

# AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NÃO GOVERNAMENTAIS

**Ilse Maria Beuren**

## **Resumo:**

*O objetivo do presente trabalho consistiu em analisar os tipos de informações contábeis que devem ser geradas nas entidades sem fins lucrativos não governamentais. Entretanto, não se desenvolveu uma análise minuciosa dos procedimentos contábeis aplicáveis às operações dessas organizações, mas, sim, uma discussão das questões mais gerais sobre o assunto. Entendeu-se que, antes de iniciar a abordagem sobre as informações que devem ser geradas e evidenciadas pela contabilidade, seria interessante conhecer os aspectos conceituais relacionados à instituições dessa natureza. Assim, inicialmente foram contempladas a conceituação, características, diferenças e semelhanças com as demais organizações, fontes de recursos etc., das entidades sem fins lucrativos não governamentais. Em seguida procedeu-se uma incursão teórica na contabilidade por fundos, no sentido de segregá-los por categoria e tipo de fundo. Na seqüência fez-se uma investigação sobre as demonstrações contábeis cabíveis para essas entidades, bem como dos ajustes necessários em função de suas peculiaridades. Por último foram abordados aspectos gerais relacionados à mensuração contábil, no sentido de assegurar maior qualidade nas informações geradas e oferecidas aos diferentes tipos de usuários da contabilidade.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de Custos e Sistemas de Informação: o Papel de Controladoria*

### **6.3. AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NÃO GOVERNAMENTAIS**

Ilse Maria Beuren - Doutora em Controladoria e Contabilidade  
Professora Titular da Universidade Federal de Santa Catarina - Centro Sócio Econômico  
- Departamento de Ciências Contábeis - Núcleo de Pesquisas e Estudos em Custos para a Gestão Empresarial - NUPEC.  
Fone: (048) 3319996 - e-mail: beuren@cse.ufsc

#### **RESUMO**

O objetivo do presente trabalho consistiu em analisar os tipos de informações contábeis que devem ser geradas nas entidades sem fins lucrativos não governamentais. Entretanto, não se desenvolveu uma análise minuciosa dos procedimentos contábeis aplicáveis às operações dessas organizações, mas, sim, uma discussão das questões mais gerais sobre o assunto. Entendeu-se que, antes de iniciar a abordagem sobre as informações que devem ser geradas e evidenciadas pela contabilidade, seria interessante conhecer os aspectos conceituais relacionados à instituições dessa natureza. Assim, inicialmente foram contempladas a conceituação, características, diferenças e semelhanças com as demais organizações, fontes de recursos etc., das entidades sem fins lucrativos não governamentais. Em seguida procedeu-se uma incursão teórica na contabilidade por fundos, no sentido de segregá-los por categoria e tipo de fundo. Na seqüência fez-se uma investigação sobre as demonstrações contábeis cabíveis para essas entidades, bem como dos ajustes necessários em função de suas peculiaridades. Por último foram abordados aspectos gerais relacionados à mensuração contábil, no sentido de assegurar maior qualidade nas informações geradas e oferecidas aos diferentes tipos de usuários da contabilidade.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os grupos semi-organizados como a tribo, o clã, o feudo ou outros tipos de sistemas sociais, dominantes em época remota, gradativamente estão desaparecendo, dando lugar às organizações de caráter econômico, político, cultural e religioso.

Estas organizações multiplicaram-se e cresceram potencialmente. Em conseqüência, passaram a exigir uma administração racional e hierárquica, gerando as grandes organizações burocráticas, que assumem, de forma evidente, o controle da produção.

Motta e Pereira<sup>1</sup> destacam que “já na antigüidade temos organizações burocráticas, dentre as quais a mais famosa é a do Império Egípcio (1580-712 a.C.), que Max Weber considera o modelo de todas as demais.” Outros exemplos de burocracias antigas são a Igreja Católica e, mais recentemente, as forças militares, que substituem os grupos armados privados.

Entretanto, é o modo de produção do sistema capitalista que dá o perfil à burocracia moderna, onde alguns detêm os meios de produção. Em algumas sociedades os modos de produção dominantes podem estar nas mãos do Estado, um modo de produção estatal. Todavia, na maioria das formações sociais é a empresa que controla, domina os modos de produção. O controle também pode estar com ambos, o Estado e as empresas oligopolistas, formando as sociedades de economia mista.

