

Aos meus pais e ao meu marido

Agradecimentos

A conclusão do Mestrado é um desafio importante que requer esforço e determinação, e nesta trajectória, marcada pela superação de limites, foi fundamental a presença de um grupo de pessoas que foram importantes e às quais quero expressar o meu sincero agradecimento.

Em primeiro lugar, quero agradecer à minha orientadora Professora Doutora Maria Isabel Blanco Dopico pela disponibilidade, oportuna sugestão literária e colaboração no desenvolvimento deste trabalho.

Aos entrevistados e responsáveis das Fundações que foram objecto de estudo agradeço o apoio e a receptividade, e muito em particular à Fundação Calouste Gulbenkian, Fundação Serralves e Fundação Oriente pela experiência que quiseram partilhar e oportuno contributo dado a esta dissertação.

Aos colegas do Curso de Mestrado, pelos agradáveis momentos de convivência e pelo espírito de cooperação que demonstraram durante o curso.

Aos meus colegas da E.S.T.G.F do Instituto Politécnico do Porto, aos meus amigos que me incentivaram neste meu percurso e, em especial, aos que tiveram um papel importante nesta fase final da dissertação.

Finalmente, não posso deixar de que expressar o meu reconhecimento às três pessoas sem as quais não teria sido possível a realização desta dissertação, e que foram o melhor e maior apoio e fonte inspiradora nos vários momentos de dificuldade, ao meu marido e aos meus pais.

Resumo

O tema sob o título “Enquadramento Contabilístico das Entidades Sem Fins Lucrativos - Um Ensaio”, apresenta-se particularmente pertinente e actual, dada a importância ao nível do crescimento e diversificação das instituições que exercem actividades que podem ser enquadradas no sector não lucrativo. O ambiente onde estas entidades estão inseridas exige a apresentação de informações úteis de forma a sensibilizar a sociedade em geral para o papel crucial que elas desempenham. Portanto, as informações de carácter financeiro e não financeiro geradas nestas entidades assumem-se como o suporte informativo adequado à gestão e proporcionam a percepção de que a eficiência e a eficácia na gestão se afiguram como uma necessidade contínua e sustentada neste sector.

A incursão teórica foi focalizada no tipo de informação financeira e não financeira, nos normativos nacionais e internacionais existentes e na tipologia de recursos obtidos aplicáveis às entidades que compõem este sector. Por outro lado foi realizada uma análise da aplicação da teoria institucional ao enquadramento contabilístico actual nestas entidades.

O método de estudo de caso reuniu as condições adequadas para a investigação deste enquadramento contabilístico tendo revestido a forma de estudo comparado para os diferentes níveis das entidades entrevistadas, onde se pretendeu fazer a aferição do tipo de informação financeira e não financeira que estas entidades utilizam para a tomada de decisão, o modo como é realizada e o que motiva a prestação de contas (*accountability*) e as peças contabilísticas (demonstrações financeiras) utilizadas para os relatórios de gestão. Por último, verificou-se a possibilidade de aplicação de modelos de referência de informação complementares e não financeira para as demonstrações contabilísticas e para os relatórios. As conclusões finais apontam para o facto de não existir nenhum plano de contas específico para o Terceiro Sector e que, a haver será difícil de implementação, dada a enorme variedade de entidades, distintas no seu funcionamento e âmbito de Missão que se enquadram dentro deste Terceiro Sector. É sentida a necessidade de um padrão contabilístico, já que o normativo contabilístico que utilizam não satisfaz as necessidades da gestão, e de indicadores de gestão complementares da informação e, preferencialmente, não financeiros.

Abstract

Due to the ever growing importance and diversification of the nonprofit sector, the theme under the title “The Accounting Frame of the Nonprofit Organizations” is particularly pertinent and up-to-date. The environment in which these entities operate demands the presentation of useful information so that it can convince the general public of the crucial role they interpret. As such, the information, both of financial and non-financial character, generated by these entities assumes itself as the adequate informative support to the management and allows the perception that the efficiency and efficacy in management configure a key necessity in this sector.

The theoretical incursion was focalised on the type of financial and non-financial information, in existing national and international normative and in the typology of the obtained resources applicable to the entities of this sector. On the other hand, it was also accomplished an analysis on the applicability of the institutional theory to the present accounting frame of these entities.

The study case method put together all the adequate conditions for the investigation of this accounting frame, and it was shaped as a comparative study for the different levels of the interviewed organizations, where one has intended to assess the type of financial and non-financial information that these entities take in consideration for the decision making, the way that information is gathered and what motivates the accountability and the financial statements. Finally, it was verified the possibility of using reference models of complementary and non-financial information in the financial statements and reports. The final conclusions point to the fact that there is no specific accounting plan for the third sector and in the event of existing one it would be of difficult implementation once there is a huge variety of organizations, with different structures and Missions within this third sector. It was felt the necessity of finding an accounting pattern, as the used accounting normative does not act in a way to answer the management needs, and of management indicators, with complementary and preferentially non-financial information.

Índice geral

| | |
|--|-------------|
| AGRADECIMENTOS | III |
| RESUMO..... | IV |
| ABSTRACT..... | V |
| ÍNDICE DE QUADROS | VIII |
| ÍNDICE DE FIGURAS | IX |
| SIGLAS..... | X |
| CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO..... | 1 |
| 1. INTRODUÇÃO | 2 |
| 1.1. ENQUADRAMENTO DO ESTUDO..... | 2 |
| 1.2. OBJECTIVOS | 5 |
| 1.3. METODOLOGIA..... | 8 |
| 1.4. ESTRUTURA DO TRABALHO..... | 14 |
| CAPÍTULO II - O SECTOR NÃO LUCRATIVO | 16 |
| 2. AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO CONTEXTO DA ECONOMIA SOCIAL | 17 |
| 2.1. CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR NÃO LUCRATIVO..... | 17 |
| 2.2. O CONCEITO DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS | 27 |
| 2.3. CARACTERIZAÇÃO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS..... | 30 |
| 2.4. O CONTEXTO DAS ESFL EM PORTUGAL..... | 36 |
| 2.5. A DICOTOMIA ENTRE ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES | 39 |
| CAPÍTULO III - A CONTABILIDADE E INFORMAÇÃO FINANCEIRA | 46 |
| 3. A CONTABILIDADE E INFORMAÇÃO FINANCEIRA DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS..... | 47 |
| 3.1. A PROBLEMÁTICA DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS | 47 |
| 3.1.1. <i>Enquadramento Contabilístico</i> | 47 |
| 3.1.2. <i>Objectivos, Utilizadores e Necessidades da Informação Financeira</i> | 60 |
| 3.2. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS: NORMATIVOS E A APLICAÇÃO | 69 |
| 3.3. PRINCIPAIS FONTES DE RECURSOS | 82 |
| 3.3.1. <i>Tipologias de Fontes de Financiamento</i> | 82 |
| 3.3.2. <i>As Principais Fontes de Financiamento</i> | 83 |
| 3.3.2.1. Contribuições | 83 |
| 3.3.2.2. Doações..... | 86 |
| 3.3.2.3. Subsídios ou Subvenções | 88 |
| 3.3.2.4. Voluntariado | 89 |
| 3.3.2.5. Gratuitidades..... | 92 |
| 3.4. OS PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS GERALMENTE ACEITES | 93 |
| CAPÍTULO IV - INFORMAÇÃO NÃO FINANCEIRA | 97 |
| 4. INFORMAÇÃO NÃO FINANCEIRA NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS | 98 |
| 4.1. TIPO DE INFORMAÇÃO NECESSÁRIA | 98 |
| 4.2. AVALIAÇÃO NA GESTÃO | 110 |
| 4.2.1. <i>Considerações Gerais</i> | 110 |
| 4.2.2. <i>Indicadores Não Financeiros</i> | 114 |
| 4.3. MODELO DE DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO..... | 116 |
| 4.3.1. <i>Operating and Financial Review</i> | 116 |
| 4.3.2. <i>Princípios do Operating and Financial Review</i> | 122 |

| | |
|---|------------|
| CAPÍTULO V - ANÁLISE EMPÍRICA: ESTUDO DE CASOS..... | 128 |
| 5. OBJECTIVOS E METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA..... | 129 |
| 5.1. OBJECTIVOS DA INVESTIGAÇÃO..... | 129 |
| 5.2. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA | 129 |
| 5.2.1. <i>Análise de Caso</i> | 129 |
| 5.2.2. <i>Seleção do Universo e Planeamento da Amostra</i> | 135 |
| 5.2.3. <i>As Entrevistas: descrição e recolha dos dados</i> | 136 |
| 5.2.4. <i>Modelo de Análise</i> | 141 |
| 5.3. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS..... | 147 |
| 5.3.1. <i>Análise dos Resultados</i> | 147 |
| 5.3.2. <i>Discussão dos Resultados</i> | 156 |
| 5.3.3. <i>Resultado Comparados</i> | 160 |
| 5.4. CONCLUSÕES FINAIS | 167 |
| CONCLUSÃO..... | 170 |
| ORIENTAÇÕES FUTURAS DE INVESTIGAÇÃO | 174 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 175 |
| APÊNDICE | 188 |

Índice de Quadros

| | |
|---|-----|
| Quadro 2.1 - Características Ideais dos Três Sectores..... | 20 |
| Quadro 2.2 - Classificação Internacional das Organizações Não Lucrativas | 25 |
| Quadro 2.3 - Características das Entidades dos Três Sectores da Economia | 36 |
| Quadro 3.1 - Contabilidade Convencional versus Por Fundos | 57 |
| Quadro 3.2 - Demonstrações Contabilísticas das Entidades Não Lucrativas | 71 |
| Quadro 5.1 - Estrutura das Questões do Guião da Entrevista..... | 138 |
| Quadro 5.2 - Cronologia das Entrevistas | 139 |
| Quadro 5.3 - Fundamentação Teórica das Proposições | 143 |
| Quadro 5.4 - Quadro Componentes do Desenho da Investigação. | 147 |
| Quadro 5.5 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P1 e P2 | 148 |
| Quadro 5.6 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P3, P4 e P5. | 150 |
| Quadro 5.7 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P6 e P7 | 152 |
| Quadro 5.8 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P8 e P9 | 154 |
| Quadro 5.9 - Resultado das Proposições | 156 |

Índice de Figuras

| | |
|---|-----|
| Figura 2.1 - Economia Social | 22 |
| Figura 2.2 - Natureza das Transacções nos Diferentes Sectores | 32 |
| Figura 2.3 - Fundações e Associações no Sector Não Lucrativo..... | 41 |
| Figura 2.4 - Tipologias de Fundações..... | 44 |
| Figura 4.1 - Modelos Contabilísticos de Informação | 117 |
| Figura 4.2 - Marco Referencial de Informação..... | 125 |
| Figura 5.1 - Anos de Criação das Fundações..... | 137 |
| Figura 5.2 - Padrão de Informação Contabilística | 140 |

Siglas

AAA - American Accounting Association
A.A.S.B - Australian Accounting Standard Board
A.I.C.P.A - American Institute of Certified Public Accountants
A.M.I – Assistência Médica Internacional
AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
ASB - Accounting Standard Board
CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
CON - Concepts of Statement
CPF - Centro Português de Fundações
CRP - Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DF - Demonstrações Financeiras
DL - Decreto-Lei
DOAF - Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos
ESFL - Entidades sem Fins Lucrativos
ETI – Equiparado a Tempo Inteiro
EUA – Estados Unidos da América
FASB - Financial Accounting Standards Board
FSE – Fundo Social Europeu
GASB - Governmental Accounting Standards Board
GRI - Global Reporting Initiative
I.N.E - Instituto Nacional de Estatística
IAS - International Accounting Standards
IASB - Accounting Standard Board
IASB - International Accounting Standards Boards
IASC - International Accounting Standards Committee
ICAC - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas
ICAEW - Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICNPO - International Classification of Nonprofit Organization.
IFAC - International Federation of Accountants Committee
IFRS - International Financial Reporting Standards
NIRF - Normas Internacionais de Relato Financeiro
IFRIC - Interpretações do Internacional Financial Reporting Interpretations Committee
INE - Instituto Nacional de Estatística
IOSCO - International Organization of Securities Commissions
ISEA - Institute of Social and Ethical Accountability
KPI - Key Performance Indicators
NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade
NCNA - National Council of Nonprofit Associations
NIC - Normas Internacionais de Contabilidade
NIRF - Normas Internacionais de Relato Financeiro
NIIF - Norma Internacionais de Informação Financeira
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OFR - Operating and Financial Review
ONG - Organizações Não Governamentais
PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PIB – Produto Interno Bruto
POC - Plano Oficial de Contabilidade
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Público
QCA - Quadro Comunitário de Apoio
RSC - Responsabilidade Social Corporativa
RSE - Responsabilidade Social da Empresa
SAD - sociedades anónimas desportivas
SFAS – Statement of Financial Accounting Standards
SIC - Standing Interpretations Committee
TOC - Técnico Oficial de Contas
UE - União Europeia
USD – United States Dólar

Capítulo I - INTRODUÇÃO

1. INTRODUÇÃO

1.1. ENQUADRAMENTO DO ESTUDO

A escolha do tema “Enquadramento Contabilístico das Entidades Sem Fins Lucrativos - Um Ensaio”, para a Dissertação de Mestrado fica a dever-se à vontade de efectuar dentro de uma área de interesse social, que apresenta ainda algumas lacunas em termos do enquadramento da informação contabilística, havendo em Portugal um déficite de normativos nessa área, situação que não será tão acutilante em termos fiscais uma vez que legislação própria na sua área de aplicação. A motivação subjacente à escolha do tópico a investigar pode ter as mais diversas origens, desde aquela que é feita pela requisição por parte dos organismos públicos ou privados para um estudo específico, perante o surgimento de novas normas de enquadramento emanadas pelos órgãos reguladores ou profissionais, ou pela constatação de problemas reais aquando da actividade das próprias instituições. Foi esta situação que despoletou e justificou este estudo, uma vez que reflecte alguma experiência prática vivida ao longo de vários anos. Sabemos que a contínua e crescente mudança da envolvente organizativa, social e económica, das tecnologias e o factor trabalho implicam para as organizações a necessidade de uma constante adaptação e ajuste que logicamente tem reflexos nos sistemas de informação da própria organização. Os motivos centrais da investigação em contabilidade perdem-se com as mudanças e as consequências no processo de criação de valor por parte das entidades (baseado na potencialização das capacidades, competências intrínsecas de uma organização, ou seja, os denominados activos intangíveis), e portanto fazem sentir a necessidade de evolução dos sistemas contabilísticos para permitir um melhor reflexo e gestão das novas variáveis estratégicas. Esta constatação levou-nos a estabelecer e analisar um desenho de sistema de informação contabilística mais adequado à realidade para este caso concreto. Surge sem surpresa que o primeiro passo passaria por conhecer a realidade, passo que assumimos, identificando a situação actual de entidades sem fins lucrativos e concretamente o caso das Fundações Portuguesas e esse facto motivou, à semelhança de outras investigações actuais, o recurso ao estudo de casos.

Dado o enorme crescimento que o sector social tem vindo demonstrar, principalmente em alguns países da Europa e dos Estados Unidos da América (EUA), este tornou-se um

tema pertinente e actual. Perante a inoperância do Estado em responder a todas as necessidades sociais, as entidades que integram o sector social têm ganho cada vez maior notoriedade, especialmente em Portugal, dada a sua actuação.

À medida que a pressão competitiva força a inovação dentro das organizações, inclusive do sector social, os procedimentos habituais dos profissionais de contabilidade relativos à informação transmitida aos gestores, tornam-se insuficientes para as necessidades de decisão.

A análise de desempenho, profissionalismo, transparência das informações e planeamento de investimentos são, entre outros, alguns conceitos de gestão utilizados actualmente pelas organizações para atingirem os seus objectivos e que ultrapassem a contabilidade tradicional, sugerindo uma alteração no marco contabilístico e nos próprios profissionais de contabilidade. Neste contexto, e perante um ambiente cada vez mais complexo tecnologicamente, para o sucesso das entidades é necessário que a Contabilidade, como um instrumento valioso de informações para a tomada de decisões, administre a sua base de informação de modo a poder transformar as fraquezas e ameaças em forças e oportunidades que fazem parte do ambiente interno e externo das organizações. As informações sobre o sector social são escassas e conhecer a sua dimensão em termos de recursos movimentados, números de empregos, a sua estrutura interna, a sua relação com outros sectores da economia e da sociedade, bem como dinamismo de suas actividades, tornou-se uma prioridade para que se possa dar visibilidade a este sector. A falta dessas informações dificulta a criação de condições para a construção de uma sociedade mais justa. O ambiente no qual as entidades do sector não lucrativo estão inseridas exige a apresentação informações úteis de forma a sensibilizar a sociedade em geral para com o papel crucial que essas entidades desempenham. Temos assim acompanhado o crescimento deste sector em Portugal através dos recentes Institutos Públicos e Fundações Públicas, etc, assistindo-se a uma substituição, cada vez maior, do sector público pelo sector não lucrativo.

Toda a pesquisa realizada para este tema ao nível das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) entenda-se as International Accounting Standards (IAS) ou as International Financial Reporting Standards (IFRS) (normas internacionais de relato financeiro - NIRF), do International Accounting Standard Board (IASB), e os Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) emitidas pelo Financial

Accounting Standard Board (FASB) e pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), dos Princípios Contabilísticos e de recolha de dados sobre o funcionamento destas instituições, foi estruturada de modo a acrescentar algo mais a este sector social, que alguns autores pensam ser o futuro de alguns países.

Tem-se assistido à criação, nas últimas décadas, de um número crescente e diversificado de instituições que exercem actividades que podem ser enquadradas no sector não lucrativo, pelas mais diversas motivações de ordem social e económica. Disto deriva que a contabilidade nestas entidades evolui menos, dado que as exigências de controlo e de informação não se colocavam com igual acuidade, não obstante, nos últimos anos, terem-se verificado alterações, criando-se planos contabilísticos para certas categorias de entidades não lucrativas, mas com base no Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Poderemos contudo questionar a existência de um quarto sector, o das instituições sem objectivos económicos, já que são instituições que não se enquadram nos três sectores económicos de produção, especialmente porque produção (económica) não é o seu objectivo. Estão nesta situação os sindicatos, ordens, igrejas, seitas religiosas, partidos políticos, clubes fechados e fora do económico mesmo lato sensu (rotários, puros agrupamentos de pessoas para aproveitamentos em conjunto de actividades recreativas, culturais, gastronómicas, etc.).

A Contabilidade, como um sistema de informação, representa uma ferramenta decisiva para alcançar o sucesso na gestão da entidade. E em resposta a estes processos de mudanças exigidos por um ambiente mais competitivo, não pode ser mais encarada como uma simples inferência ou observação descomprometida. Portanto, as informações financeiras e não financeiras geradas nas entidades assumem exactamente o carácter de suporte informativo adequado à gestão, pois proporcionam aos gestores a percepção de que a eficiência e a eficácia empresarial figuram como uma necessidade contínua e sustentada. Estes dois géneros de informação pretendem-se eficazes, ou seja, a informação deverá ser comunicada de forma clara e objectiva, com credibilidade por parte de quem a recebe e no momento oportuno, apresentando-se de forma complementar de modo a produzirem, indubitavelmente, uma decisão acertada. Desse modo, é natural afirmar que a qualidade da informação reflecte-se directamente na decisão a ser tomada, e para que este reflexo seja positivo, é necessário que as pessoas envolvidas estejam conscientes disso e que a entidade trabalhe com o intuito de obter

informações que sejam ao mesmo tempo fiáveis, tempestivas, ou seja, fornecidas em tempo útil, compreensíveis, relevantes, consistentes, possibilitando a comparabilidade e trazendo benefícios que compensem os custos na sua obtenção.

A dissertação foi focalizada na informação financeira, nos normativos existentes aplicáveis a estas entidades, e na investigação ao nível da informação não financeira e a este nível a aplicação de modelos de divulgação da informação, concretamente na possibilidade de aplicação do Operating and Financial Review (OFR), emitido pelo Accounting Standard Board (ASB, 2005), à divulgação de informação que estas entidades prestam aos seus utilizadores da informação. No que respeita aos profissionais de contabilidade que actuam neste sector fazem-no na condição de provedores de informações importantes para o processo de decisão e para a optimização da gestão organizacional do sector através do sistema de informação contabilística.

1.2. OBJECTIVOS

Este trabalho de dissertação tem por objectivo verificar o enquadramento normativo dado à área contabilística das entidades sem fins lucrativos, concretamente no estudo de caso das Fundações. A partir do entendimento dos conceitos base ligados ao sector não lucrativo e da possibilidade de análise dos modelos de referência utilizados em países onde as entidades não lucrativas tem um peso muito significativo no contexto social e económico, e por isso seu enquadramento contabilístico está totalmente definido e normalizado, poderemos analisar o ponto de situação existente em Portugal em termos de informação realizada e prestada à sociedade.

Numa primeira análise pretendemos a aferição do tipo de informação financeira e não financeira que estas entidades utilizam para a tomada de decisão, acrescentando a esta análise o modo como é realizada a prestação de contas (*accountability*) e qual a motivação para o fazer e as peças contabilísticas (demonstrações financeiras) utilizadas para os relatórios de gestão. Por último, verificar aplicação de modelos de referência para as demonstrações financeiras e para os relatórios e averiguar a necessidade sentida pelos gestores, destas entidades, da criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para este sector não lucrativo perante a não adequação dos normativos existentes e aplicáveis ao sector. Por outras palavras, tentaremos aferir do papel da contabilidade na estratégia da entidade. Este estudo, e a sua possível contribuição para

definição de um modelo de normalização de informação para estas entidades, só poderá ser conseguido depois de serem definidas as necessidades dos utilizadores, a estrutura conceptual e o tipo de informação a produzir. Esse modelo de normalização (para o qual o presente trabalho poderá constituir um pequeno contributo) poderá seguir métodos de mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação das demonstrações financeiras, deixando-se que o plano de contas possa ser moldado pela especificidade da entidade, desde que cumpra os requisitos de normalização, já que será difícil chegar a um plano de contas que satisfaça todas as necessidades dos múltiplos e distintos tipos de organização que compõem este sector.

Com o suporte da incursão teórica, que apresentaremos, e que cobre o tipo de informação financeira e não financeira e a tipologia de recursos financeiros e não financeiros adoptados pelas entidades sem fins lucrativos, tentaremos identificar os indicadores financeiros e não financeiros que poderão contribuir para a apresentação de contas aos stakeholders e para a estratégia de gestão futura da entidade (entenda-se os *stakeholders* como qualquer grupo ou indivíduos que possam afectar ou ser afectados pelas decisões de uma organização, isto é, qualquer parte interessada por determinada entidade). O confronto teórico deste enquadramento, comparativamente ao existente noutros países, permitirá verificar quais as fontes de receitas existentes e os normativos que as definem, já que têm uma apresentação diferente da existente naquelas que têm como fim o lucro. A informação financeira das entidades sem fins lucrativos tem cada vez mais relevo e importância numa sociedade onde se assiste a uma constante redução de receitas públicas provocada pela crise económica, acompanhada pela diminuição das fontes de financiamento dos programas de apoio social. A falta de soluções para os problemas gerados pelo desenvolvimento industrial, e a constante procura das mesmas no sentido de colmatar esta falta, tem-se mostrado propício para o crescimento, cada vez mais acelerado, de um grupo de instituições que, organizadas sob a forma jurídica de entidades sem fins lucrativos como sejam Associações, Fundações, Organizações não Governamentais (ONG), Cooperativas, Sindicatos etc., procuram a solução para as questões relacionadas com os mais diversos temas sejam elas de índole social, económica, ambiental, educacional e ou de saúde, entre outras. Estas instituições e as suas iniciativas privadas têm como objectivo produzir bens e serviços com uma vertente pública e, nesse sentido, têm sido comumente denominadas, por diversos autores, como um novo sector da sociedade – *Terceiro Sector*.

Não obstante a economia estar receptiva aos diversos projectos que este sector pode desenvolver, ele padece de alguns problemas de fundo que se prendem com questões ligadas com a sua legitimidade, eficiência, sustentabilidade e o problema da falta de transparência e credibilidade dos dados fornecidos. Isto porque a maioria dos activos consumidos na prestação dos serviços de âmbito social são repostos por meio de doações, subvenções, contribuições e receitas próprias da actividade comercial ou acessória da actividade principal, e que a maioria das vezes não é garantido e usual que se realize, já que depende de vários factores, como por exemplo, a avaliação da sociedade quanto à importância dessas entidades em promover o desenvolvimento económico e social e os custos e benefícios directos e indirectos da sua actuação na sociedade. Dado se tratar de entidades cujos os custos e receitas, normalmente, não acontecem de maneira simultânea no tempo e existe dificuldade em determinar a contribuição efectiva das actividades da entidade para esse desenvolvimento, limitamo-nos a reconhecer apenas as despesas/custos das actividades de índole social dado pela informação fornecida pelo órgão de direcção ou executivo das entidades sociais. Por desempenharem função de interesse público, são crescentes as exigências para que estas entidades demonstrem transparência (*disclosure*) e prestem contas (*accountability*) à comunidade, assumindo assim a Contabilidade um papel fundamental, e por sua vez a informação financeira e não financeira tem um papel fulcral nesta análise. Neste sentido, é necessário conhecer e melhorar a informação dada aos Stakeholders que se interessam pelo âmbito de actuação da entidade sem fins lucrativos em causa. Ela deverá ter características financeiras mas deverá ser complementada com informação não financeira, pela diferença de entendimento do que é o resultado líquido destas entidades. As informações oferecidas aos interessados deveriam proporcionar elementos suficientes para a compreensão efectiva sobre a utilização dos recursos recebidos, sejam eles doações, subvenções ou subsídios ou simplesmente a actividade económica que elas próprias desenvolvem a título acessório. A adaptação das demonstrações financeiras à realidade não lucrativa, facto que é comum nestas entidades, pode não ser suficiente para oferecer a compreensão desejada. Deste modo, salienta-se a necessidade de se facultarem informações complementares, além das demonstrações financeiras aos utilizadores dessa informação, os quais, por sua vez, terão de a utilizar de forma útil na tomada de decisão. As demonstrações financeiras são relevantes, porém limitadas e não

possuem, exclusivamente, carácter preditivo. Como proposta para minimização do problema, sugerimos um complemento de informação qualitativa para a prestação de contas com a finalidade de demonstrar como se chegou à realização dos objectivos inicialmente traçados pela organização não lucrativa, a sua distribuição e repartição pelos factores de produção da actividade, e, deste modo, contribuir para transparência das acções da organização e dos juízos de valor que a sociedade possa ter a respeito da adequação ou não da aplicação dos recursos nas entidades.

1.3. METODOLOGIA

O referencial teórico de análise adoptado e o método de investigação foi numa primeira fase dedicado à revisão de literatura e construído com base em pesquisa bibliográfica sobre o sector não lucrativo. Essa pesquisa centrou-se concretamente nas entidades que dele fazem parte, numa abordagem em relação à informação financeira e não financeira e nas formas de divulgação da mesma aos utilizadores. Foi analisada literatura sobre diversos subtemas ligados ao sector não lucrativo, literatura da gestão propriamente dita, da contabilidade financeira e de gestão, da fiscalidade e do estatuto jurídico, e do tipo de informação financeira e não financeira destas entidades. Para compreender, explicar e descrever o enquadramento contabilístico, e particularmente a informação financeira e não financeira que estas entidades utilizam foi realizada uma abordagem empírico-analítica com a condução de entrevistas a entidades sem fins lucrativos de direito privado, no caso concreto às Fundações. Posteriormente, foram realizados o tratamento e análise dos dados, e a comparação com a revisão da literatura através da construção de algumas proposições de análise que foram suscitadas por essa revisão bibliográfica efectuada ao longo da dissertação, de modo a obter a evidência empírica do enquadramento que foi objecto de estudo. Os resultados obtidos da análise das entrevistas permitiram o agrupamento das fundações em níveis de actuação distintos e identificação dos diferentes resultados que subsistem nos diferentes níveis de actuação. No que respeita ao marco teórico consideramos pertinente um enquadramento das estruturas organizativas a estudar, em termos de análise da teoria de organização que justifica a actuação do sector, dado que as forças sociais, culturais e históricas impulsionam e condicionam as instituições organizativas. O facto de considerar a

contabilidade como um fenómeno organizativo deu lugar à introdução de perspectivas sociais e políticas mediante a aplicação de teorias sociais. Dos enfoques mais utilizados na investigação da área da contabilidade, os casos da Teoria da Agência, da Teoria das Contingências ou da Teoria Institucional, esta última tem como ponto comum a separação entre a ideia de instituição e organização e como objectivo a análise da influência dos elementos que integram as envolventes cultural, histórica e social que influem nas organizações e os padrões de actuação que adoptam para sobreviver e se legitimar na envolvente em que se encontram. É com base na Teoria das Organizações, que esta dissertação procura analisar, à luz das abordagens da Teoria Institucional, o enquadramento contabilístico actual, em termos de informação financeira e não financeira que estas entidades do Terceiro Sector utilizam, as dificuldades que experimentam para atingirem seus objectivos e a utilização da informação no cumprimento da sua missão e na prestação de contas aos utilizadores. A abordagem institucional foi escolhida, em detrimento de outras teorias como a teoria da agência ou da teoria das contingências, dado que existe um certo isomorfismo no processo utilizado pelas entidades não lucrativas, pois estas, na sua actuação, ajustam-se às normas comumente aceites pela população com o objectivo de se defenderem dos problemas. A introdução das perspectivas políticas e sociais no âmbito da contabilidade deriva, na opinião de Scapens (1990:267), da incorporação de ideias, valores ou crenças que surge no contexto institucional da organização nas estratégias, estruturas, tecnologias e sistemas contabilísticos da organização, por forma a que as acções organizativas fiquem limitadas por regras, valores e crenças incorporadas, e a própria organização seja afectada pela cultura organizativa que a envolve. Por seu lado, para Burns e Scapens (2000: 5), as práticas de contabilidade podem moldar as instituições em vez de serem por elas moldadas, e recomendam o uso da teoria institucional para o desenvolvimento de uma estrutura de conceptualização de mudanças na contabilidade de gestão. Reconhecem, ainda que, as regras e as rotinas podem mudar, estabelecendo uma tipologia da respectiva mudança com base em diferentes dicotomias (normal versus informal, intencional versus não intencional e evolutivo versus radical).

Na visão de Carvalho e Vieira (2003), a abordagem institucional difere das outras teorias de carácter racionalista por compreender que os fenómenos económicos, sociais, políticos e culturais compõem o ambiente institucional, moldam o significado de

conceitos como indivíduo; acção social; Estado e sociedade. A abordagem institucional não nega a existência de um ambiente técnico regido pelas lógicas da eficiência e da eficácia, mas acrescenta a dimensão institucional que dá sentido ao que era entendido como irracional. As instituições, produto da construção humana e resultado de acções propostas por indivíduos instrumentalmente guiados pelas forças institucionais por eles interpretadas, sugerem, portanto, um processo estruturado e ao mesmo tempo estruturante, que não é necessariamente racional e objectivo, mas fruto de interpretações e subjectividades. As organizações não caminham sozinhas, elas estabelecem relações com outras seja de forma cooperativa ou concorrente e toda organização procura reconhecimento e aceitação no meio em que se desenvolve, o ambiente institucional, para isso, ela define caminhos que considera apropriados e parte para um processo de institucionalização das suas condutas. A globalização legitimou as organizações e instituições transnacionais como agentes em exercício das funções governamentais na medida em que formulam regulamentos e leis e impõem-nas. As actividades e organizações ligadas à cultura têm pouco esforço de investimento e comprometimento do Estado. A política de isenção fiscal, que permitiu incentivo para o sector cultural apresenta-se como solução criada pelos governos para o estímulo de determinados sectores da economia, de interesse estratégico e percebe-se que, apesar do distanciamento do Estado como principal financiador da cultura, ele não se torna um agente alheio a esse processo. No que respeita ao ambiente institucional Dugger (1989: 4-17) define sete conceitos fundamentais do institucionalismo que o distinguem radicalmente das demais escolas de pensamento: processo (ou uma teoria da causalidade cumulativa); socialização e irracionalidade (ou uma atenção ao papel dos mitos e da evolução e ao comportamento cerimonial); poder e *status* (por oposição às ideias de utilidade e equilíbrio); igualdade (porque o institucionalismo favorece os desfavorecidos e não tem uma visão ingénua da redistribuição); valores e filosofia (o institucionalismo é uma fusão do existencialismo e do instrumentalismo); democracia (activismo e orientação política); visão radical, em vez de incremental (propõe reestruturações do capitalismo). A perspectiva institucional é uma estrutura determinística que coloca grande ênfase sobre as normas do ambiente institucional e sobre o peso da história da empresa às explicações das acções organizacionais. A tendência das organizações para a uniformidade em relação ao ambiente institucional é denominada isomorfismo. O

conceito de isomorfismo explica o processo no qual as organizações se ajustam as normas aceitáveis da população, com o objectivo de autodefesa mediante os problemas para os quais ainda não tem soluções próprias e desenvolvendo condutas semelhantes a outras. Para Powell e DiMaggio (1991), o isomorfismo é a causa principal das organizações assumirem determinadas formas. Para estes autores, dois tipos de isomorfismo podem ser identificados: o competitivo e o institucional. O isomorfismo competitivo defende que a selecção ou exclusão competitiva é definida pelas pressões impostas e pelos recursos disponíveis num determinado mercado. Deste modo, o processo de adaptação ou mudanças é motivado pela disposição espacial de matéria-prima, produtos, serviços, clientes e outros recursos. Já na mudança isomórfica institucional, os movimentos competitivos explicam apenas em parte o comportamento e as transformações organizacionais, ou seja, procuram explicar, em sectores específicos, a homogeneidade morfológica e a difusão do modelo burocrático. A cultura, a luta pela poder e os arranjos políticos ajudam a explicar a dinâmica da configuração de estruturas e de processos administrativos. Procurando melhor descrever o processo de isomorfismo institucional, os autores identificam três mecanismos isomórficos predominantes: *isomorfismo coercivo*, o *normativo* e o *mimético*.

a) **Isomorfismo coercivo:** resultado da pressão formal ou informal de organizações que têm prevalência sobre outras. Assim, a mudança ou adaptação organizacional pode ocorrer como uma resposta directa a uma nova legislação ou modificações definidas por órgãos governamentais, ou normas impostas por empresas matrizes às filiais, ou por orientações impostas pela concorrência quando surgem novas tecnologias ou produtos substitutos. O coercivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações e expectativas da sociedade, diante de um contexto legal, económico e político compartilhado, assim como de pressões formais e informais exercidas pelo Estado, as quais levam as organizações a adoptar estratégias similares. Para Carvalho et al. (2003), este fenómeno pode ocorrer, por exemplo, na relação de uma subsidiária com a sua matriz, quando a primeira sente-se obrigada a adoptar medidas que sejam adequadas à política da segunda.

b) **Isomorfismo mimético:** caracterizado pela imitação ou cópia de políticas, estratégias, estruturas, tecnologias, sistemas produtivos, produtos, serviços e práticas administrativas em geral, já testadas e bem sucedidos em organizações similares.

quando a organização se molda segundo outras organizações (e.g. regras organizacionais seguem a linguagem e forma jurídica das leis.) A imitação de estratégias e arranjos estruturais implantados por concorrentes de sucesso caracteriza o isomorfismo mimético. Este seria caracterizado pela adopção de procedimentos e arranjos estruturais implementados por outras organizações a fim de reduzir a incerteza ocasionada por problemas tecnológicos, objectivos conflitantes e exigências institucionais, ou pelo desejo de seguir os passos de organizações bem sucedidas. Por isso elas seguem um modelo contabilístico semelhante ao empresarial e, deste modo, sujeitas a dispor de uma contabilidade adequada para correcta representação dos seus elementos patrimoniais, despesas e receitas, custos e proveitos e respectivos resultados e nesta perspectiva se elas tiverem de apurar resultados tributáveis a legislação fiscal tenderá a motivar um apuramento contabilístico no âmbito do empresarial.

Em muitas ocasiões, a difusão de modelos de estrutura e ferramentas de gestão é estimulada, por acaso ou intencionalmente, por empresas de consultoria e pela transferência de funcionários (Powell et al., 1991). A utilização deste modelo visa reduzir o grau de incerteza, através da cópia de práticas bem sucedidas. O que nos leva a identificar este tipo de isomorfismo como aquele que mais evidencia se transparece nas organizações do Terceiro Sector, que imitam o sector privado empresarial ou o sector publico nas actuações do foro contabilístico, de sobrevivência institucional, de gestão organizacional e até mesmo de estratégia.

c) **Isomorfismo normativo:** decorre da profissionalização que institui um conjunto de normas e procedimentos delimitados para uma ocupação ou actividade específica. Ocorre quando a organização incorpora modelos institucionais e refere-se a formas padronizadas de acção frente a situações compartilhadas. Compartilhar normas e conhecimentos com outros indivíduos é uma das formas mais frequentes de pressão normativa. As regulamentações impostas por certas entidades profissionais (ou governamentais) leva à progressiva especialização de colaboradores e à profissionalização de ocupações conduzem à padronização de condições e métodos de execução de actividades.

No campo organizacional estudado, as entidades sem fins lucrativos, observa-se que as Fundações, estudadas em concreto, adoptaram iniciativas de índole financeiras (contabilísticas) e não financeiras típicas de empresas, tais como a divulgação de suas

demonstrações financeiras, inclusive da prestação de contas e do relatório de gestão que anualmente é publicado, mesmo não sendo estes procedimentos obrigatórios. Essas atitudes podem ser consideradas frutos de isomorfismos, uma vez que a organização pode estar a simular ou *imitar* neste Terceiro Sector práticas comumente encontradas nas empresas de outros sectores da economia que seriam admiradas ou valorizadas pelos demais actores do campo. É interessante observar que, embora não sejam obrigatórios estes procedimentos de prestação de contas ao público em geral, parte delas, realiza-o e isso denota um isomorfismo *mímético*, e enquanto que, quando enviam contas ao Ministério da tutela ou ao tribunal de contas fazem-no pela obrigatoriedade do benefício do estatuto de utilidade pública, isso já caracterizará um isomorfismo coercivo. Na opinião de Carvalho et al. (2003), o isomorfismo será vantajoso para as organizações, pois a similaridade facilita as transacções inter-organizacionais e favorece o funcionamento interno pela incorporação de regras socialmente aceites. Ao demonstrar a adopção de normas colectivamente compartilhadas, a organização pode ganhar reconhecimento externo, contribuindo para o desenvolvimento de oportunidades de expansão da capacidade de recursos e de negócios.

Assim sendo, as formas estruturais adoptadas pelas organizações não seriam determinadas apenas para atender demandas do ambiente, mas também visariam o alcance da legitimidade que lhes transferem os costumes e normas aceites colectivamente. Aprofundando a compreensão do conceito de legitimidade, Meyer e Scott (1983) apresentam-na como uma condição que reflecte alinhamento cultural, suporte normativo e consonância com as regras e as leis relevantes às organizações perante os seus *stakeholders*. Compreende-se que as entidades poderiam visar a construção de uma identidade, objectivando desenvolver uma imagem junto aos demais actores e sociedade, alinhando o que faz e como faz com o que aparenta fazer. A legitimidade das acções também pode ocorrer através da adopção de ferramentas estratégicas modernas, consideradas garantia da qualidade e da seriedade da gestão.

Enquanto que o ser humano desenvolveu estruturas para facilitar a concretização das suas aspirações, por seu lado as estruturas organizacionais, com fins lucrativos ou não, assumiram um papel de destaque, tornando-se tão importantes que, ao longo dos tempos, passaram a ser cada vez mais estudadas e pensadas, com o intuito de proporcionar o desenvolvimento económico e social da humanidade. As mudanças

contínuas nos sistemas sociais, geradas pela instabilidade do cenário actual, desencadeiam a necessidade de elaborar novos formatos organizacionais e a adopção de modelos de gestão que possibilitem a superação dessa instabilidade. As organizações sem fins lucrativos, dentro desta perspectiva, apresentam-se como prioritárias dessa necessidade, uma vez que os gestores não possuem formação adequada e, na maioria das vezes, apresentam como principal preocupação o levantamento de recursos e a resposta às necessidades sociais mais urgentes, delegando para um segundo plano os aspectos abandonam a um segundo plano os aspectos de gestão e de estratégia destas organizações. Existe assim um papel fundamental na teoria das organizações como um complemento para o entendimento da estrutura, do ambiente interno e externo das organizações sem fins lucrativos, bem como das dificuldades por elas enfrentadas para atingir os seus objectivos e cumprir com sua missão. Assumindo, este princípio, as dificuldades das organizações do Terceiro Sector podem ser analisadas a partir da perspectiva institucional.

1.4. ESTRUTURA DO TRABALHO

No sentido do cumprimento dos objectivos a que nos propusemos desenvolvemos o trabalho em cinco capítulos distintos. No primeiro capítulo foi realizado o enquadramento do estudo e dos seus objectivos. Esta tarefa foi complementada no segundo capítulo ao ser tratada a caracterização e conceptualização da envolvente do sector não lucrativo e das entidades que o constituem, tendo sido dada especial atenção às Fundações que foram objecto do estudo empírico deste trabalho. Foi explicada a importância que o sector tem no contexto da economia social e feito um paralelismo entre o desenvolvimento do sector em Portugal, seguindo a legislação existente, e a importância que o mesmo ocupa em termos económicos noutros países, onde desempenha um papel extremamente activo na economia e na sociedade. Foi ainda aprofundado o tema ao ser apresentado o contributo dos autores que fizeram parte da revisão da literatura.

Um terceiro capítulo foi dedicado à exploração da estrutura contabilística usada por estas entidades, ao suporte legislativo e normativo, aos objectivos, utilizadores e

necessidades da informação financeira, à informação financeira utilizada na gestão, à situação das demonstrações financeiras, dos normativos internacionais existentes e das principais fontes de recursos estas entidades obtêm.

O quarto capítulo discorre sobre a informação não financeira, a sua importância na tomada de decisão destas entidades, alguns indicadores não financeiros como a avaliação da gestão e os modelos de divulgação da informação, nomeadamente ao Operating and Financial Review.

No quinto capítulo tentamos obter a evidência empírica sobre o tipo de informação financeira e não financeira que estas entidades utilizam para a tomada de decisão, o modo como é realizada a prestação de contas e as peças contabilísticas dos seus relatórios de gestão. Tentamos verificar a possível aplicação de modelos de referência para as demonstrações financeiras e para os relatórios e a adequação ou não dos normativos existentes e aplicáveis ao sector.

Por último, apresentamos uma conclusão final subjacente à revisão da literatura e ao estudo empírico e a bibliografia da investigação realizada, bem como as orientações futuras de investigação.

Capítulo II - O SECTOR NÃO LUCRATIVO

2. AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO CONTEXTO DA ECONOMIA SOCIAL

2.1. Caracterização do Sector não Lucrativo

O Sector não Lucrativo tem como princípio base a não distribuição de lucros decorrentes da actividade, o seu objecto não *lucrativo* está assente no pressuposto da não distribuição de lucros e não no pressuposto da gestão ou criação de valor já que essa é a pedra basilar do sector, cria valor numa área de suporte da economia tão necessária e importante para o desenvolvimento sócio-económico do país.

O Sector não Lucrativo, ou também denominado Terceiro Sector, tem-se afirmado cada vez mais importante na vida económico-social local, regional, nacional, internacional, gerando auxílios, produzindo bens e prestando serviços em áreas sociais diversas. O termo “Terceiro Sector” embora seja o mais consensual tem tido outros “apelidos” mas que o identificam de igual modo como um sector que contempla os restantes nas actuações que têm cariz social e de filantropia, tais como Economia Social, Economia Alternativa, Entidades ou Organizações sem Fins Lucrativos ou sem Finalidade Lucrativa.

A expressão Terceiro Sector remete-nos para o âmbito da gestão, do planeamento organizacional e das teorias organizacionais e evidencia que as organizações que não constituem o Estado e não são agentes económicos formam um Terceiro Sector e por isso essa diferença dá-se em função da natureza das organizações e dos papéis desempenhados no âmbito da totalidade da sociedade.

Esta ideia de que o Terceiro Sector formou-se por contraposição aos outros espaços sociais, ao Estado e ao Mercado está patente na mais diversificada literatura sobre o sector. Este sector realiza funções sociais relevantes para a sociedade sem o objectivo de produzir lucros e é composto por organizações de direito privado sem fins lucrativos, mas, com finalidades que são públicas ou de interesse público. Outros esforços têm sido desenvolvidos por pesquisadores de todo o mundo no sentido de criar uma definição suficientemente abrangente para caracterizar esse sector. De entre os resultados alcançados, destacam-se os trabalhos de Salamon e Anheier (1997) que apresentam,

quatro abordagens distintas para definir o Terceiro Sector, explorando diferentes aspectos das organizações que compõem esse segmento. São elas:

- Definição legal – utiliza a definição existente na legislação do país para caracterizar as entidades existentes;
- Definição económica/financeira – distingue as organizações do Terceiro Sector com base na característica das suas fontes de recursos;
- Definição funcional – classifica as instituições do Terceiro Sector mediante suas finalidades básicas ou as funções que exercem;
- Definição estrutural/operacional – define as instituições do Terceiro Sector com base em cinco pontos que referenciam as características estruturais e a forma de operação dessas organizações.

