os recursos arrecadados apresentam restrições temporárias, permanentes ou nenhum tipo de restrição de uso pela organização. Os resultados mostram que a conversão permite ao usuário das informações contábeis identificar o patrimônio da organização de acordo com a sua finalidade e/ou restrição. Desse modo, a organização em estudo apresentou um patrimônio quase na sua totalidade com restrição de uso. Na apuração do Resultado no Exercício pelo modelo da Teoria da Entidade apresentou um superávit consolidado e quando segregado por fundos apresentase deficitário.

Palavras-chave: Teoria da Entidade. Teoria dos Fundos. Organizações sem fins lucrativos.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

Devido ao excesso de obrigações institucionais do Estado surgiram diversas organizações com objetivos exclusivamente sociais e não lucrativas. Estas organizações formam o Terceiro Setor, o qual é constituído de organizações sem fins lucrativos e com um objetivo social bem definido, ou seja, organizações cuja finalidade maior é promover benefícios à sociedade. Suas atividades são tipicamente públicas, apesar de serem pessoas jurídicas de direito privado. Ocorre que o Estado não consegue desempenhar seu papel social de maneira satisfatória. Deste modo, a sociedade se organiza em associações e fundações, buscando, ao menos, amenizar a inoperância do Estado (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Muitas das organizações do Terceiro Setor surgiram por iniciativas sem experiência em gestão e apresentam muitas dificuldades na sua administração. A instituição sem fins lucrativos não implica em empresa não lucrativa, cuja expressão remete à distribuição dos resultados. O resultado gerado deve ser reinvestido e não existe distribuição de dividendos (MELO et al, 2003). Ou seja, não é verdade que estas organizações não podem ser lucrativas.

As organizações sem fins lucrativos podem e devem ser lucrativas, gerando recursos para reinvestir em novos projetos sociais. A escassez de recursos nestas

organizações, visto que a maior parte delas depende da solidariedade alheia, exige, ainda mais, uma gestão eficiente da organização. O objetivo maior destas organizações deve ser maximizar os benefícios gerados com cada real arrecadado. Logo, o lucro indica o uso eficiente dos recursos. Isto é, foi possível repor os gastos e ainda existem recursos para reinvestimento. O superávit no final do exercício, além de não ser ilegal, como se imagina, permite a ampliação da ajuda dada à sociedade pela organização.

No entanto, a escassez de recursos muitas vezes está relacionada à falta de transparência dos recursos arrecadados e dos resultados alcançados por estas organizações. A transparência, portanto, mostra-se como uma questão intrínseca às organizações do terceiro setor e a contabilidade possui instrumentos que poderão auxiliar na solução destes problemas. Um deles é a evidenciação (*disclosure*), ou seja, evidenciar aos diversos usuários os resultados alcançados pela gestão destas organizações.

Não se pode ignorar que, à luz da Teoria Contábil, existem três grandes problemas, os quais as organizações devem se ater: 1) quando reconhecer o evento econômico na organização; 2) como mensurar em algoritmos econômicos os ativos e passivos exigíveis de uma entidade e 3) como divulgar ou comunicar aos usuários da contabilidade, as informações econômico-financeiras que suportam as tomadas de decisões no curto e longo prazo. (BATISTA, 1999). Analisando todos estes problemas, pode-se enriquecer este questionamento no ambiente das organizações sem fins lucrativos, visto que nestas organizações o foco para mensuração, reconhecimento e evidenciação das transações envolvidas está voltado para resultado social e na forma que os recursos captados foram e estão sendo aplicados.

De acordo com as teorias do Patrimônio Líquido, a teoria da entidade aborda que a empresa é vista como tendo existência, ou mesmo personalidade, separada. Os fundadores e proprietários não são necessariamente identificados com a existência da empresa (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007). A Teoria dos Fundos centra-se no ativo, uma vez que está focada na gestão e no uso apropriado dos ativos. Um fundo é, pois, considerado um grupo homogêneo dentro da organização, que possui obrigações que lhe são específicas. Essas obrigações, por sua vez, podem ser com terceiros (passivo) ou com capital próprio. Em certas situações, a teoria do fundo implica na existência de contabilidade separada para cada um dos fundos existentes na entidade (NIYAMA; SILVA, 2008).

Na legislação brasileira, as organizações sem fins lucrativos obedecem aos mesmos princípios das organizações com fins lucrativos, sendo a evidenciação de suas demonstrações financeiras interpretadas conforme a teoria da entidade. No entanto, a maioria dos recursos captados pelas organizações sem fins lucrativos tem destinação específica, deste modo a teoria dos fundos pode ser considerada como a mais adequada para a evidenciação do patrimônio destas organizações.

Neste sentido, o presente estudo visa demonstrar por meio da contabilidade por fundos a evidenciação do Patrimônio Líquido em uma organização sem fins lucrativos de acordo com a Teoria dos Fundos. Especificamente, pretende-se (1) apresentar os aspectos caracterizadores da abordagem da Teoria da Entidade e Teoria dos Fundos para evidenciação do Patrimônio Líquido; e (2) adaptar as DF de uma organização sem fins lucrativos elaboradas de acordo com a Lei 6.404/76, utilizando-se a uma proposta de contabilidade por fundos.

Primeiramente, serão abordadas as definições e características do Patrimônio Líquido juntamente com os Direitos de Propriedade no qual as Teorias da Entidade e dos Fundos estão inseridas. Posteriormente, serão caracterizadas as organizações sem fins lucrativos e a contabilidade por fundos. Desta forma será possível apresentar a

metodologia do trabalho, analisar e discutir os resultados encontrados e apresentar uma conclusão.