Já de algumas décadas para cá, tem se intensificado o contingente de profissionais excluídos das organizações burocráticas, até mesmo de qualquer tipo de atividade econômica empresarial. É nesse momento que são invocadas as atribuições do Estado, como maior responsável pela garantia das necessidades básicas do ser humano: alimentação, saúde, educação, segurança, transporte etc.

Diante da ineficiência do Estado em atender esses requisitos básicos e da dificuldade das pessoas satisfazer suas necessidades básicas isoladamente, elas se unem para formar uma sociedade capaz de resolver esses problemas. Neste contexto, emergem as entidades sem fins lucrativos não governamentais, com a finalidade de suprir as deficiências do Estado no atendimento das necessidades básicas dos indivíduos e/ou desenvolver atividades não abrangidas pelo mesmo.

## 2. ASPECTOS CONCEITUAIS

Ao lado do modo de produção capitalista emergem as ONG's, criadas pela sociedade civil para preencher as lacunas deixadas pelo setor público, no que concerne à garantia dos direitos à vida, segurança, igualdade, liberdade e prosperidade. Elas se caracterizam como entidades sem fins lucrativos, desde fundações que investem na área social, microorganizações de defesa de causas específicas, dentre outras.

Warren<sup>2</sup> explicita que “a sociedade civil está referenciada a um *terceiro setor*, que se distingue e se relaciona com dois outros: o Estado (sistema burocrático-administrativo e governamental) e o mercado (sistema produtivo-lucrativo). Portanto, o terceiro setor é não governamental e sem fins lucrativos. Por outro lado, tem fins públicos, mas é organizado a partir de agentes privados, da chamada sociedade civil.”

Portanto, o patrimônio das entidades sem fins lucrativos não governamentais, sob hipótese alguma pode ser revertido para os seus membros. Pelo fato de pertencer à sociedade, como um todo, não se pode converter em patrimônio dos executivos e nem mesmo remunerar os seus doadores.

Segundo Olak<sup>3</sup>, “são as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo, sindicatos, cooperativas, dentre outras, objetivando sempre a consecução de fins comuns e sem qualquer preocupação com o acréscimo da riqueza patrimonial individual, mas (e principalmente) com a transformação dos indivíduos.”

Esta idéia é corroborada por Drucker<sup>4</sup>, ao dizer que as entidades sem fins lucrativos “fazem algo muito diferente das empresas ou do governo. As empresas fornecem bens ou serviços. O governo controla. A tarefa de uma empresa termina quando o cliente compra o produto, paga por ele e fica satisfeito. O governo cumpre sua função quando suas políticas são eficazes. A instituição *sem fins lucrativos* não fornece bens ou serviços, nem controla. Seu *produto* não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto é um *ser humano mudado*. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu *produto* é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada”.

Outra diferença substancial entre as entidades do terceiro setor e as do primeiro (o setor público) e segundo (o setor privado) está na origem dos recursos. O último tem a sua fonte de recursos na renda de bens e/ou serviços, enquanto que o setor público na cobrança de impostos. Por sua vez, as entidades sem fins lucrativos não governamentais tem como origem de recursos aqueles que vêm dos voluntários/doadores.

As principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais das entidades sem fins lucrativos não governamentais, conforme Olak<sup>5</sup>, são as contribuições, doações e subvenções.

Contribuições são recursos pecuniários recebidos de associados e não associados, destinados à manutenção da entidade ou à execução de uma obra, um projeto ou atividade específicas. Elas representam um compromisso entre o contribuinte e a entidade, visto serem realizadas periodicamente (mensal, bimestral, trimestral, anual etc.).

Doações são recursos recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais, em forma de dinheiro, outros bens, direitos ou serviços. Portanto, as doações referem-se a bens, direitos ou serviços, ao contrário das contribuições que são somente efetuadas em forma pecuniária. Outra característica é a não regularidade da doação, ao contrário das contribuições que são realizadas em períodos prévia e regularmente definidos.

Subvenções são os recursos pecuniários oriundos de órgãos governamentais (União, Estado e Municípios), destinados, normalmente, a manter as atividades essenciais da entidade ou para financiar projetos especiais.

Ressalte-se que as entidades sem fins lucrativos não tem como missão o levantamento de fundos. Estes devem ter apenas a finalidade de viabilizar o cumprimento da mesma. Por isso, há uma tendência de substituir o termo levantamento de fundos por desenvolvimento de fundos. O primeiro consiste em pedir dinheiro para a realização das atividades da entidade, enquanto que o segundo termo implica em buscar apoio através do reconhecimento, por parte da sociedade, pelos relevantes serviços que a instituição presta ao público alvo.