Estas quatro abordagens ao Terceiro Sector serão objecto de desenvolvimento e exploração nesta dissertação nos capítulos posteriores.

Se seguirmos a abordagem de uma definição legal e considerando as competências que o Estado tem na sua actuação, verificaremos que este tem um papel fundamental que está consagrado na Constituição da República Portuguesa que, no seu art 9º, estabelece que uma das tarefas fundamentais do Estado é promover o bem-estar, a qualidade de vida e a igualdade real entre os portugueses, a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais.

O Estado é o responsável por atender a estas necessidades, mas como, a questão social aparece em segundo plano na maioria dos governos, há a necessidade da criação de organizações que procuram suprir esta deficiência, as chamadas Organizações não Lucrativas, entidades essas cujos colaboradores perseguem ideais humanitários e procuram servir uma comunidade.

Constata-se que o Terceiro Sector tem como missão colmatar algumas das lacunas deixadas em aberto pelo poder público em matéria social e procura amenizar os graves problemas sociais do país, sem contudo ser a cura para todos os males. Este conceito de sector social está explícito na Constituição da República Portuguesa como um dos sectores da economia e que integra meios de produção geridos por pessoas tendo por fim um lucro social.

Como podemos comprovar, a Constituição refere no seu Art. 82º que:

- 1. É garantida a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção.*
- 2. O sector público é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas.*
- 3. O sector privado é constituído pelos meios de produção cuja propriedade ou gestão pertence a pessoas singulares ou colectivas privadas, sem prejuízo do disposto no número seguinte.*
- 4. O sector cooperativo e social compreende especificamente:*
 - a) Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, justificadas pela sua especial natureza;*
 - b) Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais;*
 - c) Os meios de produção objecto de exploração colectiva por trabalhadores;*
 - d) Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas colectivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objectivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista.*

Este Terceiro Sector é visto, pela Lei Portuguesa, como um sector social e como o Terceiro Sector da economia em termos de meios de produção.

Se pensarmos nas características que poderão apresentar os três sectores de produção poderemos partilhar da selecção de Waddell (2002) que relaciona a sociedade civil com o grupo social em que se inserem as entidades não lucrativas, e que apresentamos de seguida.

Quadro 2.1 - Características Ideais dos Três Sectores

| | Mercado | Sociedade Civil | Estado |
|-----------------------------|-----------------------------|-------------------------|----------------------|
| Interesse primário | Económico | Social | Político |
| Sistema de poder | Remunerativo | Normativo | Coercivo |
| Objectivos incluem | Criação de riqueza | Expressão de valores | Ordem social |
| Competências incluem | Produção de bens e serviços | Mobilização comunitária | Imposição de padrões |
| Recursos incluem | Capital financeiro | Energia voluntária | Lei/polícia |
| Deficiências incluem | Visão de longo prazo | Fragmentação | Rigidez |

Fonte: Waddell (2002)

Da revisão bibliográfica realizada foi possível verificar que os autores americanos, reiteram esta catalogação e titulam este sector social, também, como o *Terceiro Sector* aquele que não é público nem privado, dando origem a diversos tipos de organizações estruturadas formal ou informalmente que procuram suprir esta deficiência. A este propósito Scherer-Warren (1996:14) evidencia que “*a sociedade civil está referenciada a um Terceiro Sector, 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 Sector 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.*” Esta referência remete-nos para a certeza de que o Terceiro Sector ocupa as lacunas deixadas pelo poder público e tentar resolver alguns problemas sociais do país.

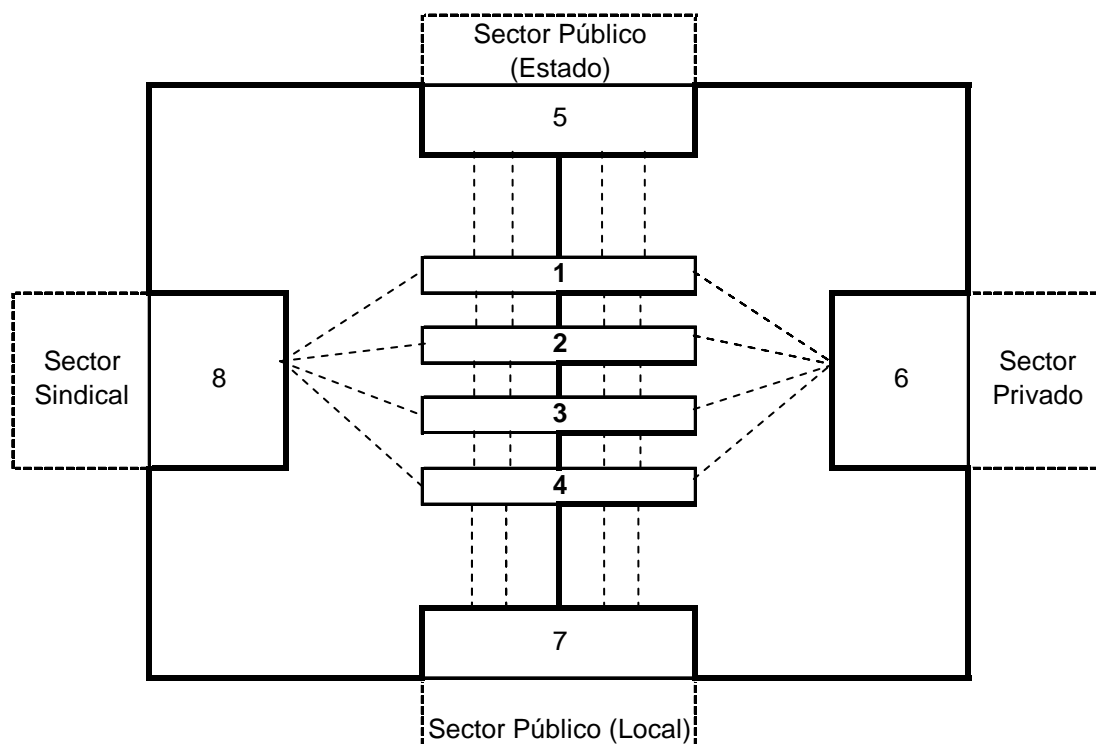
Há de facto um consenso na classificação dos sectores, também reiterada por Fernandes (1994:19-21) que apresenta a possibilidade do pensamento dicotómico entre interesses particulares e públicos, salientando que o primeiro sector é composto pelo Estado (público), o segundo pelo mercado (privado) e o Terceiro Sector não é público, nem privado. Acrescenta que a denominação de *Terceiro Sector* se refere ao surgimento de um terceiro actor, além do Estado e do mercado, caracterizado por apresentar-se como não governamental e não lucrativo, porém mobilizado, independente e devotado a cultivar a dimensão voluntária do comportamento pessoal do ser humano. Para enfatizar, o autor define o Terceiro Sector como “*um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam a produção de bens e serviços públicos*”. No entanto,

não são geradoras de lucros e procuram atender às necessidades de grupos, e não dos indivíduos em particular. Entende também que *"a sua emergência é de tal relevância que se pode falar de uma virtual revolução a implicar mudanças gerais nos modos de agir e pensar. As relações entre o Estado e o mercado, que têm dominado a cena pública, hão-de ser transformadas pela presença desta terceira figura"*.

De notar que o aumento da participação e importância que este sector teve nas últimas décadas na economia prevalece em relação aos outros sectores. As empresas não foram sequer o sector de maior crescimento do século XX nas sociedades desenvolvidas, tendo esse lugar sido ocupado pelas organizações não empresariais – a governação, as profissões liberais, a saúde e a educação, e tanto quanto se pode prever, o sector de crescimento no século XXI nos países desenvolvidos, não será o dos negócios (actividade organizada) mas sim o do sector social não lucrativo (Drucker, 1999).

Reforçamos a ideia que o Terceiro Sector é caracterizado por ser não lucrativo mas de natureza económica, não no sentido de que não haja excedentes, mas sim, que os mesmos são reinvestidos na própria actividade, não havendo, portanto, uma distribuição deste excesso. É não governamental e organizado juridicamente para que possa pleitear isenções e é independente e produz bens ou serviços públicos. Além disso, poderá mobilizar a dimensão voluntária do comportamento, pois as pessoas que se comprometem fazem-no, muitas vezes, pelo contributo da componente social do projecto. Queiroz (2003) apresenta-nos o seguinte esboço de um *"Retrato de Família"* das entidades que constituem a economia social ou Terceiro Sector.

Figura 2.1 - Economia Social



Fonte: Queiroz (2003)

- 1 – Cooperativas
- 2 – Associações
- 3 - Mutualidades
- 4 – Fundações
- 5 – Coop.s de Interesse Público (Régies) Participadas pelo Estado
- 6 – Empresas Privadas com participação maioritária de trabalhadores
- 7 - Coop.s de Interesse Público (Régies) Participadas pelo Público Local
- 8 – Formas Associativas, Cooperativas, Mutualistas e Fundacionais promovidas pelos sindicatos.

O autor pretendeu focalizar o elo de ligação de actividades, relações e sinergias entre o Sector Público, Privado e Sindical, sendo que nesta análise fazem parte do Primeiro Sector o Estado e restantes instituições públicas; as sociedades comerciais e as não comerciais entre outras constituem o Segundo Sector, agrupando-se no Terceiro Sector as restantes entidades económicas sem a finalidade do lucro.

O autor qualifica a economia social como uma forma de produção e de distribuição de

bens e de serviços, caracterizada por uma pluralidade de fontes que, com autonomia do Estado, têm em comum o facto de não serem dominadas, de forma exclusiva ou dominante, pela procura do lucro. Acrescenta que ao nível do espaço comunitário mais do que um em cada dois adultos está associado a uma empresa de economia social.

Não obstante estas entidades pretenderem preencher lacunas deixadas pelo Estado, este não tem sabido responder aos imperativos emanados dos princípios constitucionais explanados no art. 85º, no sentido de estimular e apoiar a criação e a actividade de cooperativas, bem como a definição dos seus benefícios fiscais, financeiros e auxílio técnico. Por outro lado, não podemos dizer que este sector tenha sido imbuído de sensibilidade social e solidária por parte do Estado e isso contraria de certo modo a definição de uma economia social.

Na visão deixada por Ferreira (2006) o Terceiro Sector é cada vez mais importante na vida económica e social, sem qualquer limitação a nível geográfico, já que gera auxílios, produz bens e presta serviços em áreas sociais diversas.

Os artigos 36.º, 39.º, 41.º, 46.º, 47.º, 51.º, 55.º e 56.º da Constituição da República Portuguesa dão abertura à catalogação destas ordens de instituições, a considerar fora dos 1.º a 3.º sectores económicos. Reforçam a premissa de que nos tempos actuais são frequentes os casos de instituições com finalidades que não a do lucro (objectivo das empresas), que procuram a forma empresarial para conseguirem vantagens de actuação em mercado, em concorrência com as empresas, ainda que, fiscalmente, isso lhes possa acarretar alguma gravosidade. E também porque querem seguir princípios de gestão eficiente, no tocante à racionalidade de actuação, eficácia e cumprimento de objectivos prefixados.

De facto, assiste-se a uma significativa mudança já que as exigências de autonomia administrativa e financeira para determinadas actuações implicam por seu lado a existência de organismos que sejam o rosto da transparência na gestão e da legitimidade dos projectos e por isso essas entidades exercem hoje actividades que outrora eram da exclusividade pública. Esta metamorfose que o sector atravessa verifica-se de modo transversal nos três sectores de actividade já que também se assiste à passagem de instituições do Terceiro Sector para o sector privado, como é o caso das SAD (sociedades anónimas desportivas) que outrora antes pertenciam a associações mutualistas ou a associações de cultura ou arte.

Este sector é especialmente importante em termos de força económica em Portugal dado que se falarmos do número de emprego de que ele é responsável deparamo-nos com a situação apontada pelo Estudo¹ elaborado por Franco, Salamon, Sokolowski e Hariel (2005), onde se refere que o sector emprega mais pessoas do que algumas indústrias de dimensão, tal como a das *utilities* e transportes, já que é responsável pelo envolvimento de sinergias de quase um quarto de milhão de trabalhadores ETI² dos quais 70% em posições remuneradas e o restante em regime de voluntariado. No que concerne à mão-de-obra o estudo retrata que o sector não lucrativo em Portugal representa 4% da população economicamente activa e esse valor é inferior à média europeia que se situa em 4,5%, nos 38 países referenciados nesse estudo, sendo contudo quase equivalente em dimensão ao de Espanha e Itália e superior aos países em transição na Europa Central e de Leste. No que respeita as receitas próprias e apoio do Governo cerca de 48% dos fundos das organizações não lucrativas portuguesas correspondem a receitas próprias e 40% da responsabilidade do Governo, restando à filantropia apenas 12% dos fundos na sua responsabilidade. Quanto ao apoio total (com voluntariado) em percentagem do total de fundos e apoio de voluntariado as receitas próprias rondam os 44% e as receitas do governo os 36%, e a da filantropia os 21%. Em termos de percentagem do PIB as receitas próprias situam-se nos 2% tal como as do governo e a filantropia situa-se em 1% do PIB. Este sector em crescente desenvolvimento em Portugal, embora tenha ainda uma dimensão inferior à de outros países da Europa, mas a par da vizinha Espanha e da Itália, que têm características históricas semelhantes às de Portugal.

Apesar de tudo há necessidade do reconhecimento do “Estatuto de Sector” enquanto instituições que dele fazem parte, pois estas reconhecem que a sua actividade faz parte do Terceiro Sector ou economia social, mas não estão conscientes da importância do sector como um todo e fazem as suas actuações de modo próprio e individual, procurando atingir os seus objectivos de modo próprio, verificando-se pouca partilha de acções e actuações e isto poderá ser um entrave à continuidade do sector e à sua contribuição para o desenvolvimento social e económico do país. Ficamos com a ideia que é um sector que, embora pequeno para os padrões da Europa Ocidental, tem uma força económica significativa no país.

¹ Projecto Comparativo do sector não Lucrativo da Universidade de Johns Hopkins (CNP)

² ETI – Equiparado a Tempo Inteiro

Este sector tem várias vertentes de actuação como podemos aferir nas explicações expostas anteriormente e contempla diversas entidades³ com variadíssimas actuações. No que respeita às actuações o Projecto Comparativo do Sector Não Lucrativo da Universidade de Johns Hopkins (CNP) propôs uma classificação internacional para estas organizações ICNPO⁴ que passamos a apresentar na tabela seguinte:

Quadro 2.2 - Classificação Internacional das Organizações Não Lucrativas

| CÓD. | ÁREA | CÓD. | ÁREA |
|-------------|------------------------------------|-------------|---|
| 1 | Cultura e lazer | 7 | Participação Cívica e defesa de Causas |
| 2 | Educação e Investigação | 8 | Intermediários Filantrópicos |
| 3 | Saúde | 9 | Internacional |
| 4 | Serviços Sociais | 10 | Congregações Religiosas |
| 5 | Ambiente | 11 | Empresariais e profissionais, Sindicatos |
| 6 | desenvolvimento e habitação | 12 | Outros |

Fonte : Salamon et al. (1997)

Assistimos a constantes mudanças nos sectores da economia e não nos podemos alhear do facto de cada vez mais o sector lucrativo se actor de uma mudança nas prioridades dos seus objectivos tornando-se cada vez mais visível a existência de outros objectivos prioritários que não só o lucro, nomeadamente objectivos e missões de ordem social e de cariz altruísta.

De acordo com Carvalho (2005) nos diferentes sectores, lucrativo e não lucrativo, existem situações comuns, como seja uma troca de algo sendo que a satisfação do cliente é a meta final.

O sector não lucrativo está vinculado ao conceito de sector responsável pelos serviços sociais, que não tem na visão imediata a obtenção de benefícios económicos e está direccionado para o trabalho voluntário, este conceito é dinâmico e evolui de acordo com as necessidades do sector e da própria economia.

Apesar do sector não lucrativo ser denominado de Terceiro Sector, ele proporciona serviços necessários, de primeira linha, ao país, e fá-lo primeiro que os sectores público ou privado. Será, por isso, muitas das vezes difícil distinguir os sectores que acabam por realizar as mesmas actividades e serviços.

³ Entidades sem fins lucrativos que está descrita no ponto 2.3 desta dissertação sobre a classificação dessas entidades.

⁴ International Classification of Nonprofit Organization.

Na mesma lógica Franco (2004) afirma que uma vez que este sector não reúne consenso, nem ao nível da sua denominação nem ao nível da definição, será difícil conciliar a unidade do sector e a possibilidade de actuação a esse nível por parte dos órgãos públicos. No entanto, como é extremamente importante para a economia, dever-se-á clarificar essa posição e delimitar a abrangência da actuação, papel esse que caberá aos vários organismos responsáveis e ao governo, este último enquanto actor principal na promoção do papel social. Estas entidades promovem uma responsabilidade social facto que apenas se verifica nas grandes empresas, embora todas devessem cultivar essa ideia corroborada por Sampaio (2004), quando afirma que a responsabilidade social das empresas é um compromisso com uma forma voluntária para contribuir para uma sociedade mais justa e para um desenvolvimento sustentável. De igual modo a União Europeia partilhou o mesmo objectivo, como comenta Sampaio (2004) a comunicação da Comissão sobre desenvolvimento sustentável, aprovada no Conselho Europeu de Gotemburgo, salientou a importância da responsabilidade social das empresas: *“A ordem pública desempenha igualmente um papel crucial no sentido de promover uma maior responsabilidade das sociedades e ao criar um quadro que garante a integração das considerações ambientais e sociais na actividade das empresas. As empresas deverão ser instadas a adoptar uma abordagem pró-activa relativamente ao desenvolvimento sustentável nas operações que efectuem dentro e fora da União Europeia.”*

A responsabilidade social pode, assim, ser vista como um indicador de boa gestão ou de qualidade, embora possa ser difícil mensurar de que forma essa responsabilidade social poderá contribuir para a rendibilidade da entidade. O processo de desenvolvimento de tais entidades depende da capacidade de superar as questões ligadas à legitimidade, eficiência, transparência e auto-sustentabilidade. No que respeita este último há de facto um problema de fundo dada a escassez de recursos para reposição dos activos consumidos na prestação de serviços à sociedade. É no sentido da minimização desse problema que várias entidades não lucrativas tentam recolher recursos alternativos, destacando-se, entre elas, as receitas próprias oriundas das actividades comerciais e/ou de prestação de serviços. A sociedade encontra através das organizações sem fins lucrativos, uma maneira de se otimizar os recursos escassos, encontrando soluções integradas.

Concluimos que, as características específicas de cada organização sem fins lucrativos, que compõe este sector, dependem da maneira como são geridas. O cuidado dado aos seus projectos, recursos e serviços de atendimento é fruto da forma de administração de cada entidade e poderá melhorar a sociedade, já que a qualidade de vida requer uma visão integrada dos problemas sociais.

2.2. O Conceito de Entidade Sem Fins Lucrativos

As Entidades sem fins lucrativos desempenham um papel muito importante na sociedade nas áreas de actividade de índole social, contribuindo para a criação de emprego, para a cidadania activa e democracia do país, visto que oferecem uma vasta gama de serviços, representam os interesses dos cidadãos junto dos poderes públicos, promovem e salvaguardam os direitos humanos, bem como as políticas de desenvolvimento. Este tipo de organismos tem características particulares que as distinguem de outros organismos, nomeadamente:

- Têm existência formal e institucional (personalidade jurídica)
- Não têm fins exclusivamente lucrativos
- Não distribuem lucros
- São independentes dos poderes públicos na sua gestão
- São geridas de forma desinteressada
- A sua actividade visa o bem público
- Privadas e com estrutura formal organizada

As Entidades são *não lucrativas* no sentido em que o excedente é reinvestido na própria actividade, não havendo, portanto, uma distribuição deste excesso em forma de lucros. É *formal e organizada juridicamente* para que possa beneficiar das isenções. Também é *independente* e produz bens ou serviços públicos, além disso, mobiliza a dimensão voluntária do comportamento.

Apesar da grande diferença de objectivos específicos e recursos económicos, elas substituem parcialmente o papel do Estado no atendimento de determinadas necessidades sociais, tendo sido constituídas pelo interesse social e portanto a sua

missão visa a promoção de mudanças sociais, sem que isto obste à obtenção de recursos para a própria sobrevivência e manutenção das actividades.

Podemos partilhar da ideia de que *uma associação é uma pessoa colectiva composta de pessoas singulares e/ou colectivas unidas em torno de um objectivo comum, sem ter por fim o lucro* (Mendes, 2001:11). Diferem assim das organizações lucrativas (comerciais; industrial; serviços; agrícolas) na execução orçamental, pois as entidades sem fins lucrativos têm como objectivo principal obter recursos para alcançar seus fins sociais, limitando a sua actividade económico-financeira ao recebimento desses recursos e ao pagamento de despesas e compromissos. Embora podendo exercer actividades acessórias, mas o âmbito principal da sua actuação visará o fim social, ao passo que as empresas exercem fundamentalmente uma actividade económica para produzir (bens e serviços), com o objectivo principal do lucro. O objectivo principal apontado de satisfação das necessidades e de formação de lucro é substituído, nas entidades não lucrativas, por outras contrapartidas intangíveis ligadas a questões altruístas.

Andrade (1991:310) define as entidades sem fins lucrativos como “*aquelas instituições formadas com propósitos sociais, educacionais, religiosos, de saúde ou filantrópicos e aquelas em que, normalmente, não existe interesse na transferência da propriedade e seus membros ou contribuintes não recebem qualquer ganho económico ou financeiro (directo).*” Não poderemos deixar de referir que os destinatários das actividades dessas entidades são da mais variada espécie: consumidores; classes sociais específicas; sectores e públicos alvo diferenciados. Dado o seu vasto campo de acção, este sector social é bastante complexo, e considerando que é difícil definir quais as entidades que o deverão compor é difícil delimitar o seu campo de actuação a nível social e determinar quem deve assumir essa competência. O desenvolvimento do sector social em Portugal é da competência do Estado, e este deveria assumir essa responsabilidade na integra, no entanto, como tal não se verifica desde muito cedo que, esta lacuna deu origem à criação de diversas Associações e Fundações nos mais diversos domínios de aplicação. O nome destas entidades ou organizações também não é consensual, já que os diversos autores da revisão bibliográfica referem-se a elas utilizando diferentes terminologias, nomeadamente Entidades Sem Fins Lucrativos ou Organizações Não Lucrativas o mesmo acontece com a terminologia Anglo-Saxónica ou a Americana que respectivamente, aplicam os seguintes termos Nonprofit Organization e Not-For-Profit

Organization. Apesar desta discrepância, a substância é idêntica pois ambas as terminologias se referem às mesmas entidades.

Scherer-Warren (1996:14) afirma que *"os pensadores sociais clássicos têm destacado a relevância das acções colectivas da sociedade civil para a realização da utopia de um mundo socialmente mais justo, mais solidário e mais democrático."*

Estas entidades têm vindo a crescer e têm-se diferenciado pela eficácia de sua actuação, substituindo o Estado e a iniciativa privada, na solução criativa e económica de problemas sociais.

Estas organizações existem em todo o mundo e estão em contínua expansão. De acordo com Hudson (1999:11), tal ocorre *"em virtude de uma tendência humana a reunir pessoas para propiciar serviços para si próprias e para outros (...). As pessoas querem um ambiente saudável, humanitário, de bem-estar, educação e cultura para melhorar o mundo em que vivem."* No entanto, as organizações não lucrativas ou do Terceiro Sector precisam de sobreviver, e como o Estado nem sempre consegue suprir as necessidades básicas dos indivíduos, o que se verifica, actualmente, é que tem evoluído muito a ideia de captação de recursos, tanto entre as organizações sem fins lucrativos, quanto por parte dos financiadores, quer se trate de agências internacionais, organismos do Estado e até mesmo empresas. Não obstante, existe uma grande preocupação de sustentabilidade por parte destas organizações que necessitam de angariar recursos para dar seguimento aos seus projectos, e isto porque se administram recursos que foram doados por outros em prol da questão social, que não raras vezes implica causas muito nobre.

Denota-se do exposto que é cada vez mais evidente a importância do processo de gestão para as organizações sem fins lucrativos. Hudson (1999:13) corrobora tal afirmação quando diz que *"a administração é igualmente importante para o sucesso dessas organizações. Até a metade da década de 70, a administração não era uma palavra muito usada pelas pessoas ao referirem-se a organizações do Terceiro Sector. A administração era vista como parte da cultura do mundo dos negócios e não parecia ser apropriada para organizações orientadas por valores"*.

Actualmente, como explicita Drucker (1994:14), as próprias instituições sem fins lucrativos sabem a importância de serem geridas, visto que as mesmas não possuem um lucro convencional e necessitam de aprender a utilizar a gestão como ferramenta, para

que não sejam dominadas pela mesma. Assiste-se, deste modo, a uma necessidade de um crescimento da gestão nestas organizações, sejam elas de maior ou menor dimensão. Sendo a contabilidade responsável por fornecer informações aos gestores para que eles tomem suas decisões, ela tem um papel preponderante na tomada de decisão destas entidades. O que não raras vezes acontece é aplicar os mesmos moldes da contabilidade de entidades com fins lucrativos, nas que não têm finalidade de lucro, o que se designa por contabilização convencional ou empresarial. Todavia, é necessário fazer-se adaptações, uma vez que são entidades que possuem particularidades próprias.

Gross, Larkin e Mccarthy (2000: 21), referem que uma das principais diferenças existentes entre as entidades do sector não lucrativo e as organizações de índole comercial é a razão de ser destas entidades, as últimas têm como objectivo a realização de lucros através da comercialização enquanto que as entidades sem fins lucrativos têm como objectivo conhecer e satisfazer uma necessidade social de uma determinada comunidade ou dos seus membros, não obstante o facto de poderem vir a ter lucro ou realizar dinheiro nas actividades postas em prática.

2.3. Caracterização das Entidades sem Fins Lucrativos

Considerando a definição do Terceiro Sector e os diferentes aspectos que justificam o conceito de entidade sem fins lucrativos, afluída nos dois pontos anteriores deste capítulo, podemos aferir que dada a sua complexidade existem determinados requisitos a que devemos atender antes de caracterizar determinada entidade como sendo do Terceiro Sector.

De acordo com uma pesquisa desenvolvida por Salamon et al. (1997) sobre o papel dessas entidades no sector, e considerando uma abordagem estrutural ou operacional, foram identificadas cinco características-chave que estas organizações deveriam partilhar: serem organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, auto-governadas e voluntárias. Os autores justificam essas características do seguinte modo:

- Formais - alguma forma de institucionalização, legal ou não, com certo nível de formalização de regras e procedimentos, para assegurar a permanência por período de tempo;
- Privadas - independentemente de a sua fonte de recursos ser o governo, as

organizações não são ligadas de forma institucional aos governos;

- Não distribuidoras de lucros - essas entidades não podem distribuir quaisquer excedentes, gerados de qualquer forma, aos seus dirigentes e colaboradores;
- Autónomas (*self governing*) - essas entidades não são controladas externamente, possuindo todos os meios para realizar sua própria gestão;
- Voluntárias - grau significativo do trabalho realizado e da gestão dessas organizações provém da mão-de-obra voluntária não remunerada.

Algumas destas características são partilhadas por outros organismos, como a AECA (2001) que considera que as entidades não lucrativas adoptam várias formas jurídicas para realizarem a sua actividade, desde associações, Fundações, cooperativas, mas todas têm o mesmo denominador comum o facto de não terem fins lucrativos, não distribuírem o excedente económico (lucro) pelos membros sob a forma de dividendos, que deverão ser reinvestidos na própria organização, quer para realizar as actividades quer para cumprir a missão da entidade.

Estas características definem, de certo modo, também a actuação das entidades que compõem este sector, não são, no entanto estanques, pois poderá haver outras que as complementem. Na opinião de Drucker (1996) para que uma instituição social tenha potencial, são necessárias três premissas:

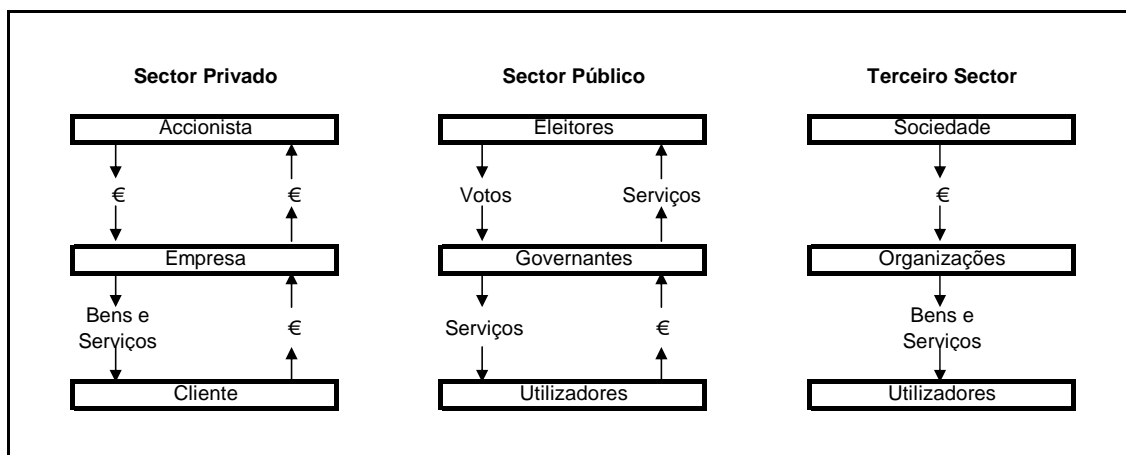
- a) Serem geridas tão bem quanto as melhores;
- b) Aprender a captar dinheiro;
- c) Necessidade de uma mudança na atitude do Governo e no processo burocrático.

Refere o autor que estas instituições têm sucesso onde o Governo fracassa, e que elas são em grande parte responsáveis pelo sucesso da nossa sociedade. Noutro prisma podemos identificar que os objectivos de uma organização sem fins lucrativos são numerosos e diversos: o preço não é definido como no lucrativo; a avaliação de desempenho é extremamente complexa e difícil, devido a uma falta de motivação para o lucro ou para os números; existem diferenças nos mercados-alvo a servir; e a organização deve ser vista como complementando outras organizações sem fins lucrativos (Lamb, 1987). Tradicionalmente era entendido que as unidades económicas eram de consumo ou eram de produção. Entenda-se unidades de consumo, as que visam a satisfação directa das necessidades dos sujeitos nela integrados, sob dados aspectos ou

condições, enquanto que se considera unidades de produção as que procuram, através da utilização dos recursos de que dispõem, a produção e venda de bens ou a prestação de serviços, realizando lucro (Ferreira, 2006).

Propõe-se, em termos de resumo, a seguinte tabela para distinção entre as organizações orientadas para o lucro e as sem fins lucrativos.

Figura 2.2 - Natureza das Transacções nos Diferentes Sectores



Fonte: Adaptado de Hudson (2004)

Numa perspectiva de características diferenciadores o FASB (1980) estabeleceu que a respeito destas entidades:

- Os fornecedores dos recursos contribuem com quantidades significativas sem esperar receber benefícios económicos proporcionais à sua contribuição.
- Os objectivos operacionais da organização não são a provisão dos bens ou serviços com o vista à obtenção dos benefícios.
- A ausência dos interesses da propriedade permite que os bens podem ser vendidos ou transferidos, ou que dêem direito para participar na distribuição residual dos recursos no caso de liquidação da entidade.

De acordo com Olak (1996:23) são as seguintes as características das entidades sem fins lucrativos:

- Quanto à propriedade (*ownership*) - pertencem à comunidade e não são divididas em partes proporcionais, para que possam ser vendidas;

2. Quanto às fontes de recursos (*resources*) recebem contribuições de recursos financeiros, mas tal não permite que o doador tenha participação nos bens ou serviços da entidade;
3. Quanto às decisões políticas e operacionais (*policy e operating decisions*) - as decisões mais importantes são tomadas por consenso de voto, via assembleia-geral, ou órgão de administração, pelos membros de vários segmentos que foram eleitos directa ou indirectamente.

Na visão de Megginson, Mosley e Pietri (1998) as organizações sociais podem ser divididas em:

- Serviços sem fins lucrativos como: museus, igrejas e hospitais dirigidos por grupos religiosos;
- Protecção e benefícios mútuos, como: clubes privados, associações de empregados e associações comerciais;
- Organizações de bem-estar, como: unidades de saúde pública, biblioteca pública e áreas de recreação.

As instituições sociais e as de negócios possuem problemas, funções e questões de controlo semelhantes, e partilham, algumas vezes, objectivos idênticos, sendo que a única diferença quanto a este item o objectivo da rentabilidade, visto que as organizações de negócio visam ao lucro, enquanto que as instituições sociais visam o lucro social, ou seja, o lucro adquirido é reinvestido na instituição para melhorias no bem-estar do público-alvo. De facto, ambos os sectores têm preocupações de controlo na gestão e este sector em especial deverá reforçar essa função para a gestão, dado que tem duplamente que exercitar a função do controlo no cumprimento do orçamento e realização de projectos e controlo na prestação de contas, dado se tratar de um sector cuja actuação poderá levantar problemas de credibilidade. A este propósito Megginson, et al. (1998) afirma que o controlo é fundamental para qualquer tipo de organização para que se possa exigir melhores serviços prestados. As organizações sociais e de negócios são diferentes em Missão; Estratégias; Orçamento; trabalhadores voluntários e escolha da administração. Numa primeira fase, a principal diferença reside no objectivo de lucro da organização. As organizações de negócio visam um retorno financeiro do seu investimento para si e seus accionistas, enquanto as organizações sociais, visam o bem-estar de seus publico-alvo. No que concerne às estratégias, geralmente as

organizações sociais dão menos importância às estratégias do que as organizações de negócios, preocupando-se mais com planos ou táticas de curto prazo. O orçamento nas organizações de negócio é uma actividade de planeamento e controlo, havendo um incentivo para reduzir os custos para aumentar o lucro. Por outro lado, nas instituições sociais o orçamento é uma actividade de controlo das suas despesas e dos financiamentos futuros por parte do Governo. No que respeita aos trabalhadores voluntários são utilizados para realizarem os serviços mas, se houver um mau desempenho por parte deles, não se pode apelar a incentivos monetários, mas sim a ideias de realização, altruísmo, responsabilidade e trabalho criativo. No entanto a administração pública tem cada vez menos recursos financeiros para estas entidades e por isso elas têm que procurar outras formas de financiamento. Para sobreviver a maioria procura as mesmas fontes que as entidades lucrativas e muitas vezes são concorrentes do mesmo mercado, preços e qualidade de produtos e serviços. Como consequência se quiserem singrar nesse mercado devem ser competitivas e bem geridas para minimizar os efeitos nocivos que afectam de igual modo o sector privado e lucrativo.

Na Europa e nos E.U.A., estas organizações assumiram um importante papel ao nível da sociedade e atingiram um grande peso a nível económico. O National Council of Nonprofit Associations (NCNA) refere que o conceito de não lucrativo foi originalmente utilizado nos Estados Unidos compondo o que se denominou de *nonprofit sector* e, de acordo com o NCNA, o Terceiro Sector Americano contabilizou 1,76 triliões de USD em investimentos em 2003, com custos que superam 945 biliões de USD, com uma movimentação de recursos comparável à sexta economia mundial. O estudo foi realizado a partir dos relatórios anuais de impostos entregues pelas entidades sociais, cujo número rondou os 837 biliões de USD no mesmo ano. Nesta perspectiva é sempre problemático caracterizar com precisão o que pode classificar e caracterizar as organizações sociais próprias do Terceiro Sector.

Algumas das associações não lucrativas tornaram-se hoje grande multinacionais associativas, como são os casos exemplificativos da Cruz Vermelha, a A.M.I, a GreenPeace, e que movimentam avultadas verbas e empregam centenas de trabalhadores.

Dado o crescimento e a importância que o sector social não lucrativo tem vindo a registar nos países europeus, nos últimos anos, a Comissão Europeia realizou um estudo sobre "*A Promoção do Papel das Associações e Fundações na Europa*". O estudo revela a dificuldade encontrada na catalogação dos tipos de associações dadas as diferentes tradições nacionais que as mesmas reflectem e a sua forte tendência para combinarem diferentes objectivos. Apesar disso, apresentam-se de seguida alguns dos consensos encontrados nesta investigação quanto ao tipo de funções desempenhadas:

1. Fornecimento ou Prestação de serviços: prestam serviços aos seus membros ou clientes (serviços de consultoria, cuidados de saúde, informação, formação, social e de apoio). Em Portugal este tipo de funções está presente nas Associações Culturais, Recreativas, Estudantes e Desportivas; Associações do Consumidor; Organizações Não Governamentais para o Desenvolvimento e Qualificação.

2. Defesas de Causas: organizações cujo objectivo é fazer campanhas e "lobbying", bem como defender por outras formas uma dada causa ou grupo, com o objectivo de modificar a política ou a opinião pública. Exemplo, no caso português, de Associações Políticas, Associações Ambientais, Associações Religiosas

3. Auto-Ajuda ou Ajuda Mútua: Organização tipicamente formada por grupos de indivíduos com alguns interesses ou necessidades comuns, de forma a prestarem ajuda mútua, informação e apoio. O caso português contempla associações de mulheres; associações mutualistas.

4. Recurso e Coordenação: trata-se das chamadas "entidades intermediárias", que coordenam as actividades ou prestam informações e apoio a organizações individuais que trabalham numa área ou sector particular. Estas fazem a interligação entre o sector e as entidades públicas. Caso típico Português: Casas do Povo; Associações de Municípios e de Freguesias.

Se tivermos em conta as referências feita pela AECA (1999) no Documento nº 16, onde se estabelecem características de Entidades Públicas e em paralelo as confrontarmos com as características das Entidades Privadas não lucrativas referidas pela AECA (2001) no Documento n.º 24, poderemos fazer uma comparação entre Entidades Lucrativas, Não Lucrativas Privadas e Entidades Públicas Não Lucrativas.

Quadro 2.3 - Características das Entidades dos Três Sectores da Economia

| Características | Entidades Lucrativas | Entidades Privadas Não Lucrativas | Entidades Publicas Não Lucrativas |
|---------------------------------|--------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| Lucro | Sim | Não | Não |
| Objectivos | Tangíveis e valorizáveis | Intangíveis e de difícil valorização | Intangíveis e de difícil valorização |
| Actividade | Mercado | Sem mercado | Sem mercado |
| Eleição dos órgãos | Sim | Sim e Não | Não |
| Nível de Normas Contabilísticas | Alto | Baixo | Médio |
| Gestão | Rápida | Rápida | Lenta |
| Política de preços | Mercado e Custos | Custos sem preços | Custos sem preços |
| Influência política | Escassa | Pouca | Muita |

Conseguimos aferir algumas características em que os três sectores da Economia são divergente e, sendo certo que outras distinções serão de considerar, estas são as que claramente serão mais consensuais e visíveis.

2.4. O Contexto das ESFL em Portugal

Na observância prática e no confronto com os normativos jurídicos constatamos hoje uma nova realidade, novas ideias e novas formas de delimitação deste sector e das suas entidades. A própria Constituição remete-nos para essa ampliação no Art. 82º (já exposto no ponto 2.1 sobre caracterização do sector não lucrativo) que compreendem as Cooperativas, as Comunidades Locais, as Explorações Colectivas por Trabalhadores, as pessoas colectivas sem carácter lucrativo que tenham como principal objectivo a solidariedade social e nestas estarão certamente as Mutualistas, as Fundações e as Associações.

Em Portugal podemos encontrar diversos tipos de entidades sem fins lucrativos que têm missões, objectivos e características distintas e cujo objectivo principal é o benefício da sociedade, mas que poderão ser de índole público ou privado. Poderemos apontar nesse caso entidades como Fundações; Associações⁵; Instituições Particulares de Solidariedade Social⁶, Cooperativas⁷; Instituições de utilidade Pública do Estado

⁵ Enquadram-se neste grupo as IDL – instituições de Desenvolvimento Local.

⁶ Também conhecidas como associações mutualistas, há claramente uma diferença entre estas e o termo “mutua” que se refere à área de actuação ligada aos bancos e seguros e estas últimas distribuem lucros.

⁷ Parte delas está autorizadas adistribuir lucros pelos sócios, apenas as de habitação e construção e solidariedade social é que pela Lei das Cooperativas estão proibidas de distribuir lucros.

Sindicatos; Instituições ligadas à Igreja Católica⁸, Uniões, Federações e Confederações; Ordens Profissionais; Partidos Políticos; Casas do Povo; Organizações não Governamentais⁹; Instituições de Previdência; Instituições directamente ligadas ao Estado¹⁰.

As Entidades sem fins lucrativos portuguesas têm uma classificação jurídica e fiscal definida de acordo com o tipo de actividade (puramente de actividade social ou cultural ou com uma actividade comercial acessória). Embora este trabalho trate apenas o enquadramento da informação financeira e não financeira necessária para a tomada de decisão, será importante referenciar, ainda que sucintamente, alguns aspectos fiscais que possam facilitar o entendimento do próprio enquadramento no ordenamento jurídico. Conta-se com a distinção entre Associações com personalidade jurídica que formalmente são pessoas colectivas, e as sem personalidade jurídica que assentam o seu funcionamento na organização informal dos seus membros, respondendo estes solidariamente pelos seus actos.

Em termos fiscais existem entidades com isenções totais e entidades com isenções parciais, e de acordo com o art.1º do D.L. n.º 151/99 podem beneficiar de isenções fiscais nos vários domínios: Imposto de Selo; Imposto de Municipal de Transacções, Sucessões e Doações; Imposto Municipal sobre Imóveis; Imposto Automóvel e de Circulação. As pessoas jurídicas de direito privado beneficiam de isenção fiscal total no caso de não exercerem a título principal actividades de índole lucrativas que de acordo com o C.I.R.C no seu art. 11.º (decreto-lei n.º 198/2001) estabelece que essa isenção só será válida se estas estiverem legalmente constituídas e cumulativamente se verifique que não distribuem resultados; disponham de contabilidade de todas as actividades e façam prova disso à administração fiscal. De acordo com o art.10º do mesmo código e decreto-lei, essa isenção total e imediata é atribuída às entidades com reconhecimento da utilidade pública administrativa ou pessoas colectivas de mera utilidade pública. O Decreto-lei n.º 460/77 de 7 de Novembro pronuncia-se sobre o enquadramento legal deste tipo de pessoa colectiva de utilidade pública, que não é mais do que uma segunda qualidade atribuída às entidades, que para além de desempenharem a função estatutária definida também podem beneficiar deste estatuto. Outros benefícios que abrangem as

⁸ P.e. as Misericórdias que estão entre as mais antigas ESFL de Portugal.

⁹ Levam a cabo programas de desenvolvimento económico-social e de cooperação, p.e. AMI

¹⁰ P.e os Museus

Entidades sem fins lucrativos dizem respeito à Lei do Mecenato e ao Estatuto dos Benefícios Fiscais (dado a complexa exposição fiscal destas lei não serão aqui explanados, uma vez que não são relevantes para o objectivo da Dissertação). As actividades desenvolvidas por estas Entidades a título acessório e com fins lucrativo terão uma tributação de 20% sobre o rendimento global conforme o n.º 4 do Art. 80.º do CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Uma entidade sem fins lucrativos na sua caracterização, em resumo, não tem por fim o lucro ou intenção de dividir o resultado, embora tenha um património, formado por contribuição de seus membros para a obtenção de fins culturais, sociais, educacionais, desportivos, religiosos, recreativos, morais etc. E não perde essa designação mesmo que realize negócios, para manter ou aumentar o seu património, mas não poderá proporcionar ganhos aos membros, havendo contudo, a necessidade da existência de objectivos comuns.

Das diferenças expostas, entre as entidades não lucrativas e as lucrativas, que podem condicionar os sistemas contabilístico das primeiras, enfatizamos a título de síntese as seguintes:

- Dado que a finalidade não é o lucro, o resultado do exercício não indicará a rentabilidade obtida.
- Dado o objecto intimamente ligado à prestação de serviços à comunidade as suas demonstrações financeiras deveriam dar informação sobre essa prestação de serviços e por isso será tão importante o registo do cumprimento dos objectivos, da eficiência e da eficácia como informação complementar.
- Os utilizadores das demonstrações financeiras têm diferentes necessidades embora possam ser alguns utilizadores comuns às duas realidades mas dado que o objectivo desta entidades é diferente as necessidades também serão diferentes.
- Não existe uma relação de causalidade entre custos e proveitos.
- As entidades têm transferências que não são recíprocas
- O seu regime fiscal é diferente das entidades lucrativas.
- Utilizam as demonstrações financeiras para objectivos de gestão interna, mas isso também acontece no sector lucrativo e a informação externa não pode ser tratada tendo por base das necessidades dos utilizadores internos.