2 Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido (PL) pode ser caracterizado como a diferença entre ativo e o passivo (exigibilidades). Entretanto, esta definição é demasiadamente simplista, mas compartilhada por alguns autores. Para Iudícibus (2000) o PL é a diferença, em determinado momento, entre o valor do ativo e do passivo, atribuindo-se a este último à conotação restritiva de dívidas e obrigações. O IASB, em sua estrutura conceitual, define o patrimônio líquido como o interesse residual nos ativos da entidade, depois de deduzir todos os passivos. Observa-se que a Estrutura Conceitual da CVM e do CPC segue a mesma direção, ao definir patrimônio líquido como “o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os passivos”.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2007) o patrimônio não é definido independentemente de ativos e passivos, e talvez não possa ser assim definido. Representa a diferença entre ativos e passivos. Numa formulação mais geral, é a diferença entre recursos e obrigações. No entanto, para D’Auria (1956) o patrimônio é uma combinação de valores econômicos ameadados, formando um conjunto de riqueza destinada a conseguir resultado. Este resultado é obtido pelo acréscimo de riqueza que se consegue, quando se trabalha com elementos positivos e adequados. Assim, os fins patrimoniais serão alcançados por meio da utilização de recursos econômicos aptos para essa finalidade, como os bens atuais disponíveis e os futuros bens econômicos esperados, os quais representam o ativo. Dessa forma, pode-se entender que o ativo é um conjunto de forças positivas que pode conter também uma parte negativa representada pelo passivo exigível de curto ou longo prazo.

O resultado obtido mediante utilização de ativos, será mensurado ao comparar-se o patrimônio líquido inicial, com aquele apresentado ao final do período. Nessa diferença apurada estarão refletidos os critérios adotados na mensuração dos ativos e passivos exigíveis, bem como a metodologia utilizada para reconhecer as receitas e despesas. Por depender de outras duas definições (ativo e passivo), o patrimônio líquido apresenta um problema, visto que se um determinado item não se enquadrar na definição de passivos, tem-se que, por exclusão, considerá-lo como parte do patrimônio líquido. Deste modo, a mensuração e reconhecimento do patrimônio líquido estão condicionados a mensuração e reconhecimento do ativo e do passivo. Segundo Iudícibus (2000) o PL diferencia-se do passivo pelo fato de normalmente os direitos dos acionistas serem residuais aos dos credores; os valores a serem recebidos pelos beneficiários são determinados com menor grau de certeza; não há obrigação para pagamento de valores (não exigíveis), salvo nos casos de dividendos obrigatórios ou retirada do sócio da sociedade; e por não haver uma data determinável para vencimento das obrigações para com os sócios.

Diversas teorias foram estabelecidas para explicação do fenômeno do PL, sem que houvesse uma teoria que se sobrepusesse às demais ou conseguisse explicar o patrimônio líquido em sua plenitude (ABE, 2007). De acordo com a teoria da contabilidade, o patrimônio líquido pode ser visualizado sob a ótica de quatro pontos teóricos distintos: a teoria do proprietário, a teoria da entidade, a teoria dos fundos e pela teoria do comando.

Conforme Kam (1986) a Teoria do Proprietário vê a corporação como instrumento dos proprietários ao invés de como uma entidade com vida própria separada dos acionistas. Ela supõe que os ativos pertencem ao proprietário e que os passivos são obrigações do proprietário. Entretanto, na Teoria da Entidade a empresa é vista como

tendo existência, ou mesmo personalidade, separada. Os fundadores e proprietários não são necessariamente identificados com a existência da empresa (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007).

A Teoria do Fundo trata a empresa como uma unidade operacional, orientada para atividades, como base da contabilidade. Essa área de interesse denominada fundo inclui um grupo de ativos e obrigações e restrições correspondentes, representando funções ou atividades econômicas específicas. Assim, os ativos representam serviços possíveis ao fundo ou unidade operacional, os passivos representam restrições a ativos específicos ou gerais do fundo e o capital investido representa restrições legais ou financeiras ao uso de ativos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007). Entretanto, a Teoria do Comando denota que a atenção principal da contabilidade deveria ser centralizada no controle econômico efetivo dos recursos pelos gerentes ou “comandantes” de uma empresa (IUDICIBUS, 1997).

Nota-se que cada uma destas teorias interpreta a posição econômica da empresa de maneira diferente, e apresenta assim uma ênfase distinta quanto ao método de divulgação dos interesses dos diversos portadores de títulos ou grupos interessados, conduzindo a conceitos diferentes de lucro ou métodos distintos de divulgação de direitos ao lucro da empresa.

Segundo Niyama e Silva (2008) as teorias do PL influenciam os procedimentos contábeis, sendo uma referência para a apresentação das demonstrações financeiras. Isto ocorre devido ao fato de que cada teoria interpreta a posição econômica de uma entidade de maneira diferente, interferindo em sua evidenciação. Deste modo, surge à necessidade de se optar por uma das teorias para garantir uma consistência na apresentação das demonstrações financeiras.