### 3. CONTABILIDADE POR FUNDOS

Os recursos recebidos pelas entidades sem fins lucrativos não governamentais, normalmente, por determinação dos doadores, têm destinações específicas. Nestes sentido, a entidade deve manter registros separados para os gastos realizados em diferentes atividades/projetos. Esta forma de contabilização, que segrega a aplicação de recursos para diversos tipos de projetos, é denominada contabilidade por fundos.

Martins<sup>6</sup> define-a como “uma forma de registro contábil em que uma entidade segrega os ativos, os passivos e até o patrimônio líquido, em função da natureza dos recursos que estão sendo utilizados, conforme a necessidade de se manter controle em função do uso desses mesmos recursos.” Compara-a ao sistema de contabilização entre matriz/filiais ou, então, à técnica de utilização de vários diários e razões auxiliares.

Para isso, a entidade requer um sistema contábil com um elenco de contas específicas para cada fundo, com contas patrimoniais (ativo e passivo) e contas de resultado (receitas e despesas). Por conseguinte, também é aconselhável a elaboração de demonstrações contábeis separadas para cada fundo, como se fosse entidades contábeis distintas.

Como as entidades sem fins lucrativos não governamentais tem três categorias diferentes de recursos no que diz respeito à sua utilização (as recebidas sem nenhuma restrição, as recebidas com restrições temporárias e as recebidas com restrições permanentes), de acordo com Olak<sup>7</sup>, elas dão origem, respectivamente, a três categorias de fundos: de uso irrestrito (geral), de uso temporariamente restrito e de uso permanentemente restrito.

O fundo irrestrito corresponde aos ativos livres de quaisquer restrições cujo doador impõe certas restrições para sua utilização, as quais deixarão de existir quando forem cumpridas os propósitos para os quais os recursos foram doados. Assim, quando as restrições impostas pelo doador deixarem de existir, os recursos serão transferidos para o fundo irrestrito.

Por fim, o fundo permanentemente restrito refere-se aos ativos cuja utilização está permanentemente atrelada às condições impostas por seus doadores.

No que concerne aos tipos de fundos, estes variam de entidade para entidade. Os mais comuns são os fundos de dotação, de imobilização, para empréstimos, anuidade e rendimento de vida etc.

Os fundos de dotação correspondem a um fundo de caixa, investimentos ou outros ativos, que têm por finalidade gerar renda para aplicá-la na manutenção da entidade.

O fundo de imobilização é aquele que será usado para adquirir, manter ou substituir terrenos, edifícios ou outros itens do ativo para uso nas operações da organização.

Os fundos para empréstimos são recursos restritos para este fim. O valor principal fará parte deste grupo quando pode ser emprestado. Da mesma forma, os juros sobre este montante só podem integrar o fundo para empréstimo se estiverem disponíveis para esta finalidade.

Os fundos de anuidade e rendimento em vida correspondem a ativos doados para a instituição, condicionados ao pagamento a um receptor designado. Os fundos de anuidades correm quando o doador estabelece uma quantia anual fixa. Os fundos de rendimentos em vida são usados se o rendimento exigido variar de acordo com o rendimento do fundo.

É importante observar que, os diversos tipos de fundos explanados, podem ser de uso irrestrito, temporariamente restrito ou, ainda, permanentemente restrito.

Deve-se ressaltar, nas entidades sem fins lucrativos não governamentais, que possuem apenas a categoria de fundo irrestrito, não há necessidade de manter uma contabilidade por fundos. Neste caso, a contabilidade convencional tem condições de atender as necessidades informativas dos gestores dessas entidades.

#### 4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Apesar das entidades sem fins lucrativos não governamentais serem desobrigadas a publicar as demonstrações contábeis, previstas na Lei 6.404/76, no art. 176, para as entidades com fins lucrativos, é salutar que estas sejam elaboradas regularmente para atender os demais usuários da informação contábil.

Neste sentido Martins<sup>8</sup> refere que, “tendo-se em vista a boa divisão existente na legislação atual, a familiaridade que já se tem com ela e sua própria utilidade para efeitos de análise, sugerimos a manutenção da tradicional classificação da Lei das S/A. Muito comumente essas entidades não lucrativas costumam chamar o patrimônio líquido apenas de patrimônio, o que em nada muda a estrutura.”