2.5. A dicotomia entre Associações e Fundações

Associações

O primeiro diploma legal português referente ao direito de *Associação* foi a Constituição de 1822, sendo que as primeiras associações que se constituíram foram de ordem religiosa. A legislação do associativismo sofreu várias alterações ao longo dos anos, desde da implantação da República (Outubro de 1910) à passagem pelo Estado Novo onde o âmbito e a liberdade das associações foi mais limitado e restritivo, até ao período do pós 25 de Abril onde a liberdade das associações foi regulada pela Constituição da República Portuguesa de 1976 (art. 46.º e 47.º) e pelo Código Civil Português refere as Normas aplicáveis às associações aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47334, de Nov.1966.

"Os cidadãos têm o direito de, livremente e sem dependência de qualquer autorização, constituir uma associação, desde que estas não se destinem a promover a violência e os respectivos fins não sejam contrários à lei penal." Constituição da República Portuguesa, art. 46, capítulo I.

A Constituição retrata um tratamento favorável e refere-se com especial ênfase às entidades que constituem o Terceiro Sector como sejam as pessoas colectivas de utilidade pública, Instituições Particulares de Solidariedade Social, pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, e organizações não governamentais de cooperação para o desenvolvimento, por seu lado também o Código Civil inclui linhas de actuação que respeitam às pessoas colectivas, fazendo referência às associações e Fundações. Nesta linha sentimos que o Estado entende a forma de actuação deste sector de forma limitativa, já que não enfatiza a actuação das restantes entidades de forma explícita e isso poderá dificultar o enquadramento jurídico-legal. Sente-se então uma necessidade de rever os enquadramentos onde se insere este sector no que respeita quer ao seu enquadramento jurídico-legal, quer às questões da informação que o sector pode prestar nomeadamente na selecção da informação que deve ser divulgada, área para a qual esta dissertação pretende trazer alguns esclarecimentos.

Se no passado as associações tiveram o seu âmbito limitado a áreas como socorros mútuos; sobrevivência e doença; sindicatos ou operários; comerciais e industriais, hoje as associações têm outra dinâmica e actuação que se estende aos mais variados sectores,

desde universidades, hospitais, instituições culturais e de investigação, até tempos livres, ambiente... etc. Parece-nos, contudo, que existe uma clara distinção entre associações e Fundações, desde logo pelo carácter de instituição, já que as associações têm na sua base uma colectividade de pessoas a lutarem por um bem comum, enquanto que as Fundações assentam numa finalidade a realizar instituída pelo fundador.

Neste trabalho não se pretende aferir a diferença social destas organizações ou da sua actuação já que têm ambas finalidades não lucrativas e actuam em prol do bem social. O normativo jurídico das associações e das Fundações está versado especificamente no Código Civil¹¹. A distinção clara entre os dois organismos, associações e Fundações, está fundamentada logo à partida na sua constituição, na raiz, no substrato, ou seja, na sustentabilidade do seu objecto.

As associações são pessoas colectivas com essência de índole pessoal, constituindo-se através da vontade de um grupo de indivíduos, particulares ou com representações de entidades públicas, para o alcance de um interesse comum, essa organização de pessoas tem fins não económicos, onde não há direitos e obrigações recíprocos entre os associados, sendo assim formadas pela convergência da vontade de diversas pessoas, que administram e dirigem o conjunto. Haverá ao longo da sua actividade a participação activa dos associados nos órgãos e nas actividades. Todas as actividades doravante podem ser fruto consensual dos associados que a constituíram e por isso governadas pela vontade dos associados. Por outro lado, as associações adquirem automática e imediatamente personalidade jurídica desde que, depois de constituída por escritura pública, se verifique a observância das especificações referidas no n.º 1, no artigo 167.º do Código Civil que refere que o acto de constituição da associação especificará os bens ou serviços com que os associados concorrem para o património social, a denominação, fim e sede da pessoa colectiva, a forma do seu funcionamento, assim como a sua duração, quando a associação se não constitua por tempo indeterminado.

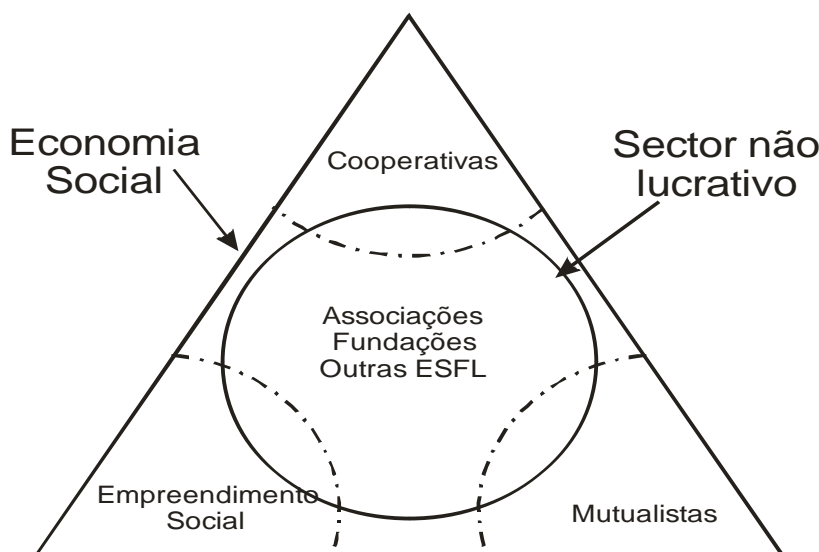
No que se refere aos corpos sociais, estes desenvolvem a sua actividade através de órgãos de natureza colegial, sendo comuns a ambas órgãos com funções executivas: conselho de administração, conselho directivo ou direcção executiva, e outro com funções de fiscalização: conselho fiscal. A assembleia-geral é um órgão que tem representação apenas nas associações, essa figura jurídica é constituída pela totalidade

¹¹ ver art. 157.º e seguintes do Código Civil

dos associados e terá como competência o disposto no artigo 172.º do Código Civil que nos refere que compete à assembleia-geral todas as deliberações não compreendidas nas atribuições legais ou estatutárias de outros órgãos da pessoa colectiva. São, necessariamente, da competência da assembleia-geral a destituição dos titulares dos órgãos da associação, a aprovação do balanço, a alteração dos estatutos, a extinção da associação.

As entidades não lucrativas, e nomeadamente as Associações e Fundações, prosseguem interesse de carácter colectivo, não pertença de quem as instituiu, sendo que o ordenamento jurídico contempla ainda a distinção entre Utilidade Pública¹² e a Utilidade Particular, tendo em conta o especial interesse para a comunidade nacional ou local dos fins por elas prosseguidos, bem como a cooperação que possa ser estabelecida com a Administração Pública.

Figura 2.3 - Fundações e Associações no Sector Não Lucrativo



Fonte: Adaptado de Salamon (2004)

Da análise da figura retiramos a premissa da importância dos organismos que pertencem ao sector não lucrativo, que têm mais expressão na sociedade, que facilmente identificamos como sendo pertença directa do nosso estudo, as Associações e, nomeadamente no estudo empírico, as Fundações.

¹² A este propósito aconselhamos a leitura o DL n.º 460/77, de 7 de Novembro sobre o Estatuto das Colectividades de Utilidade Pública.

Fundações

Um das formas do homem colaborar com o seu semelhante é atribuir personalidade jurídica a um conjunto de bens conhecidos juridicamente pelo termo *Fundação*. Para a constituição de uma Fundação, há um património destinado a um determinado fim onde é expresso por escritura pública ou testamento do fundador, a dotação especial de bens livres, e onde é especificada a maneira de a administrar (Macedo, 2001:15). É, portanto, um acervo de bens livres, que recebe da lei a capacidade jurídica para realizar as finalidades pretendidas pelo seu instituidor, respeitando os respectivos estatutos. Esse fim estará sempre ligado a objectivos filantrópicos e altruístas. Podemos aferir que as Fundações em particular têm na sua origem o património que é destinado a certa finalidade.

Nas Fundações, a essência é de índole patrimonial, já que não existe uma vontade colectiva e participativa dos indivíduos, mas sim a de um ou mais instituidores que a dotam de um património que deverá ser utilizado e gerido, por pessoas nomeadas ou eleitas, para atingir a vontade e objectivos da sua constituição. A Fundação sendo criada por um instituidor fará uma dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina. A acção do fundador, nessa qualidade, esgota-se no momento da constituição da fundação, poderá eventualmente estar subordinado aos objectivos imutáveis da Fundação se também desempenhar por determinado período o papel de administrador. Num caso ou noutro as Fundações respeitarão sempre a vontade do fundador e serão geridas com esse fim. As Fundações estão condicionadas ao cumprimento cumulativo dos requisitos do artigo 188.º do Código Civil:

- 1) Não será reconhecida a Fundação cujo fim não for considerado de interesse social pela entidade competente.
- 2) Será igualmente negado o reconhecimento, quando os bens afectados à Fundação se mostrem insuficientes para a prossecução do fim visado e não haja fundadas expectativas de suprimento da insuficiência.
- 3) Negado o reconhecimento por insuficiência do património, fica a instituição sem efeito, se o instituidor for vivo; mas, se já for falecido, serão os bens entregues a uma associação ou Fundação de fins análogos, que a entidade competente designar, salvo disposição do instituidor em contrário.

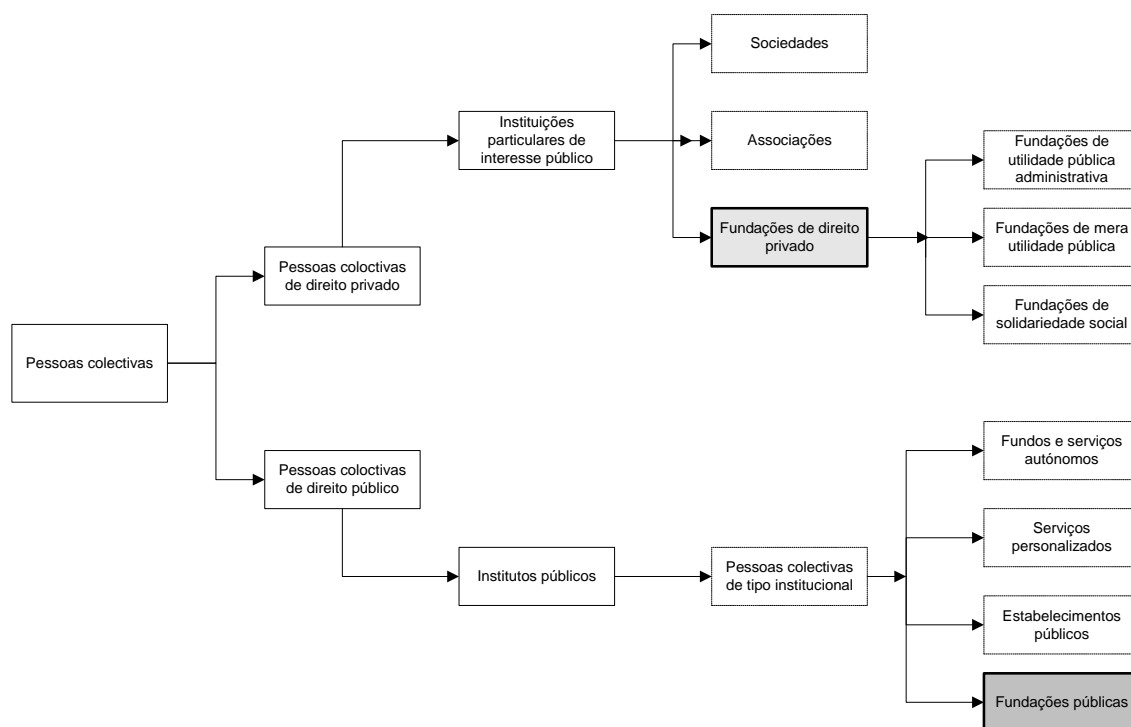
Cumpridos estes requisitos viabilizará um posterior reconhecimento individual ou por concessão, que se traduz acto discricionário da autoridade administrativa competente e que atribuirá ou não a personalidade jurídica à fundação. Os corpos sociais também desenvolvem a sua actividade através de órgãos de natureza colegial, e as funções executivas desempenhadas por órgão como conselho de administração ou conselho directivo, e outro com funções de fiscalização o conselho fiscal, é frequente encontrar como órgão complementares um Conselho de Curadores, Conselho Consultivo, ou Conselho de Assessores, dependendo da autoridade que foi competente para o seu reconhecimento.

Se nos debruçarmos na Tipologia das Fundações verificamos, desde logo, uma necessidade imediata de fazer uma distinção entre *Fundações Públicas*, constituídas por iniciativa e acto do poder administrativo, por via legislativa, com meios públicos, para a prossecução dos seus objectivos ou interesses de ordem pública e *Fundações Privadas*, particulares ou de direito privado, constituídas por iniciativa própria para a a prossecução dos mais variados objectivos de interesse colectivo, seja de âmbito cultura, social, científico, educacional, recreativo ou de solidariedade social propriamente dita, com meios privados mas sujeitos a actos públicos de reconhecimento pelo Estado.

No primeiro caso, a instituição, o reconhecimento e a aprovação dos estatutos concretizam-se através de actos legislativo, sob a forma de decreto-lei e regem-se pelo regime público administrativo. No segundo caso, constituem-se mediante escritura pública, e regem-se pelo direito civil. No entanto ambas têm em comum poderem prosseguir fins de interesse público, colectivo ou de utilidade pública. O código civil no seu Art.157º veio estabelecer um capítulo das pessoas colectivas de direito privado e enquadrar as Fundações, que se consubstanciam em organizações dirigidas para à realização de interesses comuns ou colectivos e tradutores de utilidade pública, nessa categoria distinguindo-as de outras instituições congéneres, p.e. as Associações.

As Fundações têm uma tipologia diversa de acordo com os vários tipos de instituidores e esta será uma base para as classificar entre Fundações de Direito Privado e Fundações Públicas, este desmembramento da tipologia é apresentada no gráfico seguinte como nos mostra Macedo (2001: 40):

Figura 2.4 - Tipologias de Fundações



Fonte : Macedo (2001)

Nesta dissertação é dado especial enfoque às Fundações de direito privado, concretamente na análise de casos que será explanada na parte da análise empírica, e estas são reconhecidas como parte integrante das instituições não lucrativas e prosseguem objectivos diversos, tais como objectivos religiosos, humanitários ou culturais, oriundos da generosidade feita por meio dos instituidores que têm a garantia de que os seus ideais e vontade não terminam com sua morte. A finalidade determinada para essa entidade será permanente já que após sua definição em escritura pública ou testamento, não poderá ser modificada pelos administradores pois todas as resoluções estão delimitadas pelo instituidor, é portanto um acervo de bens livres, que recebe da lei a capacidade jurídica para realizar as finalidades pretendidas pelos seus instituidores. Em regra, é indicado o modo de funcionamento e pelo menos alguns dos membros dos órgãos de direcção para organizar e orientar a fundação. No que respeita ao controlo em termos financeiros estas entidades têm dois organismos que realizam o controlo da aplicação dos fundos, concretamente o Ministério da Finanças e o Tribunal de Contas pelo benefício do estatuto da utilidade pública, e neste domínio de controlo financeiro das pessoas colectivas de direito privado dever-se-á atender ao disposto na Lei n.º 98/97

de 26 de Agosto, nos remete para a intervenção legítima do controlo financeiro do Tribunal de Contas das entidades que utilizem dinheiro e valores públicos ou da União Europeia.

Capítulo III - A CONTABILIDADE E INFORMAÇÃO FINANCEIRA

3. A CONTABILIDADE E INFORMAÇÃO FINANCEIRA DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

3.1. A Problemática da Informação Financeira nas Entidades sem Fins Lucrativos

3.1.1. Enquadramento Contabilístico

A contabilidade começou por ser um mero registo para perda de memória e meio de prova, sabemos porém que esta ideia foi-se diluindo ao longo dos tempos e encontraram-se as verdadeiras funções da contabilidade que não se resumem só a registar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações do património em virtude da actividade económica ou social das entidades, como uma ferramenta essencial de gestão ela tem como fim o controlo, a demonstração e análise da situação patrimonial, criando a possibilidade de interpretação do resultado económico, de maneira a garantir o cumprimento dos objectivos.

Contudo, as entidades sem fins lucrativos tardiamente perceberam as mais valias das funções da contabilidade tal como ela é interpretada nas empresas lucrativas e por isso também não dispunham de contabilidade muito elaborada e as exigências de controlo e de informação não se colocavam de modo premente. Apesar disso, assistimos nestas entidades a alterações de posição perante a contabilidade já que as preocupações de eficiência na prestação dos serviços e na boa utilização dos recursos recebidos (receitas, subsídios, doações, donativos e quotizações ...etc) têm sido um constante e conduzem assim ao respeito pelos bons princípios da gestão e à fixação de normas e modelos contabilísticos apropriados para certas categorias de entidades do Terceiro Sector. Há, no entanto que ressaltar que tais procedimentos têm por instrumento o POC, concebido para empresas mas com uma estrutura que não se adequará bem a este sector.

Dado o importante papel que estas entidades desempenham na sociedade, ideia já explanada no capítulo 2 concretamente no ponto 2.1 e 2.3, estas deveriam prestar contas tendo em conta os objectivos pretendidos da informação contabilística por parte de quem a recebe já que a origem dos recursos reside na sociedade em geral, quer se trate de doações, contribuições, subsídios ou receitas próprias.

De acordo com Ferreira (2006) a conversão dos recursos em serviços sociais requer o estabelecimento de objectivos operacionais e metas que o permitam e a correcta

prestação do tratamento desses recursos. Será, assim, necessário realizar uma organização administrativa e contabilística que assegure uma correcta e precisa prestação, quer dos serviços da instituição aos interessados, quer das contribuições por ela recolhidas para o seu desempenho. O autor defende que a realização dos fins será uma tarefa que compete ao órgão de direcção, acompanhado do órgão de fiscalização. Periodicamente, prestam-se informações sobre as realizações, através de relatórios e contas divulgados, sujeitos a prévia aprovação e acrescenta que as actuais técnicas de contabilidade nasceram com o pensamento em organizações empresariais (sociedades comerciais). Não obstante estas entidades terem uma contabilidade que regista operações idênticas às da contabilidade empresarial, elas têm objectivos e finalidades diferentes e por isso não pode haver, assim, um tratamento de informação contabilística igual para entidades lucrativas e não lucrativas, consequência das notórias diferenças existentes. Depararmo-nos na vivência prática que as várias entidades sem fins lucrativos acabam por elaborar as suas demonstrações da mesma forma que as empresas com finalidades lucrativas, no entanto, deveriam fazê-lo apenas naquilo que fosse aplicável uma vez que o sistema contabilístico orientado para uma óptica económico-financeira não satisfaz por completo as exigências da informação que este sector necessita. A situação ideal passaria por uma harmonização contabilística ao nível deste sector, mas debatemo-nos com enormes dificuldades de implementação dada a diversidade de entidades dentro do próprio sector, que mantêm actuações totalmente divergentes. Na perspectiva de Harding (1999) através da harmonização, os diferentes sistemas contabilísticos podem posicionar-se de forma a eliminar métodos não recomendados e, simultaneamente, unificar alguns desses métodos, fazendo uso de hipóteses alternativas, em virtude da existência de sistemas irreconciliáveis. A harmonização implica um processo de reconciliação entre diferentes perspectivas e práticas contabilísticas. As entidades sem fins lucrativos sabem a importância que a gestão tem no seu seio, visto que as mesmas não possuem o lucro como objectivo principal. Podemos verificar os objectivos de apresentação da informação contabilística destas entidades segundo dois prismas, um na perspectiva em que o resultado final decorre dos resultados brutos das actividades principais e acessórias, dando ênfase ao lucro tal como acontece nas empresas, outro na perspectiva dos resultados da actividade principal da entidade. O Plano Oficial de Contabilidade instituiu o uso da Demonstração

de Resultados originalmente estruturada para atender às instituições com fins lucrativos mas tal não é adequada para reflectir a realidade operacional das entidades sem fins lucrativos, dificultando o processo de transparência e prestação de contas e, conseqüentemente, a tomada de decisão pela entidade.

Assiste-se a um esforço dos organismos internacionais, nomeadamente da União Europeia, do IASB - International Accounting Standards Board e do IOSCO - International Organization of Securities Commissions, para desenvolver essa melhoria contínua, com vista a reduzir as diferenças entre sistemas contabilísticos dos diferentes países, com o objectivo de tornar a informação mais credível, fiável e comparável.

Uma empresa privada tem um sistema contabilístico essencialmente elaborado numa óptica económico-financeira, já uma entidade sem fins lucrativos, para que o seu sistema de gestão seja eficiente, para além da informação da Contabilidade Patrimonial tem de prestar informação sobre a execução orçamental e sobre os custos das actividades. Esta constatação advém das insuficiências reconhecidas pelos inquiridos neste estudo e da constatação de que é necessário co-existirem mais do que um sistema contabilístico: o Patrimonial, o Orçamental, Analítica ou de Custos. Pretende-se com tal atitude a obtenção de informação oportuna, útil e fiável que possibilite uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros e uma gestão mais racional na utilização dos recursos, com vista a maximizar a respectiva eficiência, eficácia e economia.

Os gestores são avaliados pelos resultados alcançados no desenvolvimento de projectos e pela adequação da aplicação dos recursos destinados à instituição. Para efeitos contabilísticos, a distinção essencial a ser realizada não é entre entidade privada ou pública mas sim entre lucrativa ou não lucrativa.

A globalização potencia a utilização de uma informação tempestiva e comparável, mas acresce a necessidade de eliminar as diferenças entre sistemas contabilísticos dos diferentes países. Nesta lógica, sente-se a necessidade das demonstrações financeiras serem complementadas com outros elementos importantes que permitam melhorar a fiabilidade das previsões e tornar a gestão das organizações mais eficiente e realizar práticas de relato financeiro mais uniforme, sendo essa necessidade ainda mais sentida no contexto da economia social.

Para começar Ferreira (2006) aponta algumas características de âmbito financeiro para as entidades não lucrativas ligadas aos recursos e beneficiários e remete-nos para a ideia de que os recursos entregues às instituições não lucrativas são-no com o propósito puro de contribuir para a realização dos fins a que a instituição se propõe, não se conferindo aos doadores, contribuintes ou associados direitos ao património da instituição. Por outro lado, refere que os beneficiários das instituições ou nada pagam pelas prestações que recebem ou pagam valores simbólicos ou abaixo de preços de mercado.

Podemos, ainda, acrescentar outros aspectos de âmbito financeiro e de gestão que podem ser diferenciadores para estas entidades e que se prendem com questões de diversa ordem tais como:

- a) Quem atribui os financiamentos não espera contrapartidas de qualquer espécie e as entidades que fornecem os bens não esperam obter lucro.
- b) Têm um estatuto fiscal especial.
- c) Poderá haver restrições à utilização dos activos da entidade impostas pelo doador.
- d) Não há interesse directo sobre a obtenção de lucros e a sua distribuição por isso há uma gestão desinteressada em termos financeiros.

Com este complemento podemos dizer que algumas das entidades referidas no capítulo 2 como entidades sem fins lucrativos não cabem na caracterização total do sector como um todo, ou seja, apesar de serem consideradas Entidades sem Fins Lucrativos (ESFL) não cumprem integralmente os requisitos que lhe estão subjacentes, p.e. as cooperativas e outras entidades que pretendem conseguir bens ou serviços a preços mais baixos para os seus participantes ou membros de direcção ou assembleia. Talvez, por isso, aquelas que se identificam dentro do espírito referido das ESFL sejam as *Fundações* e as *Associações*.

O rumo que a economia tem vindo a tomar e o sistema de apoios e incentivos para o sector social e cultural têm orientado as entidades sem fins lucrativos para uma dupla função e actuação no mercado, motivando-as à realização de prestações acessórias e por isso realizam uma actividade lucrativa paralelamente à principal, e são movidas pela tentativa de sobrevivência e concretização dos seus objectivos. São claras as diferenças entre o sector lucrativo e o não lucrativo, mas sabemos que existe uma enorme dificuldade em desenhar um normativo contabilístico que reflecta essas diferenças e que

seja ao mesmo tempo simples e directo e de fácil análise. O que se verifica, em certos casos, é que o valor praticado pelos serviços prestados ou bens vendidos não reflectem na íntegra o respectivo custos para poderem fazer um termo de comparação entre esses valores e os preços de mercado. As entidades que têm uma participação reduzida limitam-se ao registo dos fundos que lhes são atribuídos para realizarem as suas actividades. São variados os contributos em dinheiro, desde os donativos, as quotas, fundos em dinheiro ou em espécies, especificamente em trabalho voluntário ou não remunerado e isso merecerá o respectivo tratamento contabilístico e o tratamento da informação. Poderemos falar em contabilidade simplificada se tivermos um mero processo de caixa a funcionar como tratamento contabilístico que muitas destas entidades evidenciam, mostrando apenas as despesas e os pagamentos, as receitas e recebimentos de determinado período, não se registando a especialização de exercício. Com isto existirão apenas movimentos de tesouraria, os registos de alguns valores de activos fixo e circulante que darão lugar a um balanço patrimonial simplificado. Não obstante a existência desta contabilidade simplificada pela natureza das operações que lhe estão subjacente, ela deixará de o ser quando se verificarem dívidas de/a terceiros e esses possam perdurar no tempo ou se surgirem compromissos inerentes às dívidas a pagar, nomeadamente se há dívidas perdoadas ou não exigidas ou dívidas de cobrança duvidosa ou mesmo incobráveis, tornando-se assim a contabilidade mais completa.

As Entidades sem fins lucrativos em Portugal utilizam os mesmos moldes da contabilidade das empresas ou entidades com fins lucrativos, a contabilidade de acordo com o POC empresarial, não obstante o artigo 2º¹³ do Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro não se referir directa e com obrigatoriedade à aplicação do POC nestas entidades. No entanto, sendo utilizado é necessário fazerem-se adaptações, uma vez que são entidades que possuem particularidades próprias e devem adaptar os recursos que têm às necessidades para dar sustentação aos seus projectos. Além disso, alguns recursos recebidos pelas entidades sem fins lucrativos têm regras próprias, principalmente os recursos que dizem respeito aos fundos estruturais comunitários,

¹³ Artigo 2.º O Plano Oficial de Contabilidade é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Outras entidades que, por legislação específica, já se encontrem sujeitas à sua adopção ou venham a estar.

através das medidas de apoio do FSE. A contabilidade dessas organizações que recebem Fundos Comunitários têm de seguir um modelo de Plano de Contas da Contabilidade Geral e Analítica específico por rúbricas pré-definidas pela medida de apoio e separar os apoios financeiros por Centro de Custos, onde aparecem discriminadas as despesas que dizem respeito ao objectivo para o qual receberam os fundos.

À semelhança de outros países, em Portugal, pelo desenvolvimento que o Terceiro Sector teve, constatou-se que a falta de previsão no ordenamento jurídico de Portugal sobre uma legislação contabilística específica aplicável às instituições do Terceiro Sector fez com que os dirigentes usassem legislações aplicáveis a outras organizações, em especial às empresas. O Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro refere no seu Artigo 2.º no que respeita ao âmbito de aplicação que o Plano Oficial de Contabilidade Pública é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado.

Vemos então que aquelas entidades às quais não se aplica o pressuposto de que pelo menos 50% das suas receitas advenham directamente do Orçamento do Estado não terão enquadramento contabilístico no POCP – Plano Oficial de Contabilidade Público logo terão que, a título residual, aplicar o POC para o sector empresarial.

Em termos comparativos se tomarmos como exemplo um dos países onde o Terceiro Sector está extremamente desenvolvido Júnior (2005) acrescenta que no Brasil a Lei n.º 9790/99, baptizada de Lei do Terceiro Sector, e a 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 nos 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 o balanço patrimonial e a demonstração de resultados do exercício. O Decreto-lei n.º 3100/99 desse país aumentou o conjunto de demonstrações contabilísticas exigidas das instituições sem fins lucrativos e acrescentou as chamadas *Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos*, *Demonstração das Mutações do Património Líquido*, e as *Notas Explicativas*. As demonstrações contabilísticas brasileiras que devem ser apresentadas pelas entidades do Terceiro Sector têm as suas estruturas estabelecidas por meio da Lei n.º 6404/76 – Lei das Sociedades por Acções e pela NBC T 3 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A NBC T 10.19 determina

que, na elaboração das demonstrações contabilísticas, a conta Capital e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deverão ser substituídas, respectivamente, por Património Social e Superávit ou Deficit do Exercício.

Depreende-se que este sector tem já enquadramento e princípios contabilísticos perfeitamente definidos nos países cujo peso do sector seja considerável, dando-se especial ênfase aos princípios que definem o tronco de procedimentos contabilísticos e que, com toda a certeza diferem dos que são considerados para o estatuto empresarial.

Na visão de Gross et al. (2000:23-28) existem sete áreas onde os princípios contabilísticos das entidades não lucrativas são diferentes dos das que visam o lucro:

- a. Cash versus Accrual Accounting* - Grande parte das entidades não lucrativas de menor dimensão funcionam com uma base de caixa e não numa base de acréscimo, isto porque torna-se mais simples funcionar com um registo de caixa e essa facilidade de funcionamento agudiza-se se não estiverem a ser geridas por profissionais da gestão ou contabilidade. Além disso a base de caixa tenderá a ser mais utilizada se a actividade desenvolvida é de tal ordem que não são realizadas dividas com terceiro, por outro lado, as entidades com uma dimensão já considerável passaram a utilizar como referência a base do acréscimo, o que vai de encontro a um retrato mais fiel da realidade. Existem, contudo entidades que contabilizam certos factos patrimoniais na base de caixa e outros na base do acréscimo.
- b. Fund Accounting* - Se pensarmos que as empresas utilizam os centros de custos para separarem rúbricas pelas unidades da empresas, a contabilidade por fundos, não sendo um termo utilizado no mundo empresarial, é certamente algo comum no Terceiro Sector. Os fundos são apresentados no seu registo contabilístico de acordo com a natureza do fundo, se o fundo é irrestrito, restrito temporariamente ou restrito permanentemente que foi previamente imposta pelo doador e é apresentada uma demonstração por cada fundo. Este ponto será também desenvolvido posteriormente ainda dentro deste capítulo.
- c. Transfers and Appropriations* – Estas transferências são frequentemente confundidas com fundos mas apenas se referem a transferências entre aplicações dentro da mesma organização e por isso não existem nem despesas nem receitas.

As apropriações são no caso autorizações para utilizar recursos no futuro para um propósito específico.

- d. Treatment of fixed assets* – No passado nem sempre estas entidades registaram os activos fixos como activos. Uma registavam como custos do ano, outras tinham em conta a vida útil do bem para as depreciações e, mais recentemente, o método de contabilização tem acompanhado o utilizado nas empresas.
- e. Contributions, Pledges and Noncash Contribution* – As promessas de contribuição não são utilizadas nas empresas mas algumas destas entidades registam as promessas de contribuição porque sabem, por experiência, que poderão contar com elas, embora seja algo incerto.
- f. Accounting for Investments* – Esta contabilização é distinta da utilizada pelas entidades com finalidade comercial e será à frente enfatizada aquando da utilização do SFAS 124.
- g. Funcional reporting of expenses* – Retratar as despesas pela categoria funcional, em função do programa específico ou em função da gestão ou em função do Fundraising.

Existem contudo diferenças que estão presente nas principais distinções entre os dois tipos de entidades (lucrativas e não lucrativas) a saber, a natureza das actividades e da sua operacionalidade e as preocupações ou finalidades que os destinatários das demonstrações financeiras destas entidades demonstram. Estas entidades não lucrativas procuram prestar contas das actividades e dos programas realizados a determinados tipos de stakeholders que têm uma visão da entidade de cooperante social e que por isso não pretende utilizar a entidade com finalidade lucrativa, enquanto que se pensarmos nos stakeholders das empresas esses terão uma posição diferente, mais defensiva, e nos tempos que correm mais cautelosa. Por outro lado, se verificarmos com atenção parte das práticas seguidas por estas organizações veremos que são similares com aquelas que são seguidas pelas empresas e isto deve-se ao facto de a dada altura do seu percurso social a entidade não lucrativa tentar sobreviver num meio que é dominado por comportamentos comerciais e direccionados para o lucro. Uma das áreas que é verdadeiramente única é a que abrange as contribuições já que as empresas não têm na sua actividade a função de as receber, e por isso também não existem princípios contabilísticos para a contabilização desse recebimento tal como acontece na SFAS 116,

que será analisada à frente no ponto 3.3.2.1 deste capítulo. Por conseguinte, reveste-se a contabilidade nestas entidades, não raras vezes, com critérios de registo dos factos contabilísticos que não atendem aos princípios fundamentais de contabilidade. Isso deve-se ao facto, conforme Andrade (1991: 309), de que frequentemente as entidades sem fins lucrativos não estão submetidas a normas governamentais, tão comuns na área da contabilidade, e os responsáveis da contabilidade que com elas se envolvem acabam por não saber quais os critérios mais adequados para a realização do registo contabilístico das operações dessas entidades. Este facto é reiterado por Olak (1996:105) que afirma que *"se, por um lado, não existem critérios específicos de contabilidade e divulgação das demonstrações contabilísticas para estas entidades por parte de órgãos normalizadores a que estamos tão acostumados, por outro, elas têm, então, plena liberdade de fazer prevalecer os princípios emanados da teoria da contabilidade, em sua forma plena."*

Assim, várias entidades sem fins lucrativos acabam, na falta de normativos contabilísticos especificamente delineados para elas, por elaborar as suas demonstrações da mesma forma que as empresas com finalidades lucrativas. Não havendo normas contabilísticas específicas para o sector utilizar-se-ão as que existem para os sectores em geral.

Nos EUA é comum que o recebimento de recursos por parte destas entidades venha acompanhado de restrições impostas pelo doador, ou seja, tais recursos só poderão ser utilizados em actividades ou projectos específicos. Os recursos recebidos têm por vezes regras impostas, estabelecidas pelo doador, no que diz respeito ao destino ou aplicação dos mesmos. A forma de registo contabilístico utilizado nos Estados Unidos, intitula-se Contabilidade por Fundos, onde a contabilização se faz de acordo com a natureza do fundo, se irrestrito, restrito temporariamente ou restrito permanentemente, assunto que abordaremos nos pontos 3.2 e 3.3 deste capítulo. A contabilidade por fundos é muito utilizada nos EUA e ao nível Anglo-saxónico, isto justifica-se porque as entidades não lucrativas como têm objectivos sociais perfeitamente definidos, a informação que lhes será mais útil é a que clarifique o estado do caixa e a aplicação dos fundos obtidos. Nesse contexto, há um desdobramento dos recursos em função da natureza e do destino que cada um deve ter, tratando-se, na verdade de algo muito simples. Em Portugal, o sistema de contabilização exigido às entidades que recebem fundos pelas medidas de

apoio comunitárias impõe a separação por centro de custos das despesas e dos apoios atribuídos às organizações para a realização de determinada actividade co-financiada. Neste caso, recebem recursos dos doadores sujeitos a determinadas restrições e acabam por utilizar na contabilização dos recursos económico-financeiros uma subdivisão das rubricas do Plano de Contas. A contabilidade geral utilizada no mundo empresarial acaba por ter necessidade de um complemento de informação, por não separar os recursos restritos dos irrestritos, se esse caso se aplicar, fazendo com que a entidade não tenha especificado o quanto angariou e gastou num determinado projecto. Inversamente ao que acontece na contabilidade empresarial, a contabilidade por fundos separa recursos em categorias, sabendo-se, assim, quanto foi arrecadado e gasto num projecto específico, possibilitando aos associados, gestores e doadores maior controlo sobre os activos e passivos da entidade. Dessa forma, a contabilização por fundos tem um poder informativo mais segregado e os utilizadores da informação identificam claramente a informação útil na tomada de decisões. A contabilização convencional não faz a segregação dos recursos em função da natureza (restritos e irrestritos), necessitando, dessa forma, de se manter um maior controlo em função do uso e aplicação desses mesmos recursos. Já a contabilidade por fundos faz a separação dos recursos de acordo com as restrições impostas pelo doador, ou por determinação da própria entidade. Nas demonstrações contabilísticas não ocorre uma diferença em termos de valores monetários nem de património, são os mesmos em ambos os métodos. O que as diferencia é a forma de elaboração, apresentação e divulgação das demonstrações contabilísticas. Em alguns aspectos estas formas de contabilização são semelhantes e em outros bastante diferentes, mas facilmente podemos explicitar as principais diferenças entre os dois métodos de contabilização:

Quadro 3.1 - Contabilidade Convencional versus Por Fundos

| | Métodos Contabilísticos | |
|----------------------------------|--------------------------------|---------------------------|
| | CONVENCIONAL | FUNDOS |
| Plano de Contas | Único | Um plano por cada fundo |
| Registos Contabilísticos | Independente do destino | Cada fundo uma entidade |
| Demonstrações Financeiras | unicolunar | multicolunar |
| Notas explicativas | Muitas notas explicativas | Poucas notas explicativas |

Na contabilização convencional existe um plano de contas único, enquanto que na contabilização por fundos há um plano para cada fundo ou contas separadas para cada fundo. Os registos contabilísticos são feitos de uma forma única, independente destes recursos terem um destino específico ou não. Já na contabilização por fundos existe uma segregação, onde se considera cada fundo como uma entidade contabilística. A apresentação das demonstrações contabilísticas na contabilidade convencional é no formato de uma coluna, não havendo separação de acordo com a restrição. Na contabilização por fundos o formato é multicelular, onde existe uma coluna para cada tipo ou categoria de fundo. As notas explicativas no método convencional enfatizam muito os recursos utilizados em actividades ou projectos específicos, diferentemente do método por fundo, que utiliza poucas notas explicativas no que diz respeito aos fundos, pelo poder auto-explicativo das demonstrações contabilísticas. Estas diferenças apontadas entre os dois métodos são corroboradas por Larkin e DiTommaso (2003) que, também, partilha da opinião deixada por Olak (1996: 260) de que se houver restrições há uma desvantagem, o facto de não se ter controlo contabilístico eficiente dos recursos que, por imposição interna ou externa, devam ser gastos em projectos ou actividades específicas. Por falta de controlo, a entidade corre o risco de perder recursos como, por exemplo, juros sobre aplicações financeiras. Foi verificado por Soldevila García (2000: 171) que a contabilidade por fundos consiste no tratamento contabilístico diferenciado de cada uma das contribuições recebidas pelas E.S.F.L com fins concretos de determinados. Essas contribuições constituirão os fundos da actividade e serão controlados de forma independente. A contabilidade por fundos, segundo este autor,

determinará tantas esferas jurídicas de controlo quantos fundos que existam com aplicação específica, podendo estabelecer, em última instância, um balanço para cada fundo, assim como um balanço consolidado. Esta permitirá um controlo das transferências entre fundos cuja contabilidade convencional não dá destaque. De acordo com o autor a contabilidade por fundos poderá apresentar separadamente os fundos, os subsídios, subvenções e programas de apoio. Poderá dar informação em períodos de tempo diferentes dos normalmente considerados de um ano, dar informação sobre os recursos de forma separada segundo as restrições do doador. Possibilitará medir o êxito das actividades financiadas pelos fundos e dar informação especializada incluindo informações como as dadas pela SFAS 117, para os públicos internos e externos.

No caso concreto da Espanha foram publicadas regras específicas de adaptação do plano de contas (PGC) para as organizações não lucrativas (Real Decreto 776/1998, de 30 de Abril, publicado no B.O.E. de 14 de Maio) de aplicação obrigatória para exercícios posteriores a 1998. Segundo Soldevila García (2000:58) a única diferença reside na utilização de contas específicas do grupo 1 que se referem a fundos próprios, fala-se de fundo social e por seu lado no grupo do imobilizado também incorpora património histórico. Quanto aos princípios contabilísticos, refere a autora que, não existem diferenças relativamente à sua aplicação numa entidade lucrativa e recomenda-se a utilização da contabilidade por partidas dobradas e não se aceita o registo por método de caixa ou contabilidade de fundos. Nos EUA estabeleceu-se obrigação de utilização de um relatório anual típico das organizações sem fins lucrativos, o Form 990, se estas beneficiarem do estatuto de isenção de imposto (McMillan, 2003). Este documento é um relatório público para as entidades não lucrativas financiadas pelo governo e é importante porque beneficia as entidades que captem fundos nos diferentes Estados do país e porque unifica o “Financial Reporting” de todas as entidades. A informação contida nesse relatório está de acordo com os USGAAP - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (Sumariwalla e Wilson , 1999).

Face ao exposto, percebe-se que a entidades com fins lucrativos seguem a metodologia da contabilização convencional ou empresarial, tanto para a contabilização dos factos, quanto para a elaboração das Demonstrações Financeiras. Ressalte-se que, não se deve pensar que ela não tem nenhum poder informativo para as entidades sem fins lucrativos, pois não havendo restrições quanto a utilização dos recursos, e não existindo outro

referencial contabilístico ela atende às necessidades básicas dos utilizadores na interpretação da informação.

Todos os conceitos referidos fazem parte de uma determinada gestão que estas entidades pretendem fazer e para o qual concentram os seu esforços enquanto empreendedores e contribuidores das questões social da economia. Para Brinckerhoff (2000, p. 11) "*o centro do empreendedores social é uma boa administração*". Na opinião do autor os empreendedores sociais procuram constantemente novas maneiras de satisfazer os pedidos dos seus colaboradores e adicionar valor aos serviços existentes. Contudo afirma que os empreendedores sociais devem estar disponíveis para correr riscos razoáveis a favor das pessoas que a organização serve; verificar se todos os recursos afectos são realmente investimentos administrados e ponderar o retorno social e financeiro de cada um dos investimentos; consciencializar-se que sem dinheiro não é possível concluir missões. É, deste modo, sentida a necessidade destas entidades implementarem uma gestão específica e de tratamentos de dados de modo a estimar o custo económico por actividade, por programa de apoio ou por produtos e a participação de cada interveniente financiador. Esse custo por actividade ou por serviço poderá ser determinado pela contabilidade de custos que deverá permitir uma medida de valorização e controlo interno das ESFL, já que também se deverá organizar para mostrar as relações de responsabilidade dentro da estrutura das unidades de negócio. Se as entidades não lucrativas tiverem uma parte comercial como forma de sobrevivência deverão ser apurados os resultados da actividade principal e da acessória mesmo considerando que o volume de negócios não represente uma parte significativa da actividade total da entidade. A contabilidade em Portugal ainda não permite determinar as externalidades positivas e negativas directas e indirectas da actividade principal e mensurar esse resultado, limitando-se a calcular o valor de reposição dos activos utilizados. Deste modo, o modelo das Demonstrações Financeiras das entidades lucrativas não serve para medir o desempenho das não lucrativas, logo a estrutura conceptual deverá ser ajustada de forma diferente, embora possa haver alguma analogia em determinadas situações entre as duas estruturas.

3.1.2. Objectivos, Utilizadores e Necessidades da Informação Financeira

Existe claramente uma diferença entre os objectivos da informação financeira das entidades lucrativas e das não lucrativas, e essa distinção tem a ver directamente com os destinatários (stakeholders) da informação financeira.

Há contudo um objectivo genérico da informação financeira que é comum aos dois tipos de entidades (lucrativas e não lucrativas), fornecer informação útil que satisfaça os utilizadores.

No tratamento em termos de objectivos das Demonstrações Financeiras é referido na Directriz Contabilística n.º 18 que diz “*são os de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis àquele vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões*”. Pretende-se através da contabilidade dar a imagem verdadeira e apropriada da entidade, utilizar a informação para a tomada de decisões e realizar controlo; prestar contas aos stakeholders e ao público em geral através de entidades nacionais de divulgação de dados.

O Financial Accounting Standard Board (FASB, 1978) enuncia que o relato financeiro não é um fim em si mesmo, mas antes deverá fornecer informações com utilidade para a tomada de decisões empresariais e económicas, destinadas a fazer escolhas fundamentais entre usos alternativos de recursos escassos na condução de actividades empresariais económicas (indicando também que o relato financeiro tem por objectivo o fornecimento de informação que é útil). Também no Reino Unido, o International Accounting Standard Board (IASB) no seu documento (1989:§12) preconizou que o objectivo das demonstrações contabilísticas é o de fornecer informação sobre o desempenho financeiro e a posição financeira de uma entidade através de um relato que seja útil a um conjunto de utilizadores, que se destine a analisar a responsabilidade da gestão pelos recursos que lhe foram confiados e também pela tomada de decisões económicas, para os investidores, tanto presentes como potenciais, e credores e outros utilizadores racionais de investimento, crédito e outras operações similares. No desenvolvimento do projecto, o FASB (1993) pressupôs que os utilizadores externos das demonstrações contabilísticas publicadas pelas entidades do Terceiro Sector têm interesses comuns em relação a avaliar:

- a) os serviços oferecidos pela organização e a sua capacidade de continuar a oferecer esses serviços;
- b) como os administradores cumprem com suas responsabilidades e outros aspectos relacionados à sua performance.