3 Direitos de Propriedade

3.1 Teoria da Entidade

Segundo Iudícibus (2000), a organização possui uma personalidade própria, ou seja, tem uma vida distinta das atividades e dos interesses pessoais dos proprietários de parcelas de seu capital. Assim, o patrimônio líquido em si, na continuidade, pertence à entidade, não permitindo que o acionista retire-se da sociedade, em qualquer momento, levando sua parcela de patrimônio, pois há prazos e regras para isso acontecer. Em conformidade, Hendriksen e Van Breda (2007) acrescentam que a existência de uma entidade empresarial, separada dos negócios e outros interesses pessoais dos proprietários e outros detentores de títulos, é conhecida em todos os conceitos de proprietários e direitos. Logo, na teoria da entidade, a empresa é vista como tendo existência, ou mesmo personalidade separada.

Conforme Niyama e Silva (2008) o centro de interesse da contabilidade deve ser a entidade, devendo esta ser representada pela igualdade entre os ativos e as obrigações. Na visão de Paton (*apud* KAM, 1986), a teoria da entidade deve ser vista, inicialmente, como respeitando o fato de que a sociedade tem a existência distinta de seus sócios, com uma entidade própria, indo além da convenção da entidade, no que diz respeito à separação entre os negócios e os assuntos pessoais. No entanto, para Littleton (1961, *apud* ABE, 2007) a teoria da entidade estaria ligada a própria idéia de contabilidade de um agente, pois uma vez que uma sociedade tenha existência distinta dos seus formadores de capital, parece com um agente com a propriedade de outro, sem o verdadeiro direito de propriedade e devendo a estes proprietários o dever de gerenciar e de se reportar, a teoria da entidade está ligada à própria idéia de contabilidade de um agente, moldando-se melhor às condições modernas e à sociedade por quotas de

responsabilidade limitada.

Conforme Iudicibus (2007) a Teoria da Entidade considera as exigibilidades como reclamos contra a entidade ou mais especificamente, contra os ativos da entidade. De acordo com essa visão, o passivo é considerado como gênero de recursos globais, e que, a entidade tem um funcionamento distinto dos interesses dos detentores de capital. Segundo o autor, Paton e Littleton caracterizam bem a Teoria da Entidade quando afirmam que “a ênfase no ponto de vista da entidade... requer o tratamento dos ganhos e lucros de negócio como lucro da entidade em si até que a transferência para os participantes individuais tenha sido feita por uma declaração de dividendos”. Li (1960, *apud* ABE, 2007) formulou as seguintes hipóteses à luz da definição da separação entre as entidades, para explicar a Teoria da entidade: (a) objetivo primário de uma sociedade quando ela é incorporada é a e prestar serviços e criar utilidades; (b) a sociedade para atingir seus objetivos irá buscar recursos; (c) uma vez que a sociedade é um centro de imputação de direitos e obrigações, possui capacidade (no sentido jurídico) de contratar com os fornecedores de recursos; (d) após a sua incorporação, o principal objetivo da sociedade passa a ser o da sobrevivência; (e) com este novo objetivo, a sociedade busca atingir e manter competência econômica e financeira.

Outro fator decorrente da mudança de paradigma é o abandono da idéia de patrimônio líquido, pois a equação básica deve ser vista como “Ativos - Equidades” na medida em que os ativos pertençam à sociedade e que os passivos, tanto para terceiros, quanto para os acionistas, são obrigações da firma, e não dos proprietários (KAM, 1986). Paton (*apud* KAM, 1986) enxerga, tal colocação, como a expressão mais lógica das condições financeiras da sociedade, isto, por conseguinte, poderia levar a perda da necessidade de se mensurar o patrimônio líquido de forma isolada.

Os ativos, nesta visão, são custos adiados, na medida em que representam serviços adquiridos pela firma e ainda não entregues aos seus clientes, e que possam futuramente ser convertidos em novos ativos. Os ativos são oriundos de recursos diversos entregues à sociedade sob alguma forma contratual, que permite a exigência de uma contrapartida futura pelos credores. Os credores, desta forma, possuem uma reclamação específica, enquanto os investidores, por força de um diferente tipo de contrato não assinado com a sociedade, possuem uma reclamação residual sobre os ativos em caso de dissolução da sociedade (ABE, 2007). Neste sentido, o passivo representa a origem dos ativos utilizados nas atividades da sociedade, isto é, a quem e quanto a sociedade tem obrigação de adimplir, por ter recebido recursos para exercer as suas atividades.

Na visão de Paton (*apud* KAM, 1986) somente o consumo de ativos representa os custos e despesas da sociedade. Por outro lado, as remunerações dos credores que não sejam transformadas diretamente em ativos, são vistos como distribuição de resultados, conforme a teoria da entidade. Segundo o autor, a renda gerada pela atividade da sociedade será da sociedade e não de seus proprietários. Dessa forma, por consequência desta teoria, a sociedade é quem irá determinar quando e quanto da renda irá para os proprietários. Na medida em que os proprietários possuem um direito residual sobre os ativos, a renda gerada será contabilizada junto com o capital realizado, demonstrando que após a satisfação dos demais credores, os ativos, na liquidação, serão destinados aos proprietários.

Na visão de Husband (1938 *apud* ABE, 2007) a sociedade é a sua própria proprietária, os ativos são de propriedade da sociedade, e toda riqueza gerada é renda da entidade até que seja declarada como dividendos, reserva é PL da entidade e não pode ser adicionado ao capital social para computar o valor de livros da participação dos proprietários, devendo estes serem Do ponto de vista da teoria da contabilidade, o

patrimônio líquido é conceitualmente equiparado aos passivos da sociedade, não podendo mais ser visto como um resíduo de valores, mas sim como uma outra fonte de recursos para a sociedade, que serão utilizados para a aquisição de ativos necessários à atividade social.