Optando-se pela elaboração dessas demonstrações contábeis alguns cuidados fazem-se necessários. O Balanço Patrimonial, extraído da contabilidade por fundos, deverá evidenciar nitidamente os ativos, passivos e patrimônio líquido livres de quaisquer restrições e os fundos restritos.

No que concerne à depreciação e amortização dos ativos da entidade, Martins<sup>9</sup> explica que, “principalmente por não estarem essas entidades sujeitas às limitações fiscais, e daí não decorrerem perdas por acréscimo do imposto pela utilização de eventuais taxas menores que aquelas dadas pela legislação do Imposto de Renda, essas entidades devem calcular suas depreciações, amortizações e demais provisões à base do que melhor se conseguir em termos de medição da vida útil de seus ativos, de seus riscos etc.”

Não obstante, os grupos patrimoniais requerem adequações, especialmente as contas do patrimônio líquido. Por exemplo, as entidades sem fins lucrativos não governamentais não possuem a conta Capital Social. Da mesma forma, as expressões Lucro ou Prejuízo não são usadas, sendo substituídas por *Superávit* ou *Déficit*, respectivamente. Em se tratando do Patrimônio Líquido é mais comumente usado o termo Patrimônio, Patrimônio Próprio ou Patrimônio Social.

A Demonstração do Resultado do Exercício pode também ser denominada, no caso dessas instituições, Demonstrações das Receitas e Despesas, Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* das Atividades do Exercício ou, simplesmente, Demonstração das Atividades do Exercício. Talvez, a última alternativa seja mais indicada, visto que aqui a ênfase está na atividade e não no resultado.

No que diz respeito à configuração das contas nesta demonstração, Martins<sup>10</sup> diz que, “se a entidade presta algum tipo de serviço remunerado e ainda recebe doações, contribuições, mensalidades etc., é altamente conveniente que sejam separadas essas receitas: as provenientes de serviços prestados e as demais recebidas dos associados e outros; assim como devem estar bem isolados os custos e as despesas relativos à prestação do serviço remunerado dos outros encargos de manutenção da entidade.”

Observa-se que ela evidencia, entre outros aspectos, os gastos relativos à prestação do serviço remunerado. Porém, as entidades sem fins lucrativos não governamentais podem receber serviços gratuitamente prestados por voluntários, inclusive, algumas vezes, sendo a maior fonte de sobrevivência da organização. Nestes casos, a contabilidade não registra tal fato devido a falta de objetividade para atribuir

valores aos serviços prestados. Entretanto, é viável fazer constar no relatório da administração, por exemplo o número de horas de serviços prestados pelos voluntários, o que pode contribuir para o desenvolvimento de futuros fundos.

Em se tratando da Demonstração de Lucros/Prejuízos Acumulados, esta deve ser substituída, nas entidades sem fins lucrativos não governamentais pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Note-se que a denominação dessa demonstração deve estar em consonância com a terminologia empregada em substituição ao patrimônio líquido. Portanto, em vez de apresentar a composição dos lucros/prejuízos acumulados, visto não ser essa a finalidade dessas entidades, é mais adequado explicitar a variação do patrimônio entre o início e final do período.

Por sua vez, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é de muita utilidade aos usuários da informação contábil. Segundo Silva et al.<sup>11</sup>, ela “tem por objetivo evidenciar a folga financeira de curto prazo de uma empresa, através da análise das fontes dos recursos e de sua utilização.” Todavia, mais útil do que esta demonstração, também para este tipo de entidades, parece ser a Demonstração do Fluxo de Caixa. Além de ser mais inteligível para quem não é do meio contábil, ela tem condições de evidenciar as entradas de recursos por categoria de fundo e as respectivas saídas de recursos, inclusive as transferências interfundos.

## 5. MENSURAÇÃO CONTÁBIL

Para fazer a contabilidade por fundos e elaborar as demonstrações contábeis, de modo a atender as necessidades informativas de seus usuários, mensurações adequadas são requeridas. Bierman Jr.<sup>12</sup> afirma que contabilidade é a arte de mensurar e comunicar informações financeiras. Tal não choca e nem surpreende, todavia o reconhecimento de que a contabilidade diz respeito à mensuração é o primeiro passo rumo à uma revolução que se espera na contabilidade. Esta revolução não se restringe à contabilidade, tal fato já tem tomado lugar em outras disciplinas onde mensuração é crucial. Por exemplo, o clássico conceito de mensuração em física e psicologia já tem provocado mudanças drásticas. Já é tempo de derrubar uma restrita definição de mensuração também na contabilidade.