Assim sendo, a proposta do conjunto de demonstrações contabilísticas é oferecer aos utilizadores da contabilidade informações sobre: o montante e a natureza dos activos, passivos, e do activo líquido da organização; os efeitos das transacções e outros eventos e ocorrências que alteram o montante e a natureza do activo líquido; o montante e o tipo do fluxo de entradas e saídas de recursos económicos durante um período; a lista de como as organizações obtêm, gastam e pagam empréstimos e outros factores que afectam sua liquidez; e os serviços realizados por uma organização (FASB, 1993).

Por sua vez, em Espanha, a Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA), no documento “Principios Contables, Marco Conceptual para la Información Financiera” (1999: 33-34), vem igualmente defender que a informação financeira deve ser útil a um vasto leque de utentes para a tomada de decisões económicas e que o objectivo básico dessa informação consiste em permitir aos seus utilizadores avaliar:

- a) o comportamento económico-financeiro da entidade, a sua estabilidade e vulnerabilidade e a sua eficácia no comportamento das suas funções; e,
- b) a capacidade da entidade para manter os seus recursos, fixos e circulantes, para financiá-los adequadamente e para remunerar as suas fontes de financiamento.

Sobre os objectivos das Demonstrações Financeiras, a International Accounting Standards n.º 1 (IAS n.º 1) estabelece que o objectivo de demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa de uma empresa que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões económicas.

Para satisfazer este objectivo, as Demonstrações Financeiras proporcionam informação financeira acerca do seguinte:

- a) activos;
- b) passivos;
- c) capital próprio;
- d) proveitos e custos, incluindo ganhos e perdas;

e) fluxos de caixa

Para Tua Pereda (1995) o objectivo da contabilidade financeira é proporcionar um sistema de informação e comunicação externas, ao recompilar, dar forma compacta, e disseminar dados económicos que dêem uma representação financeira dos direitos económicos e o interesse relativo dos segmentos da economia, a fim de facilitar a esses segmentos a formulação de juízos e a tomada de decisões.

Apesar de não existir explicitamente a possibilidade de informação financeira diferente, dependendo dos utilizadores específicos a quem ela se destina, é aceite a distinção de acordo com os propósitos tidos na elaboração da informação, seja ela para fins gerais ou para fins fiscais.

Moneva (1993:94) potencia-nos que o objectivo da informação financeira será direccionado para decisões de gestão, e de menor escala para o investimento por parte dos utilizadores externos, isto implicará que a utilidade deveria ser o fim principal da informação económica e financeira. Ora verifica-se em quase todos os sectores de actividade, que o objectivo da informação financeira recai sobre a questão fiscal e obrigação legal.

Considerando a “utilidade” como o objectivo genérico da informação financeira, derivam-se daqui outros objectivos específicos que são inerentes, quer ao tipo de entidade, sua actividade e dependência de órgãos superiores de controlo, quer ao tipo de destinatários dessa mesma informação. Parece certo que na evolução que se tem verificado do conceito de Contabilidade, está patente, para além do aspecto simplesmente comunicacional da informação contabilística, uma gradual substituição ou complementaridade da função de registo com a de utilidade para os utilizadores dessa mesma informação.

Desta exposição podemos aferir que as ESFL têm objectivos da informação financeira distintos, embora emanem de alguns dos conceitos exigidos às lucrativas e acima referidos, mas têm uma estrutura diferente pois a informação é destinada a utilizadores que percebem que a entidade tem uma missão e visão diferente. Os objectivos da informação numa visão altruísta poder-se-ão enumerar como:

- Deve ser orientada para o controlo da actividade, para o cumprimento da missão e o alcance da visão.
- Auxiliar os indicadores de desempenho da sua actuação

- Serem capazes de dar informação sobre a continuidade da actuação da entidade no mercado em que se insere.
- Dar informação detalhada aos doadores, as eventuais restrições e aplicações realizadas.
- Dar informação por actividade e grau de cumprimento desses planos de actividade.
- Dar a conhecer o futuro certo e incerto da entidade, ou seja a visão da entidade.

O SFAS n.º 1 do FASB refere que *“as demonstrações financeiras não são um fim em si mesmas (...) os seus objectivos devem ser examinados a partir das necessidades daqueles que procuram a informação”*.

Por seu lado, o Corporate Report do Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW, 1975) baseado em concepções muito próximas da responsabilidade social, inclui expressamente entre os utilizadores: Investidores em acções; Credores; Empregados; Analistas ou assessores; Grupos que têm relações com a entidade por motivos comerciais (clientes, fornecedores, credores comerciais, a concorrência ou qualquer interessado em fusões, absorções ou investimentos de controlo); Autoridades governamentais; e Público em geral (consumidores, contribuintes, grupos de interesse ou de pressão, associações de defesa do consumidor, etc.).

Por seu lado, o Plano Oficial de Contas reporta-nos um elenco dos destinatários da informação financeira para o n.º 3.1 do POC:

- a) Investidores;
- b) Financiadores;
- c) Trabalhadores;
- d) Fornecedores e outros credores;
- e) Administração Pública;
- f) Público em geral.

Os utilizadores das Demonstrações Financeiras incluem os investidores actuais e potenciais, empregados, fornecedores e outros credores, mutuantes, clientes, o governo e os seus departamentos, e o público em geral, que as utilizam para satisfazerem as necessidades de informação (IASB, 1989:§9).

Devemos saber quem são os utilizadores da informação financeira neste sector para melhor entender como deve ser elaborada a informação a disponibilizar. De uma forma geral, podemos destacar alguns *Stakeholders* que se podem assumir no modelo de informação do Terceiro Sector como utilizadores da informação:

- a) Órgãos sociais e de gestão (p.e. fundadores ou associados);
- b) Estado (Governo e Ministério responsável da Tutela);
- c) Colaboradores e Funcionários;
- d) Doadores, beneméritos, participantes e voluntários.
- e) Credores (diversos grupos de interesse comercial, fornecedores e outros credores);
- f) Órgãos de controlo externo e de controlo interno;
- g) Cidadãos em geral e com interesse na unidade económica (destinatário dos serviços prestados);
- h) Partidos políticos;
- i) Académicos no campo de investigação do Terceiro Sector.

Pina Martínez e Torres Prada (1999) defendem que poderá ser feita uma classificação de utilizadores da informação financeira, atendendo a quatro critérios:

- a) *O tipo de relação estabelecida com a entidade*: Relação utilizador/entidade: distingue entre utilizador interno e externo.
- b) *Necessidades dos utilizadores da informação*: Intensa, quando se trata de utilizadores que podem ser directamente afectados pela situação da entidade; Moderada; ou, Limitada.
- c) *Nível de sofisticação*: Os conhecimentos necessários à interpretação da informação são superiores para os órgãos de gestão do que, por exemplo, para os empregados, ou para os cidadãos em geral.
- d) *Tipo de informação*: Como o objectivo não é unicamente prestar contas mas também proporcionar a informação que os utilizadores precisam, é imperativo ter em conta o tipo de informação necessária.

O IASB considera, como complemento que os utilizadores têm necessidade comuns de informação para a tomada de decisão tais como: comprar, vender ou deter um investimento; avaliar a gestão, os negócios e os patrimónios; determinar lucros e dividendos e políticas de tributação; elaborar estatísticas nacionais e regular a actividade

empresarial. No nosso caso concreto não haverá possibilidade de identificar todas estas necessidades pois parte delas, dada a estrutura do Terceiro Sector, não são passíveis de serem sentidas pelos utilizadores da informação, de modo que teremos que nos centrar concretamente no que é relevante para a tomada de decisão do gestor ou utilizador e que poderá a dado momento não passar por qualquer tipo de informação financeira e basear-se em informações que ajudem no cumprimento da missão (o que a entidade é) e da visão (o que a entidade quer ser), já que estamos a referir um modelo de gestão diferente e utilizadores distintos dos encontrados nos dois outros sectores da economia. Podemos apontar, como variadas e múltiplas, as necessidades de informação dos principais grupos de utilizadores da informação financeira e, com essa premissa de uma grande amplitude de necessidades será difícil encontrar um conjunto de demonstrações financeiras que possa satisfazer toda essa diversidade. O Institute of Chartered Accountants in England and Wales publicou na revista *The Corporate Report*, em 1975, uma lista das principais necessidades:

- Avaliar o comportamento da entidade;
- Appreciar a eficiência da entidade no cumprimento dos seus objectivos, previamente estabelecidos pela sua gerência, sócios ou membros;
- Appreciar o comportamento, eficiência e cumprimento dos objectivos da gestão, incluindo os seus planos de emprego, investimento e distribuição de resultados;

Pina Martínez (1994) indicou no seu estudo, também, um conjunto de necessidades de informação dado o variado conjunto de utilizadores, e considerou agrupá-las da seguinte forma:

- a) Viabilidade financeira;
- b) Cumprimento da legalidade;
- c) Desempenho da actividade de gestão;
- d) Custo dos serviços prestados.

Nesta matéria a Directriz Contabilística (DC) n.º 18, da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA), no seu ponto II, apenas faz a abordagem das necessidades da informação e dos destinatários das Demonstrações Financeiras remetendo para o ponto 3.1 do POC já anteriormente abordado. Adicionalmente refere

que os utentes têm interesses coincidentes e conflitantes e que para ir de encontro a essa situação, as entidades preparam um conjunto de demonstrações financeiras de finalidades gerais.

É, por seu lado, no normativo internacional, a Norma Internacional de Contabilidade n.º 1, (NIC 1¹⁴), no seu §7 onde se estabelece que “*as demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade*”. Para complemento, no §8 refere que um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui os componentes seguintes:

- a) *Balanço;*
- b) *Demonstração dos resultados;*
- c) *Demonstração que mostre: ou todas as alterações no capital próprio; ou alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções de capital com detentores e distribuição a detentores;*
- d) *Demonstração de fluxos de caixa;*
- e) *Políticas contabilísticas e notas explicativas.*

De acordo com Ives, Razeke Hosch (2004), as formas de apresentação e relato das Demonstrações Financeiras das entidades não lucrativas podem diferir entre elas, mas a sua essência sempre será apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada de modo a proporcionar uma base adequada de informação para o utilizador, tornando as demonstrações formais o mais pormenorizadas possíveis. Os autores referem seis métodos para realizar a evidenciação das Demonstrações Financeiras:

- Forma de apresentação das demonstrações Financeiras – elaboração das demonstrações com utilização de terminologia clara e simplificada e sua ordenação e forma da maneira a melhorar a sua interpretação;
- Informações entre parêntesis – oferecer ao utilizador informações curtas e objectivas, colocadas dentro do corpo da demonstração entre parênteses com vista ao fornecimento de maiores esclarecimentos sobre um título, um critério de avaliação, à composição de uma conta etc.;
- Notas explicativas – o objectivo dessa forma de evidenciação é fornecer informações que não podem ser apresentadas no corpo da Demonstração;

¹⁴ NIC – Norma Internacional de Contabilidade – Designação utilizada no contexto contabilístico português, e IAS – International Accounting Standards – Designação utilizada no contexto contabilístico internacional.

- Quadros e Demonstrações Complementares – com o objectivo de detalhar os itens das demonstrações que não podem ser evidenciados no corpo destes e/ou apresentar outras demonstrações, outra perspectiva de avaliação;
- Comentários do Auditor – fonte complementar de *disclosure* para as demonstrações financeiras, oferecendo maior segurança ao utilizador;
- Relatório da Direcção – tem como objectivo fornecer informações não financeiras relacionadas à operação da empresa, tais como mercado de actuação, perspectivas futuras, plano de crescimento, investimento em pesquisa e desenvolvimento entre outras.

A qualidade dos Relatórios e da informação financeira apresentada pelas entidades não lucrativas é de extrema importância para avaliar o desempenho que a instituição teve durante esse ano. Poder-se-á elaborar um relatório financeiro especial que contenha informação de análises comparativas entre vários anos para uma eventual redefinição de tarefas e estratégias de actuação na sociedade e elaboração de orçamentos futuros. A juntar-se a isso uma análise das Proveitos/Receitas e Custos/Despesas que tiveram maior oscilação durante o período em análise. Só deste modo, poderão estas entidades captar o interesse de financiadores e doadores, pela qualidade transparência e fiabilidade da informação financeira e o desenvolvimento das actividades, Larkin e DiTommaso (2003)

Moneva (1999) comenta que nas unidades empresariais existem diversos agentes, sociais e económicos, interessados em conhecer a situação económica e financeira. As teorias modernas do comportamento das empresas, nomeadamente a teoria do utilizador e a legitimidade social, consideram que a informação financeira que deriva do que é obrigatório e do que é voluntário, responde às necessidades dos referidos agentes. Assim, a gestão das entidades deveria elaborar informação específica para satisfazer as necessidades dos utilizadores com necessidade básica de bem-estar social. No entanto as normas recomendam a orientação da informação para os accionistas e investidores tal como refere o FASB (1978) e o IASB (1989). Esta referência normativa não terá sentido ser aplicada às entidades não lucrativas já que não se coloca a questão da existência de accionistas nem investidores como destinatários básicos.

Dos destinatários já referidos, são considerados destinatários básicos da informação financeira, segundo Moneva (1993, 1999), a gestão no foro interno e as instituições

financeiras no âmbito externo. Dos destinatários, já referidos, das entidades do Terceiro Sector, só os membros da gestão poderão ser também considerados como básicos ao nível interno, mas ao nível externo os destinatários básicos são os que directamente forem parceiros da realização da missão. Deve ser direccionada a informação para exequibilidade das actividades para conseguir financiadores, que não são os bancos enquanto credores, mas o Estado, empresas, instituições, e outros indivíduos que queiram participar do projecto social.

Numa análise de perspectiva fiscal e de prestação de contas ao Estado, as entidades sem fins lucrativos só estão obrigadas, pela legislação fiscal, pelo Código IRC, a manterem escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que sejam capazes de assegurar a sua exactidão já que não cumprem o estabelecido no Art. 1º do mesmo código. Essa não obrigatoriedade é reiterada no Código das Sociedades Comerciais (CSC) Art. 65º que se refere ao dever de relatar a gestão e apresentar contas já que não lhes é aplicado o disposto no nº 1¹⁵ do CSC. Por conseguinte, a contabilidade nestas entidades, não raras vezes, reveste-se de critérios de registo dos factos patrimoniais que não atendem aos princípios contabilísticos e os técnicos que as assistem não sabem qual o enquadramento contabilístico correcto a fazer dado a sua natureza. Refere-nos o artigo 42.º do CSC, relativo à prestação de contas, que o registo da prestação de contas consiste apenas na entrega, para fins de depósito, da acta de aprovação onde conste a aplicação dos resultados, acompanhada dos documentos seguintes¹⁶:

- a) O relatório da gestão¹⁷;
- b) O balanço, a demonstração dos resultados e o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados¹⁸;
- c) A certificação legal de contas;
- d) O parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

¹⁵ Artigo 1.º- Âmbito geral de aplicação

1 - A presente lei aplica-se às sociedades comerciais.

2 - São sociedades comerciais aquelas que tenham por objecto a prática de actos de comércio e adoptem o tipo de sociedade em nome colectivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples ou de sociedade em comandita por acções.

¹⁶ Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 198/99, de 8 de Junho

¹⁷ Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho

¹⁸ Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho e rectificado pela Declaração de rectificação n.º 236-A/91, de 31 de Outubro

O dever de relatar a gestão e apresentar contas está definido no artigo 65.^{o19} do mesmo código que nos informa que os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual. O relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao órgão competente e por este apreciados, salvo casos particulares previstos na Lei²⁰.

Concluimos, então, que as entidades sem fins lucrativos devem elaborar e divulgar suas demonstrações financeiras em moldes diferenciados dos utilizados pelas empresas com fins lucrativos e devem proceder a algumas adaptações a fim de melhor evidenciar a realidade desse tipo de entidade.

3.2. Demonstrações Financeiras: Normativos e a Aplicação

Não existe em Portugal qualquer referência ao enquadramento contabilístico específico deste tipo de organização, não há indicações de actuação contabilística, apenas indicações fiscais, já acima referidas. Sobre esse assunto, quer o Reino Unido, quer os Estados Unidos da América, já se pronunciaram e têm bem definido o nível de actuação destas entidades e o seu enquadramento contabilístico e fiscal, isto porque a dimensão do Terceiro Sector tem um peso bastante significativo no PIB desses países. Além disso, os padrões da contabilidade para a maioria das organizações neste sector, são determinados nos Estados Unidos não pela entidade responsável pelas normas governamentais, o Governmental Accounting Standards Board (GASB), mas pela entidade que determina a contabilidade para o sector empresarial, o FASB. Neste sentido caminhamos para que este sector esteja cada vez menos ligado ao governo e mais ligado à iniciativa privada.

A abordagem às demonstrações financeiras de aplicação directa às Organizações sem fins lucrativos (Not-for-Profit Organization), para além da revisão da literatura, terá também como pano de fundo as indicações dadas pelo International Accounting Standard Board (IASB) e pelo Financial Accounting Standard Board (FASB). O grande

¹⁹ Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 328/95, de 9 de Dezembro

²⁰ Decreto-Lei n.º 328/95, de 9 de Dezembro

desenvolvimento da contabilidade e do Terceiro Sector nos Estados Unidos cria a necessidade de comparação com modelos de cultura política voltada para o associativismo e o voluntarismo. A existência de certas inconsistências nas práticas contabilísticas e de divulgação de informações adoptadas pelas entidades sem fins lucrativos nos EUA levou o Financial Accounting Standards Board (FASB) à realização de um projecto com objectivo de normalizar certas informações básicas para os diversos utilizadores. Resultado do trabalho conjunto iniciado em 1986 e desenvolvido pelo American Institute of Certified Public Accountants e pelo FASB e publicado em Junho de 1993, o SFAS 117 apresentou como uma de suas principais inovações a obrigação das entidades sem fins lucrativos elaborarem um conjunto de demonstrações financeiras composto por determinadas indicações, que a seguir iremos explicar.

A IAS n.º1 no seu § 2 faz as considerações necessárias à apresentação das demonstrações financeiras de finalidades gerais e realiza esse enquadramento referindo a utilização das normas por parte das entidades não lucrativas com a possibilidade de efectuar algumas adaptações, nomeadamente na designação de certas rubricas das demonstrações financeiras, uma vez que a IAS 1 especifica ser especialmente vocacionada para entidades com fins lucrativos. A comparabilidade é assegurada quando contrastamos as demonstrações financeiras com períodos anteriores e com outras entidades. As demonstrações financeiras destinam-se a satisfazer as necessidades dos utentes, e no caso particular das entidades não lucrativas a aplicação da norma obrigará a sua adaptação para servir os interesses dos utilizadores.. De entre as IAS e IFRS aquela que se torna mais pertinente será a IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance que nos dá uma indicação do tratamento dos subsídios facto esse que é aplicado quer às entidades lucrativas, quer nas não lucrativas.

Sabemos que a nível internacional as normas do IASB e do FASB e os normativos nacionais vão indicando enquadramentos contabilísticos para que as entidades não lucrativas tenham uma base. O caso Português não é uma referência para normativos neste sector já que, à excepção do Plano de Contas Público utilizado em algumas entidades, já referido no início no ponto 3.1.1, pelo enquadramento específico que possam ter, não há normativos específicos e por isso têm um enquadramento empresarial. O quadro seguinte retrata algumas das normas analisadas por Brusca e

Marti (2002) e foi adaptado para suportar na sua comparação o normativo português que não está especialmente concebido para estas entidades. Este facto demonstra cabalmente a necessidade de existir um padrão contabilístico para este sector.

Quadro 3.2 - Demonstrações Contabilísticas das Entidades Não Lucrativas

| País | Referência | Demonstrações Contabilísticas |
|-----------------------|---|---|
| Canadá | CICA Hanbook- Handbook Sections Regarding Accounting Standards for Not-for-profit Organizations | Balanço de Situação; Demonstração de Operações; Demonstração da variação dos Activos Liq. Demonstração de Fluxo de Caixa Notas explicativas |
| Espanha | Normas Adaptación PGC | Balanço de Situação Demonstração de Resultados Anexo Quadro de Financiamento Informação complementar |
| Estados Unidos | SFAS 117 - Statement Financial Accounting Standards | Demonstração da Posição Financeira Demonstração das Actividades Demonstração dos Fluxos de Caixa Notas Explicativas às Demonstrações |
| Portugal | Plano Oficial de Contabilidade | Balanço Demonstração de Resultados Anexo |
| França | Plan comptable des associations et fondations | Balanço Demonstração de Resultados Anexo |
| Reino Unido | SORP - Statement of Recommended Practice | Balanço de Situação; Demonstração de actividades financeiras Demonstração de Fluxo de Caixa Informação sobre políticas de tesouraria |

Fonte: Adaptado de Brusca e Marti (2002)

De acordo com as autoras as normas do Reino Unido, Canadá e Espanha estabelecem um modelo contabilístico normal e um modelo abreviado atendendo ao tamanho da entidade, sendo que no caso da dimensão ser reduzida poder-se-á aplicar o Financial Reporting Standard for Smaller Entities.

Na caracterização destas entidades são-nos explicadas algumas características específicas que lhes são peculiares, e que constam do Statement Financial Accounting Standards 117 – Financial Statement of Not-For-Profit Organization (§ 168), tais como: os doadores não esperam retornos pecuniários; dos objectivos operacionais não constam a promoção de serviços com lucros; e não há interesse de propriedade sobre os bens.

A emissão dos SFAS 116 e 117 em 1993 marcou uma viragem na contabilidade deste tipo de entidades. O SFAS 117 representa uma aplicação da contabilidade empresarial

para as entidades não lucrativas acrescentando algumas particularidades concretas que as caracterizam e que são referidas no SFAS 116.

Até então existia apenas a contabilidade por fundos cuja origem se ficou a dever à necessidade de controlar o destino correcto e leal dos fundos já anteriormente referido.

O FASB tem indicações específicas para as Not-for-Profit Organization e espera contribuir para aumentar a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade²¹ dos relatórios financeiros eliminando assim as inconsistências. Estas indicações, em particular, mudaram a apresentação e o tratamento da informação financeira. Não obstante a utilização de uma contabilidade que utiliza a segregação dos recursos de acordo com a natureza, nos países onde a contabilidade por fundo é utilizada, existe uma necessidade de detalhar a informação para um melhor entendimento e, acima de tudo, dar especial atenção à informação básica, pelo que se isso definiram as seguintes indicações financeiras que fazem parte da indicação SFAS 117:

- a) *Demonstração da Posição Financeira (Statement of Financial Position)*
- b) *Demonstração das Actividades (Statement of Actives)*
- c) *Demonstração dos Fluxos de Caixa (Statement of Cash Flow)*
- d) *Notas Explicativas às Demonstrações (Accompanying Notes)*

No que concerne às demonstrações financeiras e de acordo *Statement Financial Accounting Standards N.117 – Financial Statement of Not-For-Profit Organizations*, estabelece que as demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos poderão ter uma demonstração da posição financeira do final do período, uma demonstração de actividades e uma demonstração do fluxo de caixa para o período, sempre acompanhados de notas explicativas.

a) Demonstração da Posição Financeira

A demonstração da posição financeira deve proporcionar a informação relevante acerca da liquidez, flexibilidade financeira e da relação entre activos e passivos. O *Statement Financial Accounting Standards N.117 – Financial Statement of Not-For-Profit Organizations* diz que a proposta principal de uma demonstração da posição financeira (equivalente ao balanço patrimonial) é fornecer informação relevante sobre o activo,

²¹ Características qualitativas da informação financeira, e explicadas no POC.

passivo e capital próprio de uma organização e suas relações num determinado momento, pois este configura-se como uma demonstração estática. Assim, este Balanço Patrimonial, elaborado a partir da contabilidade por fundos, deverá evidenciar claramente os activos, passivos, capital próprio social, sem restrições e os com restrições, quer estas sejam temporárias ou permanentes. Haverá, então, uma segregação no Balanço Patrimonial em função do tipo de fundo. Os activos com restrições não devem ser apresentados na mesma rubrica que os sem restrições e a situação líquida deverá reflectir essas restrições ou acrescentada informação nas notas à demonstração da posição financeira. A contabilidade por fundos também separa o capital próprio líquido social por categoria ou por tipo de fundos, ou seja, para cada tipo de fundo ter-se-á um capital próprio líquido correspondente. Este “património líquido” é chamado de activos líquidos ou recursos líquidos. Esses recursos líquidos podem ser temporários ou permanentemente restritos ou irrestritos. Analisando apenas um dos recursos poderemos aferir das alterações dos restantes dois tipos.

Os Recursos líquidos permanentemente restritos correspondem à parte do capital próprio líquido de uma entidade sem fins lucrativos que resulta de:

- a) Contribuições e outras entradas de activos, cujo uso pela organização é limitado por restrições impostas pelo doador que não expiram com o passar do tempo, nem podem ser utilizadas de outra maneira ou removidas de modo próprio pela organização
- b) Outros acréscimos ou diminuições de activos, sujeitos a algum tipo de restrição;
- c) Reclassificações de (ou para) outras classes do capital próprio líquido como consequência da restrição imposta pelo doador.

As alterações que ocorrem no património líquido social de cada tipo de fundo deverão ser evidenciadas numa Demonstração de Alterações do Património Líquido Social.

Por seu lado o Balanço Patrimonial elaborado com base na contabilidade por fundos pode ser apresentado de várias formas, sendo as mais comuns as de uma coluna única e a multi-colunar. Podendo ter um balanço para cada categoria ou tipo de fundo irrestrito; restrito permanente; restrito temporário e por fim um Balanço Patrimonial Consolidado. O balanço patrimonial das entidades sem fins lucrativos não apresenta grandes modificações em relação ao das empresas. No entanto, são necessárias adaptações, tais

como as que dizem respeito à nomenclatura de algumas contas utilizadas. De acordo com Olak (1996: 123), algumas particularidades envolvem a estrutura do Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos: no activo, os títulos a receber são normalmente substituídas por valores a receber de associados, membros, sócios etc; no passivo as obrigações de curto e longo prazo pouco diferem das entidades empresariais com fins lucrativos. Um aspecto a ser ressaltado com relação ao Balanço Patrimonial diz respeito ao Património Líquido e seu significado, pois, enquanto nas empresas o seu valor deve ser representativo do valor da empresa ao seus proprietários em determinado momento, nas entidades do Terceiro Sector o património 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.” Portanto, esta demonstração segue os mesmos moldes das empresas com fins lucrativos, respeitadas suas particularidades, ou seja, deve divulgar as informações relevantes e de maneira a permitir uma análise adequada pelos utilizadores. No património líquido há que se considerar que uma entidade sem fins lucrativos não tem capital e o termo comumente utilizado é Património Social. Além disso, reservas de capital, reservas de reavaliação e reservas de lucros, normalmente, não existem. No Património Líquido Social devem ser integrados os superávits e os déficits, bem como as contas de doações de materiais e activos permanentes.

Em resumo existem dois tipos de balanço o que é utilizado pelo sector lucrativo e o que é utilizado pelo sector não lucrativo. Para o sector não lucrativo o modelo a utilizar, será certamente aquele que der melhor e maior informação aos utilizadores. Analisando as normas Anglo-saxónicas estas parecem adaptarem-se muito bem às características destas entidades.

As despesas deverão ser divulgadas pela classificação funcional (despesas funcionais) na indicação das actividades ou nas notas explicativas.

O SFAS 117 estabelece que o objectivo principal da análise das despesas e dos rendimentos é proporcionar informação sobre: o efeito de transacções e eventos e as circunstâncias que mudam a quantidade e natureza dos activos líquidos; as relações entre as diferentes transacções que causam reclassificações; como se utilizam os recursos da organização nos diferentes programas/projectos.

O balanço dá-nos, assim, informação sobre os tipos de activos líquidos e a demonstração de despesas e rendimentos proporcionar informação sobre a variação dos activos. O SFAS 117 (§ 27 e §28) distingue entre programas de serviços e actividades de apoio, entendendo por programas as actividades que resultam em bens e serviços distribuídos aos beneficiários facto este que motiva a organização a prosseguir o seu trabalho. As actividades de apoio são aqui consideradas na sua generalidade tais como gestão, administração, angariação de fundos.

A demonstração de despesas e rendimentos, de acordo com Beuren, (1998: 667), pode também ser denominada, no caso das entidades sem fins lucrativos, como "Demonstração das Receitas e Despesas, Demonstração do Superávit ou Déficit das Actividades do Exercício. Talvez a última alternativa seja mais indicada, visto que aqui a ênfase está na actividade e não no resultado. As entidades não lucrativas normalmente possuem mais de um tipo de receita, um objecto da actividade principal e outra das actividades acessórias. Nesse caso, Martins (1997: 2) 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.

Olak (1996:134-135) ressalta que se deve utilizar as expressões superávit ou déficit para evidenciar o resultado positivo ou negativo, respectivamente, obtido em actividades não lucrativas. O primeiro constitui-se do excesso das receitas sobre as despesas, enquanto o segundo representa o que falta nas receitas para igualá-las às despesas. Não faria sentido utilizar-se as expressões lucro ou prejuízo em entidades que não tem finalidades lucrativas.

Aquela que poderia ser uma aplicação possível e que algumas entidades sem fins lucrativos em Portugal utilizam na segregação de informação é a utilização da contabilidade analítica que presta um importante papel na segregação dos custos indirectos entre as actividades de captação de recursos e os programas ou projectos levados a cabo pela entidade. Nesse sentido, é interessante que as actividades desenvolvidas pela entidade sejam classificadas em actividades principais do objecto da entidade e actividades secundárias que podem ser relacionadas à gestão global da

entidade ou à obtenção de recursos financeiros para sobrevivência. Tendo em vista a necessidade de informação para o utilizador, é interessante que se faça uma distinção entre as despesas com actividades principais e as despesas decorrentes do esforço de obtenção de recursos para a entidade. A comparação entre o esforço feito pela entidade e as contribuições recebidas pela entidade é um importante indicador analítico justificando-se assim a actuação da contabilidade de custos para a adequada afectação dos custos indirectos. Essa afectação dos custos indirectos torna possível que uma entidade possa ter a contabilidade por programas/projectos ou por fundos. Assim quando um doador faz imposições sobre a forma de afectação de custos indirectos, a metodologia de custo utilizada pela entidade para as demonstrações financeiras deve ser consistente com a utilizada no programa/projecto.

b) Demonstração das Actividades

A Demonstração de Actividades do Exercício, para além de mostrar o resultado líquido do exercício, por fundo, pretende evidenciar como é que as receitas de cada categoria de fundo foram utilizadas de acordo com as regras impostas. O Statement of Actives tem como objectivo principal prover os utilizadores da informação sobre os eventos e transacções que foram responsáveis pelas mudanças ocorridas nos activos líquidos da entidade no período, comparando o conjunto de receitas e ganhos com o de despesas e perdas. As informações sobre receitas, despesas, perdas e ganhos, contidas no relatório são importantes para avaliação dos efeitos das mudanças ocorridas, bem como fornecer informações para avaliar a performance da entidade. É importante a reposição dos activos para garantir a continuidade da prestação de serviços à comunidade.

Deste modo os utilizadores da informação poderão, evidenciar a forma de distribuição dos recursos obtidos, tomar uma posição sobre o desempenho no desenvolvimento de suas actividades.

O S.F.A.S 117 explicita, assim, que a finalidade principal de uma demonstração de actividades é fornecer informações pertinentes sobre os efeitos de transacções e outros acontecimentos que mudaram o capital próprio líquido; explicar o relacionamento dessas transacções; mostrar como é que os recursos da organização são usados no fornecimento de vários programas ou serviços. As informações que a Demonstração de Actividades do Exercício fornece ajuda os doadores, credores, administradores,

associados entre outros, a avaliar a performance da organização durante um período, avaliar os esforços de serviços da organização e sua capacidade para continuar a sua actividade e os seus serviços, além disso evidencia como é que os gestores da organização têm usado suas responsabilidades e outros aspectos da organização. Refira-se ainda que a Demonstração das Actividades do Exercício engloba também o valor das mudanças no património líquido irrestrito, temporariamente restrito e permanentemente restrito. Uma entidade que recebe contribuições de serviços deveria descrever os programas ou actividades para os quais estes serviços foram usados, incluindo a natureza e a extensão das contribuições de serviços recebidos para o período e a quantia reconhecida, bem como a receita para o período. As entidades deveriam ser incentivadas a divulgar em notas explicativas, o verdadeiro ou justo valor das contribuições de serviços quando não reconhecida como receita, podendo daqui advir duas situações distintas: Uma primeira situação em que não há alteração do património líquido social em termos financeiros, em virtude de que, ao reconhecer a receita pelo serviço prestado, não existe uma efectiva entrada financeira. P.ex: doação de serviços de mão-de-obra especializada. Neste caso, as doações de serviços devem ser consideradas como receita e deduzidas pelo mesmo valor da respectiva despesa. Numa segunda situação, se há condições de atribuir um valor para este serviço, contabiliza-se o mesmo no activo imobilizado e no património líquido social como doações. P.ex: doação de serviços de mão-de-obra para construção ou ampliação de um activo imobilizado. O reconhecimento das doações recebidas é importante para que utilizadores e destinatários das demonstrações financeiras tenham uma nítida interpretação das actividades da entidade.

A dificuldade que poderá existir tem a ver com a forma de transmitir aos utentes os indicadores de desempenho que sejam adequados já que existirão indicadores diferenciados de acordo com os diferentes objectivos e actividades.

c) Demonstração dos Fluxos de Caixa

O *Statement Financial Accounting Standards N.117*, diz-nos que o objectivo principal de uma demonstração do fluxo de caixa é fornecer informações relevantes sobre o recebimento e pagamento em numerário de uma entidade, durante um determinado período. A demonstração do fluxo de caixa deve evidenciar a entrada de recursos por

categoria de fundos e os recursos utilizados para os diversos pagamentos, empréstimos ou transferências. Em entidades sem fins lucrativos é mais indicada a adopção da demonstração de fluxos de caixa em detrimento da Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos (DOAF), visto aquela ser mais simples para elaborar e interpretar.

O FASB (1987), a informação deste documento usada com as respectivas notas explicativas e com as restantes demonstrações financeiras podem ajudar os utilizadores a valorizarem a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixa futuros; satisfazerem as obrigações e as necessidades de informação externa; perceber os efeitos das actividades de investimentos e financiamento sobre a posição financeira. O SFAS 117 veio alterar o SFAS 95 - "Statement of Cash Flow" para estender a sua aplicação à entidades não lucrativas, incluindo pequenas alterações, mantendo-se a possibilidade de aplicação do método directo ou indirecto.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Fundos, de acordo com Marion (1991:427), "explica a variação do capital circulante líquido (Capital Próprio) ocorrida de um ano para o outro. Ajuda-nos a compreender como e porque a Posição Financeira mudou de um exercício para o outro."

Em entidades sem fins lucrativos não governamentais talvez seja mais indicada a adopção da demonstração do fluxo de caixa em detrimento da Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos (DOAF), visto aquela ser mais simples para elaborar e interpretar. O autor refere ainda que o entendimento do fluxo financeiro da empresa, notadamente para o utilizador não familiarizado com a contabilidade, fica muito mais fácil de ser entendido através da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). Por esta razão, sugere-se a substituição da DOAF pela Demonstração do Fluxo de Caixa, como meio de aprimorar a comunicação contabilidade-utilizador.

A Demonstração do Fluxo de Caixa é uma informação relevante e, como tal, deve ser preparada e divulgada adequadamente. No entanto, conforme Olak (1996:138), "não deve ser utilizada isoladamente para fins de tomada de decisões já que não evidencia outros aspectos importantes só contemplados nas demonstrações contabilísticas."

É referido por Júnior (2005) que o objectivo principal da DOAF é apresentar informações relativas às operações de financiamento (exemplo, obtenção de financiamentos de longo prazo) e de investimentos (exemplo, aquisição de itens do

activo immobilizado da entidade durante o exercício, mostrando as alterações da posição financeira da empresa). A única alteração prevista da DFC para a D.O.A.F a ser utilizada pelas instituições sem fins lucrativos diz respeito à substituição do termo resultado pela expressão superávit ou déficit. Refere ainda que é importante ressaltar que o resultado ajustado para eliminar os efeitos das operações não monetárias quando for positivo representa uma origem e quando negativo uma aplicação de capital circulante líquido.

d) Notas Explicativas às Demonstrações Contabilísticas

As entidades sem fins lucrativos, assim como as empresas com fins lucrativos, devem complementar suas demonstrações contabilísticas com notas explicativas, a fim de acrescentar informações de modo a facilitar o entendimento destas, visando, assim, apresentar esclarecimentos pertinentes aos utilizadores.

Andrade (1991:326) diz que as empresas, de um modo geral, devem divulgar nas suas notas explicativas:

- as principais práticas contabilísticas adoptadas;
- as explicações adicionais sobre determinados saldos;
- os eventos subsequentes relevantes à avaliação das demonstrações em análise;
- a composição detalhada de algumas contas.

Adicionalmente, acrescenta algumas informações importantes para as entidades sem fins lucrativos, tais como a explicação sobre os objectivos da entidade e a sua condição de não ter por fim o lucro; os critérios de reconhecimento das receitas e despesas; a divulgação das doações recebidas, sua natureza, política de registo contabilístico e valores; a divulgação das receitas de subvenção, aplicação dos recursos e valores envolvidos; a criação de fundos e a situação dos já existentes. Acrescentar às notas explicativas as entidades beneficiadas com a isenção e contribuições, suas receitas com e sem gratuidade, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos e benefícios fiscais. Foi apresentado por Júnior (2005) a consideração de algumas informações das instituições sem fins lucrativos nas notas explicativas, tais como as seguintes aqui resumidas:

- a) o resumo das principais práticas contabilísticas;

- b) os critérios de apuramento das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as obrigações para contribuições da segurança social, relacionadas com a actividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção.
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciar dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
- j) evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal.
- k) as entidades beneficiadas com a isenção e contribuições devem expor, nas Notas Explicativas, as suas receitas com e sem gratuidade, de forma desdobrada, e os benefícios fiscais gozados. Observa-se uma forte preocupação em evidenciar os recursos destinados à instituição pela sociedade na forma de gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos e benefícios fiscais.

Diante do exposto, observa-se que as entidades sem fins lucrativos podem elaborar e divulgar suas demonstrações contabilísticas nos mesmos moldes utilizados pelas empresas com fins lucrativos. No entanto, devem proceder algumas adaptações a fim de melhor evidenciar a realidade desse tipo de entidade.

O FASB foi aperfeiçoando as indicações para estas entidades e lançou o SFAS n.º 124; SFAS n.º 133; SFAS n.º 136; SFAS n.º 136; CON 4, que apresentamos:

Outra divulgação financeira diz respeito aos ganhos de capital e perdas em investimentos de acordo com o SFAS n.º 124 – *Accounting for certain Investments held*

by *Not-for-Profit Organization* as entidades devem registar ao justo valor os ganhos e perdas dos investimentos ou seja os retornos dos investimentos caso existam de modo a cumprir o especificado pelo doador da aplicação utilizada para esse investimento. Por seu lado o *SFAS n.º 133- Not-for-Profit Organization`s obligation Arising from a split-interest Agreement*, é uma indicação financeira que terá que constar das demonstrações financeiras das entidades não lucrativas e que diz respeito aos acordos de interesses partilhados, são acordos nos quais as organizações sem fins lucrativos recebem benefícios que são partilhados por outros beneficiários. Este acordo pode acontecer de duas formas: primeiro pelo direito ao benefícios, uso dos fluxos monetários durante o período em que decorre o acordo que pode ser de vários anos ou a partir da morte do doador ou do beneficiário. Segundo direito de receber os activos que permanecerem no término do contrato. Em qualquer dos casos os activos são registados na declaração da situação financeira ao justo valor da data de recebimento. A atribuição de dinheiro ou bens ao beneficiário por parte da Organização deixado pelo doador deve ser medido de acordo com o valor actual futuro esperado, mas a taxa de desconto é calculada à data do acordo inicial e não poderá ser posteriormente rectificada.

A indicação SFAS n.º 136 – *Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization* deve ser divulgada e estabelece padrões para a transacção em que o doador transfere activos para a organizações que os vais usar e usar o produto da poupança desses activos e depois aceita transferi-los para o beneficiários. Esta indicação estabelece regras contabilísticas para as contribuições e aplica-se a todas as entidades que recebem ou fazem contribuições, incluindo-se nessa catalogação as entidades sem fins lucrativos. Geralmente, as contribuições recebidas têm restrições ou condições para serem recebidas, e são reconhecidas como rendimentos do período ao seu valor justo. De igual modo as contribuições feitas, tem restrições ou condições para serem, e são reconhecidas como despesas do período ao seu valor justo. Esta indicação requer que haja uma clara distinção entre as contribuições recebidas que representam cláusulas de restrição permanente, das de restrição temporária, e das sem restrição. Requer também o reconhecimento da extinção ou expiração das restrições impostas pelo doador. Todas as indicações específicas tratadas no SFAS 116 e SFAS 117 requerem a sua divulgação e incentiva a outras divulgações, nomeadamente às depreciações que segundo o *Statement Financial Accounting Standards n.º 93 - Recognition of Depreciation by Not-*

for-Profit Organization, as referidas entidades devem reconhecer o custo dos activos tangíveis através da depreciação, do mesmo modo que as entidades lucrativas, não fazendo referência quanto à sua exibição nas demonstrações financeiras.

Através do Concepts Statement Nº 4 (CON 4) – Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations as perspectivas distintas dos investidores das empresas e dos fornecedores de recursos das instituições do Terceiro Sector são objecto de análise do FASB, que destaca que os objectivos dos relatórios financeiros emitidos pelas entidades sem fins lucrativos derivam do interesse comum daqueles que fornecem recursos às entidades sem fins lucrativos com intuito de mantê-las em funcionamento e garantir a continuidade da prestação desses serviços. O Statement of Concepts nº 4 estabelece como objectivo da informação financeira destas entidades proporcionar informação sobre o nível dos serviços prestados pela entidade e as metas alcançadas em termos de economia, eficiência e eficácia.

Não obstante os diferentes interesses, os fornecedores de recursos de todas as organizações procuram informações sobre recursos económicos, obrigações, e mudanças ocorridas e, outras informações que sejam úteis para avaliação de seus interesses, tal como indicadores de performance e informações sobre gestão administrativa.

3.3. Principais Fontes de Recursos

3.3.1. Tipologias de Fontes de Financiamento

As organizações sem fins lucrativas têm como principais fontes de financiamento: Fontes internas e Fontes externas. As fontes internas dizem respeito às quotas e jónias dos associados ou contribuições, às receitas resultantes da actividade conexas, caso exista, que resultam da venda e prestação de serviços, os investimentos, as participações da direcção, voluntariado, pessoal técnico e de base que participa diariamente na instituição. As fontes externas referem-se aos subsídios ou subvenções, doações e apoios que poderão advir do Estado, empresas e público em geral.

O *Statement Financial Accounting Standards N.117 – Financial Statement of Not-For-Profit Organizations* esclarece que os recursos têm três categorias diferentes quanto à

sua utilização: os recursos recebidos *sem nenhuma restrição*; os recebidos *com restrições temporárias* e os recebidos *com restrições permanentes*.

Nos recursos recebidos sem nenhuma restrição, será a direcção da entidade a decidir como e quando gastar os recursos. Não há nenhuma restrição externa quanto a sua utilização. Os recursos recebidos com restrição de carácter temporário são aqueles em que os doadores impõem restrições temporárias quanto a utilização desses recursos, ou seja, a organização só pode consumir ou gastar os recursos doados de acordo com o que foi especificado, e que é cumprido no decorrer do tempo ou por acções da organização. No caso dos recursos recebidos com cláusulas restritivas permanentes, o doador estipula que os recursos sejam mantidos permanentemente, mas permite à organização gastar ou consumir todo ou parte do rendimento (ou os benefícios económicos que decorram dos recursos doados).

As entidades sem fins lucrativos objectivam apenas obter recursos para alcançar os seus fins sociais, limitando a sua actividade económico-financeira ao recebimento desses recursos e ao pagamento de despesas e compromissos, ao passo que as empresas exercem fundamentalmente uma actividade económica de produzir (bens e serviços) sempre visando ao lucro.

Há algumas características que são peculiares, conforme explicitado no *Statement Financial Accounting Standards N. 117 – Financial Statement of Not-For-Profit Organizations* (§168), tais como: não há espera de retorno pecuniário integral ou proporcional pelos doadores de recursos; os objectivos operacionais diferem de prover bens ou serviços com lucros; e ausência de interesse de propriedade como têm os proprietários de empreendimentos empresariais. De acordo com Olak (1996:86) as entidades recebem contribuições de recursos financeiros, mas tal não permite que o doador tenha participação nos bens ou serviços da entidade.