3.2 Teoria dos Fundos

A Teoria dos Fundos trata a empresa como uma unidade operacional, orientada para atividades e inclui o grupo de ativos, obrigações e restrições correspondentes, representando funções ou atividades econômicas específicas, onde os ativos representam serviços possíveis ao fundo ou unidade operacional, os passivos as restrições a ativos específicos ou gerais do fundo, e o capital investido as restrições legais ou financeiras ao uso de ativos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007).

Para Vatter (1963, *apud* ABE, 2007) a teoria do fundo seria uma extensão da teoria da entidade, mas com a diferença que a base da contabilidade não seria o proprietário, ou a sociedade, e sim “um grupo de ativos e um conjunto de atividades ou funções para as quais esses ativos são utilizados. Tal grupo de ativos é chamado de fundo”.

Sua teoria oferece uma alternativa para explicar a composição do patrimônio líquido, pois todo o lado direito do balanço seria indicativo das restrições que existem sobre os ativos do lado esquerdo, que surgem tanto de situações legais, de equidade, econômico-financeiras ou por decisões gerenciais. Deste modo, a noção de patrimônio líquido representaria a idéia da restrição que a gerência da sociedade possui em relação aos ativos, após o balanço dos passivos, do que a efetiva representação de um passivo. Assim, pela despersonalização do fundo, não haveria mais um destinatário personificado da informação final sobre o patrimônio líquido (BATISTA, 1999)

A igualdade do balanço teria, então, o formato de “ativos - restrições sobre os ativos”, representando a idéia do “fundo”, pois os ativos compõem o fundo a ser usado pela administração para realizar as atividades necessárias do fundo. Além disso, todo o resultado do uso dos ativos, isto é, a diferença entre receitas e despesas deve ser distribuída, como retribuição do financiamento das transações ou retido, nas contas do patrimônio líquido (VATTER, 1963 *apud* ABE, 2007).

Na Teoria do Fundo, as receitas seriam, assim, representativas do aumento do ativo, sem a contrapartida de qualquer obrigação, exceto a restrição final imposta pelo patrimônio líquido “*residual equity*”. Por outro lado, as despesas serviram para representar o uso de serviços específicos para os objetivos do fundo, incluindo, dessa forma, o custo de obtenção de receitas (KAM, 1986).

As duas formas de visão sobre a sociedade, estática quando referente ao retrato efetuado pelo balanço e dinâmico quando representando o resultado do exercício, devem representar a mesma mudança no PL, pois resumem as mesmas informações e cobrem as mesmas situações. A renda fica despersonalizada, pois ao contrário da teoria da propriedade, que requer perda ou ganho de proprietários, e da teoria da entidade, que troca renda do proprietário pela renda da entidade e utiliza à noção de capital e reservas, a teoria do fundo não busca medir para quem a renda é destinada. O demonstrativo de resultado passa a ter uma noção apenas estatística para a produção de relatórios conforme necessidades variadas (VATTER, 1963 *apud* ABE, 2007).

Assim, a teoria do fundo serviria para atender diferentes demandas de explicações do uso dos ativos destinados às atividades, sem se preocupar com um destinatário específico personalizado, podendo se moldar a qualquer característica e necessidade dos destinatários da demonstração.

4 Caracterização das organizações sem fins lucrativos

Segundo Olak (2008) não é tarefa fácil buscar uma definição clara e objetiva para as organizações sem fins lucrativos. Mas após a análise de algumas características básicas que diferenciam essas organizações das com fins lucrativos se torna mais fácil esta definição.

As principais características das organizações sem fins lucrativos segundo Freeman e Shoulders (1993, *apud* OLAK, 2008) são: quanto ao lucro: o lucro não é a razão de ser dessas entidades; quanto à propriedade: pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas; quanto às fontes de recursos: as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador de participação proporcional nos bens ou serviços da organização; quanto às principais decisões políticas e operacionais: as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Diante das características expostas, verifica-se que a visão de obtenção de lucro não é o objetivo principal destas organizações, mas ele é necessário para garantir a continuidade de seus objetivos. Quanto a sua propriedade, diferentemente das organizações com fins lucrativos, todo o seu patrimônio não tem um dono específico e não há a divisibilidade dos resultados econômicos alcançados, tudo que se têm e se obtêm com a gestão destas empresas pertence à comunidade como um todo ou um segmento específico dela. Por meio das características citadas acima, Petri (1981, p. 12) definir as organizações sem fins lucrativos, como:

as organizações sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda; de industrialização e venda dos produtos elaborados; e de prestação de serviços, obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a característica de sem fins lucrativos. O que lhes dá essa característica é o fato de não remunerarem seus proprietários (acionistas, sócios ou associados) pelos recursos por eles investidos em caráter permanente (capital social, fundo social ou patrimônio), com base nos recursos próprios por elas gerados (ganhos ou lucros), e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo os resultados) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade .

Segundo Andrade (1991, p. 310), as “organizações sem fins lucrativos são aquelas instituições formadas com propósitos sociais, educacionais, religiosos, de saúde ou filantrópicos e aquelas em que, normalmente, não existe interesse na transferência de propriedade e seus membros ou contribuintes não recebem qualquer ganho econômico ou financeiro direto”. De modo geral, nota-se que as organizações sem fins lucrativos existem para provocar mudanças nos indivíduos e, conseqüentemente, na sociedade. Entretanto, cada organização deve definir formal ou informalmente, sua própria filosofia em termos de missão, finalidades ou propósitos básicos.