Russel<sup>13</sup> diz que mensuração de uma grandeza (um conjunto de propriedades ou um objeto) é, em sentido mais amplo, um método, no qual uma correspondência única e recíproca é estabelecida entre todas ou algumas das variedades de grandezas e todos ou alguns dos números (sistema ordinal ou cardinal, como for o caso).

Deve-se ressaltar que esses números podem ser designados sob diferentes regras e conduzidos para diferentes tipos de escalas e de mensuração, porém, nem todos de igual capacidade e utilidade para os usuários da informação contábil. Portanto, não é necessário que a mensuração fique restrita à simples problemas de quantificação física, o que a fez emergir.

Chambers apud Glautier e Underdown<sup>14</sup> diz que “mensuração tem sido definida como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade.”

Em se tratando do objeto a ser medido esbarra-se, imediatamente, no fator tempo. Mensurar objetos e eventos passados já é uma tarefa consagrada pela contabilidade. Porém, estruturar um modelo de mensuração que possa ser aplicado à objetos ou eventos que ainda estão por se realizar certamente é mais complexo, visto que estas medidas referem-se à estimativas subjetivas e, conseqüentemente, menos fidedignas.

Outro aspecto relacionado ao objeto ou evento a ser medido diz respeito à bases apropriadas de mensuração para cada tipo de decisão a ser tomada. Neste sentido, Guerreiro<sup>15</sup> explica que “mensurações são necessárias não somente para expressar objetivos e clarificar alvos a respeito dos quais as decisões devem ser tomadas, mas elas são também necessárias para controlar e avaliar os resultados das atividades envolvidas no processo de atingir os alvos.”

Observa-se, então, que a precisão e fidedignidade dos padrões de mensuração são de fundamental importância no processo de fazer mensurações e comparações. Todavia, estas características dependem da estabilidade da medida de mensuração. Como na contabilidade o padrão de mensuração é a unidade monetária faz-se necessário corrigi-la, a fim de prover informações válidas, confiáveis, apropriadas e econômicas. Válidas no sentido de representar os verdadeiros atributos dos objetos ou eventos alvos. Confiáveis, diz respeito a não existência de erro no processo de mensuração. Apropriadas, está relacionado à pertinência e necessidade da informação para a tomada de decisões. Econômicas, em termos da relação custo x benefício que a informação proporciona.

No que concerne à escala a ser usada no processo de mensuração sabe-se que ela é bastante variada, isto é, a representação de um determinado atributo pode ser feita de diversas formas. Adicionalmente, as escalas pertencentes a uma mesma categoria (real e dólar ou graus Celsius e Fahrenheit) podem ser relacionadas entre si, através de conversões. No campo numérico, a utilização de uma escala alternativa só é admissível se ela não altera a precisão lógica de uma demonstração numérica.

Em se atribuindo números para representar um atributo de um objeto qualquer, faz-se uma interação entre conjuntos de números e objetos. Essa atribuição de números a objetos ou eventos é viabilizada pelo sistema de mensuração.

Kam<sup>16</sup> explica que a mensuração envolve a vinculação do sistema formal, o sistema numérico, com alguns aspectos dos objetos ou eventos, através de regras estabelecidas. Estas regras consistem de definições operacionais para se fazer conexão. Desse modo, a mensuração só ocorre quando há um inter-relacionamento de certas características do sistema numérico com as relações entre os objetos ou eventos, através de suas propriedades. Portanto, quando o modelo matemático reflete o relacionamento entre os objetos ou eventos, então a propriedade dos objetos ou eventos é considerada mensurada, isto é, uma escala tem sido estabelecida.

Entretanto, não é suficiente atribuir números a objetos para caracterizar um determinado atributo. É preciso definir a unidade de mensuração a ser usada para expressar o significado específico do alvo. Pois, existem inúmeros sistemas relacionais numéricos que podem ser atribuídos a um único sistema relacional empírico. É o caso de uma máquina, onde o sistema relacional numérico pode representar o valor, comprimento, altura, largura, ou peso da máquina.

Diante do exposto, infere-se que a acurácia do processo de mensuração depende da correta identificação dos atributos que se pretende medir e na validade do sistema numérico utilizado como representativo dessa inter-relação. A escolha de escalas e a designação de números sem uma investigação adequada sobre as relações entre os fenômenos de interesse cria um processo inadequado de informações, tanto no que concerne aos registros contábeis quanto na evidenciação sintetizada dos mesmos por meio das demonstrações contábeis.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As entidades sem fins lucrativos não governamentais constituem o chamado terceiro setor, que não é governamental e sem fins lucrativos. Elas se configuram como emergentes no atual contexto econômico-político-social, procurando preencher às lacunas que o poder público deixa no que concerne ao atendimento das necessidades básicas dos indivíduos, especialmente os de menor poder aquisitivo.