3.3.2. *As Principais Fontes de Financiamento*

3.3.2.1. Contribuições

Podemos entender por Contribuição toda a prestação financeira recebida dos associados e não associados, destinada a financiar as actividades da entidade ou à execução de um projecto, representam uma contribuição com carácter continuado e

permanente, comum período predefinido de entrega, como é o caso das quotas e jóias. Mas o *American Institute of Certified Public Accountants* define contribuição de outra forma, com base no Statement Financial Accounting Standards N. 116, como uma transferência de dinheiro ou activos, e que é incondicional, não havendo por isso qualquer reciprocidade de valor para o doador. Essa contribuição deverá ser registada antes do recebimento do dinheiro como se tratasse de um rendimento fixo ou permanente e no caso dos activos fixos deverá ser registada como penhor, não podendo estas contribuições resultar em responsabilidades. Deve assim ser registada como aumento de activos ou diminuições de responsabilidades.

O AIPCA (1994), no *Audit and Accounting Guide – Audits of Certain Nonprofit Organizations*, preconiza que as contribuições de serviços serão reconhecidas se o serviço recebido criar ou aumentar activos não financeiros ou requerer serviços especializados, que são fornecidos por indivíduos que possuem habilitações e que precisariam de ser contratados caso esses serviços não fossem obtidos por doação. O FASB admite as contribuições em forma de trabalho voluntário, no entanto, tais só poderão ser registadas se o prestador desse serviço possuir uma habilitação profissional que seja referência para a quantificação do seu justo valor.

O voluntariado, segundo Freeman e Shoulders (2003) está intimamente ligado ao compromisso social e à cidadania, à disponibilidade de se colocar à disposição de outros, dispondo do seu tempo, conhecimento, serviços, sem pretensão de arrecadar benefícios financeiros.

No princípio surgiram dúvidas quanto aos aspectos relacionados com os trabalhadores, havendo algumas reticências em aplicar o conceito de voluntário. Houve necessidade de se formar uma consciência geral sobre o tema, pelo que foram criadas campanhas que desenvolveram os valores éticos e culturais, levando a que as pessoas se desprendessem do seu egocentrismo, começando a trabalhar para os outros sem pretender receber nada em troca. Em contrapartida, também as entidades começaram a sentir mais confiança no tocante à salvaguarda dos seus direitos.

Essa barreira inicial foi quebrada, e hoje o voluntariado é um facto muito mais comum, pois a sociedade pouco a pouco tem vindo a interiorizar e a adoptar comportamentos altruístas.

As contribuições são assim vistas como uma transferência incondicional de dinheiro ou de outros activos para a entidade. Há, contudo, condicionantes que podem ser aplicadas às contribuições pois estas podem realizar-se utilizando o valor expresso da contribuição ou apenas os rendimentos que a contribuição poderá dar da sua aplicação, a isso chamamos *endowment funds*.

Sentindo-se a necessidade cada vez maior de regulamentação das actividades, inclusive aquelas relacionadas com o Estado, e seguindo aquilo que a sociedade vem aplicando, foi regulamentada a prestação voluntária de serviço administrativo e de serviços auxiliares de saúde e de defesa civil nas Polícias Militares e nos Corpos de Bombeiros Militares. Para Beuren (1998: 665), "*contribuições são recursos pecuniários recebidos de associados e não associados, destinados à manutenção da entidade ou à execução de uma obra, um projecto ou actividades específicas. Elas representam um compromisso entre o contribuinte e a entidade, visto serem realizadas periodicamente (mensal, bimestral, trimestral, anual etc.)*." Deve-se ressaltar que a contribuição a que se refere são os recursos pecuniários que a entidade recebe, de associados ou não, e que esta denota a ideia de um compromisso ininterrupto do contribuinte. Olak (1996: 83) divide as contribuições em duas classes distintas: contribuições de associados e contribuições de não associados. As primeiras representam recursos pecuniários de pessoas ou empresas filiadas à entidade, cujo valor é, normalmente, prefixado pela assembleia-geral ou conselho directivo. Enquanto que as segundas são recursos pecuniários de pessoas ou empresas que não fazem parte do quadro social da entidade, e, na maior das vezes, o valor não é prefixado pela entidade. As contribuições são reconhecidas como réditos quando recebidas e quando não são representadas em dinheiro deverão ser mensuradas pelo justo valor com a ajuda de peritos que através do preço de mercado e dos métodos apropriados poderão determinar o valor da contribuição (Freeman et al.,2003).

No caso das Fundações as contribuições têm um papel secundário dado que este tipo de entidade pelo investimento que realiza transforma as contribuições numa variável secundária.

3.3.2.2. Doações

Grande parte das entidades sem fins lucrativos recebe além de doações de dinheiro, doações substanciais de equipamentos, materiais de consumo e serviços. O doador irá compensar a sua participação através da dedução de impostos ou simplesmente através de um sentimento de dever cumprido no apoio de uma causa meritória. Este é um ponto que as diferencia das contribuições, visto estas serem somente em recursos pecuniários.

Olak (1996:91) define doações como os "*recursos gratuitamente recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais quer na forma de dinheiro, outros bens, direitos ou ainda na forma de serviços (profissionais ou não).*"

Segundo Carvalho (2005) no Terceiro Sector os doadores financiam a actividade das organizações sem fins lucrativos. Releva ainda que existem valores de carácter intangível que são a contrapartida dos doadores como o bem-estar psicológico, cumprimento religioso, satisfação da necessidade de ajudar, diminuição dos sentimentos de culpa, reconhecimento público,..etc. Essas retribuições não têm carácter financeiro uma vez que não existe remuneração de capitais e não se verifica distribuição de lucros. As entidades sem fins lucrativos sobrevivem basicamente com as contribuições, doações e subvenções que recebem. Conforme refere Olak (1996:114), deve-se pensar que "a correlação receitas e despesas nem sempre é muito visível. Uma doação pecuniária recebida (logo receita realizada), por exemplo, pode não ter incorrido em nenhuma despesa para tal realização. Da mesma forma, algumas despesas poderão não contribuir directamente para a geração de receita pelo menos em termos monetários.

No que respeita ao impacto das restrições impostas pelo doador e segundo a *SFAS n.º 136 — Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization* e do já anteriormente exposto quanto à divulgação da indicação financeira a doação recebida pela entidade pode ser classificada quanto à restrição imposta pelo doador em:

- a) Doação sem restrição;
- b) Doação com restrição permanente;
- c) Doação temporariamente restrita.

Estas segregações e classificação são importantes para fins analíticos e de gestão, devendo ser incentivada a sua utilização nas notas explicativas ou nas demonstrações financeiras. A doação sem restrição é aquela cujo doador não estipula condições específicas a serem cumpridas pela entidade. As pequenas doações feitas por diferentes doadores deverão então ser classificadas nesse item. Ainda se enquadram como doação sem restrição os volumes substanciais de doações para a entidade quando também não existem condições a serem seguidas para seu usufruto. Os recursos obtidos sem restrição quanto à utilização devem ser classificados como doação sem restrição. As doações tem por pressuposto que a entidade as irá utilizar para cumprir sua missão, mas isto não significa que haja restrição porque a sua utilização para a missão é intrínseca ao objecto da entidade, todos os recursos se destinam a aplicar na persecução dos objectivos e não para proveito próprio de quem administra (Freeman et al.,2003). A doação com restrição permanente diz respeito àquela que não possui prazo de validade e não permite a livre utilização da doação e as condições do seu uso e impõe penalidades, incluindo a devolução do bem doado caso as condições de uso não sejam satisfeitas. A título de exemplo poder-se-á receber um terreno desde que o mesmo seja utilizado para uma construção com uma finalidade específica e permanente. A *restrição temporária* ocorre para aquelas doações em que a entidade pode satisfazer as imposições com o passar do tempo ou por meio de acções realizadas pela própria, devendo o doador especificar como o activo deve ser gasto ou utilizado e qual a sua finalidade.

A revisão da literatura aponta a indicação e distinção dos recursos que estão sujeitos a restrições por parte do doador, bem como aqueles que não estão, e que poderá ser feito pela segregação dos activos restritos e/ou pela consignação dos valores dos fundos restritos como passivos, ou alternativamente, através de apresentação por fundos.

Segundo a *Statement of Position 78-10 – Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations*, um fundo é uma forma de contabilização de recursos utilizados nas actividades ou para atender fins específicos de acordo com as regras, restrições ou limitações especiais do doador. Nesse sentido, infere-se que um fundo possui os seus próprios recursos para serem aplicados em determinado projecto ou actividade. Um fundo pode ter um conjunto de activos, obrigações, capital próprio, receitas/ganhos e despesas/perdas. Pode-se, então, preparar demonstrações financeiras para cada fundo, bem como para a entidade como um todo.

Por outro lado o *Canadian Institute of Chartered Accountants*, de acordo com a *Exposure Draft of Proposed – Not-For-Profit Organizations*, define a Contabilidade por Fundos como um conjunto de procedimentos contabilísticos onde consta um balancete para cada fundo instituído por acção legal, contratual ou voluntária de uma organização. Os elementos de cada fundo podem incluir activos, passivos, capital próprio, receitas e despesas.

3.3.2.3. Subsídios ou Subvenções

São verbas ou subsídios atribuídos pelo Estado ou outras entidades públicas destinadas ao cumprimento de determinados objectivos ou programas especiais ou ainda para cobrir despesas que a entidade seja obrigada a incorrer, constituindo-se, muitas vezes, na maior fonte de captação de recursos para as entidades sem fins lucrativos.

O International Accounting Standards Board – IASB pronunciou-se, através da *IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, dizendo que os subsídios são apoios do governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca de conformidade passada ou futura com determinadas condições relacionadas com as actividades operacionais da empresa. Os parágrafos 12 e 20 tratam do seu reconhecimento como proveito, onde consta o reconhecimento numa base sistemática durante o período a serem balanceados com os custos relacionados e não creditados directamente com o capital.

No caso português, as Entidades que optarem pelo regime de contabilidade organizada e sigam os princípios contabilísticos geralmente aceites tenderão a fazer este tipo de tratamento contabilístico, reconhecendo como proveito a quota-parte do subsídio à medida que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado que beneficiou da comparticipação do subsídio. Beuren (1998: 665) conceitua subvenções como "os recursos pecuniários oriundos de órgãos governamentais (União, Estados e Municípios), destinados, normalmente, a manter as actividades essenciais da entidade ou para financiar projectos sociais."

O International Accounting Standards Committee – IASC discorre sobre o facto, por meio da *NIC 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, dizendo que as subvenções governamentais consistem na ajuda, pelo governo, sob a forma de transferência de recursos a uma entidade em retribuição ao

cumprimento passado ou futuro de certas condições referentes às actividades operacionais da entidade. Nesse sentido, as subvenções são recursos pecuniários fornecidos pelo estado e que, geralmente, são destinados ao cumprimento de programas especiais ou para cobrir parte de algumas despesas que a entidade seja obrigada a incorrer, constituindo-se, muitas vezes, na maior fonte de captação de recursos para as entidades sem fins lucrativos.

Olak (1996: 91) explicita que os recursos são normalmente empregues na manutenção do património, folha de pagamento, materiais de uso e consumo, alimentação e, outras vezes, utilizados em investimentos de novos projectos. Diz também que as subvenções podem ser de dois tipos: ordinárias e extraordinárias. As subvenções ordinárias são os recursos recebidos ordinariamente, destinados normalmente para fazer face às despesas de manutenção e conservação do património, folha de pagamento, compra de materiais de uso e consumo e outras despesas regulares da entidade. E as subvenções extraordinárias são os recursos recebidos de forma esporádica ou extraordinariamente utilizados, via de regra, para atender a projectos específicos de reforma, ampliação, construção de novas unidades, aquisições de bens móveis ou imóveis, realização de eventos ou actividades. Além destas formas de captação, na opinião de (Freeman et al., 2003) as entidades sem fins lucrativos podem ter seus recursos aumentados por receitas financeiras, receitas de capital e algumas vezes por lucros obtidos na venda de produtos, mercadorias e serviços prestados, que serão revertidos na manutenção da entidade e nunca para serem distribuídos aos executivos.

3.3.2.4. Voluntariado

Os recursos humanos representam a essência do Terceiro Sector, já que estão profundamente comprometidos com as respectivas causas sociais das entidades. Para permanecerem produtivos, motivados e satisfeitos, os colaboradores/funcionários e os voluntários precisam atingir as respectivas metas e ver os resultados. Cada entidade, pautada pela missão definida e contando com os recursos disponíveis, estrutura e administra o seu quadro de colaboradores/funcionários, assalariados ou não, que por sua vez, trazem expectativas, desejos e também limitações às suas actividades.

O Cooperativista baseia a liberdade de escolha da utilização do seu tempo, dedicação e esforço, sem expectativa de remuneração ou privilégios (como o trabalhador voluntário). Na maioria dos casos, o voluntariado apenas se encontra nos corpos sociais das entidades não lucrativas e, residualmente alguns dos colaboradores que se enquadram nas respectivas características. Estes voluntários transportam motivações pessoais em torno de uma causa comum e não realizam as tarefas com carácter obrigatório.

Em Portugal, o código do trabalho não prevê o trabalho do cooperativista ou do voluntariado mas foi instituída a Lei n.º 71/98 de 3 de Novembro onde estão definidas as bases do enquadramento jurídico do voluntariado, o qual visa garantir a todos os cidadãos a promoção e a participação solidária em acções de voluntariado. De acordo com esta Lei o voluntariado é o conjunto de acções de interesse social e comunitário realizadas de forma desinteressada por pessoas, no âmbito de projectos ou programas da comunidade, desenvolvidos sem fins lucrativos por entidades públicas ou privadas, no entanto essas actuações não podem ter um carácter isolado e esporádico.

A Lei n.º 71/98 de 3 de Novembro no seu artigo 5º afirma que "*O Estado reconhece o valor social do voluntariado como expressão do exercício livre de uma cidadania activa e solidária e promove e garante a sua autonomia e pluralismo.*"

O artigo 6.º remete-nos para os princípios de enquadramento do voluntariado que se resumem à solidariedade; participação; cooperação; complementaridade; gratuidade; responsabilidade e convergência.

Por regra não se reconhece contabilisticamente o serviço voluntário e isto explica-se pela falta de objectividade e pelo excesso de conservadorismo, comprometendo a análise de desempenho da instituição. Devemos, contudo, pensar que a omissão dos valores doados através de serviços ou bens materiais poderá subestimar o custo das actividades desenvolvidas, e, conseqüentemente prejudicar a avaliação de desempenho da organização. O SFAS 116 recomenda que se as doações de serviços forem significativas deveriam ser registadas, desde que se verifiquem simultaneamente as seguintes circunstâncias:

- a. Os serviços prestados forem necessários à entidade visando atender aos objectivos sociais e poderão ser prestados por colaboradores assalariados;
- b. A entidade exerce total controlo sobre as actividades dos voluntários;

c. A entidade possui uma base objectiva para mensurar os serviços doados.

Por seu lado, o SFAS 116 aborda o reconhecimento dos serviços doados como receita quando estes forem especializados e precisarem de ser contratados, se não obtidos por doação, mas reitera que os mesmos não serão reconhecidos caso não existam critérios objectivos de mensuração. A entidade ainda deverá explicitar a natureza, a finalidade e a extensão das contribuições de serviços recebidos no período e a quantia reconhecida como receita. A norma incentiva as entidades a divulgar nas notas explicativas o verdadeiro valor das contribuições de serviços não reconhecidas como receitas.

Olak (1996:102) levanta duas hipóteses de registo dos serviços de mão-de-obra especializada (ou não especializada) prestados gratuitamente. A primeira refere-se à execução das actividades regulares e operacionais da entidade, onde não haverá qualquer alteração, em termos financeiros, do valor do Património²². Neste caso, reconhece-se a receita pelo serviço prestado voluntariamente, como proveito operacional, utilizando-se como referência o valor de mercado pela correspondente categoria profissional, caso este serviço fosse contratado, e não haveria a correspondente saída financeira, sendo o mesmo valor lançado como custo de mão-de-obra, mantendo-se o Património inalterado. A segunda situação refere-se ao serviço voluntário directamente ligado ao activo immobilizado. Neste caso haveria um aumento das immobilizações pelo mesmo valor, caso o serviço fosse contratado no mercado, reflectindo-se no Património.

Certamente que esta análise poderia ser enriquecida com informação complementar uma vez que o reconhecimento e a comunicação do valor do serviço voluntário têm impacto na análise de desempenho destas entidades. Estas informações deveriam ser evidenciadas nas notas explicativas, proporcionando aos utilizadores internos e externos as condições necessárias para conhecer e analisar a quantidade de voluntários regulares e as respectivas horas de serviços recebidas como doação, além de permitir a utilização de modelos que valorizassem estes serviços conforme critérios específicos.

O trabalho dos voluntários serve para auxiliar a entidade na sua missão, sendo obtido muitas vezes esse serviço por meio de uma contraprestação monetária inferior aos valores de mercado, ou, noutros casos a título gracioso. Estaremos a falar de doação somente quando ocorre a situação em que o serviço prestado é especializado (médicos,

²² Neste caso Património Líquido Social como é entendido o capital próprio das entidades não lucrativas, tal como também o capital social é entendido como Fundo Social.

advogados, professores, etc.), sendo que a entidade pagaria por este serviço caso este não fosse voluntário. Nesses casos, deve-se registar segundo a SFAS 116 o facto patrimonial pelo valor justo, considerando para tal a tabela de remuneração desses serviços utilizada pelas entidades.

De acordo com Falconer (1999) poder-se-á utilizar uma contabilização alternativa à SFAS 116 para a doação de um serviço que passará pelo registo simultâneo numa conta de custos, correspondente à natureza do serviço consumido, e a contrapartida numa conta que evidencie a variação patrimonial, correspondente ao valor obtido, mas para sustentar o registo contabilístico dos serviços prestados, é necessária a existência de um contrato de trabalho de voluntariado.

Gross et al. (2000) referem que os serviços de voluntariado devem ser contabilizados, dado que as entidades também dependem do voluntariado, mas esse registo só se realizará se forem cumpridas as seguintes condições:

- O serviço crie ou realce recursos não financeiros.
- Os serviços requeiram trabalho especializado, sejam fornecidos pelos especialistas e tenham de ser comprados se não forem voluntariamente doados ou fornecidos.

3.3.2.5. Gratuitidades

O objecto social das entidades sem fins lucrativos é a prestação de serviços de interesse social à comunidade, e devendo prestar serviços sem contrapartida financeira e esta será a lógica que prevalece por detrás do conceito de gratuidade. Segundo Gross et al. (2000) a gratuidade é um evento oferecido pela entidade e sobre ele pode advir alguma dificuldade na atribuição do valor monetário correspondente, e aponta como exemplos de gratuidade a prestação gratuita de serviço, a concessão de bolsas de estudo, a distribuição de alimentos, roupas e medicamentos. As demonstrações financeiras devem orientar o utilizador da informação acerca do impacto das gratuidades na capacidade de sobrevivência a longo prazo de uma entidade e, por outro lado, levar em consideração a sua classificação. Neste caso haverá, duas componentes a serem consideradas: uma é o consumo do activo na formação do benefício a ser cedido gratuitamente e a outra é a quantificação monetária do serviço oferecido (Freeman et

al.,2003). Na classificação contabilística poder-se-á registar um custo mas tal acto poderá ser contraproducente face ao entendimento conceptual corrente de que a despesa está directamente associada à formação da receita, no entanto, assumindo que a gratuidade concedida é uma renúncia à receita e assemelhar-se-á ao consumo de um activo.

3.4. Os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

Os Princípios Contabilísticos deverão ser respeitados, para poder observar a adequação dos mesmos às entidades sem fins lucrativos e verificar se a linguagem comum por eles indicada fará sentido ser utilizada para estas entidades ou se, por serem diferentes, as suas demonstrações contabilísticas deverão ser complementadas por outras informações de natureza financeira e não financeira e daí necessitarem de uma estrutura de apoio para ajudar na tomada de decisão. Isto porque, como refere Ruppel (2002) não obstante não visarem o lucro estas organizações deverão ter uma gestão exemplar e é imprescindível que tomem as suas decisões da melhor maneira possível, para que continuem actantes na sociedade. A contabilidade é importante em qualquer tipo de entidade, com ou sem fins lucrativos. No entanto, e como já foi referido anteriormente, as entidades sem fins lucrativos estão obrigadas, pela legislação, somente, a manterem escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que sejam capazes de assegurar a sua exactidão. Não existe obrigatoriedade destas entidades em publicar e depositar as contas e demonstrações financeiras. Por conseguinte a contabilidade nestas entidades muitas vezes é feita com critérios de registo dos factos patrimoniais que não atendem aos princípios fundamentais de contabilidade. Isso, segundo Ruppel (2002) deve-se ao facto das entidades sem fins lucrativos não estarem sujeitas às normas de contabilidade.

Assim, várias entidades sem fins lucrativos acabam por elaborar as suas demonstrações da mesma forma que entidades com fins lucrativos ou empresas no geral. O desejável era que as demonstrações financeiras de entidades sem fins lucrativos fossem elaboradas e publicadas dentro dos mesmos critérios usados por entidades de fins lucrativos. E adicionalmente serem indicados de forma clara os recursos que estão sujeitos a restrições e pormenorizar as demonstrações financeiras, principalmente se receberem fundos que sejam estatais ou comunitários e devidamente pautadas pelos

princípios contabilísticos. Elas precisam de uma estrutura na qual se apoiem e que venha a ajudar seu método de gestão.

Mesmo que não visem o lucro, é imprescindível que tomem as suas decisões da melhor maneira possível. Nas entidades sem fins lucrativos, há operações que são típicas de organizações com fins lucrativos e outras que são específicas àquelas. Em Portugal, grande parte das entidades sem fins lucrativos não segue os princípios contabilísticos porque desvaloriza o teor da informação financeira e uma vez que beneficiam de isenção fiscal, pensam que não necessitam da contabilidade, nem de normas e muito menos dos princípios contabilísticos.

A exequibilidade de aplicação dos mesmos critérios aplicados pelas empresas nas organizações do Terceiro Sector, face à extrema importância do conjunto de demonstrações para o processo de comunicação entre a entidade e os associados, Estado ou público externo em geral sobre a informação contabilística, leva-nos ao estudo dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.

Nesta linha de raciocínio as entidades sem fins lucrativos têm, a maior parte das vezes, lucro, isto é, não esgotam a verba adquirida para as diversas actividades, e, uma vez que funcionam na base de orçamento e não ultrapassam as verbas definidas para o ano em curso, tendo ainda o benefício de não serem tributadas, seria legítimo que seguissem os princípios contabilísticos e mostrassem nas suas declarações a informação mais transparente e detalhada possível.

Espera-se também, segundo a Directriz Contabilística n.º 18, que as demonstrações apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira e os resultados das operações da entidade. Admitindo ainda a possibilidade de existência de potenciais riscos de má interpretação, inexactidão, ambiguidade ou preconceitos, aquando da preparação das demonstrações, e no sentido de minimização e até de eliminação desses riscos, devem os profissionais directamente responsáveis pelas demonstrações seguir a estrutura de relato financeiro e as normas e procedimentos contabilísticos que sejam de aceitação geral, conforme as directrizes da CNC.

A CNC, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, considera que a adopção dos princípios contabilísticos geralmente aceites no normativo contabilístico nacional se deve subordinar de acordo com o ponto 4 da DC n.º 18, à seguinte hierarquia, em primeiro lugar, ao POC e às directrizes

contabilísticas e respectivas interpretações técnicas, e, supletivamente, pela ordem indicada, às:

1.º Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

2.º Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

Como estabelece Larkin e DiTommaso (2003) nos E.U.A e noutros países como a Austrália e o Reino Unido, as entidades não lucrativas partilham os mesmos princípios de contabilidade, no entanto os seus relatórios financeiros e a contabilidade são completamente originais, porque o foco principal do relatório financeiro não está no lucro líquido. Apesar de serem entidades sem fins lucrativos muitas vezes realizam algumas operações que são típicas de entidades com fins lucrativos. Isto pode acontecer, por exemplo, na comercialização ou prestação de algum serviço. Dessa forma deve ser cumprido o Princípio da Especialização ou do Acréscimo reconhecendo o proveito quando ele é obtido independentemente do seu recebimento. E este princípio dever-se-á aplicar a outras despesas e receitas como é o caso das receitas financeiras, despesas financeiras, despesas com pessoal, depreciações, amortizações, etc. Não se deve portanto esperar que estes se reflectam nas disponibilidades para serem registados, de modo a apresentar fielmente os resultados de determinado período. Por outro lado, as receitas de doações e subsídios recebidos, dever-se-ão considerar realizadas no momento efectivo do seu recebimento. Tal procedimento fica a dever-se ao facto de ser difícil antecipar se haverá efectivamente uma doação e, não se tendo a certeza, ao não contabilizá-la antes do seu efectivo recebimento cumpre-se um outro princípio contabilístico que é o da Prudência. Deve-se ressaltar, então, que há casos em que as receitas só terão condições de ser contabilizadas aquando do seu efectivo recebimento (doações, subsídios ou subvenções) e há casos em que serão reconhecidas no momento em que ocorrem (receitas financeiras). O tratamento a ser dado ao imobilizado e sua respectiva depreciação é uma preocupação neste tipo de entidades. Se estas fazem aquisições de bens com uma vida útil longa, como imóveis, máquinas, equipamentos etc., tais devem ser contabilizados, de acordo com as regras contabilísticas. No entanto, algumas vezes as entidades recebem doações de bens, e nesse caso há dificuldade na

atribuição de um valor adequado ao bem recebido. A contrapartida do registo da conta de imobilizado corpóreo deve ser feita numa conta de capital próprio e deve ser evidenciado no anexo às demonstrações (nota explicativa 40), cumprindo assim o Princípio da Materialidade.

Apesar da dificuldade em atribuir um valor objectivo aos bens recebidos em doação, a sua contabilização é importante para os associados. Quanto à depreciação dos bens do activo imobilizado, à medida que os anos forem decorrendo, dar-se-á o desgaste dos bens, que representam um custo a ser contabilizado. Por não estarem presas às regras fiscais, estas entidades podem calcular a taxa de Amortização de forma a reflectir o efectivo tempo de vida útil, conseguindo assim uma melhoria da informação contabilística sobre o património da entidade.

O facto das entidades sem fins lucrativos não estarem submetidas a normas governamentais, tão comuns na área da contabilidade, leva a que os responsáveis financeiros que com elas se envolvem acabem por não saberem quais os critérios mais adequados para a realização do registo contabilístico das operações dessas entidades. Assim, cumprem o isomorfismo mimético ao elaborar as suas demonstrações à semelhança das empresas com finalidades lucrativas.

Capítulo IV - INFORMAÇÃO NÃO FINANCEIRA

4. INFORMAÇÃO NÃO FINANCEIRA NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

4.1. Tipo de informação necessária

Para qualquer tipo de empresa existem dois níveis de informação relevantes para os potenciais investidores: financeira (como por exemplo margens brutas e dinheiro disponível) e não financeira (estratégia do crescimento, desempenho pelo segmento de negócio e estratégia do marketing). A importância nos dias de hoje da "informação" é enfatizada quando se afirma que, na sua grande maioria, as indústrias que cresceram nos últimos quarenta anos só o conseguiram porque se reestruturaram à volta do saber e da informação, Drucker (1999). A informação e o saber passaram a ser um recurso precioso sendo a informação contabilística de gestão suportada pelos dados operacionais e financeiros sobre as actividades e processos, produtos e serviços e clientes da organização, Atkinson, Banker, Kaplan e Young (1997). Nesta lógica, é possível relacionar os dados com os factos contabilísticos de modo a apresentá-los nas demonstrações financeiras com a utilização de técnicas e procedimentos bem definidos de modo a serem consideradas pelo gestor como informação útil na sua tomada de decisão. Deve ser fornecida informação, que não se limite à informação contabilística é composta por informação financeira, para ajudar na gestão em áreas tão diversas como sejam: estratégias e planeamento; marketing para os produtos e para o cliente; controlo das actividades; avaliação do desempenho e das pessoas; cumprimento das normas dos órgãos reguladores no caso concreto Comissão de Normalização Contabilística, etc. Nesta perspectiva, aponta-se num trabalho realizado por Holmes e Nicholls (1991), para o benefício da utilização de informação contabilística adicional no processo de decisão empresarial como seja a *informação segmentada* (desagregação, por área geográfica e/ou por linha de negócio); a *informação com base social* (informação dirigida aos empregados e de informação sobre os recursos humanos e a responsabilidade social da empresa); a *informação intermédia* (publicação periódica de dados, ao longo do exercício económico, de modo a suprir as limitações da publicação anual); os *resultados obtidos após o encerramento do Balanço* (originados por situações já existentes

aquando da elaboração do Balanço), no entanto, a base de aplicação para estas entidades colocar-se-ia principalmente na informação com base social.

Os investidores precisam de um entendimento contínuo do valor das empresas onde investem, valor total de sua empresa e da sua posição no mercado, da qualidade do serviço, da viabilidade e essencialmente o que a diferencia das outras empresas.

Os indicadores financeiros das empresas dedicados à medição do desempenho incorporado não dão aos investidores informação suficiente para a tomada das melhores decisões e os relatórios anuais dos bens são incompletos para a organização. Há conseqüentemente necessidade de se recorrer a indicadores retirados de variáveis externas para que se complete a informação, tais como a qualidade da gestão, a estratégia incorporada, a fidelização dos clientes, os sistemas e os processos, o capital intelectual, a pesquisa e o desenvolvimento, a inovação, e as políticas sociais e ambientais, etc. O mesmo acontece às entidades não lucrativas que pretendam atrair doadores, beneméritos, participantes e voluntários.

O valor da informação está directamente relacionado com o seu grau de utilidade, que por sua vez está interligado com o conceito de relevância da informação. *“O valor, em contabilidade é uma medida que expressa o juízo que fazemos sobre a utilidade que um meio patrimonial possui para prestar uma utilidade, ou seja o suprimento da necessidade de um empreendimento qualquer.”* Lopes de Sá (1997:143). Nem tudo o que é importante pode ser quantificado monetariamente, pelo que é necessário saber ler a informação contabilística e interpretá-la, pois existem factores qualitativos muito importantes para a tomada de decisão, e, para além disso, a informação não financeira encontra-se disponível antes da informação financeira tornando a decisão mais rápida.

Uma das maiores investigações de sempre feita por Simon, Guetzkow, Kozmetsky e Tyndall (1954) sobre a utilização da informação remete-nos para uma maior utilização, por parte dos gestores, de dados expressos em unidades físicas do que em unidades monetárias, pois a informação que as pessoas utilizam na tomada de decisões, especialmente nas decisões realmente importantes, é predominantemente não monetária, de carácter qualitativo, que utiliza outro canal de comunicação que não o dos valores das Demonstrações Financeiras. Nesta situação, o conflito surge entre a necessidade de fornecer informação para as demonstrações financeiras e os objectivos da tomada de

decisão ao nível estratégico, prevalecendo muitas vezes as necessidades das demonstrações financeiras (Kaplan, 1985).

As entidades não podem estar paradas, elas têm que demonstrar o seu desempenho para sobreviverem e aportar nas novas técnicas de estratégia para alcançarem também o seu público-alvo. Como refere Megginson et al (1998) o marketing foi a última função organizacional a chegar às instituições sociais, isto porque as instituições pensavam que a qualidade da sua actuação ou serviço se vendiam por si só. No entanto, dado o reduzido apoio, este modo de pensar mudou drasticamente, as instituições sociais perceberam que têm que ter a mentalidade de lucro, mesmo não o não visem. O objecto não é realizar um lucro para os accionistas, mas reinvestir fundos a fim de aumentar o serviço e os seus planos de acção e actuação. De acordo com Soldevila García (2000:110) citando Smith (1997: 39) para se poder realizar o cálculo e avaliação do plano de actuação dos membros das organizações é necessário que estes obtenham informação que não advém apenas da contabilidade e por isso define os seguintes tipos de informação:

- *Contabilística e não contabilística*: a não contabilística inclui informação relacionada com o pessoal, o mercado e a competitividade e o ambiente.
- *Financeira e não financeira*: a não financeira utiliza indicadores não financeiros, e fazem referência aos dados que não se podem medir em unidades monetárias, como por exemplo o número de vezes que se verificou um facto.
- *Quantitativa e qualitativa*: as qualitativas reconhecem a informação baseada em rumores e ou na comunicação social.
- *Interna e externa*: assim se trate de informação vinda de dentro ou de fora da organização.

A autora refere, ainda, que a informação não financeira tem tido extrema relevância em matéria de contabilidade de gestão, pese embora o facto de a informação mais utilizada nas organizações ser a interna, quantitativa e financeira.

No estudo realizado por Soldevila García (2000: 172) conclui-se que nas duas entidades espanholas sem fins lucrativos que fizeram parte do seu estudo de caso se utilizavam os instrumentos de contabilidade de gestão tradicionais, ferramenta das entidades lucrativas, tal como a contabilidade financeira utilizando as partidas dobradas, o registo de caixa ou a contabilidade de fundos, uma análise dos custos por natureza e não por

programas ou apoios. As entidades menosprezam, assim, a planificação a longo prazo, a contabilidade de custos e os indicadores não financeiros, sendo que o tamanho da organização condiciona o ponto de vista dos seus gestores.

A determinação do resultado nestas entidades deve ser um ponto a considerar e na visão de Júnior (2005) o processo de determinação e medição dos resultados em cada período é complexo, pois é preciso reconhecer os benefícios directos e indirectos gerados bem como estabelecer uma relação directa com os sacrifícios de recursos para obtê-los. Nesta linha é preciso considerar que custos e receitas, normalmente, não acontecem ao mesmo no tempo e é difícil calcular a participação de cada um no desenvolvimento económico e social. Refere ainda o autor que um outro ponto relevante na determinação do resultado económico das actividades principais das entidades do Terceiro Sector é a utilização do custo de oportunidade e não do custo histórico. Acrescenta que a análise custo-benefício dos programas ou projectos sociais permite determinar se os projectos são ou não rentáveis por meio da conversão de fluxos futuros de benefícios e custos reportados ao valor presente. A confrontação, em cada período, dos benefícios e custos em termos monetários é o que se poderia chamar de resultado das actividades principais da instituição sem fins lucrativos. Vemos, assim, que a informação destas entidades é escassa e não há uma leitura clara da dimensão da totalidade de recursos, que possa ser comparável com os outros sectores da economia. A informação que emerge da contabilidade é necessária para o sucesso da organização, e portanto, é o suporte adequado para alcançar níveis de eficiência e a eficácia organizacional que representam uma necessidade constante. Os gestores são os responsáveis pela qualidade das informações e devem contribuir efectivamente para a optimização da gestão da entidade para uma melhor tomada de decisão, servindo-se dos recursos e instrumentos, como o sistema de informação contabilístico, que possibilitem alcançar a sua missão.

Se admitirmos que estas entidades seguem, nas suas demonstrações financeiras, os mesmos moldes das empresas com fins lucrativos isso poderá ter implicações na prestação de contas aos Stakeholders interessados, e na avaliação da entidade e dos seus gestores comprometendo todo o processo de *Accountability*.

Osborne (1997) apresenta a década de 90 como o período de maior explosão no crescimento do sector não lucrativo, que passou de uma actuação residual na sociedade para uma actuação principal, sendo o sector onde se verificaram as maiores

contribuições do estado e a partir do qual nasce a preocupação do controlo e prestação de contas. Na opinião do autor o *accountability* no Terceiro Sector não pode acontecer a menos que existam padrões ou modelos de comportamento, e, para além de tudo, requer uma aproximação concreta entre a entidade e o Governo que financiou as actividades. O tipo de *accountability* prestada vai depender do tipo de estrutura organizacional que a entidade tem, se está completamente definida e tem relações de autoridade ou se é democrática e participativa.

Hammack (1993) define *accountability* como “a obrigação de prestar contas e assumir responsabilidades perante os cidadãos imposta àqueles que detêm o poder de Estado”, adicionando que “a *accountability* se refere não somente à premissa da prestação de contas, mas também à definição dos objectos sobre os quais se prestarão contas”. O autor indica quatro grandes áreas onde há necessidade de desenvolver a gestão, e que podem ser generalizadas para o Terceiro Sector como um todo:

- *Stakeholder accountability*: no que respeita à necessidade de transparência e ao cumprimento da responsabilidade da organização de prestar contas perante os diversos públicos que nela têm interesses legítimos;
- *Sustentabilidade*: aqui entendida aqui como a capacidade de captar recursos de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de maneira a perpetuar a organização e permitir alcançar os seus objectivos;
- *Qualidade de serviços*: o aperfeiçoamento da qualidade deve ser um objectivo contínuo das entidades, que não se podem acomodar numa postura de satisfação da pequena parte que fazem, ou de paralisia perante o sentimento de impotência diante da magnitude dos déficits sociais;
- *Capacidade de articulação*: as organizações do Terceiro Sector não poderão mais actuar de forma isolada se pretenderem abordar de forma séria os complexos problemas sociais para os quais são geralmente criadas. O paradigma do século XX segundo o qual problemas são melhor enfrentados por organizações formais é, aos poucos, substituído por um modelo que enfoca a necessidade de articulação de redes. Em lugar de privilegiar o espaço organizacional, olha para as relações: entre indivíduos, grupos, organizações, sectores.

É imperativo que se refira ao conceito de *accountability*, para que se possa falar em participação social nas políticas públicas e responsabilização dos gestores públicos, isto é, a ideia de controlo social da administração pública.

Brinkerhoff (2004) ressalta que a *accountability* crescente é um elemento-chave numa ampla variedade de políticas públicas e reforma, distinguindo os três tipos que a *accountability* pode apresentar-se: financeira, de desempenho e política/democrática:

- A *accountability* financeira refere-se ao rastreio e relatório na afectação e uso dos recursos financeiros, utilizando ferramentas de auditoria, orçamento e contabilidade. A base operacional para a contabilidade financeira começa com sistemas financeiros internos que seguem padrões e regras uniformes de contabilidade;
- A *accountability* de desempenho diz respeito à demonstração e contabilidade para desempenho à luz dos alvos acordados anteriormente. Ao nível do sistema de saúde, o foco está nos serviços, produtos e resultados das agências públicas e dos programas de governo;
- A *accountability* política/democrática tem de fazer subsequentemente com que o governo cumpra as promessas eleitorais (com a confiança pública depositada), agregando e representando os interesses dos cidadãos, e respondendo às necessidades sociais emergentes em curso. Como resultado, uma *accountability* política / democrática aumenta a legitimidade do governo aos olhos dos cidadãos.

Schedler (1999) argumenta que duas dimensões compõem o conceito de *accountability*: responsabilidade e reforço. A primeira dimensão relaciona-se com o direito – por parte do principal, a sociedade – de receber informação e explicações, e a correspondente obrigação – pelo agente, o governo – de fornecer todos os detalhes necessários e também no dever de justificar a conduta. A segunda dimensão, o reforço, dá a ideia de sujeitar o poder à constante ameaça de sanções em decorrência de resultados insatisfatórios ou de desvio de conduta.

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 accountability*), apresenta alguns motivos que podem ter influenciado as organizações do Terceiro Sector, quanto ao hábito de não

cultivar a transparência: Muitas organizações foram criadas num contexto repressivo e actuaram como entidades semi-clandestinas durante muitos anos. As entidades que tradicionalmente foram subvencionadas pelo Estado aprenderam que, para obter os recursos necessários deveriam percorrer caminhos obscuros de interesses clientelistas. Muitas organizações nunca desenvolveram a percepção de que têm um carácter público, seja pela finalidade que procuram, seja pela isenção de impostos de que beneficiam, Falconer (1999:132). No caso das instituições que possuem fontes de receitas próprias, a sociedade, de forma geral, deseja saber qual parcela dos recursos direccionados à instituição foi despendida nos processos de obtenção de fundos (fornecimento de bens e serviços) e quanto foi consumido na execução da actividade social (actividade principal). A procura da prestação de contas, *accountability*, encontra-se, como já foi referido, prejudicada pelo facto de as demonstrações financeiras 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 utilizadores de informações ligados a instituições com fins lucrativos.

Da investigação feita por Franco (2004) as motivações das entidades não lucrativas para a prestação de contas começam, desde logo, por questões de ordem moral, ser transparente é eticamente correcto, por questões de ordem política, procurando credibilidade e legitimidade, por questões de ordem económica pela capacidade de prestar contas. A natureza de transacções deste sector justifica a não inibição que as entidades terão para apresentar os seus valores. O facto da entidade estar isenta do pagamento de impostos coloca-a numa posição de quase obrigação de prestar contas à sociedade. A missão da entidade poderá ser encarada como um referencial para prestar contas aos Stakeholders numa postura proactiva e não reactiva já que os próprios gestores não podem por em causa a sobrevivência da entidade pela desconfiança que possa haver por parte do público.

Há, por outro lado, necessidade de adaptar as ferramentas de gestão, dentre elas as demonstrações contabilísticas, para atender às peculiaridades do ambiente no qual essas organizações estão inseridas. Os utilizadores das informações contabilísticas das instituições que compõem o sector sem fins lucrativos possuem necessidades distintas e diversas, já vistas no capítulo anterior, daquelas apresentadas pelos indivíduos que usam as informações financeiras tradicionais.

Observou-se, anteriormente, que as instituições do Terceiro Sector têm procurado fontes alternativas de financiamento para suas actividades principais, de entre as quais o desenvolvimento de fontes de receitas próprias. Nesse caso, é possível pressupor que os números apresentados na demonstração de resultado publicada pelas entidades sem fins lucrativos evidenciam o resultado de uma actividade de captação de recursos, cujo excedente (superávit) obtido por actividades como a comercialização de produtos e serviços foi usado como fonte de financiamento das actividades principais da entidade, que representam os bens e serviços oferecidos aos indivíduos de forma gratuita ou por uma remuneração que não repõe os activos despendidos na sua elaboração. As instituições cujas actividades de captação de recursos estão voltadas exclusivamente para a procura de doações ou subvenções do Estado também podem analisar o resultado desse esforço como o produto de uma actividade geradora de recursos, uma vez que envolve a utilização de recursos materiais, financeiros e humanos na elaboração e desenvolvimento dessa actividade. As actividades geradoras de recursos são os esforços desenvolvidos por entidades do Terceiro Sector com vista à obtenção de um resultado positivo que será utilizado para compensar as actividades principais.

Lembra Serrantes (2005) que as organizações deveriam considerar a crescente sensibilidade da sociedade em três dimensões: Social; Económica e Ambiental, o que exige cada vez mais uma mudança de atitude empresarial. A autora acrescenta que essa tendência é confirmada pelo normativo EMS Fórum (2004:10) ao indicar uma maior transparência nos indicadores sociais e ambientais que as empresas divulgam, incluindo também a responsabilidade social corporativa, sendo que estes são indicadores que vão mais além do que os financeiros tradicionais. A propósito da responsabilidade social corporativa (RSC) a autora sugere a consulta dessa definição que nos é apresentada pela AECA (2004: 21) e que descreve ser um compromisso voluntário das empresas com o desenvolvimento da sociedade e que vai mais além do que um mero cumprimento do normativo legal estabelecido e da obtenção de resultados exclusivamente económicos de curto prazo. Recorda Serantes (2005) que a indicação das iniciativas internacionais de carácter voluntário relacionadas com a responsabilidade social corporativa e que se centram, entre outras, nas práticas informativas e de certificação.

Se pensarmos nas práticas de informação e de certificação poderemos também fazer referência ao Global Reporting Initiative (GRI) e ao Accountability 1000 (AA 1000).

No entanto, tal tema não será objecto de análise nesta dissertação, guardando-se para uma possibilidade de investigação futura, uma vez que se antevê a possibilidade de aplicação destes dois indicadores a este sector. Feita esta análise, e de modo a enfatizar a pertinência do tema nesta área de saber, iremos proceder à sua análise de forma superficial.

- **Global Reporting Initiative (GRI)** - o GRI tem linhas orientadoras que salientam as boas práticas de informação para as organizações que estão ligadas ao desenvolvimento sustentável. Este é certamente um dos documentos mais relevantes nesta matéria, já que promove a harmonização internacional na divulgação da informação, relevante e credível, em três níveis ambiental, económico e social e fá-lo através de um memorando de sustentabilidade versado em onze princípios, agrupados nas quatro categorias seguintes:

- a) Aspectos que formam o marco conceptual do memorando (transparência, globalidade, audibilidade);
- b) Qualidades que afectam as decisões sobre o que incluir no memorando (exaustibilidade, relevância, sustentabilidade);
- c) Características que pretendem garantir a qualidade e veracidade (precisão, neutralidade e comparabilidade).
- d) Que afectam as decisões sobre o acesso ao memorando (clareza, periodicidade), recomendando que se elabore com a mesma periodicidade que a informação financeira.

De acordo com Sampaio (2004), o GRI surge na sequência da constatação das limitações do tradicional modelo de relato financeiro que não permite, por si só, transmitir informação válida acerca do valor, oportunidades e riscos da empresa.