Segundo OLAK (2008, p. 9), as organizações sem fins lucrativos podem ser classificadas sob várias abordagens. Mas este apresenta uma classificação sob três óticas distintas: (1) quanto às atividades que desempenham. São compostas pelas entidades de caráter beneficente, filantrópico e caritativo; entidades de assistência à saúde; entidades religiosas; entidades de caráter educacional, cultural, instrutivo, científico, artístico e literário; entidades de caráter recreativo e esportivo; associações de classe; entidades

sindicais; sociedades cooperativas; (2) quanto à origem dos recursos financeiros e materiais. São as entidades que dependem fundamentalmente das subvenções governamentais; e as que não dependem de subvenções governamentais; (3) quanto à extensão dos benefícios sociais. Constituídas pelas entidades que prestam serviços a toda a comunidade irrestrita e incondicionalmente; e se que restringem seus benefícios apenas ao seu quadro social.

5 Contabilidade por fundos

A Contabilidade por Fundos funciona de maneira similar à contabilidade de uma empresa com fins lucrativos com várias filiais ou controladas. Isto é, todo o processo de contabilização das transações ocorridas são efetuadas de maneira individualizada. No caso das organizações sem fins lucrativos, os recursos captados podem ser denominados de fundos. Olak (2008) conceitua este termo como sendo um conjunto de recursos de várias procedências para a consecução de um determinado fim.

Segundo Summers (1991, apud OLAK, 2008, p. 123), “um fundo, a unidade básica da contabilidade por fundos, é um conjunto de recursos comprometidos para propósitos específicos. Para fins contábeis, um Fundo é uma entidade muito semelhante a uma empresa por ter contas registrando caixa e outros recursos financeiros, bem como dívidas e Patrimônio líquido”.

O AICPA (1994) conceitua o termo Contabilidade por Fundos como uma metodologia pela qual os recursos para vários propósitos são classificados, para fins de contabilização e de divulgação, de acordo com atividades ou objetivos, conforme especificados pelos doadores, de acordo com as regras, restrições ou limitações impostas aos recursos externos à instituição ou de conformidade com as deliberações dos órgãos diretivos da entidade. Assim, a contabilidade por fundos pode ser considerada, resumidamente, um sistema idêntico ao das organizações com fins lucrativos, com um elenco próprio de contas, possuindo ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas/ganhos e despesas/perdas, mas com uma segregação para cada tipo de fundo.

Entretanto, o CICA (1992, item 102, letra c apud OLAK, 2008) enfatiza que contabilidade por fundos compreende “um conjunto de procedimentos contábeis sob um balancete próprio de contas para cada fundo instituído por ação legal, contratual ou voluntária de uma organização. Os elementos de cada fundo podem incluir ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. A Contabilidade por Fundos envolve procedimentos segregados de contabilização, embora não necessariamente segregação física de recursos”.

Quando uma organização sem fins lucrativos recebe suas contribuições, subvenções ou doações, muitas das vezes estes são recebidos e acompanhados de cláusulas de destinação específica ou não, ou seja, há recursos que podem ser livremente utilizados pelos gestores dos recursos e outros só poderão ser utilizados em atividades específicas de acordo com as regras estabelecidas no documento de doação ou nos propósitos os quais os recursos foram arrecadados (OLAK, 2008).

No Pronunciamento SFAS 117 (1993), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) buscou tratar especificamente dos procedimentos contábeis para organizações sem fins lucrativos, e de acordo com este pronunciamento, os recursos básicos arrecadados por estas instituições originam-se de três categorias diferentes: (1) recebidos sem nenhuma restrição (uso irrestrito): permite a direção/gestores utilizarem os recursos doados/recebidos da forma como lhe convier, desde que cumprido os objetivos da organização; (2) recebidos com restrições temporárias: quando do recebimento dos recursos, os doadores impõe uma restrição do uso destes, obrigando à instituição utilizá-

los como especificado, e que é cumprida pelo tempo decorrido ou por ações da instituição; (3) recebidos com restrições permanentes: quando do recebimento dos recursos, os doadores impõe restrições limitando a utilização destes somente em consonância com as determinações do doador.

Desta forma, este tipo de contabilização vem dar mais transparência a evidenciação das informações contábeis nas demonstrações financeiras deste tipo de instituições, visto que os usuários destes demonstrativos necessitam identificar como foi ou até mesmo como está sendo realizadas as aplicações destes recursos e qual o resultado final alcançado pela organização de forma segregada por origem de fundos.

6 Procedimentos Metodológicos

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa Exploratória, pois têm como objetivo proporcionar maiores informações sobre determinado assunto, facilitar a delimitação de um tema de trabalho, definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente (ANDRADE, 2007). Para analisar os fatos do ponto de vista empírico e confrontar a visão teórica com dados da realidade, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa (GIL, 2007).

Deste modo, inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos com o objetivo de esclarecer e aprofundar o assunto. Em seguida foi realizada em junho de 2008, uma visita à Casa de Apoio a Criança Carente de Contagem onde foram coletados os dados, que consistiram basicamente em Balanço Patrimonial, Balancetes Analíticos, Razão Contábil e o Demonstrativo do Superávit (déficit do exercício), relativos ao exercício de 2007, que serviriam como base para construção dos demonstrativos financeiros com base na contabilidade por fundos.