De acordo com Fischer e Fischer<sup>17</sup>, “além de crescerem em seu tamanho, complexidade e abrangência, as ONG’s têm se diferenciado pela eficácia de sua atuação, substituindo o Estado e a iniciativa privada, na solução criativa e econômica de problemas sociais que pareciam insolúveis, ou simplesmente, se acumulariam até se constituírem em catástrofes, se não fosse sua presença.”

Apesar disso, no Brasil, os trabalhos publicados por pesquisadores e profissionais, as normatizações e pronunciamentos oficiais, ainda são tímidos em relação ao crescimento, nos últimos anos, do número de entidades dessa natureza. Por isso, é comum encontrar profissionais da área contábil que adotam procedimentos idênticos para as entidades com fins lucrativos e as sem fins lucrativos.

Devido às particularidades das entidades sem fins lucrativos não governamentais, talvez seja mais indicado adotar a contabilidade por fundos. Ela preconiza a segregação contábil dos recursos da entidade, oriundos de contribuições, doações e subvenções, respeitadas as diferentes categorias de fundos: irrestrito, temporariamente restrito e permanentemente restrito.

No que concerne às demonstrações contábeis, mesmo não sendo obrigado a publicá-las, é aconselhável a sua elaboração seguindo o previsto, na Lei 6.404/76, art. 176, para as demais organizações. Ressalte-se que alguns ajustes devem ser procedidos a fim de adequar a linguagem e outras peculiaridades.

Por fim, a contabilização por fundos e a elaboração das demonstrações contábeis, de modo a atender as necessidades informativas dos seus usuários, requer que haja uma adequada mensuração das operações dessas entidades. Isto é especialmente importante no registro, por fundo, dos diversos gastos realizados. Do contrário, inclusive a prestação de contas aos voluntários/doadores pode ser prejudicada, causando provavelmente, impacto em novas doações.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

01. MOTTA, Fernando C. Prestes; PEREIRA, Luiz C. Bresser. *Introdução à organização burocrática*. 3 ed. São Paulo: Brasiliense, 1983. p. 9.
02. WARREN, Ilse Scherer. *Organizações voluntárias de Florianópolis: cadastro e perfil do associativismo civil*. Florianópolis: Insular, 1996. p. 14.
03. OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Dissertação de Mestrado*. São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, 1996. p. 2.
04. DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. 4 ed. São Paulo: Pioneira, 1997. p. XIV.
05. OLAK, Paulo Arnaldo. Op. cit. p.28.
06. MARTINS, Eliseu. Contabilidade por fundos. *IOB - Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, Bol. 32/90, 1990. p. 266.
07. OLAK, Paulo Arnaldo. Op. cit. p. 155.
08. MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *IOB - Temática Contábil e Balanços*. São Paulo, Bol. 12/97, 1997. p. 2.
09. Id. *ibid.* p. 4.
10. Id. *ibid.* p. 2.
11. SILVA, César Augusto Tibúrcio et al. DOAR e fluxo de caixa. *Anais da 7ª Semana de Contabilidade do Banco Central*. Rio de Janeiro, 5 a 8 de maio de 1998. Rio de Janeiro: Banco Central do Brasil, 1998. p. 325.
12. BIERMANN JR., Harold. Measurement and accounting. In McCULLERS, Levis D. e SCHROEDER, Richard G. *Accounting theory: text and readings*. 2 ed. New York, John Wiley & Sons, 1982. p. 174.
13. RUSSEL, Bertrand. *Principles of mathematics*. 2 ed. New York, Norton, 1938. p. 176.
14. GLAUTIER, M. W. E. e UNDERDOWN, B. *Accounting: theory and practice*. London, Pitmann Publishing, 1976. p. 33.
15. GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. *Tese de Doutorado*. São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, 1989. p. 78.

16. KAM, Vermon. *Accounting theory*. New York, John Wiley & Sons, 1986. p. 331.
17. FISCHER, Rosa Maria e FISCHER, André Luiz. O dilema das ONG's. *XVIII Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*. Curitiba, v. 10, p. 17-25, set./1994. p. 19.