Há uma desconexão entre a informação evidenciada nas demonstrações financeiras e aquela que os utilizadores necessitam para tomar decisões. As convencionais formas de avaliar o desempenho são fidedignas, comparáveis e bem aceites. A base da informação financeira tem sido melhorada ao longo do tempo, tendo-se tornado, simultaneamente mais complexa. O relato financeiro informa o investidor ou o credor acerca do que aconteceu no último ano e compara-o com os anos anteriores. Contudo, é imprescindível, para uma tomada de decisão racional, a divulgação de informação prospectiva. Investidores, analistas financeiros e credores necessitam conhecer não

apenas as oportunidades e riscos mas também possuir uma perspectiva acerca dos futuros planos de gestão, os quais são um importante indicador do futuro da organização.

A respeito da avaliação de desempenho o Global Reporting Initiative desenvolveu um conjunto de normas específicas para que as organizações possam fazer referência à evolução do seu desempenho sustentada em critérios económicos, ambientais e sociais, ressaltando a utilidade da informação divulgada.

A proposta elaborada pelo Global Reporting Initiative vai de encontro ao problema da limitação do tradicional modelo de relato financeiro que de *per si* não permite uma informação consistente sobre o valor real, os riscos, as oportunidades e o futuro da empresa, dado que existe um desfasamento entre a informação das demonstrações financeiras e a necessária ao gestor para decidir, a informação prospectiva, isto num ambiente de globalização e da economia do conhecimento. De acordo com Sampaio (2004) *as modernas economias têm que centrar a sua competitividade em activos que possam ser utilizados para gerar um elevado valor acrescentado aos produtos, nestes activos inclui-se o “saber fazer”, a competência, a criatividade e o talento. Estes activos não são facilmente imitados ou comercializados e é sem dúvida esta a principal razão pela qual é tão difícil para os investidores, contabilistas e gestores avaliar estes activos.*

Acrescenta ainda que se o valor sustentável é gerado por factores não financeiros, então será imprescindível encontrar métricas que permitam mensurar e relatar os determinantes do valor na nova economia.

- **Accountability 1000 (AA 1000)** - Trata-se de uma norma voluntária desenvolvida pelo Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA) em 1999, e o seu objectivo principal é proporcionar qualidade no processo contabilístico, no de auditoria e ética no processo de divulgação da informação voluntária num contexto de desenvolvimento sustentável. Pensamos, contudo, que a informação voluntária poderá ser onerada de uma certa subjectividade que se poderá traduzir pela apresentação tendenciosa de dados positivos. Deste modo, só um padrão de funcionamento em termos de normas de organização com padrões de actuação definidos poderá atenuar a subjectividade da informação voluntária. A certificação AA 1000 resolve essa dificuldade, definindo um

marco de actuação para melhorar e operacionalizar o seu funcionamento, de modo a validar os valores éticos imputados na elaboração e divulgação da informação.

O AA 1000 apresenta as seguintes características:

- a) Pressupõe ser uma norma para assegurar, medir e divulgar o comportamento ético da organização. Existe, assim, uma constante, reflexão, planificação, fixação de metas, aperfeiçoamento, e compromissos dos grupos de interesse (*stakeholders*).
- b) Complementa o GRI já que este se concentra no teor da informação (indicadores e formato de divulgação), ao passo que a AA1000 oferece normas aplicáveis aos processos de divulgação e desenvolvimentos de normas informativas e objectivos.
- c) Estabelece pautas para a avaliação da qualidade das normas informativas éticas e sociais. O sistema da verificação externa AA1000 traz segurança no que concerne à qualidade e exactidão da informação da organização.
- d) Indica como produzir informação mais fiável em qualquer organização. E está relacionado com a SA 8000, no que respeita às condições laborais e direito do trabalho, complementando-se com a certificação ISO 14000 relativa ao ambiente.

De acordo com Lee (2004) estas entidades têm um paradigma para resolver que é o de saber a quem devem prestar contas: aos fundadores ou associados, ao público-alvo da sua missão e obviamente a outros stakeholders. As entidades deste sector têm justificado com a sua actuação e com os fundos indirectos ou subsídios que recebem, a necessidade de introdução da prestação de contas (*accountability*) e de um relatório que seja público dado que têm essa obrigação para com a sociedade por causa dos benefícios tangíveis que a sociedade acordou com elas. O benefício de ver o público em geral como uma parte interessada, inclui a possibilidade de convertê-lo em potencial contribuinte e voluntário. Lee (2004) indica no seu estudo que da revisão da literatura e da prática para os relatórios públicos utilizados poderão existir tantas técnicas de divulgação quanto os métodos e tecnologias de comunicação utilizadas, e remete-nos para a seguinte classificação: *Internet web sites - Washington (1997; Correspondência , panfletos, poster, avisos públicos, apresentações publicas e programas especial - Edes (2000); Catálogos, material educacional, centro de informações grátis por telefone –*

Caddy e Vergez (2001); Comunicação electrónica interactiva, relatório anual em CD-ROMs ou cassette de vídeo - Garnett (1997); Relatórios de actividades muito detalhadas em subunidades – Schachter (1997); Focalização na motivação na informação da avaliação da performance – Behn (1998).

Salienta o autor que parte destas práticas por ele citadas fazem parte de um elenco de divulgações já realizadas em alguns sectores nomeadamente o sector público, e que poder-se-á fazer a ponte, com a mesma relevância, para o sector não lucrativo.

Não obstante o accountability destas entidades ser um tema contemporâneo, elas não contemplam a prestação de contas ao público em geral e por isso não o reconhecem como um stakeholders ao qual se destina a informação. Segundo Melendéz (2001) a liderança do sector compreende como essencial a confiança pública que representa a viabilidade das suas organizações. E isto implica que as organizações devem ir além da mera obediência às leis e conduzir a entidade com ligação aos valores expostos e implicados do sector, tais como alguns de iniciativa confidencial para público.

O accountability inclui muitos factores, tais como a conformidade com as exigências da lei e de relatórios, práticas éticas, adesão aos padrões de qualidade e demonstração da eficácia e dos resultados. A divulgação é uma parte importante do accountability. A gestão e os doadores do sector têm um interesse vincado em assegurar que as entidades realizem a divulgação pública da informação relevante e assegurem de que se opera estritamente no interesse público e não para o benefício confidencial e próprio. A divulgação e a transparência são essenciais para manter a confiança.

Deve ser determinado, através de uma cuidadosa análise custo-benefício, o verdadeiro interesse público trazido pela divulgação da informação particular e divulgação adicional. A liderança do sector está comprometida com aos padrões mais elevados do accountability, evidência e divulgação. Se perder a confiança pública, perder-se-á a motivação de servir o bem público. Greenlee (2003) enfatiza o esforço do relato financeiro no sector não lucrativo, área em que apenas uma minoria das entidades não cumpre eficaz e eficientemente os requisitos, acrescentando que os gestores e os seus membros tenderão a verificar com facilidade a força relativa da sua organização quando em comparação com organizações similares.

4.2. Avaliação na Gestão

4.2.1. Considerações Gerais

Nos últimos anos tem-se assistido a um forte crescimento da aplicação dos indicadores como instrumentos de controlo nos vários domínios de actuação do mercado, quer no âmbito privado quer público. Essa utilização terá certamente a ver com o objectivo de atingir elevados níveis de qualidade e eficiência que sejam capazes de serem comparáveis para poderem trazer mais-valias diversas relativamente aos concorrentes e mesmo à sua actuação no mercado.

A sociedade actual tem vindo a assistir a um crescente abismo social e à perda de credibilidade das organizações, fruto das tentativas de desenvolvimento económico do país e agudizado pela ineficácia das instituições públicas que, no passado, eram garantia de bem-estar. Estes indicadores representam, no fundo, os diferentes tipos de actuação e a sua avaliação em termos de eficácia, economia e eficiência. Eles tendem, deste modo, a facilitar a tomada de decisões e a trazer transparência para a prestação de contas sendo paralelamente facilitadores da divulgação de melhores práticas de actuação, encaixando, por isso, um papel importante na definição da estratégia. A avaliação de desempenho é crucial dado que as entidades utilizam recursos públicos e por isso o Estado é considerado um dos seus Stakeholders. Considerando que os doadores ou financiadores atribuem os recursos financeiros dever-se-á medir o sucesso da atracção de recursos pela satisfação dos doadores relativamente à actividade das entidades não lucrativas. Ferreira (2006) remete-nos para a ideia de que as entidades não lucrativas não dispõem, em regra, de indicadores típicos de desempenho semelhante aos que existem nas empresas, nomeadamente os relativos ao apuramento do lucro ou resultado e os que derivam de regras do mercado – preços fixados por regras de mercado e inerentes cálculos de custos. A este propósito responde Carvalho (2005) que uma das formas de quantificar os resultados passará pela classificação das medidas de desempenho, materializando-se estas na utilização de dois critérios, o primeiro relativo às medidas de eficácia que permitem a quantificação das actividades dirigidas aos doadores e aos beneficiários da organização; e o segundo que se refere às medidas de eficiência que visam analisar a relação existente entre as doações recebidas e as acções desenvolvidas.

Essa avaliação deve ser feita e devemos-nos posicionar nas possibilidades de efectuar essa medição, quantificá-la e qualificá-la.

Uma vez que estas entidades prestam os seus serviços frequentemente com recurso ao voluntariado ou a preços reduzido ou nulos, no caso de receberem contrapartidas de subsídios, esse facto minimiza a capacidade do público reclamar mais eficácia e eficiência nas actividades e serviços prestados, e, essa medida de desempenho, irá contribuir para uma melhor distribuição dos recursos públicos e daqueles que vêm dos programas de apoio comunitário.

Os autores Megginson, et al. (1998) afirmam que existem alguns conceitos de organizações de negócios que são aplicados em organizações sociais, como por exemplo o Planeamento Estratégico e Administração por objectivos, o *Marketing* e os Estilos de liderança. Concordam que há necessidade de uma declaração clara da missão, derivar objectivos e metas claras e sua definição de função e missão, estabelecer prioridades que lhes permitam seleccionar alvos, criar padrões de realização e desempenho, definir as medidas de desempenho e usar estas medidas para obter retroinformação acerca de seus esforços, fazer uma revisão organizada dos objectivos e resultados para eliminar os inatingíveis, há necessidade de metas tangíveis, pois a ausência de metas tangíveis nas organizações podem levá-las ao fracasso.

De acordo com Drucker (1996: 167), *"A definição de desempenho para organizações do sector social, especialmente daquelas que, pelo facto de não terem fins lucrativos, carecem da disciplina de um lucro, também precisa ser elaborada. Sabemos que as organizações do sector social precisam de ser geridas. Mas o significado preciso da gestão para a organização do sector social está apenas a começar a ser estudado. Com respeito à gestão da organização sem fins lucrativos, estamos hoje, em muitos aspectos, onde estávamos há cinquenta ou sessenta anos com respeito à gestão da organização: o trabalho está apenas a começar. A sociedade do conhecimento necessita ser uma sociedade de três sectores: um sector público de governo, um privado de organizações e um social. E afirmo que está a ficar cada vez mais claro que através do sector social, uma sociedade desenvolvida moderna pode novamente criar cidadania responsável e realizadora e dar novamente às pessoas - em especial aos trabalhadores do conhecimento - uma esfera na qual elas possam fazer uma diferença na sociedade e recriar a comunidade"*.

Há de facto uma necessidade de melhorar a divulgação de informação financeira e não financeira nas entidades que constituem o mercado. Conclusão partilhada, como refere Sampaio (2004), por diversos organismos internacionais de reconhecida notoriedade na Contabilidade como a AICPA, o FASB, ICAEW, CICA e OCDE.

A visão de Smith (1988) considera que organizações sem fins lucrativos necessitam de utilizar medidas para avaliar e controlar a performance de suas actividades que não seja o lucro. E destaca que uma alternativa amplamente empregada para tanto é a utilização de avaliadores de performance que medem o funcionamento bem-sucedido de departamentos, programas e indivíduos. No entanto, temos que pensar que poderá ser difícil mensurar o desempenho em entidades sem fins lucrativos pois estas têm muitas metas para os serviços públicos e isso torna a performance global pouco clara.

A avaliação institucional das entidades não lucrativas compreende as actividades levadas a efeito na execução e monitorização dos projectos sociais e os planos e metas globais da entidade. Envolvem os planos de trabalho: captação de fundos, nível de aprovação de projectos negociados, implementação de projectos de geração de renda, nível qualitativo e quantitativo das aplicações de recursos nos projectos, etc.

Dessa forma, a avaliação interioriza-se na própria entidade para alcançar a gestão dos recursos dos empreendimentos sociais; foca-se, neste ponto, o planeamento, a coordenação e o controlo dos recursos disponibilizados para os dirigentes das organizações procurarem o cumprimento da missão institucional. A avaliação de elementos quantitativos das actividades sociais passa primeiro pela fase prévia do estudo de viabilidade do projecto social que será lançado, a monitorização das suas actividades. Para os recursos humanos, a forma de avaliação segue o desempenho dos indivíduos, convivência em grupos, acções desenvolvidas em equipa, compromisso com a missão social da instituição, etc.

No aspecto da aplicação dos recursos institucionais financeiros e materiais, na avaliação de desempenho nas Entidades de Interesse Social, recomenda-se utilizar, com maior ênfase, o instrumental da gestão empresarial, conhecido como análise de orçamentos (*previsto/realizado*), uma vez que orçamento é um item essencial para todos os projectos elaborados por estas organizações, constituindo-se a base de aprovação financeira dos doadores, portanto, bastante familiar para os seus dirigentes. Apesar de o orçamento ser um instrumento comumente utilizado pelas Entidades de Interesse

Social, em todos os seus projectos para captação dos fundos perante os doadores públicos e privados, a análise da execução dos orçamentos é algo aplicado muito recentemente como forma de avaliação, e ainda de maneira muito incipiente. Para Osborne (1997) o orçamento destas entidades tem que ser realizado atendendo a regras de flexibilidade (*Flexible Budget*), já que estas organizações não podem cumprir as suas missões com um orçamento fixo, tem que se deixar cair o conceito de que o orçamento uma vez fixo tem que ser mantido, e se houver necessidade de revisão tal deve ser executado. O orçamento dito fixo foi realizado tendo em conta previsões sobre determinadas despesas e receitas para um determinado nível de actividade. O orçamento fixo (*Fixed Budget*) não tem em conta os custos variáveis nem considera as variáveis exógenas que não dependem da entidade, assim sendo há necessidade de avaliar a variação de custos, os outputs produzidos pela entidade e que determinarão a variação positiva ou negativa que o orçamento poderia ter. A auditoria é um modelo de avaliação que tem enfoque nas contas das entidades e toma como base de dados as informações contabilísticas constantes dos seus relatórios anuais e periódicos definidos pelos doadores de fundos e objectiva opinar sobre a veracidade e adequação das informações prestadas nos relatórios financeiros. A auditoria nestas entidades, na prática, tem apenas abordado os projectos sociais de forma individualizada, não se atendo aos aspectos globais da entidade. Objectiva, exclusivamente, opinar sobre a correcta aplicação dos recursos doados para uma acção social específica. A auditoria, normalmente, apoia-se nas normas contratuais constantes dos documentos (contrato ou convénio) firmados com os agentes doadores. Quando a auditoria foca apenas um projecto específico, perde-se a visão estrutural da entidade, das suas relações legais, operacionais e negociais, além dos processos globais de planeamento e controle. Mesmo reconhecendo as necessidades pontuais de auditorias que focam projectos específicos, recomenda-se que as auditorias sejam sistemáticas, com periodicidade anual ou inferior e que se apoiem nas informações contabilísticas elaboradas.

Os recursos financeiros são como, no dizer de Brinckerhoff (2000: 179), *o sangue e a água para uma organização*. Logo, como essas organizações, normalmente, dependem de dinheiro alheio, isto é, da boa vontade e compreensão dos doadores, tendo em vista as suas políticas de apoio financeiro a projectos sociais, os administradores precisam acompanhar a passos curtos as entradas e saídas de recursos financeiros na entidade.

Para uma gestão eficiente dos recursos financeiros é necessário administrar o orçamento de operações e de investimentos. O orçamento serve para dimensionar a capacidade de a entidade administrar determinado volume de recursos, isto avaliado como um todo e não apenas projecto a projecto. As entidades devem elaborar um orçamento anual global, a partir dos objectivos de trabalho que forem traçados pela administração e aprovados pela assembleia para se ter uma visão total da entidade.

4.2.2. Indicadores Não Financeiros

Os indicadores de desempenho poderão classificar-se em financeiros e não financeiros. Alguns relacionam-se com activos tangíveis, outros com activos intangíveis. Por exemplo poderemos considerar indicadores de desempenho o investimento em I&D da empresa. Alguns centram-se no curto prazo, outros têm uma orientação a médio e longo prazo.

O *relatório de sustentabilidade* é, de acordo com Sampaio (2004), um instrumento importante de informação e deve incluir:

- Uma declaração do presidente da empresa ou de um director equivalente, onde serão referidos os elementos chaves do relatório como compromisso dos gestores para com os objectivos económicos, ambientais e sociais e reconhecimento dos sucessos e fracassos;
- O perfil da empresa com informações sobre o número de empregados, vendas líquidas, produto fabricado, total do activo e outras medidas relevantes;
- Documento síntese e indicadores de referência, de forma a proporcionar ao leitor uma visão equilibrada do seu conteúdo, através de um resumo da principal informação apresentada;
- Visão do futuro, a estratégia e forma como pretende fazer face aos desafios relacionados com o desempenho económico, ambiental e social;
- As políticas, organização e sistemas de gestão, onde a empresa demonstra uma visão geral da sua estrutura de governação e dos métodos de gestão utilizados.

No que se refere ao desempenho, a empresa deverá efectuar uma avaliação económico, ambiental e social da sua actividade, para o que deve utilizar indicadores quantitativos e qualitativos, bem como informação complementar.

Segundo Júnior (2005) um dos parâmetros que poderia ser utilizado para avaliar a actuação das entidades do Terceiro Sector seria a relação entre recursos captados na sociedade e recursos efectivamente aplicados nas acções sociais. O julgamento da sociedade sobre a adequação da aplicação dos recursos pelas instituições sem fins lucrativos constitui a base para decisão sobre a reposição ou não dos activos consumidos nas actividades sociais. Por exemplo, espera-se que as instituições que possuem como fonte de recursos o lucro oriundo de actividades comerciais ou prestação de serviços apliquem pelo menos o correspondente à isenção fiscal nas suas actividades-fim. A análise custo-benefício dos programas ou projectos sociais permite determinar se os projectos são ou não rentáveis por meio da conversão de fluxos futuros de benefícios e custos trazidos a valor presente.

Como defende Soldevila García (2000:140) cada actividade ou programa realizado nestas entidades não lucrativas, tem que ser avaliados através de indicadores que reflectam o alcance dos objectivos previstos e por isso sugere que os sistemas de informação têm que estabelecer mecanismos de controlo para medir a gestão da organização, de modo a saber se estão a conseguir um bom funcionamento. Esse sistema dever-nos-á dar informação quer financeira (os resultados; a solvabilidade e liquidez; capacidade de endividamento), quer não financeira (a nível social, por exemplo), a satisfação dos colaboradores internos e externos. A autora enfatiza a importância da tipologia de indicadores, todos ligados à economia, à eficácia e à eficiência, que tradicionalmente têm sido referência na avaliação da gestão.

É o próprio organismo regulador, FASB, que estabelece a obrigação concreta de utilização de indicadores de gestão para a informação, fundamentalmente porque o modelos de informação financeira nesta entidades é na maioria do casos recente. Contudo estão também sensibilizados para a conveniência de avançar com a obrigatoriedade de informação de tipo não financeiro, para avançar também a gestão destas organizações. Esta ideia também é reiterada pelo American Accounting Association (AAA, 1989) *Measuring the Performance of Nonprofit Organizations - The state of the art*, que refere a importância dos indicadores de gestão no contexto das entidades não lucrativas e menciona que os principais indicadores que estão a ser usados por algumas destas entidades estavam ligados aos inputs e outputs, visto que os indicadores de resultados e de benefícios eram pouco utilizados.

De acordo com AECA (1999) existem vantagens na utilização de indicadores de gestão para avaliar a performance das instituições, entre as quais se destacam as seguintes:

- Clarificar os objectivos a conseguir e especificar os serviços que a organização pode realizar.
- Obter informação sobre as actividades realizadas e desenhar um sistema de informação que facilite a tomada de decisões.
- Conhecer os resultados e medir a contribuição de cada centro no resultado.
- Controlar e melhorar a utilização dos recursos.
- Estimular a redução dos custos e melhorar em geral a organização.
- Motivar o funcionário e incentivá-lo a partir do estabelecimento de retribuições variáveis com os resultados obtidos.

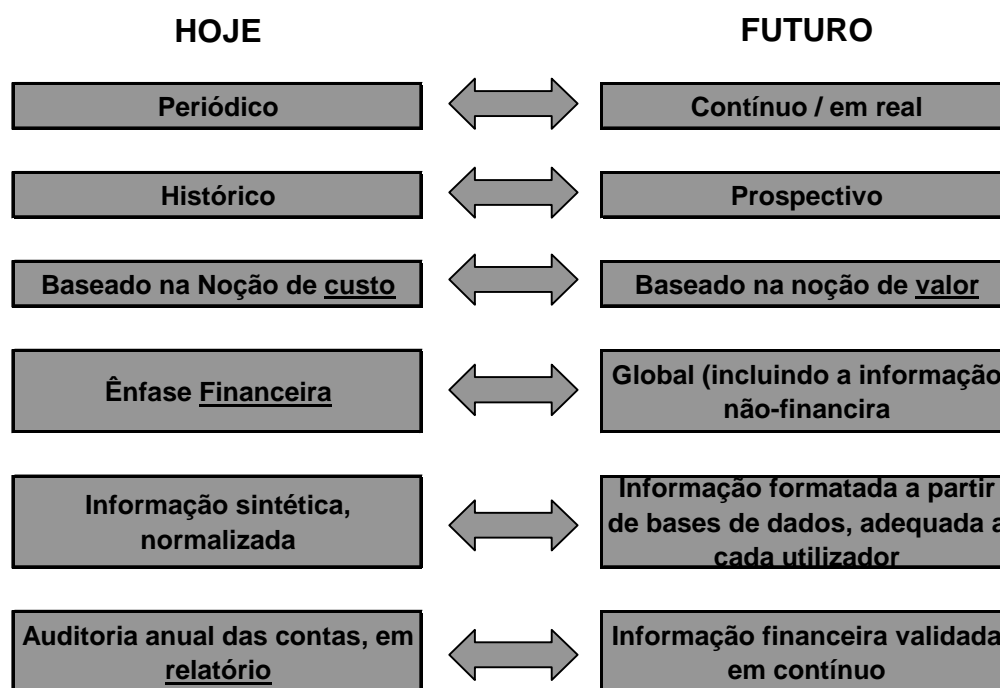
4.3. Modelo de Divulgação da informação

4.3.1. Operating and Financial Review

O Operating and Financial Review (2005) é uma iniciativa nova para melhorar o relatório das empresas para os accionistas, quanto ao tempo, a transparência e o conteúdo do relatório. Desafia a qualidade, a confiança e a disponibilidade dos sistemas de informação internos da gestão da empresa. O Governo do Reino Unido publicou um esboço final dos regulamentos que exigiram um relatório *Operating and Financial Review* (OFR) para todas as empresas cotadas do país. Estes regulamentos tiveram efeito aplicativo para exercícios posteriores a Abril de 2005 e passaram a ser de carácter voluntário a partir de Janeiro de 2006 (ASB, 2006). OFR deve ser produzido anualmente e separadamente dos outros relatórios anuais e independentemente da elaboração de outros relatórios sociais e ambientais. A finalidade do OFR é fornecer detalhadamente os objectivos e as estratégias da empresa, performances passadas e desempenhos futuros. Deve incluir a informação quantitativa e qualitativa em larga escala dos factores que podem ser relevantes para os accionistas e partes interessadas no negócio. De acordo com o ASB (2005) o OFR levanta muitos riscos, mas o maior destes riscos reside na possibilidade da não resposta adequada, tendo por resultado potenciais danos a longo prazo nas relações de investidores da empresa, a reputação entre as partes

interessadas, o nível da confiança pública, o mercado ou posicionamento do competidor. Segundo Robert (2005), o OFR representa uma oportunidade real para que as empresas façam uma mudança da etapa no seu relatório e criem uma vantagem do competidor real. Este relatório OFR foi introduzido para aumentar a transparência incorporada e a prestação de contas – Accountability – com a finalidade de ajudar os investidores a avaliar as estratégias da empresa, os potenciais riscos e potencial sucesso. De acordo com Department of Trade and Industry do Reino Unido uma das recomendações-chaves do relatório é “ a melhoria da transparência e do accountability na tomada de decisão do negócio requerendo a disseminação da informação qualitativa elevada aos accionistas e a outros utilizadores. Essa tendência torna-se cada vez mais generalizada, como aponta ICAEW (2000) que a informação e o relato tenderão cada vez mais para o que é considerado análise global e qualitativa e de índole não financeira e contínua.

Figura 4.1 - Modelos Contabilísticos de Informação



Fonte: ICAEW (2000)

Na prática o que acontece é que as empresas divulgam nos seus relatórios anuais mais informações do que aquelas apresentadas nas demonstrações financeiras. Seja por uma atitude de imagem corporativa ou por pressões, pode ser que as empresas divulguem

informações adicionais voluntariamente com a intenção de confirmar, por exemplo, a sua noção de responsabilidade social. Em 1993, a ASB introduziu o conceito *Operating and Financial Review - OFR* para as empresas do Reino Unido. A intenção era ter um ponto forte que fosse mais persuasivo que uma obrigatoriedade, mas ao invés disso ele foi elaborado como uma formulação e desenvolvimento das melhores práticas.

O raciocínio lógico por trás do OFR é que em vista da grande complexidade dos negócios, acreditava-se ser uma necessidade crescente a existência de uma discussão objectiva para a análise e explicação das principais características subjacentes aos resultados e posição financeira de uma empresa. O OFR (2005) dá as indicações da componente do relatório como se segue:

1. Um relatório deve ser uma análise equilibrada e detalhada, consistente com o tamanho e a complexidade do negócio:

- a) o desenvolvimento e o desempenho da empresa durante o ano financeiro;
- b) a posição da empresa no fim do ano;
- c) os factores subjacentes ao desenvolvimento, ao desempenho e à posição da empresa durante o ano financeiro;
- d) os factores que são prováveis de afectar o desenvolvimento futuro, o desempenho e a posição da empresa.

Esta análise deve ser preparada para ajudar aos accionistas da empresa a avaliar as estratégias adoptadas pela empresa e o potencial para que aquelas estratégias sucedam.

2. Além disso, o relatório deve incluir:

- a) uma indicação do negócio, dos objectivos e das estratégias da empresa;
- b) uma descrição dos recursos disponíveis à empresa;
- c) uma descrição dos riscos e das incertezas do principal que enfrentam a empresa;
- d) uma descrição da estrutura, das políticas de tesouraria, os objectivos e liquidez da empresa.

3. O relatório deve incluir informação sobre matérias ambientais, os empregados da empresa; edições sociais e da comunidade; políticas da empresa; e a extensão de execução com sucesso das políticas.

4. Deve também incluir:

- a) a informação sobre pessoal e os seus arranjos contratuais.

b) informação sobre recebimentos e retornos aos accionistas.

5. Deve incluir a análise financeira e os indicadores chaves do desempenho incluindo a informação que se relaciona com o ambiente.

6. O relatório deve indicar se esteve preparada de acordo com o OFR.

7. Os revisores de contas devem indicar no relatório:

a) se em sua opinião a informação dada no relatório é consistente com as contas dos relatórios financeiros anuais;

b) se alguma matéria, em sua opinião, é inconsistente com a informação dada na relatório.

O OFR é, assim, identificado como uma componente essencial de uma economia moderna e competitiva, pelo seu contributo para a transparência e o accountability que melhoram a competitividade global e a força económica do Reino Unido. O OFR agirá como um motor para o crescimento económico, a força e a estabilidade e fornecerá benefícios a todas as entidades e organizações e indivíduos que operam dentro dessa economia. Além disso, e de acordo com o Robert (2005), a preparação anual de um OFR, se for correctamente preparado, pode e deve fornecer benefícios substanciais, a curto e a longo prazo, aos accionistas e às partes interessadas. Acrescentará oportunidades para que os negócios demonstrem o seu bom funcionamento, e estimular a liderança e a inovação. Finalmente, o OFR estabelece uma estrutura para que os directores considerem e divulguem os riscos significativos que enfrenta a sua empresa. Isto por sua vez forçará a acção e divulgação sobre as medidas tomadas e um exame ao controlo e, por sua vez, uma apreciação maior da influência potencial no negócio performance, aumentando a competitividade global e sustentável. É tida como uma ferramenta para melhorar o desempenho de negócio e uma das finalidades do núcleo do relatório de OFR é divulgação de riscos não financeiros.

Segundo o Robert (2005), o objectivo do OFR nos relatórios anuais é fornecer aos utilizadores uma reflexão sobre a empresa, uma análise dos negócios da empresa, visto através dos “olhos” dos seus directores e da gestão. O OFR serve para facilitar a avaliação do negócio da empresa e dos objectivos de negócio, os níveis principais de desempenho, a dinâmica do negócio, e a condição de desempenho financeira da empresa. Na opinião Bromwich (2005) o desenvolvimento mundial do comércio veio justificar ainda mais o desejo das organizações em prestar mais informação aos

investidores e analistas e a obter procedimentos consistentes por parte do governo para que as organizações tenham mais transparência nos seus negócios. Acima de tudo o que os Stakeholders querem para a tomada de decisão e para medir o desempenho é que a informação que lhes é transmitida, que lhes seja dada pela perspectiva do lado dos gestores, dando assim mais fiabilidade às demonstrações financeiras.

É lógico que os relatórios sendo voluntários poderão ser altamente selectivos na informação a apresentar e consistentes com o interesse da gestão. A gestão não deseja publicar os objectivos e estratégias que esperam conseguir no futuro porque podem não se realizar por razões de ordem interna e externa e, deste modo, prejudicar a reputação da entidade. Na opinião do autor, o objectivo do OFR é dar a opinião dos directores do sobre o negócio favorecendo uma certa discussão e uma análise do desempenho e das tendências principais e os factores subjacentes aos resultados e à posição financeira provável de afectar o desempenho no futuro, isto de forma a permitir aos utilizadores avaliar as estratégias adoptadas pelo negócio.

Desta análise podemos dizer que o OFR é dirigido aos stakeholders para dar transparência ao objectivo de negócio, à estratégia e aos impulsionadores do desempenho, á dinâmica do negócio, a tendências e incertezas, e outros factores que podem substancialmente afectar o desempenho, incluindo os programas de investimento. Esta revisão do negócio deve incluir descrições dos recursos da empresa, os riscos principais e incertezas, as políticas e objectivos de tesouraria ²³

Certamente deverá incluir também questões de índole social usando os indicadores de desempenho - Key Performance Indicators (KPI), de modo a podermos medir os relacionamentos externo e internos essenciais que a empresa tem para além do relacionamento com os accionistas, (aferir por exemplo o n.º de clientes anuais).

No fundo o que se pretenderá da informação e como refere Eccles e al (2001) estará relacionado com as seguintes indicações:

- a. Uma vista geral do mercado que reflecte o ambiente externo da entidade;
- b. A estratégia da empresa para criar valor, dado o seu ambiente competitivo;
- c. O grau de realização financeira da empresa e de outros objectivos;

²³ The EU's Modernisation Directive of 2003 and the US MD&A include similar requirements

- d. Estrutura da gestão empregue para obter o valor e uma explicação dos impulsionadores subjacentes ao valor, a maioria dos quais são provavelmente não financeiros.

O revisor de contas terá um papel fundamental para indicar se o OFR está de acordo e é consistente com as indicações financeiras da empresa e para indicar todos os pontos de inconsistência com a informação do OFR. O responsável financeiro como tem acesso a informação privilegiada poderá dar o seu contributo para a elaboração do OFR já que tem acesso a orçamentos e aos modelos financeiros e até mesmo a possibilidade de definir alguns dos KPIs. O senso comum levar-nos-a a dizer que as entidades mais pequenas terão menos exigência e detalhe na elaboração de um documento desta natureza ao passo que os grupos de empresas maiores necessitariam de mais informação.

As empresas cotadas do Reino Unido são incentivadas aplicar estas melhores práticas para a divulgação da informação no seu OFR. Produzir um OFR representa uma etapa principal adicional para melhorar o relatório e a transparência de informação da empresa e em promover o diálogo eficaz do desempenho a longo prazo. A transparência da informação, a explanação dos riscos, dos recursos e dos relacionamentos para o sucesso futuro da empresa será um passo de avanço para os investidores.

Serão explanados os indicadores-chave financeiros e não financeiros ou de desempenho (KPIs) com comparações de ano para ano e que sejam prováveis de afectar o desempenho futuro da empresa e para avaliar o progresso concretização dos objectivos prosseguidos. O OFR descreve as estratégias, os recursos, os riscos e as incertezas futuras, incluindo políticas com relação aos empregados e ao ambiente onde estes são inseridos, a estratégia e a desempenho futuro. Reconhece-se que numa economia moderna, com empresas capazes e bem sucedidas, haja a necessidade de se desenvolverem relacionamentos com empregados, clientes, fornecedores e em outros.

O Council on Corporate Disclosure and Governance apresenta o guia para os princípios que fomentam o OFR e refere que o objectivo do OFR é fornecer aos utilizadores uma boa compreensão da análise histórica e da perspectiva dos negócios da empresa, através da visão própria dos directores e da gestão, devendo assim ajudar à avaliação do seu desempenho e à compreensão do futuro da empresa. Deve discutir e interpretar o desempenho e a condição financeira da empresa, no contexto das oportunidades e dos

riscos das operações da empresa e em mudanças efectivas ou razoavelmente previstas no ambiente empresarial.

Considera-se uma explanação das tendências e das incertezas efectivas a enfrentar pela empresa que se reflectem no resultado. A explanação deve ser suficiente para permitir aos interessados no relatório financeiro uma interpretação e julgamento dos resultados de tais incertezas. No que respeita à informação, no OFR, que se relaciona com a informação financeira, a mesma deve ser consistente com a informação nas demonstrações financeiras.

4.3.2. Princípios do Operating and Financial Review

- 1. Focalizar as matérias que são relevantes aos investidores e ser de fácil compreensão para utilizadores dos relatórios financeiros** - evitar o uso da língua técnica tão distante quanto possível, utilizar figuras e gráficos. Apresentar o seu OFR numa secção distinta do relatório anual. As empresas entretanto retêm a discricção, na luz de suas próprias circunstâncias, à peça da tampa ou a toda a revisão em outras secções do relatório anual.
- 2. Descrever a natureza da empresa, de seus objectivos e de estratégias, e explicar as áreas principais de operação do negócio da empresa, como o contexto para a discussão e a análise do desempenho e da posição financeira** - deve discutir os objectivos para o negócio e a estratégia da gestão para consegui-los; os objectivos podem ser definidos em termos de desempenho ou financeiro.
- 3. Os indicadores financeiros e não financeiros de desempenho usados pela gestão para avaliar a empresa e seu desempenho devem ser discutidos.** - Incluiria uma escala das medidas financeiras e não financeiras usadas para medir o desempenho da empresa.
- 4. Discutir as características significativas do desempenho para o período coberto pelo relatório financeiro, focalizando na empresa total tal como os negócios ou os segmentos geográficos que são relevantes** - identificar e explicar os factores principais que afectam as actividades e o desempenho da

empresa. As componentes-chave do resultado devem ser discutidas, incluindo as fontes principais dos rendimentos e as mudanças significativas no capital.

5. **Discutir os factores da dinâmica e de risco do negócio** - uma discussão que identifica as oportunidades, os riscos e as ameaças significativos e os processos aplicados para controlá-los.
6. **Comentar o investimento e as medidas para manter e realçar a posição e o lucro da empresa** -a natureza das actividades e da despesa pela empresa para manter e realçar a posição, os projectos principais que envolvem a despesa em investimento que está a ser levada a cabo pela empresa, a informação qualitativa a respeito dos benefícios das actividades.
7. **Identificar e explicar as matérias significativas que afectam a condição financeira da empresa. As políticas de gestão importantes da empresa, sua política de Tesouraria, a dinâmica da posição financeira da empresa e de sua posição financeira** - o perfil da maturidade do seu débito, o tipo de instrumentos financeiros usados, as políticas e os objectivos de Tesouraria e fluxos que são significativos ao desempenho da empresa, as exigências financiamento significativas para a despesa em investimento e empréstimos.
8. **O Retorno total aos accionistas, incluindo distribuições de dividendos** - comentários aos vários factores que contribuem para os dividendos para o ano financeiro, incluindo política total do dividendo.

Com objectivo de melhorar o conteúdo e a comparabilidade da informação financeira o Parlamento Europeu em Maio de 2002 decidiu obrigar as empresas cotadas consolidadas a aplicar as Norma Internacionais do IASB começando essa obrigação a partir do exercício de 2005. Com o objectivo similar o OFR (2005) veio trazer melhoria no conteúdo e transparência da informação a essas entidades.

Recorda-nos Suárez (2005) que existe um permanente conflito, que está latente na informação financeira, entre a relevância e a fiabilidade, e identifica as causas do conflito como sendo:

- Os utilizadores da informação são muitos e diversificados e por isso tem percepções diferentes a respeito do equilíbrio que deve de existir entre estas duas características.

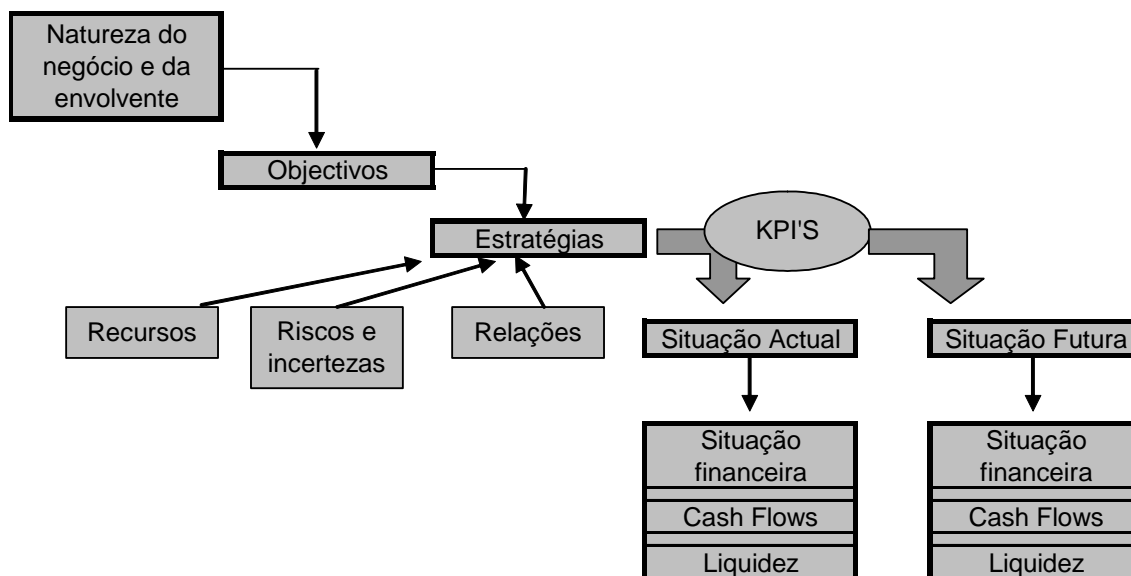
- O estado da envolvente económica e até os próprios escândalos contabilísticos e financeiros.
- A variação do mercado bolsista.
- Organismos reguladores encarregues de determinados sectores de actuação poderão introduzir alterações e recomendações.

O autor relata-nos que a publicação das normas de elaboração do Operating and Financial Review (OFR) por parte do Internacional Accounting Standards Board (IASB), trará uma visão mais clara e completa da entidade/empresa de modo a que os stakeholders a possam conhecer e entender as estratégias, bem como avaliar a capacidade de as implementar com êxito.

Entende-se que seja um complemento às demonstrações financeiras que nos transmitem a situação real da empresa, mas visto da perspectiva dos gestores. Trata-se de conjugar informação financeira e não financeira sobre a actividade e os seus resultados, incluindo uma análise de causa efeito de todos os aspectos relevantes. Incluem-se explicações adicionais dos valores das demonstrações financeiras e dos factos e condições que afectam e estes informativos financeiros com a salvaguarda de uma clara orientação para o futuro, identificando tendências e factores relevantes para que os accionistas avaliem os rendimentos presentes e futuros e o grau de avanço, e já que falamos em futuro, deverá constar uma série de precauções a tomar perante o mercado as quais devem ser tidas em conta. Embora dirigido principalmente aos accionistas terá também principal interesse para os restantes stakeholders (investidores potenciais, credores, clientes, provedores, empregados e sociedade em geral).

O autor Suárez (2005) apresenta de seguida um marco referencial estabelecido para estruturar a informação a incluir no OFR.

Figura 4.2 - Marco Referencial de Informação



Fonte : Adaptado de Suárez (2005)

Este normativo dar-nos-á informação sobre a envolvente interna e externa em que opera a organização, de modo a que os stakeholders percebam melhor as estratégias que derivam do alcance da organização, pela ponderação dos seus pontos fortes e fracos e o que a envolvente da entidade permite, medindo as oportunidades e ameaças que se apresentam. Dever-se-á descrever os objectivos planeados e as estratégias a adoptar, que certamente estarão condicionadas pela gestão dos recursos tangíveis e intangíveis e pelo modo como enfrentam e superam os riscos e incertezas das entidades, e ainda pelas relações que podem estabelecer com os stakeholders, e que podem ter efeitos sobre os resultados da entidade.

A avaliação da eficácia, com que são alcançados os objectivos previstos, realizar-se-á através dos chamados indicadores chave de rendimento – KPI , que poderão ser de natureza financeira ou não financeira. O conhecimento destes indicadores juntamente com os factores e as tendências que a direcção considere adequados para entender actuação e o desempenho futuro, permitirá realizar uma visão mais nítida da situação actual e uma previsão futura. Todo este comportamento terá reflexos nos resultados da entidade. Em conjunto apresentar-se-ão as políticas de actuação do meio ambiente, as política dos recursos humanos e políticas sociais e outros assuntos relevantes para a direcção. Suárez (2005) diz-nos que o OFR representa uma tentativa de melhorar o

conhecimento dos accionistas e stakeholders acerca do funcionamento e comportamento e performance empresarial, mas não pode ser considerado como a “bola de cristal” para a gestão. Temos que ter consciência que, pelo facto deste documento ser realizado pelo órgão da gestão, poderá revestir-se de uma certa heterogeneidade na informação a prestar e na maneira que esta deve ser apresentada, por exemplo apresentando uma menor clareza do que a que se pretendia. Por isso, devemos procurar encontrar homogeneidade nos indicadores para o sector em que se insere a entidade, revestindo assim a informação de persuasão e intuição necessária para a prestação de contas.

A envolvente externa e interna é um marco importante na caracterização da entidade e isso é reiterado por Blanco Dópico (2005) que nos refere que os processos de decisão empresarial encontram-se fortemente influenciados pela envolvente contextual em que têm lugar. O sistema de informação contabilístico de suporte deve realizar-se com base na estratégia da empresa, na sua estrutura dominante e na envolvente oferecendo informações sobre metas a alcançar, objectivos, planos de actuação, responsabilidades inerentes aos níveis da gestão, aos recursos materiais e humanos necessários; aos pontos fortes e fracos, aos desvios...etc.

Na opinião da autora dever-se-á dotar a entidade de marcos de referência para a sua actuação criando novas imagens de organização de forma pró-activa através de elementos pouco utilizados nos sistemas contabilísticos tradicionais: *activos intangíveis*, (p.e. conhecimento, inovação, formação e motivação) e *responsabilidade social* (p.e. valores éticos, ambientais e riscos). Ora, o normativo OFR vai de certo modo de encontro a esta filosofia de gestão partilhada e participativa.

Embora direccionado para as grandes empresas com acções no mercado, o ASB de facto sugere que outras empresas cotadas, especialmente as pequenas ou aquelas que operam em áreas especializadas ou altamente competitivas, sejam capazes de seguirem o espírito da declaração e fazerem os maiores esforços para adaptarem as directrizes detalhadas às suas circunstâncias particulares (ASB, 1997). É interessante considerar que as entidades não lucrativas poderiam utilizar um instrumento como o OFR, como um meio de divulgação de informações que não estão incluídas nas suas demonstrações financeiras. Já que às ESFL não é exigido tanto em termos de prestação de contas deveriam apresentar mais transparência e neste caso emitir um OFR. Em muitos casos, os relatórios de gestão foram usados para divulgar algumas informações do tipo das

encontradas no OFR, pois existem varias questões naquele documento que as entidades não lucrativas poderiam abordar com legitimidade. A ideia subsequente do OFR é de que ele deveria assegurar que aos utilizadores entendessem completamente a natureza do da entidade, e ajudá-los a compreender o seu potencial de missão e visão para o futuro. Mais especificamente, há duas áreas em que estas divulgações mais informativas por parte das entidades não lucrativas ajudariam a alcançar este objectivo: primeiramente as informações relativas à avaliação dos colaboradores e em segundo lugar, com a relação entre as actividades necessárias à área de actuação e o desempenho que a entidade teve nesse período.