Estas demonstrações foram convertidas para o software Excel 2007 e por meio de uma análise detalhada do razão contábil, foi possível identificar os lançamentos e separá-los de acordo com o SFAS 117 que identifica a forma como os recursos arrecadados podem ser utilizados pelas organizações (sem nenhuma restrição, restrição temporária ou restrição permanente). As informações foram extraídas a partir dos balancetes e também de informações obtidas junto à gestão financeira da Instituição. em função da identificação dos conceitos aplicáveis à contabilidade por fundo efetuamos a classificação e chegamos no Balanço Patrimonial supra. Colocar na metodologia

Conforme a metodologia abordada por OLAK (2008), seguindo o pronunciamento do SFAS 117, as organizações sem fins lucrativos podem evidenciar seus demonstrativos financeiros por meio da contabilidade por fundos, desde que estas sigam as proposições do referido pronunciamento. Deste modo, foram plotados no software Excel 2007 os demonstrativos financeiros coletados na empresa e em seguida, foi realizada a sua transformação conforme a metodologia de contabilidade por fundos abordada pelo autor.

7 Descrição dos Dados

Fundada em 20 de julho de 1994, a Casa de Apoio à Criança Carente de Contagem é uma sociedade civil sem fins lucrativos e de caráter filantrópico que atua nas áreas de educação, saúde, desenvolvimento social e protagonismo juvenil. Atualmente, a instituição possui três unidades: Casa Abrigo, Centro Educacional e Profissionalizante de Nova Contagem e Centro Educacional Ipê Amarelo, todas no município de Contagem. Os terrenos das três unidades foram doados pela prefeitura do município e as construções

realizadas em parcerias com missionários, um grupo de norte-americanos, sociedade civis e empresários. Os demonstrativos utilizados pela organização em questão estão demonstrados abaixo, (conforme Legislação Societária, Lei 6404/76). No Quadro 1 apresenta-se o Balanço Patrimonial e no Quadro 2 o Demonstrativo de Superávit do Exercício conforme legislação societária.

BALANÇO PATRIMONIAL (SOCIETÁRIO)			
PERÍODO FINDA EM 31/12/2007 CASA DE APOIO À CRIANÇA CARENTE DE CONTAGEM			
ATIVO	TOTAL	PASSIVO	TOTAL
Circulante	401.092,01	Circulante	44.884,95
Caixa e Fundo Fixo	65,20	Empréstimos a Pagar	621,56
Bancos	314.447,57	Salários a Pagar	5.403,14
Aplicações Financeiras	77.234,32	Encargos Sociais a Recolher	17.936,45
Adiantamento a funcionários	9.344,92	Outras Obrigações	20.923,80
Não Circulante	1.319.801,11		
Imobilizado	1.319.131,22		
Imóveis	183.268,39		
Máquinas e Equipamentos	159.962,83	Patrimônio Líquido Social	1.676.008,17
Móveis e Utensílios	87.332,38	Patrimônio Social	507.540,86
Veículos	26.599,00	Superávit Acumulado	839.554,93
Construções e Instalações	861.968,62	Ajustes de Exercícios Anteriores	48.085,98
Diferido	669,89	Resultado do Exercício	280.826,40
Benfeitorias alugadas	669,89		
Total	1.720.893,12	Total	1.720.893,12

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1 - Balanço Patrimonial de acordo com a legislação societária.

DRE PERÍODO FINDO EM 31/12/2007	
CASA DE APOIO À CRIANÇA CARENTE DE CONTAGEM	
Receitas	TOTAL
Receita de Convênios Internacionais	1.613.412,38
Doações	105.890,56
Atividades Geradora de Renda	14.774,53
Outras Receitas	14.752,14
Sub-Total	1.748.829,61
Despesas / Receitas Operacionais	
Apadrinhamento Brasileiro	(18.627,69)
Remuneração a Funcionários	(386.995,36)
Encargos sociais e Benefícios	(81.921,06)
Material de Uso e consumo	(417.011,85)
Utilidades e Serviços	(88.053,28)
Serviços de Terceiro	(300.848,83)
Outras Despesas	(184.224,07)
Receita Financeira	9.678,93
Sub-Total	(1.468.003,21)
Superávit / (Déficit) Operacional	280.826,40

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 – Demonstração do Resultado do Exercício na legislação societária.

No Quadro 3 apresenta-se o Balanço Patrimonial conforme a contabilidade por Fundos.