Capítulo V - ANÁLISE EMPÍRICA: ESTUDO DE CASOS

5. OBJECTIVOS E METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA

5.1. Objectivos da investigação

Esta pesquisa teve como objectivo compreender, explicar e descrever como está é formado a informação para a prestação de contas das instituições sem fins lucrativos que utilizam a exploração de actividades comerciais e/ou prestação de serviços como forma de obtenção de recursos, adaptando-se, como referencial teórico, as principais características do Terceiro Sector e o desenvolvimento actual da contabilidade.

Adoptou-se uma abordagem empírico-analítica com a condução das entrevistas.

Na maioria dos estudos efectuados o objectivo é inferir acerca da importância da participação das entidades não lucrativas no desenvolvimento de determinadas regiões/países. Neste sentido, é nosso objectivo extrair informações sobre os indicadores financeiros e não financeiros que este tipo de entidade utiliza.

Atendendo ao nosso objectivo, reconhecendo que existem dificuldades em quantificar os indicadores nestas entidades e admitindo também que já foram efectuados um número substancial de estudos qualitativos que têm contribuído tanto para o nosso entendimento deste tipo de entidades, como para a nossa “agilidade” metodológica, optamos por efectuar um estudo qualitativo recorrendo a entrevistas com questões abertas aos gestores/administradores de Fundações, cuja actuação está direccionada para o âmbito social e cultural.

5.2. Metodologia da investigação empírica

5.2.1. Análise de Caso

Os métodos qualitativos são os mais adequados para efectuar uma compreensão do processo social, ou seja, estes métodos permitem uma melhor visualização do contexto social em que o objecto de estudo se insere (Neves, 1996). A nossa escolha baseou-se também nesta visão já que pensamos que o estudo seria mais enriquecido com a análise qualitativa. Existem inúmeros estudos qualitativos que diferem entre si no que respeita

ao método e à forma, contudo, Godoy (1995) salienta que existem algumas características comuns a uma pesquisa deste tipo, a saber:

- 1) O ambiente natural é a fonte directa de dados e o pesquisador um objecto fundamental na recolha dos dados;
- 2) Têm carácter descritivo;
- 3) O investigador tem como objectivo captar o significado que as pessoas atribuem às coisas:
- 4) Têm enfoque indutivo, ou seja, partem dum contexto específico para obterem explicações para o todo.

De acordo com Neves (1996:3), citando Downey e Ireland (1979), os métodos qualitativos têm um papel importante no campo dos estudos organizacionais porque o enfoque qualitativo é mais aplicável a trabalhos em que eliminar o viés do pesquisador não é uma questão crucial para a análise.

Uma das críticas mais apontadas ao método qualitativo é a impossibilidade de se atingir a objectividade total dos trabalhos científicos Mellon (1990). O investigador é um ser humano que está a analisar fenómenos com os quais se pode envolver e enviesar os dados retirados. Para solucionar este tipo de problemas, ou pelo menos minorar a sua ocorrência referem-se, de seguida, alguns conselhos a seguir, Neves (1996:4) referindo Bradley, (1993):

- Conferir a credibilidade do material utilizado;
- Assegurar a fidelidade do processo de transcrição que antecede a análise;
- Atender aos elementos que compõem o contexto;
- Garantir a possibilidade de posteriormente haver a possibilidade de confirmar os dados.

Dum modo geral, e embora haja uma tendência para invocar mais críticas a este método de pesquisa relativamente ao método de análise quantitativa, tem-se assistido a uma crescente utilização do mesmo nas pesquisas sociais (Neves, 1996) porque, permite analisar melhor os dados simbólicos situados em determinado contexto, como é ilustrado no seguinte exemplo:

“... para se atravessar uma rua, basta que vejamos aproximar-se um camião, não é necessário saber o seu peso exacto, a velocidade a que anda, de onde vem, etc (Maanen, 1979:521). Nessa situação, o camião pode ser entendido como um símbolo de velocidade e força, e, para a finalidade de atravessar a rua, outras informações seriam prescindíveis.” (Neves, 1996:1).

Em termos de investigação em contabilidade de gestão um primeiro factor a considerar na análise está relacionado com a sua envolvente geral. A este nível Foster e Young (1997: 64) trazem-nos uma visão actual da finalidade da investigação em contabilidade de gestão ao considerar que proporciona a explicação ou previsão, não só do efeito sobre a actuação da direcção, a motivação e o funcionamento da organização, mas também de como as forças organizativas internas e externas afectam o desenho do novo sistema de contabilidade de gestão. A relação entre a finalidade da investigação, o tema objecto de estudo e a obtenção de resultados, na opinião de Lukka e Kasanen (1995), podem realizar-se recorrendo a quatro modelos: os modelos de estrutura conceptual, que discutem e argumentam acerca do objecto de investigação; os modelos descritivos, que mostram o estado da questão em relação ao tema analisado; os modelos explicativos, que captam o significado geral das relações que caracterizam o tema investigado e por último os modelos prescritivos, que oferecem guias de actuação. Nesse sentido, Arrington e Schweiker (1992: 512-513) indicam que “... não interessa os métodos que usam, nem as questões que se colocam, nem a classe de dados que se mostra, nem qual seja o valor ou propósito da investigação, nem os motivos que se presumem dirigir ao investigador , nada conta como conhecimento até que seja argumentado e formalizado por uma comunidade de investigação”. Da nossa parte, utilizamos no plano de trabalho outras teorias já existentes configurando uma revisão dos aspectos importantes para o nosso estudo e que foram um ponto de partida para uma nova visão, e é através do estudo das relações e inter-relações já existentes com outros temas ou assuntos conexos que chegaremos ao estado actual da questão objecto do estudo. Por seu lado, Kaplan (1986) separa dentro da investigação empírica a investigação à priori (experiências laboratoriais, questionário, observação pessoal, análise estatística e estudos de campo), considera que la investigação de campo ajuda a desenvolver teorias sobre o porquê da realidade e a sua sustentação, e permite provar teorias, o investigador recebe informação sobre novas ideias ou teorias, e acerca das condições para a sua implementação com

êxito nas organizações e sobre os obstáculos da mudança e da inovação que podem aparecer. Salienta, ainda que a investigação em contabilidade de gestão é um processo dinâmico de criação de conhecimento sobre novas práticas, para desenvolver novas soluções que mudem e melhorem a prática existente com a finalidade de verificar a facilidade e as propriedades do que se propõe.

De acordo com Godoy (1995) existem, pelo menos, três tipos de abordagens qualitativas possíveis: a etnografia, a pesquisa documental, o estudo de caso. A etnografia implica um longo período de tempo de observação directa do fenómeno a estudar, sendo que o investigador fixa residência na comunidade e transforma-se num membro participante da mesma. A pesquisa documental é usualmente utilizada para estudo de pessoas às quais o investigador não tem acesso físico e traduz-se numa análise aprofundada de materiais, tais como, documentos escritos, fotografias, filmes, etc. Por fim, o estudo de caso é usualmente traduzido numa análise aprofundada duma ou mais unidades de análise.

Neste trabalho pretende-se clarificar indicadores não financeiros aplicáveis a estas entidades e que pudessem trazer um aporte significativo à informação divulgada ao stakeholders ligados às Fundações, já que estes podem condicionar as suas tomadas de decisão ao nível da gestão. Tentaremos assim contribuir para a definição de indicadores não financeiros para proceder à sua divulgação aos demais interessados e relacionados com estas entidades sociais, contribuindo assim para uma melhoria na informação, e por consequência logo também da gestão.

Neste sentido, dado que o interesse prioritário é compreender este vasto fenómeno do Terceiro Sector que interfere com diferentes entidades e a diferentes níveis, optámos pelo método de estudo de caso, tal como aconselha Bressan (2000:2) referindo Bonoma (1985:207):

“este método é útil quando o fenómeno é amplo e complexo, onde o corpo de conhecimentos existente é insuficiente para permitir a proposição de questões causais e quando um fenómeno não pode ser estudado fora do contexto no qual ele naturalmente ocorre.”

No mesmo sentido argumenta Yin (1994), dizendo que deve ser preferido o estudo de caso quando se tratam de estudos contemporâneos onde é possível efectuar observações directas e entrevistas sistemáticas, no entanto, este autor também alerta para uma

preocupação a ter aquando da utilização deste método que é a impossibilidade de se obter em generalizações científicas, ou seja, pelo facto de ele ser sustentado numa pequena amostra da população, não devem ser retiradas conclusões para o todo.

No que respeita à técnica de análise dos dados, escolhemos a análise de conteúdo por ser um instrumento que concilia um conjunto de técnicas metodológicas diversas, todas elas baseadas numa hermenêutica muito controlada. Com este método de análise é possível descobrir elementos menos evidentes de uma qualquer mensagem. Segundo Bardin (1988), este método procura ir além do “conteúdo manifesto das mensagens”, isto é, a partir de uma análise objectiva e sistemática da mensagem é possível extrair conclusões acerca quer do emissor, como também dos elementos que o rodeiam, tais como, o contexto social-cultural. Trata-se, portanto, de uma técnica que nos pareceu ser a que mais se enquadra nos objectivos deste trabalho.

A análise de conteúdo ganhou importância nas ciências sociais no começo do século XX, numa série de análises a jornais, especialmente nos Estados Unidos. Posteriormente, este tipo de análise foi alastrando para outros meios de comunicação, tais como, a rádio e a televisão e em estudos, por exemplo, sobre a violência nos *media* (Robson, 2002). A variedade de assuntos em que esta metodologia é utilizada prende-se com as suas características de análise, visto que, com esta técnica procura-se inferir sobre as propriedades não linguísticas do texto, atendendo aos objectivos estabelecidos, e com a diversidade de documentos que podem ser analisados, por exemplo, artigos, discursos, revistas, cartas, etc.

De acordo com Bardin (1988), para se efectuar uma análise de conteúdo rigorosa é necessário recorrer a um conjunto de procedimentos analíticos que devem ser acompanhados das seguintes regras: a homogeneidade, a exaustividade, a exclusividade, a objectividade, a pertinência e a produtividade.

Inicialmente esta técnica de análise de dados era de natureza quantitativa, limitando-se a descrever estatisticamente as mensagens, mas relativamente cedo, notou que se tratava de uma limitação passando a atender a abordagens qualitativas. Neste nível qualitativo, a análise de conteúdo serve-se da inferência, operação mental pela qual se extrai uma proposição nova (conclusão) de uma ou mais proposições já conhecidas (premissas), para obter informações sobre as causas e as consequências de determinado enunciado (Bardin, 1988).

É nossa intenção utilizar neste trabalho esta metodologia para extrair conclusões acerca dos indicadores que podem trazer informação relevante, tempestiva e objectiva para este tipo de entidade.

De acordo com Bardin (1988), para efectuar uma análise de conteúdo é possível usar diferentes técnicas que conduzem a diferentes tipos de análise, sendo elas:

- Análise categorial, que desmembra os textos, orais ou escritos, em diversas categorias;
- Análise estrutural, que estuda as relações entre os diversos elementos dos textos;
- Análise de avaliação, que examina a atitude do locutor face aos objectivos de análise;
- Análise de expressão, que utiliza os significados das palavras para alcançar o sentido profundo da mensagem;
- Análise das relações, que para além de analisar a frequência de certos acontecimentos na mensagem, procura também o seu relacionamento;
- Análise de discursos, que analisa os “efeitos à superfície” dos discursos/mensagens e, através desta análise, consegue conhecer o processo de produção dos textos.

Do conjunto de técnicas de análise de conteúdo, optámos pela análise categorial porque é a melhor técnica a seguir quando se pretendem alcançar finalidades de diagnóstico, como é o nosso caso.

Pretendemos aferir a importância da informação não financeira na tomada de decisões dos responsáveis pela gestão das Fundações. Neste sentido, pretendemos identificar os principais indicadores referidos pelos intervenientes como responsáveis pelas suas decisões empresariais, reagrupá-los, categorizá-los e, posteriormente, interpretar os seus impactos no percurso de vida destas entidades.

Entre as diferentes possibilidades de categorização, optámos pela análise temática por ser, segundo Bardin (1988), rápida e eficaz quando aplicada a discursos simples e directos. Para colecta dos dados recorreremos a entrevistas com questões abertas a um grupo restrito de indivíduos que se enquadravam no perfil que foi definido *à priori*.

Procurou-se nestas entrevistas uma recolha de situações pontuais, relatadas pelos responsáveis da gestão (Presidentes do Conselho de Administração; Directores Executivos; Directores Gerais; Directores Financeiros) da actividade sócio-económica e das práticas contabilísticas destas instituições durante um determinado período temporal, mais especificamente, desde a data de criação da Fundação até ao momento actual. De acordo com Fernandes (1993) este tipo de entrevistas classificam-se como entrevistas de opinião, visto que pretendem uma recolha de testemunhos apenas de determinados entrevistados devidamente escolhidos.

5.2.2. Selecção do Universo e Planeamento da Amostra

Após a escolha do instrumento de medida a utilizar – a entrevista - segue-se a determinação da amostra alvo da nossa pesquisa. Considerando que os trabalhos elaborados no domínio do Terceiro Sector estão essencialmente direccionados para o estudo de comunidades, Fundações e associações locais e atendendo à importância do contributo destas entidades para o desenvolvimento económico de qualquer região/país, decidimos fazer uma aplicação ao nível das Fundações.

Escolhemos um sector não lucrativo e concretamente, na sua subdivisão, as Fundações, devido à sua capacidade de se afirmar sucessivamente como sector mais actantes e representativo da actividade social na economia portuguesa.

Da constatação do registo no CPF – Centro Português de Fundações, as Fundações com maior peso de actuação centram-se em dois pólos distritais bem definidos: Lisboa e Porto. Neste sentido tentamos actuar nos dois pólos de maior concentração desta entidades, delimitando geograficamente estes dois distritos como o nosso campo de estudo.

Para determinação do tamanho da amostra, efectuámos uma análise à constituição deste *cluster* ao nível da dimensão das Fundações, e verificámos a sua estrutura através de dados relativos ao ano 2005 fornecidos pelo Centro Português de Fundações.

Embora seja claro que, nas últimas décadas surgiram muitas organizações com propostas sociais, não existem contudo dados estatísticos oficiais que possibilitem conhecer a verdadeira dimensão do Terceiro Sector em Portugal, havendo apenas estimativas com grandes variações, dependendo da fonte e da catalogação. Em relação a um segmento específico, formado pelas Associações Culturais e Recreativas, o Instituto

Nacional de Estatística publicou os dados mais recentes reportados a 2003, relativos a estes dois tipos. Segundo o estudo do Instituto Nacional de Estatística, I.N.E (1998), Associações Culturais e Recreativas, um em cada 10 portugueses é sócio de uma associação cultural e recreativa, sendo as actividades de cariz recreativo as mais representativas, seguidas das desportivas e de ensino e formação. Segundo o mesmo organismo à data referida existiam em Portugal 4305 entidades desta natureza que eram responsáveis por 23.460 postos de trabalho, e cerca de um milhão de associados.

As receitas próprias ou fontes de financiamento interno, para a classificação de Associações Culturais e Recreativas, representam cerca de 78% do total de receitas sendo que os Subsídios e Subvenções apenas representam 22%.

Temos a referência que os dados de 2006 nos dão a existência de 181 Fundações sendo que 105 Fundações inscritas no Centro Português de Fundações (CPF), mas apenas 75 de actuação ao nível Cultural.

No final a amostra ficou composta por 11 Fundações, todas elas preenchendo os seguintes requisitos:

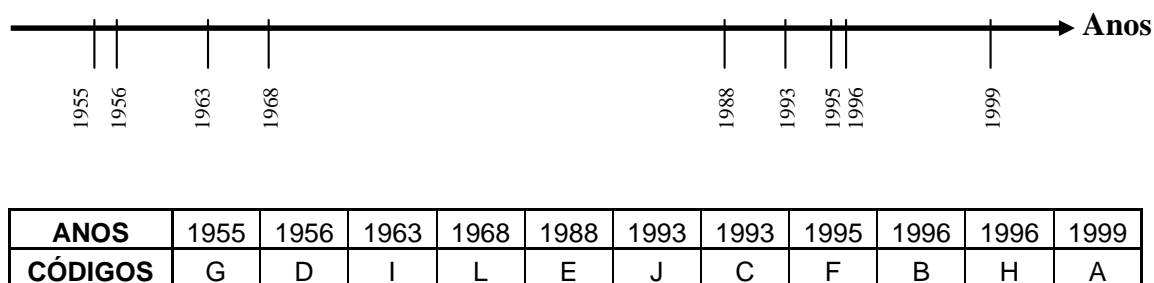
- Actuarem no âmbito cultural.
- Serem Fundações que pertencem ao Centro Português de Fundações;
- Serem Fundações cujas datas de criação se situassem em diferentes décadas, para se obtivessem realidades que estiveram sujeitas a diferentes conjunturas.

5.2.3. *As Entrevistas: descrição e recolha dos dados*

As 11 Fundações entrevistadas foram codificadas com letras maiúsculas, com início em **A** e término em **L**.

A figura seguinte apresenta uma recta temporal onde se encontram assinalados os anos de criação das 11 Fundações.

Figura 5.1 - Anos de Criação das Fundações



A Fundação G apresenta-se como a mais antiga da amostra, tendo sido criada em 1955. A Fundação da amostra mais recentemente criada foi a Fundação A, em 1999. A década de 80 é a que apresenta um menor número de Fundações porque foi nessa década que se deu o grande “boom” de indústrias, tendo, por isso, nessa fase o Terceiro Sector assistido a um abrandamento da sua necessidade de intervenção. Na fase ulterior em finais da década e anos 90 inverteu-se a tendência devido a múltiplos factores, entre os quais se destacam:

- Primeiro período de crescimento da economia portuguesa (1984-1997) após 25 de Abril de 1974 com a restauração da democracia;
- Aumento da confiança de Estado nas entidades privadas deste sector.
- Criação nos últimos 30 anos de legislação para algumas entidades de intervenção no sector.
- Entrada em 1986 de Portugal para a então Comunidade Económica Europeia (CEE).

Estes factores por si só justificam a necessidade de criação das Fundações dados os avanços que anteriormente foram registados no início dos anos 80.

- Com a revolução de 25 de Abril de 1974 terminou o apertado dirigismo económico do Estado, o qual era fonte de fortes ineficiências e de obstáculos à criação de entidades entendidas como “substitutadas” da actuação do Estado e até mesmo ao crescimento empresarial.

Foram realizadas questões abertas mas apoiadas num guia (ver Apêndice I) de possíveis aspectos que nos interessava que o entrevistado focasse na sua resposta, facilitando assim a linha de pensamento seguida na entrevista, prevenindo desvios do caminho que se pretendia. O método da entrevista permitiu fazer a correspondência, ao longo da entrevista, de cada pergunta à resposta respectiva, do modo que a seguir se apresenta:

Quadro 5.1 - Estrutura das Questões do Guião da Entrevista

| ENTREVISTA |
|---|
| 1. Quais as características particulares (chave) que a distingue de outros organismos? |
| 2. Que formas tem de obtenção dos recursos financeiros? |
| 3. Que plano de contas segue? Empresarial ou um sectorial? Divisão por centros ou programa? |
| 4. Como é feita a divulgação das demonstrações financeiras na sua ESFL? |
| 5. Que tipo de Informação financeira utiliza para a tomada de decisão? |
| 6. Que tipo de Informação não financeira utiliza para a tomada de decisão e divulga-a nas DF? |
| 7. Acha pertinente a Informação não financeira tal como: estratégia do crescimento, análise de desempenho, marketing e ambiente? |
| 8. Acha os indicadores financeiros das entidades para medir o desempenho incorporado suficientes para fazer face às mais melhores decisões ou são incompletos para a organização? |
| 9. Que informação de interesse deverá um gestor divulgar aos associados e interessados? |
| 10. Qual a motivação que leva a dar a informação e o motivo de selecção dos indicadores? |
| 11. Conhece as indicações dadas pelo International Accounting Standard Board (IASB) ou pelo Financial Accounting Standard Board (FASB) em matéria contabilística para as ESFL? |
| 12. Tem conhecimento do Operating Financial Review (2005) emitido no Reino Unido (development of best practice) e acha importante o tipo de informação deste normativo para as entidades sem fins lucrativos divulgarem aos Stakeholders? |
| 13. Que tipo de informação têm os Relatórios de gestão da sua Fundação ou ESFL? |
| 14. Acha que existe necessidade de criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para este sector não lucrativo, em que termos? |

As entrevistas foram realizadas entre o período de 06-06-2006 e o período de 25-09-2006, foram presenciais e decorreram nas instalações das próprias Fundações tendo tido uma duração média de 1 hora. A sua gravação em áudio, consentida, foi

utilizada com o objectivo de dispor de toda a informação facilitada pelo entrevistado assim como as anotações realizadas.

Quadro 5.2 - Cronologia das Entrevistas

| Fundações (Codificadas) | Ano de Constituição | Data Entrevista | Entrevistado do Órgão | Grau de Escolaridade | Instrumento |
|-------------------------|---------------------|-----------------|---------------------------------|----------------------|-----------------------------|
| A | 1999 | 06-06-2006 | Direcção Financeira | Grau Superior | Entrevista Semi-estruturada |
| B | 1996 | 10-07-2006 | Direcção | Grau Médio | |
| C | 1993 | 14-07-2006 | Direcção Financeira | Grau Superior | |
| D | 1956 | 01-08-2006 | Conselho Administração | Grau Superior | |
| E | 1988 | 01-08-2006 | Direcção Financeira e Executiva | Grau Superior | |
| F | 1995 | 08-08-2006 | Direcção Executiva | Grau Superior | |
| G | 1955 | 08-09-2006 | Directora Geral | Grau Médio | |
| H | 1996 | 11-09-2006 | Direcção Executiva | Grau Superior | |
| I | 1963 | 13-09-2006 | Gestão | Grau Superior | |
| J | 1993 | 20-09-2006 | Gestão | Grau Superior | |
| L | 1968 | 25-09-2006 | Direcção Executiva | Grau Superior | |

Dentro do enquadramento de entidades não lucrativas referidas por Salamon (2004) foram escolhidas para esta análise de caso as Fundações. Em cada uma das Fundações deste estudo foi efectuada uma entrevista aberta ao responsável da gestão/administração dividida em três partes distintas:

I – Como é realizada a Prestação de Contas (Accountability).

II – Utilização de informação financeira e não financeira na tomada e decisão.

III – Aplicação de Modelos de referência na elaboração das DF e nos Relatórios.

Primeiro pretendeu-se uma abordagem às características específicas da entidade concretamente uma breve caracterização da estrutura organizacional e o modo como é realizada a prestação de contas, as formas de obtenção dos recursos financeiros e a identificação do normativo utilizado. Segundo, o tipo de Informação financeira e não financeira que utilizam na tomada de decisão e divulgam nas demonstrações financeiras, por outro lado medir a importância dada aos indicadores financeiros e o tipo

de informação a divulgar aos stakeholders. Tentámos aferir da aplicação de modelos referência de informação para a gestão de modo a perceber qual a informação necessária e conveniente para divulgação nos relatório de gestão, tal como a necessidade de um padrão contabilísticos distinto para este sector.

Todas as entrevistas foram encaminhadas para a detecção de indicadores financeiros e não financeiros para a tomada de decisão neste sector não lucrativo.

As entrevistas tiveram para além de fazer o estado da arte da informação utilizada na tomada de decisão e dos modelos contabilístico de referência utilizados, ver também qual a aceitação de uma padrão contabilístico com a seguinte apresentação.

Figura 5.2 - Padrão de Informação Contabilística



Com este esquema pretende-se efectuar uma hierarquização, por nível de importância, das diferentes demonstrações financeiras que, de algum modo, desempenharam papéis importantes durante o processo de gestão e tomada de decisão e desenvolvimento da entidade. É interessante considerar, como já referimos na revisão da literatura, a possibilidade das entidades não lucrativas utilizar um instrumento como o OFR como um meio de divulgação de informações e que fosse um complemento às suas demonstrações financeiras, uma vez que não há um grau de exigência às ESFL em termos de prestação de contas, deveriam ter mais transparência e neste caso emitir um OFR. Em muitos casos, os relatórios de gestão foram usados para divulgar algumas informações do tipo das encontradas no OFR, pois existem varias questões naquele documento as entidades não lucrativas poderiam abordar com legitimidade. A ideia subjacente ao OFR é de que ele deverá assegurar que aos utilizadores entendam completamente a natureza da entidade, e ajudá-los a compreender seu potencial de

Missão e Visão para o futuro. Mais especificamente, há duas áreas em que estas divulgações ajudariam as entidades não lucrativas alcançar este objectivo: uma relacionada com as informações relativas à avaliação dos colaboradores, e em outra com a relação entre as actividades necessárias, a área de actuação e o desempenho que a entidade teve nesse período.

5.2.4. Modelo de Análise

O nosso estudo tem uma finalidade de previsão ou predição dos aspectos a considerar necessários e básicos para estas entidades. Para Kaplan (1998) muita da investigação de campo é descritiva e ajuda a desenvolver teoria sobre o porquê da realidade e a sua sustentação e a provar teorias, geralmente acerca da estabilidade e optimização que predizem a actuação dos indivíduos ou das organizações. O que nos parece ter sentido nesta nossa análise, facto que é reiterado por Scapens (1990:265) que com base nas diferentes utilidades e objectivos, organiza a seguinte classificação: descritivos; ilustrados; experimentais; exploratórios e explicativos. No nosso caso em particular poderemos apontar para um estudo descritivo, pois permite descobrir sistemas, procedimentos e técnicas contabilísticas usadas na prática e exploratório já que procuramos explicar as bases da prática contabilística utilizando uma teoria, que no nosso caso se aplica a Institucionalista (isomorfismo mimético).

Por outro lado, no estudo de casos e em particular da descrição e exploração das mudanças dos sistemas de contabilidade é analisado por Spicer (1992) que, com base na análise realizada expõe cinco maneiras distintas de investigação no estudo de caso:

- a) Elegir uma teoria e uma rival plausível;
- b) Desafiar uma teoria e construir teorias alternativas;
- c) Submeter a evidência para apoiar ou refutar uma teoria específica;
- d) Informar sobre o desenho de outra investigação empírica;
- e) Determinar se as proposições teóricas são apoiadas pelas observações da prática.

No que respeita a este último meio de investigação do estudo de caso também Brouseau e Glachant (2006), defenderam a utilização do estudo de caso para validar empiricamente muitas proposições derivadas da teoria das organizações. Este foi o meio escolhido para o tratamento empírico do nosso estudo.

Com base na revisão da literatura construímos algumas proposições, e a relação entre as proposições permitirá que sejam validadas através das questões colocadas nas entrevistas aos entrevistados que apresentamos no quadro de Cronologia das Entrevistas.

Uma vez que acreditamos que o método de estudo de caso reúne as condições mais adequadas para a nossa investigação, tentaremos perceber o enquadramento contabilístico das entidades não lucrativas procuraremos dar resposta às questões que norteiam o nosso objectivo. Objectivos esse que passa por concretamente perceber que o porquê destas instituições realizarem a prestação de contas quando a isso não estão obrigadas e de seguida encontrar os indicadores de informação financeira e não financeira utilizados para a tomada de decisão, por último perceber se o normativo contabilístico que utilizam satisfaz as necessidades, ou se será necessário um normativo específico para o sector. A unidade de análise estará relacionada com o funcionamento do modelo contabilístico nas ESFL concretamente se se verifica de facto o processo de institucionalização cuja teoria remetia para o isomorfismo mimético dos aspectos de normativos contabilísticos e informação financeira em relação às empresas ditas lucrativas.

Apresentamos, no quadro que se segue as proposições fundamentadas na literatura que conduziram à formulação das questões.

Quadro 5. 3 - Fundamentação Teórica das Proposições

| Proposições | Revisão da Literatura |
|--|--|
| <p>P1-Características particulares das Fundações - enquadradas no conceito amplo e de concordância para ESFL não têm como objectivo o lucro e são independentes dos poderes públicos.</p> | <p>Características-chave que estas organizações devem partilhar: serem organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, auto-governadas e voluntárias. (Salamon et al.1997).</p> <p>As características diferenciadas: não esperaram receber benefícios económicos proporcionais à sua contribuição; os objectivos operacionais não têm em vista à obtenção dos benefícios; há ausência dos interesses da propriedade (FASB 1980).</p> <p>Há isenção total e imediata atribuída às entidades com reconhecimento da utilidade pública administrativa ou pessoas colectivas de mera utilidade pública (Decreto-lei n.º 460/77 de 7 de Novembro; Art.188.º do Código Civil; Art.10º CIRC)</p> <p>As ESFL adoptam várias formas jurídicas mas todas têm o mesmo denominador comum: não terem fins lucrativos, não distribuírem o excedente económico (lucro) pelos membros sob a forma de dividendos, e serem reinvestidos na própria organização para cumprir a missão (AECA, 2001).</p> <p>Para a constituição de uma Fundação, há um património destinado a um determinado fim onde é expresso por escritura pública ou testamento do fundador, a dotação especial de bens livres, e onde é especificada a maneira de a administrar (Macedo, 2001:15).</p> |
| <p>P2– Tipologia de Recursos Financeiros e Não Financeiros obtidos - os principais são os Subsídios e o Voluntariado respectivamente.</p> | <p><i>Contribuições</i> - uma transferência de dinheiro ou activos, e que é incondicional, não havendo por isso qualquer reciprocidade de valor para o doador (SFAS n.º116)</p> <p><i>Doações</i> - recursos gratuitamente recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades ...quer na forma de dinheiro, outros bens, direitos ou ainda na forma de serviços (Olak 1996:91 ; SFAS n.º136)</p> <p><i>Voluntariado</i> - os serviços de voluntariado devem ser contabilizados, dado que as entidades também dependem do voluntariado (Gross et al, 2000 ; SFAS 116).</p> <p><i>Subsídios</i> – são apoios do governo na forma de transferência de recursos a uma entidade em troca de conformidade passada ou futura com determinadas condições relacionadas com as actividades operacionais da empresas (IAS 20 : Beuren,1998:665).</p> <p><i>Gratuidade</i> - um evento oferecido pela entidade sobre ele pode existir alguma dificuldade de fazer atribuição do valor monetário (Gross et al.,2000).</p> |
| <p>P3 – Stakeholders das ESFL. - os membros da gestão são considerados como utilizadores básicos ao nível interno.</p> | <p>Os utilizadores externos das demonstrações contabilísticas publicadas pelas entidades do terceiro sector têm interesses comuns em relação a avaliar: os serviços oferecidos pela organização e a sua capacidade de continuar a oferecerem esses serviços; e como os administradores cumprem com suas responsabilidades e outros aspectos relacionados à sua performance (FASB,1993)</p> <p>Os utilizadores das Demonstrações Financeiras incluem os investidores actuais e potenciais, empregados, fornecedores e outros credores, mutuantes, clientes, o governo e os seus departamentos, e o publico em geral, que as utilizam para satisfazerem as necessidades de informação (IASB, 1989:§9).</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>O elenco dos destinatários da informação financeira reporta-nos para investidores; financiadores; trabalhadores; fornecedores e outros credores; administração pública; público em geral. (n.º 3.1 do POC, DL n.º 410/89 de 21 de Novembro)</p> |
| <p>P4 – A Prestação de Contas (Accountability) – A motivação para prestar contas aos stakeholders da entidade, fazem-no pela obrigação legal.</p> | <p>As motivações das ESFL para a prestação de contas começam por questões de ordem moral, para ser transparente e é eticamente correcto, por questões de ordem política, procurando credibilidade e legitimidade, por questões de ordem económica pela capacidade de prestar contas (Franco, 2004).</p> <p>Um paradigma para resolver que é o de saber a quem devem prestar contas: aos fundadores ou associados, ao público-alvo da sua missão e obviamente a outros stakeholders (...) justificam com a sua actuação e com os fundos indirectos ou subsídios que recebem, a necessidade de introdução da prestação de contas (accountability) e de um relatório que seja público dado que têm a obrigação para com a sociedade por causa dos benefícios tangíveis que a sociedade acordou com ela (Lee, 2004).</p> <p>O Ministério das Finanças e o Tribunal de Contas realizam o controlo da aplicação dos fundos das entidades que utilizem dinheiro e valores públicos ou da União Europeia (Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto).</p> <p>Captar o interesse de financiadores e doadores, pela qualidade, transparência e fiabilidade da informação financeira e o desenvolvimento das actividades (Larkin e DiTommaso, 2003)</p> |
| <p>P5 – Tipo de informação a divulgar – a informação similar à utilizada na prestação de contas e uma entidade lucrativa.</p> | <p>As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade (...) demonstrações financeiras inclui os componentes: Balanço; Demonstração dos resultados; Demonstração de alterações no capital próprio; Demonstração de fluxos de caixa; Políticas contabilísticas e notas explicativas. (IAS n.º 1, §7 - §8)</p> <p>O registo da prestação de contas consiste na entrega, para fins de depósito, da acta de aprovação donde conste a aplicação dos resultados, acompanhada do relatório da gestão; balanço, a demonstração dos resultados e o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados; certificação legal de contas e parecer do órgão de fiscalização, quando exista. (Art. 42.º do CSC Decreto-Lei n.º 198/99, de 8 de Junho). No entanto não existe obrigatoriedade destas entidades em publicar as demonstrações financeiras previstas no CSC Art. 65º que se refere ao dever de relatar a gestão e apresentar contas já que não lhes é aplicado o disposto no nº 1 do CSC.</p> <p>O accountability no terceiro sector não pode acontecer a menos que existam padrões ou modelos de comportamento (...) uma aproximação concreta entre a entidade e o Governo que financiou as actividades (...) vai depender do tipo de estrutura organizacional que a entidade tem (Osborne, 1997)</p> |

| | |
|---|--|
| <p>P6 – Indicadores da informação Financeira - A informação financeira é a mais utilizada no tratamento contabilístico mas necessita de ser complementada.</p> | <p>A visão de Smith (1988) considera que organizações sem fins lucrativos necessitam de utilizar medidas para avaliar e controlar a performance de suas actividades que não seja o lucro.</p> <p>O objectivo das DF é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis àquele vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões (Directriz Contabilística n.º 18)</p> <p>O orçamento destas entidades tem que ser realizado atendendo a regras de flexibilidade (<i>Flexible Budget</i>), já que estas organizações não podem cumprir as suas missões com um orçamento fixo que foi realizado tendo em conta previsões sobre determinadas despesas e receitas para um determinado nível de actividade (Osborne, 1997).</p> <p>A informação não financeira tem tido extrema relevância em matéria de contabilidade de gestão mas a informação mais utilizada nas organizações é a interna, quantitativa e financeira (Soldevila García 2000; 172)</p> <p>A necessidade de detalhar a informação para um melhor entendimento e dar especial atenção à informação básica definiu as seguintes indicações financeiras: <i>Demonstração da Posição Financeira; Demonstração das Actividades; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Notas Explicativas às Demonstrações</i> (SFAS 117).</p> |
| <p>P7 – Indicadores da informação Não Financeira – A informação não financeira é importante na tomada de decisão.</p> | <p>Uma maior utilização, por parte dos gestores, de dados expressos em unidades físicas do que em unidades monetárias, pois a informação que as pessoas utilizam na tomada de decisões, especialmente nas decisões realmente importantes é predominantemente não monetária é de carácter qualitativo (Simon, Guetzkow, Kozmetsky e Tyndall (1954)</p> <p>O benefício da utilização de informação contabilística adicional no processo de decisão empresarial (...) a informação com base social, informação dirigida aos empregados e de informação sobre os recursos humanos e a responsabilidade social da empresa (Holmes e Nicholls, 1991).</p> <p>O conflito surge entre a necessidade de fornecer informação para as demonstrações financeiras e os objectivos da tomada de decisão ao nível estratégico, prevalecendo muitas vezes as necessidades das demonstrações financeiras (Kaplan, 1985).</p> |
| <p>P8 – Operating and Financial Review - Proposta do OFR como complemento não obrigatório da informação a prestar dá mais transparência à informação prestada .</p> | <p>O OFR é, assim, identificado como um componente essencial de uma economia moderna pela sua indicação à transparência (...) desenvolvimento das melhores práticas (...) discussão objectiva para a análise e explicação das principais características subjacentes aos resultados e posição financeira (...) dirigido aos stakeholders para dar transparência ao objectivo de negócio, à estratégia e aos impulsionadores do desempenho, a dinâmica do negócio, tendências e incertezas, e outros factores que podem substancialmente afectar o desempenho, incluindo os programas de investimento (ASB, OFR 2005)</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>A publicação das normas de elaboração do Operating and Financial Review (OFR) por parte do International Accounting Standards Board (IASB), trará uma visão mais clara e completa da entidade/empresa se modo aos stakeholders a possam conhecer e entender as estratégias, bem como avaliar a capacidade de as implementar com êxito (Suárez, 2005).</p> |
| <p>P9 – Normalização Contabilística – existem padrões contabilísticos internacionais aplicados às ESFL mas em Portugal as entidades aplicam o normativo empresarial.</p> | <p>As entidades sem fins lucrativos elaboram um conjunto de demonstrações financeiras composto por determinadas indicações que compõem o SFAS 117 (FASB, 1993).</p> <p>As organizações do terceiro sector imitam o sector privado empresarial ou o sector público nas actuações do foro contabilístico, de sobrevivência institucional, de gestão organizacional e até mesmo de estratégia. (Powell et al., 1991)</p> |

As Onze Fundações que compõem este estudo foram divididas por três níveis, relacionados com o seu âmbito e dimensão de actuação:

Nível Superior – Com actuação a Nível Nacional e Internacional (4 Fundações)

Nível Médio - Com actuação a Nível Regional e ou de Distrito (3 Fundações)

Nível Inferior - Com actuação a Nível Local ou de Freguesia (4 Fundações)

Esta divisão foi realizada para facilitar a interpretação dos dados recolhidos que, de acordo com a dimensão e os objectivos da Fundação, tenderão a ser diferentes de um nível para o outro.

Relação entre as proposições como suporte da análise

Na revisão da literatura as ESFL têm características particulares e dentro destas as fundações, especificamente, assentam em objectivos de constituição diferentes das restantes e que concretamente estarão relacionados com o património que está afecto à missão e à gestão desse património, que neste caso passará pelos recursos obtidos (P1 e P2) e por isso optaremos por validar em conjunto estas relações. Por seu lado, esses factores poderão influenciar os Stakeholders da entidade e condicionar o tipo e a motivação para a realização do accountability (P3, P4, P5) que, por sua vez poderá influenciar o tipo de informação utilizada e necessária (P6 e P7). Estes dois marcos serão pertinentes para explicar o modelo contabilístico e aceitabilidade de uma proposta de modelo de referência para as ESFL (P8 e P9).

Como define Yin (1994) num estudo de caso é necessário estabelecer a sequência lógica que relaciona os dados obtidos na investigação com as questões iniciais dos estudo e com as conclusões. O quadro seguinte estabelece as componentes do desenho da

investigação: as questões a estudar; as proposições realizadas; unidade de análise; a lógica que une os dados com as proposições; o critério para interpretar os resultados.

Quadro 5. 4 - Quadro Componentes do Desenho da Investigação.

| COMPONENTES DO DESENHO | CONTEÚDO |
|--|--|
| 1 . QUESTÕES A ESTUDAR | Q1 - Não sendo obrigatória a prestação de contas , como a fazem e qual a motivação pela qual a fazem? |
| | Q2 - Quais os Indicadores de informação financeira e não financeira utilizados para a tomada de decisão? |
| | Q3 - O normativo contabilístico que utilizam satisfaz as necessidades, ou será necessário um normativo específico para o sector? |
| 2. AS PROPOSICOES REALIZADAS | P1 e P2 - As Características Particulares e Tipologia de Recursos Obtidos. |
| | P3, P4 e P5 – Os Stakeholders, o Accountability e a Informação a divulgar. |
| | P6 e P7 – Nível de utilização da Informação Financeira e Informação Não Financeira. |
| | P8 e P9 – O Modelo de Normalização Contabilistica e aceitabilidade de uma proposta de um modelo de referência para as ESFL. |
| 3. UNIDADE DE ANÁLISE | O funcionamento do modelo contabilístico nas ESFL: Processo Institucionalização |
| 4. LÓGICA QUE UNE OS DADOS COM AS PROPOSIÇÕES | Interpretações das relações e tendências implicadas nas proposições |
| 5. O CRITÉRIO PARA INTERPRETAR OS RESULTADOS | Comparação entre os casos analisados e a teoria existente. |

Fonte: Adaptado de Yin (1994)

5.3. Apresentação e discussão dos resultados

5.3.1. Análise dos Resultados

As entrevistas procuraram responder às questões que representam proposições da análise que se pretende retirar e que tiveram os resultados que se apresentam.