BALANÇO PATRIONAL (POR FUNDO)						
PERÍODO FINDO EM 31/12/2007						
CASA DE APOIO À CRIANÇA CARENTE DE CONTAGEM						
Descrição	Uso Irrestrito	Uso Internamente Restrito			Uso Externament e Restrito	Consolidado
		Imobilizado	Social	Soma		
ATIVO	Geral	Imobilizado	Social	Soma	Empréstimos	TOTAL
Circulante	1.297,69		399.172,76	399.172,76	621,56	401.092,01
Caixa eFundo Fixo	65,20			-	-	65,20
Bancos	1.232,49		313.215,08	313.215,08	-	314.447,57
Aplicações Financeiras			77.234,32	77.234,32	-	77.234,32
Adiantamento a funcionários			8.723,36	8.723,36	621,56	9.344,92
Não Circulante	328.301,09	861.968,62	129.531,40	991.500,02	-	1.319.801,11
Imobilizado	327.631,20	861.968,62	129.531,40	991.500,02	-	1.319.131,22
Imóveis	183.268,39			-		183.268,39
Máquinas e Equipamentos	30.431,43		129.531,40	129.531,40	-	159.962,83
Móveis e Utensílios	87.332,38		-	-	-	87.332,38
Veículos	26.599,00		-	-	-	26.599,00
Construções e Instalações	-	861.968,62	-	861.968,62	-	861.968,62
Diferido	669,89	-	-	-	-	669,89
Benfeitorias/Imov. Alugados	669,89	-	-	-	-	669,89
Total	329.598,78	861.968,62	528.704,16	1.390.672,78	621,56	1.720.893,12
PASSIVO						
Circulante	20.923,80	-	23.339,59	23.339,59	621,56	44.884,95
Empréstimos a Pagar	-	-	-	-	621,56	621,56
Salários a Pagar	-	-	5.403,14	5.403,14	-	5.403,14
Encargos Sociais a Recolher	-	-	17.936,45	17.936,45	-	17.936,45
Outras Obrigações	20.923,80	-	-	-	-	20.923,80
Patrimônio Líquido Social	308.674,98	861.968,62	505.364,57	1.367.333,19	-	1.676.008,17
PL Irrestrito	167.433,20	-	-	-	-	167.433,20
PL Restrito Permanentemente						
PL Restrito Temporariamente	-	-	340.107,66	340.107,66	-	340.107,66
Superávit Acumulado	25.133,00	814.421,93	-	814.421,93	-	839.554,93
Ajustes de Exerc. Anteriores	48.085,98		-	-	-	48.085,98
Resultado do Exercício	68.022,80	47.546,69	165.256,91	212.803,60	-	280.826,40
Total	329.598,78	861.968,62	528.704,16	1.390.672,78	621,56	1.720.893,12

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 3 - Balanço Patrimonial conforme a contabilidade por Fundos.

O Balanço Patrimonial demonstra um maior grau de transparência, onde as origens de recursos bem como também as aplicações são mais evidentes quanto à sua disponibilidade de utilização. Apesar de apresentar um disponível elevado, percebe-se pelo demonstrativo que a utilização deste recurso já apresenta um fim específico, aplicação na consecução da própria atividade, atividade de cunho social. Uma dificuldade foi identificar e classificar o PL quanto à ao grau de irrestrito e restrito temporária ou permanentemente. Isto porque o Capital Social é fruto das atividades de mais de 15 anos e como não havia o conceito de contabilidade por fundos não houve a preocupação em segregar como a orientação da contabilidade por fundos (FASB e OLAK). A classificação então foi feita para fins de enquadramento na estrutura do FAS 117 através

de entrevista com o gestor financeiro e com o vice-presidente da organização, hoje, atual relator do conselho fiscal.

O Balanço Patrimonial apresentado no quadro acima, possibilita uma análise detalhada do patrimônio da organização, e identificar que do total do ativo consolidado, 80% tem uso restrito, e que do total dos recursos do ativo que poderão ser utilizados de forma irrestrita, 99,40% estão alocados no ativo permanente e que somente 0,60% são de recursos disponíveis. Desta forma, a reclassificação ou segregação, é de grande utilidade na análise e interpretação dos valores patrimoniais de uma organização sem fins lucrativos, demonstrando maior transparência para os usuários da mesma. No Quadro 4 apresenta o Demonstrativo de Superávit (déficit) do exercício conforme a contabilidade por fundos.

DEMONSTRATIVO DE ATIVIDADES DO EXERCÍCIO - (POR FUNDO) PERÍODO FINDO EM 31/12/2007 CASA DE APOIO À CRIANÇA CARENTE DE CONTAGEM						
Descrição	Uso Irrestrito	Uso Internamente Restrito			Uso Externamente Restrito	Consolidado
Receitas	Geral	Convênios Internacionais	Convênios Governamentais	Outros	Imobilização	TOTAL
Receita de Convênios		519.001,12	1.020.462,26	73.949,00		1.613.412,38
Doações	58.343,87		-	-	47.546,69	105.890,56
Ativ. Geradora de Renda			-	14.774,53		14.774,53
Outras Receitas			-	14.752,14		14.752,14
Sub-Total	58.343,87	519.001,12	1.020.462,26	103.475,67	47.546,69	1.748.829,61
Disp. / Rec. Operacionais						
Apadrinhamento Brasileiro				(18.627,69)		(18.627,69)
Rem. a Funcionários		(308.172,31)	(78.703,05)	(120,00)		(386.995,36)
Encargos Soc.e Benefícios		(64.880,31)	(17.040,75)	-		(81.921,06)
Material de Uso e consumo		(76.716,98)	(327.315,64)	(12.979,23)		(417.011,85)
Utilidades e Serviços		(30.704,90)	(47.320,66)	(10.027,72)		(88.053,28)
Serviços de Terceiro		(112.558,81)	(181.021,32)	(7.268,70)		(300.848,83)
Outras Despesas		(44.344,61)	(128.110,40)	(11.769,06)		(184.224,07)
Receita Financeira	9.678,93	-	-	-		9.678,93
Sub-Total	9.678,93	(637.377,92)	(779.511,82)	(60.792,40)		(1.468.003,21)
Superávit Operacional	68.022,80	(118.376,80)	240.950,44	42.683,27	47.546,69	280.826,40

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 4 – Demonstrativo de Atividade do Exercício - contabilidade por fundos.

Uma das vantagens desse demonstrativo está na forma de apresentação das informações, desta forma a visualização dos resultados é demonstrada por atividades ou por tipos de fundos, demonstrando fundos livres obtidos através de doações genéricas, ou fundos com fins/projetos específicos, no exemplo em questão verbas internacionais e verbas governamentais. Poderia-se ainda segregar mais ainda por fonte, mas não é o fim deste trabalho. A identificação e classificação foi feita em função dos balancetes dos centros de custos e das informações da gestão financeira.

Outro ponto muito importante é a evidenciação de projetos ou atividades com resultados deficitários, o que na forma tradicional ou societária não teria esta possibilidade. Um grande ganho para as organizações desse setor sem dúvida alguma está na transparência com que a gestão pode demonstrar a austeridade dos recursos além de poder desenvolver uma melhor gestão utilizando efetivamente dos demonstrativos contábeis.

Na reclassificação ou segregação do demonstrativo de superávit (déficit) do exercício conforme quadro acima, podemos identificar que no resultado consolidado a organização apresentou superávit, mas na segregação identificamos que no uso irrestrito, convênios internacionais, apresentou déficit, ou seja, os recursos arrecadados não foram suficientes para suportar os gastos (despesas) no período. Portanto, diante deste demonstrativo, é possível um gerenciamento mais eficiente na busca dos melhores resultados possíveis.

8 Considerações finais

O artigo teve como objetivo demonstrar por meio da Contabilidade por fundos a evidenciação do Patrimônio Líquido em uma organização sem fins lucrativos de acordo com a Teoria dos Fundos, apresentar os aspectos caracterizadores da abordagem da Teoria da Entidade e Teoria dos Fundos para evidenciação do Patrimônio Líquido e adaptar as demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos elaboradas de acordo com a Lei 6.404/76, utilizando-se a uma proposta de contabilidade por fundos.

Desta forma, o Balanço Patrimonial elaborado de acordo com a contabilidade por fundos (quadro 3) permite a identificação do patrimônio líquido desta organização segregado por tipo de uso (fundo) . Esta conversão, legislação societária para contabilidade por fundos, traz aos seus usuários um volume maior de informação para análise quanto à origem dos recursos bem como sua aplicação. E se efetuada de forma contínua, permite a identificação também da sua variação por tipo de fundo.

As teorias apresentadas enfatizam que o patrimônio líquido de uma entidade pode ser interpretado de diversas formas, sendo de suma importância a identificação do tipo de organização na qual este patrimônio está sendo mensurado.

Em relação à adaptação dos demonstrativos da organização estudada, conclui-se que a evidenciação das demonstrações financeiras preparadas pelo método da contabilidade por fundos apresenta um maior valor informacional, permitindo que as informações constantes nestas demonstrações sejam mais claras para seus usuários, refletindo uma maior austeridade com a aplicação dos recursos gerados ou disponibilizados para a consecução de seu objetivo social.

As DF elaboradas e evidenciadas pela Contabilidade por Fundos podem ser um importante instrumento de controle e de prestação de contas das ações tanto dos gestores quanto da organização como um todo, devido ao grau de detalhamento e sua utilidade informacional. É possível, por esse sistema, visualizar se os recursos arrecadados para atender a fins específicos estão realmente sendo aplicados de forma correta e convincente. Do ponto de vista do usuário interno, funciona como um eficaz instrumento de controle e acompanhamento das diretrizes orçamentárias. Pela segregação que se faz, é possível mensurar os recursos, custos, despesas, resultados e patrimônio de cada fundo, bem como a contribuição de cada um deles no efetivo cumprimento da missão da instituição.

Para os investidores, ou seja, os doadores, subventores e outros, as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com esta metodologia, Contabilidade por Fundos, podem se traduzir em um importante instrumento de prestação de contas e marketing.

Estes investidores conseguem visualizar onde e como suas doações, destinadas, estão sendo aplicadas, ou seja, tem-se o vínculo entre os recursos captados e sua aplicação, que é o propósito da Teoria dos Fundos.

Referências

ABE, Cesar. H. S. *Teorias Contábeis sobre o Patrimônio Líquido e Teoria da Renda Acréscimo Patrimonial: Um Estudo Interdisciplinar*. 2007. 92. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement of Nor-for-profit organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993.

ANDRADE, G. A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos**. In: Curso sobre Temas Contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BATISTA, A. A. R. Como Mensurar o Patrimônio Líquido de uma Empresa? Estudo das metodologias alternativas segundo a concepção da Teoria da Contabilidade. Belo Horizonte, set. 2003. Disponível em: <http://www.sinescontabil.com.br/monografias/trab_profissionais/ivconvencao/ana_angela_teor_da_contabilidade.htm>. Acesso em: 02 de jun. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social. Brasília: CFC, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Tradução: Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; **Teoria da contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. Ney York: John Wiley & Sons, 1986.

MELO, V.P.; FISCHER, T.; SOARES Jr, J.S. Diversidades e confluências no campo do terceiro setor: um estudo de organizações baianas. IN: ENANPAD, XXVII, 2003, São Paulo. **Anais.....**, Atibaia, ANPAD, 2003. CD-ROM.

NIYAMA, J. K e SILVA, C. A. T.; **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLAK, P. A. e NASCIMENTO, D. T.; **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos** (Terceiro Setor). São Paulo: Atlas, 2007.

PETRI, N.; *A lei 4.320/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*. 1981. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1981.

VERGARA, S. C.; **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.