Quadro 5.5 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P1 e P2

| P1 e P2 - CARACTERÍSTICAS PARTICULARES E TIPOLOGIA DE RECURSOS OBTIDOS | | | |
|---|--|---|--|
| REVISÃO DA LITERATURA | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL SUPERIOR | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL MÉDIO | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL INFERIOR |
| <p>Características-chave que estas organizações devem partilhar: serem organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, auto-governadas e voluntárias. (Salamon et al.,1997).</p> <p>As características diferenciadas: não esperaram receber benefícios económicos proporcionais à sua contribuição; os objectivos operacionais não têm em vista à obtenção dos benefícios; há ausência dos interesses da propriedade (FASB 1980).</p> <p>Há isenção total e imediata atribuída às entidades com reconhecimento da utilidade pública administrativa ou pessoas colectivas de mera utilidade pública (Decreto-lei n.º 460/77 de 7 de Novembro; Art.188.º do Código Civil; Art.10º CIRC)</p> <p>Uma Fundação tem um património destinado a um determinado fim onde é expresso por escritura pública ou testamento do fundador, a dotação especial de bens livres, e onde é especificada a maneira de a administrar (Macedo, 2001:15).</p> | <p>Estas fundações não recebem subsídios pelo contrário atribuem subsídios a pessoas e instituições que vão de encontro à sua missão. São Fundações de Direito Privado com utilidade pública e por isso independentes de poder público, mantêm parcerias com o Governo para levar a cabo determinados projectos.</p> <p>Apenas uma das quatro fundações não foi constituída por vontade do fundador e foi constituída por mecenas para uma causa. As restantes são fundações <i>puras</i> já que o património é totalmente afecto à missão.</p> <p>Estas fundações obtêm recursos financeiros pela gestão do património deixado pelo fundador. Apenas uma tem necessidade de subsídios do Estado e de prestações acessórias da actividade.</p> | <p>Apenas uma das três fundações foi constituída por vontade do fundador e faz a gestão do património em prol da missão e as restantes foram constituídas por mecenas para uma determinada causa e recebem subsídios para concretizarem à sua missão. São de direito privado e duas delas independentes de poder públicos mantêm parcerias com o Governo para levar a cabo determinados projectos. Apenas uma não tem utilidade pública e tem nos seus órgãos sociais pessoas que ocupam cargos públicos em organismos do Estado.</p> <p>Apenas uma destas fundações obtêm recursos financeiros pela gestão do património deixado pelo fundador. As restantes duas têm necessidade de subsídios do Estado e de prestações acessórias da actividade.</p> | <p>Apenas uma destas quatro é dependente dos poderes públicos e não têm utilidade pública. A utilidade pública confere um estatuto às ESLF que as isenta de pagamento de impostos e que contribui para que uma destas entidades também tenha benefícios fiscais, daí a importância e a vontade da maioria ter utilidade pública. Todas focalizam o aspecto cultural.</p> <p>O conceito de Fundação não é aqui reconhecido no seu pleno direito já que não há em nenhuma das 4 a gestão de um património do fundador para cumprir a missão deixada em intenção nos estatutos ou testamento.</p> <p>São sustentadas por subsídios do</p> |

| | | | |
|---|--|--|---|
| <p>Os Recursos são as Contribuições (SFAS n.º116); Doações (Olak 1996:91 ; SFAS n.º136); Voluntariado (Gross et al, 2000; SFAS 116); Subsídios (IAS 20 : Beuren,1998:665); Gratuitidade (Gross et al.,2000).</p> | | | <p>Estado ou dos membros fundadores e pelas receitas próprias das actividades acessórias. O voluntariado apenas se verifica nos órgãos sociais.</p> |
|---|--|--|---|

Quadro 5.6 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P3, P4 e P5

| P3, P4 E P5 – OS STAKEHOLDERS, O ACCOUNTABILITY E A E A INFORMAÇÃO A DIVULGAR NAS ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS | | | |
|---|---|---|--|
| REVISÃO DA LITERATURA | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL SUPERIOR | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL MÉDIO | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL INFERIOR |
| <p>Os utilizadores externos das demonstrações contabilísticas publicadas pelas entidades do terceiro sector têm interesses comuns em relação a avaliar: os serviços oferecidos pela organização e a sua capacidade de continuarem a oferecer esses serviços; e como os administradores cumprem com suas responsabilidades e outros aspectos relacionados à sua performance (FASB,1993)</p> <p>Os utilizadores das Demonstrações Financeiras incluem os investidores actuais e potenciais, empregados, fornecedores e outros credores, mutuantes, clientes, o governo e os seus departamentos, e o público em geral, que as utilizam para satisfazerem as necessidades de informação (IASB, 1989:§9; n.º 3.1 do POC, DL n.º 410/89 de 21 de Novembro). Por sua vez as demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro (IAS n.º 1, §7 - §8).</p> <p>As motivações das ESFL para a prestação de contas começam por questões de ordem moral, para ser transparente e é</p> | <p>Têm auditores externos as que publicam as contas na Internet ou jornais para todos os stakeholders, assumindo que os stakeholders serão todos os directa ou indirectamente interessados.</p> <p>O conselho de administração prepara o relatório e contas e o conselho fiscal dá o parecer, e depois são divulgadas, estas fundações têm nos seus corpos sociais personalidades conhecidas da sociedade portuguesa e isso leva a que sejam ainda mais rigorosos na transparência das contas para evitar escândalos que ponha em causa a sua reputação.</p> <p>O que os motiva é a transparência e o facto de serem gestores de um património que não lhes pertence leva-os a prestar contas e pelo facto de terem várias pessoas a quem se deve prestar contas porque são os gestores da fundação e ou têm cargos públicos e importantes.</p> <p>Toda a informação externa que é divulgada no relatório de gestão poderá servir para ser divulgada e complementada informação sobre o historial e a missão mas a informação orçamental não é importante para o público e por isso não tem interesse</p> | <p>Não há divulgação externa da informação apenas o conselho fiscal emite o parecer sobre as contas elaboradas pelo conselho de Administração, duas delas têm auditoria externa como salvaguarda das pessoas dos órgão sociais e da gestão de dinheiros públicos. A que não tem auditoria externa também não tem nos seus órgão membros de cargos públicos e tem uma estrutura religiosa como salvaguarda da transparência.</p> <p>Pela transparência e pela obrigatoriedade da utilidade pública, pelo facto de ter várias pessoas dos órgãos que têm cargos públicos e importantes.</p> <p>O público e restantes Stakeholders deverão conhecer as actividades, a missão e a visão, não interessa divulgar a informação orçamental já que poderia haver diversas interpretações da informação.</p> | <p>Não divulgam contas para o público ou para os stakeholders em geral , já que esse custo não tem retorno, apenas o fazem perante os órgãos sociais (Conselho administrativo ou Direcção; Conselho de Curadores; Conselho Fiscal). A aprovação tem o parecer do Conselho Fiscal e não têm auditoria externa.</p> <p>Divulgam a informação para serem transparentes, pela reputação das pessoas que estão nos órgãos sociais, pela obrigatoriedade de alguns organismos públicos, pela utilização de dinheiro público.</p> |

| | | | |
|---|-----------------------|--|---|
| <p>eticamente correcto, por questões de ordem política, procurando credibilidade e legitimidade, por questões de ordem económica pela capacidade de prestar contas (Franco, 2004; Larkin e DiTommaso, 2003; Smith 1988)</p> <p>O registo da prestação de contas do Art. 42.º do CSC Decreto-Lei n.º 198/99, de 8 de Junho não é aplicado o Art. 65º do CSC que se refere ao dever de relatar a gestão e apresentar contas já que não lhes é aplicado o disposto no nº 1 do CSC.</p> | <p>ser divulgada.</p> | | <p>A informação a prestar deve estar ligada com a estratégia e o futuro da fundação, a informação financeira não é primordial para ser divulgada aos Stakeholders mas antes as actividades a desenvolver, as condições, o benefício social conseguido com os poucos recursos.</p> |
|---|-----------------------|--|---|

Quadro 5.7 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P6 e P7

| P6 e P7 – NÍVEL DE UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA E INFORMAÇÃO NÃO FINANCEIRA. | | | |
|--|--|---|---|
| REVISÃO DA LITERATURA | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NÍVEL SUPERIOR | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NÍVEL MÉDIO | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NÍVEL INFERIOR |
| <p>As organizações sem fins lucrativos necessitam de utilizar medidas para avaliar e controlar a performance de suas actividades que não seja o lucro (Smith , 1988)</p> <p>A necessidade de detalhar a informação para um melhor entendimento e dar especial atenção à informação básica definiu as seguintes indicações financeiras: <i>Demonstração da Posição Financeira; Demonstração das Actividades; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Notas Explicativas às Demonstrações</i> (SFAS 117).</p> <p>O objectivo das DF é proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis àquele vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões (Directriz Contabilística n.º 18)</p> <p>O orçamento destas entidades tem que ser realizado atendendo a regras de flexibilidade (<i>Flexible Budget</i>), já que estas organizações não podem cumprir as suas missões com um orçamento fixo que foi realizado tendo em conta previsões sobre determinadas despesas e receitas para um determinado nível de actividade (Osborne, 1997).</p> | <p>Todas as fundações dão informação financeira e não financeira (actividades) no seu relatório de gestão sobre Posição e Indicação Financeira; Actividades; Despesas Funcionais e Fluxos de Caixa.</p> <p>Não é suficiente a utilização do modelo de gestão empresarial para estas entidades tem que haver um complemento de índole qualitativo e não financeira</p> <p>A execução orçamental é a prioridade da informação financeira, é a base do trabalho contabilístico e do cumprimento da missão. A análise da informação financeira é mais pormenorizada já que têm associada ao cumprimento da missão a gestão de um património.</p> | <p>Os indicadores financeiros são insuficientes e deve ser dada a mesma importância aos dois indicadores de forma a complementarem-se, haverá certamente questões não financeiras que irão viabilizar a execução de um projecto.</p> <p>Nos relatórios utilizam essencialmente a informação financeira, quanto às actividades são apresentadas à parte.</p> <p>A execução orçamental é a prioridade da informação financeira, é a base do trabalho contabilístico e do cumprimento da missão.</p> | <p>Tipo de Informação Financeira utilizada é a orçamental e a análise dos desvios orçamentais. As actividades estão condicionadas ao orçamento mas a parte do benefício social é um factor importante a ser considerado.</p> <p>O Relatórios de Gestão têm informação financeira básica que qualquer empresa de micro-dimensão.</p> <p>Os indicadores financeiros são a base mas sentem necessidade dos indicadores não financeiros como complemento até porque a questão social da actividade é primordial e por isso tenderá a ser desenvolvida tentando-se ultrapassar a questão orçamental.</p> |

| | | | |
|--|--|---|--|
| <p>A informação não financeira tem tido extrema relevância em matéria de contabilidade de gestão mas a informação mais utilizada nas organizações é a interna, quantitativa e financeira (Soldevila García 2000; 172)</p> <p>Uma maior utilização, por parte dos gestores, de dados expressos em unidades físicas do que em unidades monetárias, pois a informação que as pessoas utilizam na tomada de decisões, especialmente nas decisões realmente importantes é predominantemente não monetária é de carácter qualitativo (Simon, Guetzkow, Kozmetsky & Tyndall (1954)</p> <p>O benefício da utilização de informação contabilística adicional no processo de decisão empresarial (...) a informação com base social, informação dirigida aos empregados e de informação sobre os recursos humanos e a responsabilidade social da empresa (Holmes & Nicholls, 1991).</p> <p>O conflito surge entre a necessidade de fornecer informação para as demonstrações financeiras e os objectivos da tomada de decisão ao nível estratégico, prevalecendo muitas vezes as necessidades das demonstrações financeiras (Kaplan, 1985).</p> | <p>Os indicadores de actividades e de performance comum são os n.º de actividade e visitantes, tipo de público ou utilizadores dos serviços. Os indicadores são neste nível mais explorados e subdivididos chegando à análise da evolução de referências sobre a fundação nos jornais.</p> <p>Não há uma estratégia propriamente dita há uma rentabilização do património já que este tipo de entidades não tem os mesmos mecanismos de mercado que têm as empresas lidam com factores exógenos que não dominam como fazem as empresas que procuram novos produtos e novos mercados de por exemplo redefinir o negócio ou campo de actuação.</p> | <p>Os indicadores não financeiros resumem-se à exequibilidade das actividades e quantificação dos mesmos. Acham a informação não financeira muito necessária mas resumem-na à actividade, e o desempenho dos funcionários não é demonstrado no relatório mas reconhecem-lhe importância pois pelo facto de estarem sujeitos a uma avaliação vão desempenhar melhor o seu papel.</p> | <p>A informação não financeira como sejam n.º de actividades realizadas e n.º de utentes nas visitas no entanto não divulgam isto no seu Relatório de Gestão nem nas Demonstrações Financeiras.</p> <p>É difícil de implementar estes indicadores de estratégias e de desempenho, já que nas pequenas fundações têm meios escassos e as actividades são desenvolvidas por poucas pessoas. Apenas têm em conta a efectiva realização das actividades.</p> |
|--|--|---|--|

Quadro 5.8 - Comparação da Revisão da Literatura com as Proposições P8 e P9

| P8 E P9 – MODELO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E PROPOSTA DO OPERATING AND FINANCIAL REVIEW PARA AS ESFL | | | |
|--|--|---|---|
| REVISÃO DA LITERATURA | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL SUPERIOR | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL MÉDIO | ENTREVISTA- FUNDAÇÕES NIVEL INFERIOR |
| <p>As organizações do terceiro sector imitam o sector privado empresarial ou o sector público nas actuações do foro contabilístico, de sobrevivência institucional, de gestão organizacional e até mesmo de estratégia. (Powell et al., 1991)</p> <p>A nível internacional existe a obrigação das ESFL elaborarem um conjunto de demonstrações financeiras composto por determinadas indicações que compõem o SFAS 117 (FASB, 1993)</p> <p>O OFR é uma componente essencial desenvolvimento das melhores práticas (...) discussão objectiva para a análise e explicação das principais características subjacentes aos resultados e posição financeira (...) dirigido aos stakeholders para dar transparência ao objectivo de negócio, à estratégia e aos impulsionadores do desempenho, a dinâmica do negócio, tendências e incertezas, e outros factores que podem substancialmente afectar o desempenho, incluindo os programas de investimento (ASB, OFR 2005)</p> | <p>Utilizam o POC empresarial dividido por centro de custos apenas uma segue as NIC dado que detem o maior património de todas, está ligada a investimentos internacionais e tem representações da fundação por vários países.</p> <p>Conhecem a existência de normas internacionais mas só uma fundação aplica as NIC dada a sua estrutura organizativa internacional.</p> <p>O próprio enquadramento contabilístico empresarial utilizado já tem algumas dificuldades de implementação e adaptação a esta realidade, e por isso elas não procuraram outra alternativa de normativo contabilístico.</p> <p>Na maioria reconhecem que o POC empresarial é o seu instrumento de base que tem funcionado, dado que também desconhecem outras formas de prestar contas e de informar contabilisticamente, mas reconhecem que necessitariam de um normativo de informação complementar para a prestação de contas, indicadores ou relatórios já que não é suficiente para dar informação sobre estes sector tão específico.</p> <p>Apenas uma fundação aplica as NIC porque a expressão contabilística dada pelo POC é pouco adequada, não fornece a imagem fiel, e está dirigida à Demonstração de Resultados que não é o que se pretende destas entidades.</p> <p>Não existe nenhum plano de contas específico para o terceiro sector e a haver será difícil de implementar dado que existe uma enorme variedade de entidades que se enquadram dentro deste terceiro sector.</p> <p>O OFR é reconhecido por todas como a possibilidade de um</p> | <p>O POC empresarial dividido por centro de custos é seguido por duas das fundações deste grupo e o POCISS por uma delas que recebe fundos da segurança social para as suas actividades mas cuja estrutura é semelhante ao POC empresarial.</p> <p>Poderão seguir o POC empresarial mas sentem a necessidade de indicadores de gestão não financeiros como complemento.</p> <p>Não conhecem os SFAS e não aplicam as IAS.</p> <p>É interessante pela reflexão que o gestor fará, poderá ser divulgada a informação complementar e também soluções para a resolução dos possíveis problemas.</p> | <p>Utilizam o POC empresarial mas apenas duas fundações têm divisão das actividades por centro de custos.</p> <p>É sentida a necessidade de um padrão contabilístico e o principalmente de indicadores complementares da informação, indicadores de gestão preferencialmente não financeiros.</p> <p>Desconhecem a existência de normas internacionais para estas entidades.</p> <p>Embora reconheçam que este tipo de normativo seja importante vêem-no com mais pertinência para as fundações com maior dimensão e com maiores recursos técnicos e financeiros. Contudo o</p> |

| | | | |
|---|---|--|--|
| O OFR trará uma visão mais clara e completa da entidade/empresa de modo a que stakeholders a possam conhecer e entender as estratégias, bem como avaliar a capacidade de as implementar com êxito (Suárez, 2005). | complemento de informação até porque algumas procuram responder a algumas das questões que o próprio OFR apresenta mas sem conhecerem este normativo. | | aspecto social da fundação deveria ser mais divulgado. |
|---|---|--|--|

5.3.2. *Discussão dos Resultados*

O quadro 5.5 expõe um resumo dos resultados obtidos na análise das proposições do estudo empírico realizado e que de seguida analisamos de acordo com o critério escolhido para a interpretação dos resultados.

Quadro 5.9 - Resultado das Proposições

| GRUPO DE PROPOSIÇÕES | RESULTADOS | | |
|--|--------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|
| | Fundações Nível Superior | Fundações Nível Médio | Fundações Nível Inferior |
| P1 e P2 - Características Particulares e Tipologia de Recursos Obtidos. | Validada parcialmente | Validada parcialmente | Validada parcialmente |
| P3, P4 e P5 – Os Stakeholders, o Accountability e a Informação a Divulgar. | Validada | Validada | Validada |
| P6 e P7 – Nível de Utilização da Informação Financeira e Informação Não Financeira. | Validada | Validada | Validada |
| P8 e P9 – O Modelo de Normalização Contabilística e Aceitabilidade de uma Proposta de um Modelo de Referência para as ESFL. | Validada | Validada | Validada |

No que concerne às características particulares, a análise da literatura remete-nos para que estas sejam organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, auto-governadas e voluntárias (Salamon et al.,1997) e de não esperarem receber benefícios económicos proporcionais à sua contribuição; os objectivos operacionais não têm em vista à obtenção dos benefícios; havendo ausência dos interesses da propriedade (FASB 1980) tendo-se verificado que esta é maioritariamente validada para os três níveis de Fundações. No que respeita à utilidade pública todos os níveis maioritariamente beneficiam da utilidade pública e por isso confirma-se a literatura quanto à isenção total e imediata atribuída às entidades com reconhecimento da utilidade pública administrativa ou pessoas colectivas de mera utilidade pública (Decreto-lei n.º 460/77 de

7 de Novembro; Art.188.º do Código Civil; Art.10º CIRC). Quanto ao conceito de Fundação que a bibliografia refere que para a constituição de uma Fundação, há um património destinado a um determinado fim onde é expresso por escritura pública ou testamento do fundador, a dotação especial de bens livres, e onde é especificada a maneira de a administrar (Macedo, 2001:15) a característica só é cumprida maioritariamente nas fundações de nível superior, sendo que nos outros dois níveis essa premissa verifica-se apenas a nível residual.

Na tipologia dos recursos obtidos a literatura aponta como fontes de recursos destas entidades as Contribuições (SFAS n.º116); Doações (Olak 1996:91 ; SFAS n.º136) ;Voluntariado (Gross et al, 2000; SFAS 116); Subsídios (IAS 20 : Beuren,1998:665); Gratuitidade (Gross et al.,2000) no entanto esta tipologia não se verifica para o nível superior, já que obtêm recursos financeiros pela gestão do património deixado pelo fundador em testamento, e o voluntariado não se verifica neste nível sendo que no nível médio e inferior o voluntariado se verifica nos órgãos sociais. Nos restantes dois níveis essa gestão do património não está presente já que prevalece, na sua maioria, a sustentabilidade das actividades através de subsídios do Estado ou contribuições dos membros fundadores e das receitas próprias das actividades acessórias. As características gerais que são apontadas às ESFL verificam-se mais concretamente nas Fundações de nível médio e inferior do que nas de nível superior já que estas são fundações puras e por isso afastam-se um pouco daquilo que possa ser o enquadramento conceptual das ESFL de base e por outro lado este nível cumpre na íntegra as condições que definem efectivamente uma Fundação. As Fundações que designamos de *puras* são encontradas no nível superior de actuação as restantes fundações enquadram-se mais nas características das restantes entidades que compõem o Terceiro Sector.

Para responder à questão formulada (Q1) na componente do desenho de investigação, de que não sendo obrigatória a prestação de conta, se ela é realizada qual a motivação para a fazer, tentamos validar as proposições P3, P4 e P5. Segundo a revisão da literatura os utilizadores externos das demonstrações contabilísticas publicadas pelas entidades do Terceiro Sector têm interesses comuns em relação a avaliar: os serviços oferecidos pela organização e a sua capacidade de continuar a oferecerem esses serviços; e como os administradores cumprem com suas responsabilidades e outros aspectos relacionados à sua performance (FASB,1993) e entre os utilizadores das Demonstrações Financeiras

incluem-se os investidores actuais e potenciais, empregados, fornecedores e outros credores, mutuantes, clientes, o governo e os seus departamentos, e o público em geral, que as utilizam para satisfazerem as necessidades de informação (IASB, 1989:§9; n.º 3.1 do POC, DL n.º 410/89 de 21 de Novembro) é validada já que as Fundações de nível superior publicam as contas na Internet ou jornais para todos os stakeholders, assumindo que os stakeholders serão todos os que directa ou indirectamente estão interessados e verifica-se que as que publicam contas na Internet têm auditores externos e, a nível geral, essa auditoria externa funciona como salvaguarda das pessoas que constituem os órgão sociais e da gestão de dinheiros públicos. As fundações de nível médio e inferior não fazem divulgação externa da informação, pois entendem que esse custo não tem retorno, apenas o conselho fiscal emite o parecer sobre as contas elaboradas e são aprovadas entre os órgãos sociais, no entanto os stakeholders são membros directamente interessados. As que não têm auditoria externa também não têm nos seus órgão membros de cargos públicos.

Quanto à motivação das ESFL para a prestação de contas a revisão da literatura destaca que começam por questões de ordem moral, para ser transparente e é eticamente correcto, por questões de ordem política, procurando credibilidade e legitimidade, por questões de ordem económica pela capacidade de prestar contas (Franco, 2004; Larkin e DiTommaso, 2003; Smith 1988) isso é validado pelos três níveis e enfatizam também o facto de serem gestores de um património que não lhes pertence.

Quanto à informação a prestar os três níveis corroboram que os documentos para informação externa devem de ir de encontro ao exposto na literatura e que é aplicado às entidades lucrativas, o Art. 42.º e Art. 65º do CSC Decreto-Lei n.º 198/99, de 8 de Junho e do qual faz parte o relatório de gestão e que poderá servir para ser divulgada, acrescentam que deverá ser complementada informação sobre o historial e as actividades as condições, o benefício social conseguido com os poucos recursos, a Missão e a Visão, mas a informação orçamental não é importante para o público e por isso não tem interesse ser divulgada.

Para responder à questão (Q2) do nível de Indicadores de informação financeira e não financeira utilizados para a tomada de decisão

A revisão da literatura remete-nos para a necessidade de detalhar a informação para um melhor entendimento e dar especial atenção à informação básica definiu as seguintes

indicações financeiras: Demonstração da Posição Financeira; Demonstração das Actividades; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Notas Explicativas às Demonstrações (SFAS 117) e a necessidade do orçamento destas entidades ter de ser realizado atendendo a regras de flexibilidade (Osborne, 1997) é corroborado pelos três níveis de Fundações. E ainda reforçam o que é referido na revisão da literatura, quanto à importância da informação não financeira mas contrapondo também a maior utilização dada à informação interna, quantitativa e financeira (Soldevila García 2000; 172), quando apresentam indicadores comuns aos três níveis, indicadores de actividades e de performance comum são os n.º de actividade e visitantes, tipo de público ou utilizadores dos serviços validando assim as ideias de (Simon, Guetzkow, Kozmetsky & Tyndall, 1954; Holmes & Nicholls, 1991). No entanto os indicadores, no Nível Superior são mais explorados e subdivididos e publicados corroborando também a ideia deixada na literatura que as organizações sem fins lucrativos necessitam de utilizar medidas para avaliar e controlar a performance de suas actividades que não seja o lucro (Smith, 1988). A revisão bibliográfica refere um conflito entre a necessidade de fornecer informação para as demonstrações financeiras e os objectivos da tomada de decisão ao nível estratégico, prevalecendo muitas vezes as necessidades das demonstrações financeiras (Kaplan, 1985) facto que é reforçada pelas Fundações de Nível Superior que referem que não há uma estratégia definida porque elas não têm os mesmos mecanismos de mercado que têm as empresas que lidam com factores exógenos que não dominam e as de nível inferior indicam certa dificuldade de implementar indicadores de estratégias e de desempenho, já que nas pequenas fundações têm meios escassos e as actividades são desenvolvidas por poucas pessoas.

No que concerne à questão (Q3) se o normativo contabilístico que utilizam satisfaz as necessidades, ou será necessário um normativo específico para o sector.

É corroborada a ideia de que as organizações do Terceiro Sector imitam o sector privado empresarial ou o sector público nas actuações do foro contabilístico, de sobrevivência institucional, de gestão organizacional e até mesmo de estratégia (Powell et al., 1991) já que uma Fundação de nível superior aplica as NIC e das restantes duas utilizam o POCIPSS e as outras oito utilizam o POC empresarial, realçando deste modo que o funcionamento do modelo contabilístico nas estas entidades é o seguido pelo modelo empresarial (Teoria institucional – Isomorfismo Mimético), desconhecem

outras formas de prestar contas e de informar contabilisticamente, mas reconhecem que necessitam de um normativo de informação complementar para a prestação de contas, indicadores de gestão não financeiros ou relatórios como complemento, já que não é suficiente para dar informação sobre este sector tão específico. No Nível Superior apenas uma Fundação aplica as NIC porque a expressão contabilística dada pelo POC é pouco adequada, não fornece a imagem fiel, e está dirigida à Demonstração de Resultados que não é o que se pretende destas entidades. Verifica-se, efectivamente, que não existe nenhum plano de contas específico para o Terceiro Sector e que será difícil de implementar, dado que existe uma enorme variedade de entidades distintas no seu funcionamento e âmbito de Missão que se enquadram dentro deste Terceiro Sector. No cômputo geral é sentida a necessidade de um padrão contabilístico e principalmente de indicadores complementares da informação, indicadores de gestão preferencialmente não financeiros.

Quanto ao exposto na bibliografia que refere que o Operating and Financial Review é uma componente essencial desenvolvimento das melhores práticas, uma discussão objectiva para a análise e explicação das principais características subjacentes aos resultados e posição financeira, dirigido aos stakeholders para dar transparência (ASB, OFR 2005) e há a ideia que trará uma visão mais clara e completa da entidade/empresa de a que modo a que os stakeholders a possam conhecer e entender as estratégias, bem como avaliar a capacidade de as implementar com êxito (Suárez, 2005) isso é confirmado pelas fundações não obstante o desconhecimento da existência do normativo conhecido, depois de ter sido explicado em que consiste o seu conteúdo informativo, todas as fundações de Nível Superior e Médio reconheceram que o OFR é uma possibilidade de um complemento de informação importante e reconhecem que é necessário e ajudará a uma reflexão por parte do gestor e em divulgar o aspecto social das Fundações.

5.3.3. Resultado Comparados

Apresentamos, de seguida, algumas considerações importante feitas aos resultados do trabalho empírico retiradas do tratamento das entrevistas que achamos pertinente serem comparados entre os três níveis de Fundações.

▪ **Características das Fundações**

Todas as Fundações assumem que não têm fins exclusivamente lucrativos e por isso também não distribuem lucros sendo geridas de forma desinteressadas e pela sua *Missão* visam o bem público.

-Personalidade jurídica -são Fundações “*puras*”, maioritariamente (três das quatro Fundações) as de Nível Superior pois fazem a gestão de um património deixado pelo fundador que é totalmente afecto à *Missão*, formalizado no testamento ou escritura.. As Fundações médias e pequenas são, maioritariamente (seis em sete Fundações), constituídas por mecenas para uma determinada causa e recebem subsídios para concretizarem a sua *Missão*. De todas as entrevistadas (onze) existem apenas quatro (36,4%) que são Fundações “*puras*”.

-Utilidade Pública - Todos os níveis da amostra são Fundações de Direito Privado mas o estatuto de utilidade pública foi conferido a todas do Nível Superior e maioritariamente às de Nível Médio (dois em três) e as de Nível Inferior (três em quatro). Na totalidade beneficiam do estatuto de utilidade pública nove das entrevistadas (81,8%). A utilidade pública confere um estatuto que isenta de pagamento de impostos o que contribui para as empresas ou entidades que querem dar contribuições ou realizar mecenato também tenham benefícios fiscais, daí a importância e a vontade da maioria ter utilidade pública.

-Independência face aos poderes públicos - O Nível Superior é totalmente independente na sua gestão dos poderes públicos, e actuam, muitas vezes, em parceria com o Governo para levar a cabo determinados projectos de âmbito nacional e internacional. Ao serem um elo de ligação o sector público e privado, adquirem um papel fundamental na economia do país. Pela sua total independência e autonomia financeira face ao Estado são parceiros importantes que o Governo tem como cooperantes no processo de desenvolvimento cultural e social do país, e são estes os verdadeiros *parceiros-substitutos* do Estado no Papel Social da economia moderna. O Nível Médio apresenta maioritariamente (dois em três) independência face ao poder público, tal como o Nível Inferior (três em quatro), não obstante a existência de dependência financeira face ao Estado através dos subsídios que são atribuídos, no entanto, a minoria que apresenta nos dois níveis dependência face ao poder público, justifica-se porque têm nos seus órgãos sociais pessoas que ocupam cargos públicos em

organismos do Estado e que foram nomeados para serem representantes do Estado nesses organismos. Desta interpretação podemos aferir que o papel desempenhado por estas entidades é o de *parceiros-complementares* do Estado no papel social e cultural.

- **Recursos Financeiros e Não Financeiros**

Ao longo da análise das entrevistas foi possível concluir que em nenhum dos níveis de Fundações existem Gratuitidades ou Doações.

As Fundações de Nível Superior obtêm recursos financeiros pela gestão do património deixado pelo fundador em testamento, rentabilizando esse património através de aplicações financeiras, empreendimentos e exploração comercial e industrial. Existem contribuições regulares provenientes da gestão de património ou rendimentos directamente afectos à Missão da Fundação e os órgãos sociais estatutários são remunerados porque são gestores a tempo inteiro.

Existe neste grupo apenas uma Fundação que, não sendo beneficiária da gestão do património deixado, é sustentada pelos proveitos próprios de actividades principal e acessória, por Subsídios ou Subvenções do Estado, pelos Mecenas que subsidiam algumas actividades, e algum voluntariado participativo. No entanto, esta dependência do Estado terá tendência a diminuir, já que faz parte da Missão da Fundação aumentar rentabilidade das suas actividades para se tornar cada vez mais autónoma, dada a grande volatilidade dos subsídios por parte do Governo.

Nos restantes dois níveis essa gestão do património não está presente já que prevalece na sua maioria, a sustentabilidade das actividades através de subsídios do Estado ou contribuições dos membros fundadores e das receitas próprias das actividades acessórias. O voluntariado apenas se verifica nos órgãos sociais.

- **Plano de Contas**

Das onze entrevistadas, apenas uma Fundação utiliza as IFRS Normas Internacionais de Relato Financeiro dado que detêm o maior património de todas, está ligada a investimentos internacionais e tem representações da Fundação por vários países.

Duas Fundações, uma de Nível Médio e uma outra de Nível Inferior, utilizam o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS) porque recebem fundos da segurança social para as suas actividades mas com uma estrutura semelhante ao POC empresarial tendo apenas alguns mapas complementares que servem para a prestação de contas à segurança social e que apresenta uma divisão por valências

apoiadas (centros de custo sociais) dado que o seu âmbito de actuação não é só o cultural mas o social.

As restantes oito utilizam o POC empresarial sendo que dessas apenas seis têm a divisão por centro de custos totalmente definida, e se posicionam no Nível Médio e Superior das Fundações. Resumindo, o padrão de referência contabilístico para as Fundações é o POC sendo que tenderá a ser mais detalhada a informação quanto maior é o Nível da Fundação.

POC com divisão por centro de custos – 54,6%

POC sem divisão por centro de custos – 18,2%

POCIPSS – 18,2%

IAS/IFRS – 9%

▪ **Prestação de Contas**

Nas Fundações de Nível Superior o conselho de administração prepara o relatório e contas e o conselho fiscal dá o parecer e têm auditores externos para auditar as contas antes de serem divulgadas, a transparência terá que ser ainda maior aqui já que publicam as contas na Internet ou jornais para todos os stakeholders e têm nos seus corpos sociais personalidades conhecidas da sociedade portuguesa e isso leva a que sejam ainda mais cuidadosas nas contas para evitar escândalos que ponham em causa a sua reputação. Há uma preocupação com a imagem, com a opinião do público em geral, relativamente a estas Fundações. Do Nível Médio e Inferior das Fundações as contas não são divulgadas para o exterior e apenas 2 Fundações de Nível Médio têm auditoria externa como salvaguarda das pessoas dos órgãos sociais e da gestão de dinheiros públicos.

As restantes não têm nos seus órgão membros de cargos públicos e a falta de retorno desse custo faz com que vejam essa publicação como desnecessária.

Auditoria Externa: 45,5%

Divulgação Externa: 27,2%

▪ **Informação Financeira**

Nas Fundações de Nível Superior, para além da preocupação da informação de financeira que está presente na gestão do património, como sejam a rendibilidade dos activos e o retorno de capital, a execução orçamental é a prioridade da informação financeira, é a base do trabalho contabilístico e do cumprimento da Missão. Nas Fundações de Nível Médio e Inferior também a informação financeira utilizada é a

orçamental e a análise dos desvios orçamentais, estando as actividades condicionadas ao orçamento mas a parte do benefício social é um factor importante a ser considerado para a execução da actividade.

▪ **Informação não Financeira**

Encontramos indicadores comuns aos três níveis: os indicadores de actividades e de performance comum são os do n.º de actividade e visitantes, tipo de público ou utilizadores dos serviços. Os indicadores, no entanto, no Nível Superior são mais explorados e subdivididos e publicados nos relatórios chegando mesmo a uma análise da evolução de referências da Fundação nos jornais.

No Nível Inferior continuam a ser analisados indicadores como o n.º de actividades realizadas e n.º de utentes nas visitas mas tal não é divulgado no seu Relatório de Gestão nem nas Demonstrações Financeiras. De modo geral resumem-se os indicadores não financeiros à quantificações das diversas actividades e prestações acessórias realizadas.

▪ **Estratégia do Crescimento e Desempenho**

As Fundações de Nível Superior têm associado o facto de tentarem conseguir a rentabilização do património, isto porque que este tipo de entidades não tem os mesmos mecanismos de mercado que têm as empresas e lidam com factores exógenos que não dominam e não podem seguir a linha de orientação como fazem as empresas que procuram novos produtos e novos mercados.

O Nível Médio de Fundações acha a informação não financeira muito necessária, mas resumem-na à actividade, no entanto o desempenho dos funcionários não é demonstrado no relatório mas reconhecem-lhe importância pois os colaboradores pelo facto de estarem sujeitos a uma avaliação vão desempenhar melhor o seu papel.

As Fundações de Nível Inferior acham que é difícil de implementar estes indicadores de estratégias e de desempenho, já que nas pequenas Fundações têm meios escassos e as actividades são desenvolvidas por poucas pessoas por isso essa medição e valorização teria que ter substância para ser quantificada e por isso apenas têm em conta a efectiva realização das actividades.

▪ **Medir o Desempenho através de indicadores financeiros**

Todos os níveis de Fundações são da opinião que não é suficiente a utilização do modelo de gestão empresarial para estas entidades, sendo imperativo a existência de um complemento de índole qualitativo e não financeiro. São insuficientes separados e por

isso deve ser dada a mesma importância aos dois indicadores (financeiros e não financeiros) de forma a se complementarem, e haverá certamente questões não financeiras que irão viabilizar a execução de um projecto. Os indicadores financeiros são uma base, mas há necessidade dos não financeiros como complemento até porque a questão social da actividade é primordial e por isso tenderá a ser desenvolvida tendo em conta questões de índole social verificando-se assim a tentativa de contorno da questão orçamental.

▪ **Que informação divulgar**

A conclusão geral é de que toda a informação externa que é divulgada no relatório de gestão poderá servir para ser divulgada e complementada com informação sobre o historial e a Missão, mas a informação orçamental não é importante para o público e por isso não tem interesse ser divulgada. O público e restantes stakeholders deverão conhecer as actividades, a Missão e a Visão, contudo não interessa divulgar informação interna já que poderia haver múltiplas interpretações dessa informação. A informação a prestar deve estar ligada com a estratégia e o futuro das Fundações, a informação financeira não é primordial para ser divulgada aos stakeholders mas antes as actividades a desenvolver, as condições, o benefício social conseguido com os limitados recursos.

▪ **A motivação para divulgar informação**

No geral todas partilham a opinião de que a motivação para prestar contas reside na necessidade de transparência e o facto de serem gestores de um património que não lhes pertence leva-os a prestar contas da maneira mais justa possível. A isto acresce o facto de os membros dos órgãos sociais serem pessoas importantes, que têm cargos públicos, e que necessitam de ter o seu nome ligado a causas idóneas e sem qualquer suspeita de falha contabilístico-financeira.

No entanto as Fundações que não têm nos órgãos sociais pessoas conhecidas falam da prestação de contas pela transparência, pela obrigatoriedade da utilidade pública e pela utilização de dinheiro público.

▪ **Indicações do IASB ou FASB**

O grupo das Fundações de Nível Superior conhece a existência de normas internacionais embora ignorem o seu conteúdo, mas só uma Fundação aplica as NIC dada a sua estrutura organizativa internacional. Se o próprio enquadramento

contabilístico empresarial já tem algumas dificuldades de implementação e adaptação a esta realidade, elas não procuraram outra alternativa de normativo contabilístico.

As Fundações de Nível Médio e Inferior desconhecem a existência de normas internacionais para estas entidades.

▪ **Operating Financial Review**

Não obstante o desconhecimento da existência do normativo conhecido por OFR - Operating Financial Review, depois de ter sido explicado em que consiste o seu conteúdo informativo, todas as fundações de Nível Superior e Médio reconheceram que o OFR é uma possibilidade de complemento de informação importante até porque algumas fundações procuram responder a algumas das questões que o próprio OFR apresenta. Reconhecem que é interessante e necessário e ajudará a uma reflexão por parte do gestor, poderá ser divulgada a informação mas também soluções para os problemas. Embora reconheçam que este tipo de normativo seja importante vêm-no com mais pertinência para as Fundações com maiores recursos técnicos e financeiros. Contudo o aspecto social das Fundações deveria ser mais divulgado, dando ênfase à realização das actividades.

▪ **Posição Financeira; Actividades; Despesas Funcionais; Fluxos de Caixa; Indicação financeira, Contabilização por fundos**

Todas as Fundações de Nível Superior dão informação financeira e não financeira (actividades) no seu relatório de gestão.

Quanto às de Nível Médio divulgam essencialmente a informação financeira no relatório, e quanto às actividades serão apresentadas à parte do relatório. No entanto as de Nível Inferior apresentam nos seus Relatórios de Gestão apenas a informação básica que qualquer empresa de micro-dimensão relata e está prevista na lei fiscal.

A contabilização por fundos não é utilizada, desconhecem este tipo de contabilização indicada pelo SFAS 116.

Necessidade de um padrão contabilístico de informação:

A maioria das Fundações dos três níveis reconhece que o POC empresarial é o seu instrumento de base e que tem funcionado. Isto justifica-se porque desconhecem outras formas de prestar contas e de informar contabilisticamente, mas reconhecem que necessitam de um normativo de informação complementar para a prestação de contas,

indicadores de gestão não financeiros ou relatórios como complemento, já que não é suficiente para dar informação sobre este sector tão específico. No Nível Superior apenas uma Fundação aplica as NIC porque a expressão contabilística dada pelo POC é pouco adequada, não fornece a imagem fiel, e está dirigida à Demonstração de Resultados que não é o que se pretende destas entidades.

5.4. Conclusões Finais

A análise de caso do enquadramento contabilístico das ESFL, no caso concreto as Fundações, permitiu constatar empiricamente as relações teóricas expostas à volta do objectivo geral do estudo. Com base nas evidências empíricas observadas, podemos identificar que as características que são apontadas às ESFL são validadas, de forma mais vincada, nas Fundações de nível médio e inferior, ao passo que as de nível superior revelam ser fundações puras e, por esse facto, vão para além daquilo que possa ser o enquadramento conceptual das ESFL de base, enquanto que, por outro lado, este nível cumpre na íntegra as condições que definem efectivamente uma Fundação. As Fundações que designamos de puras são encontradas no nível superior de actuação ao passo que as remanescentes enquadram-se mais nas características das restantes entidades que compõem o Terceiro Sector. Quanto à motivação das ESFL para a prestação de contas destacam-se questões de ordem moral, de transparência e ética, procurando enfatizar a credibilidade dos membros que constituem os órgãos sociais pelo o facto dos gestores cuidarem de um património que não lhes pertence. A informação externa que é divulgada e da qual fazem parte as demonstrações financeiras comumente utilizadas nas entidades empresariais, e por isso lucrativas, poderá servir para ser difundida, acrescentando-se, como complemento, o detalhe da informação, o historial, as actividades, as condições, o benefício social conseguido com os limitados recursos, a Missão e a Visão. O funcionamento do modelo contabilístico nestas entidades é o seguido pelo modelo empresarial (Teoria institucional – Isomorfismo Mimético) pois desconhecem outras formas de prestar contas e de informar contabilisticamente. Reconhecem, no entanto, a necessidade de se encontrar um normativo de informação complementar para a prestação de contas, indicadores de gestão não financeiros ou relatórios como complemento, já que o modelo actual não é

suficiente para dar informação sobre este sector tão específico. Também a esse propósito as conclusões empíricas apontam para que haja receptividade por parte dos gestores das fundações entrevistadas para a inclusão na informação a ser divulgada aos stakeholders do Operating and Financial Review de 2005 (documento a ser utilizado com carácter voluntário) pois este ajudará a uma reflexão por parte dos gestores e levará a que o aspecto social das ESFL seja mais divulgado. Verifica-se, efectivamente, que não existe nenhum plano de contas específico para o Terceiro Sector e que a existir tal será de difícil implementação dado que existe uma enorme variedade de entidades distintas no seu funcionamento e âmbito de Missão, que se enquadram dentro deste Terceiro Sector. No cômputo geral é sentida a necessidade de um padrão contabilístico e principalmente de indicadores complementares da informação, indicadores de gestão preferencialmente não financeiros.

CONCLUSÃO

CONCLUSÃO

A ideia de que o sector não lucrativo é fruto da contraposição aos outros espaços sociais, ao Estado e ao mercado está explícita na diversa literatura sobre o tema. Este sector realiza funções sociais ou culturais relevantes para a sociedade sem o objectivo de produzir lucros e é composto por organizações de direito privado, mas, com finalidades públicas ou de interesse público. Estas entidades têm uma essência diferente das entidades lucrativas, que segundo Salamon et al. (1997) passam pelas características-chave que estas organizações deveriam partilhar: serem organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, auto-governadas e voluntárias. Elas têm como objectivo conhecer e satisfazer uma necessidade social de uma comunidade ou dos seus membros, não obstante o facto de poder vir a ter lucro em actividades realizadas, como referem Gross, et al. (2000: 21). Seguindo esta linha de pensamento, a contabilidade apresenta-se como responsável por fornecer informações aos gestores, assumindo um papel preponderante na tomada de decisão destas entidades. Pese embora a importância desta atribuição, não existem, em Portugal, padrões contabilísticos específicos para este sector e por isso utilizam-se os mesmos moldes da contabilidade empresarial, cumprindo assim a real consistência do Isomorfismo Mimético apontado pela Teoria Institucional. A utilização da contabilidade empresarial, na falta de um referencial contabilístico próprio, atende às necessidades básicas dos utilizadores, sendo imperativo que se realizem adaptações para as diferentes finalidades da informação.

Na certeza de que os objectivos da informação financeira das entidades lucrativas e das não lucrativas são distintos por terem destinatários diferentes, em ambos os casos essa informação deverá ser capaz de se mostrar útil, e satisfazer os seus utilizadores. Por esse facto a recomendação das normas emitidas pelo FASB (1978) e pelo IASB (1989) da orientação da informação para os accionistas e investidores, não terá sentido ser aplicada às entidades não lucrativas, já que não se coloca a questão da existência de desses utilizadores como destinatários básicos, tendo esse conceito sido posteriormente objecto de normalização pelo FASB (1993) para aplicação às ESFL, normativo esse referenciado no estudo realizado na presente dissertação.

Para se poder levar a cabo o cumprimento da Missão e o alcance da Visão nas ESFL os utilizadores têm a necessidade de complementarem a informação financeira com outra de cariz qualitativo, como a não financeira, nomeadamente indicadores de controlo da actividade, indicadores de desempenho da actuação da entidade ou informação prospectiva.

A análise de caso realizada do enquadramento contabilístico das ESFL, no caso concreto as Fundações, permitiu constatar empiricamente as relações teóricas expostas à volta do objectivo geral do estudo. Com base nas evidências empíricas observadas, identificamos que as características que são apontadas às ESFL são validadas, de forma mais vincada, nas Fundações de nível médio e inferior, ao passo que as de nível superior revelam ser fundações puras e, por esse facto, vão para além daquilo que possa ser o enquadramento conceptual das ESFL de base, enquanto que, por outro lado, este nível cumpre na íntegra as condições que definem efectivamente uma Fundação. As Fundações que designamos de *puras* são encontradas no nível superior de actuação ao passo que as remanescentes enquadram-se mais nas características das restantes entidades que compõem o Terceiro Sector. Aferiu-se que estas entidades prestam contas por motivos de ordem moral, de transparência e ética, credibilidade dos membros que constituem os órgãos sociais e que a informação externa que é divulgada, e da qual fazem parte as demonstrações financeiras, deverá ser complementada com informação como seja o historial, as actividades, as condições económicas e o benefício social conseguido com os recursos limitados. Os gestores manifestam, assim, a necessidade de haver indicadores de gestão não financeiros ou relatórios como complemento, já que o modelo actual não é suficiente para dar informação sobre este sector tão específico. Também a esse propósito, as conclusões empíricas apontam para que haja receptividade, por parte dos entrevistados, para a inclusão na informação a ser divulgada aos stakeholders do Operating and Financial Review de 2005 (documento a ser utilizado com carácter voluntário) pois este ajudará a uma reflexão por parte dos gestores e levará a que o aspecto social das ESFL seja mais divulgado. Verifica-se, efectivamente, que não existe nenhum plano de contas específico para o Terceiro Sector e que, a existir, tal será de difícil implementação dada a enorme variedade de entidades distintas neste sector. Fica, assim, plenamente demonstrada a pertinência de um padrão contabilístico e indicadores complementares da informação, preferencialmente não

financeiros, que colmatem as lacunas deixadas pelo uso exclusivo da informação financeira que de forma ainda mais aguda se fazem sentir nestas entidades.

Reconhecendo como limitação a amplitude desta análise exploratória, consubstanciada no facto de termos considerado como relevantes vários temas da literatura, pretendemos que estudos futuros sobre o sector possam delimitar o campo de investigação. Essa focalização poderá incidir sobre temas tão particulares quanto a responsabilidade social da empresa, a verificação do grau de responsabilidade das organizações desse sector ou o feedback que a sociedade, como um todo, obtém pela utilização dos bens públicos na actividade da entidade.

LIMITAÇÕES E ORIENTAÇÕES FUTURAS DE INVESTIGAÇÃO

ORIENTAÇÕES FUTURAS DE INVESTIGAÇÃO

Entendemos que neste campo concreto de estudo, deveremos estar receptivos às novas tendências e técnicas emergentes. Reconhecendo a limitação da amplitude desta análise exploratória, consubstanciada no facto de termos considerado como relevantes vários temas da literatura, pretendemos que estudos futuros sobre o sector possam delimitar o campo de investigação.

As conclusões centrais que emanam deste estudo focalizam a insuficiência da informação e a necessidade de normalizar os procedimentos contabilísticos destas entidades por forma a responder às particularidades do sector, que se assume cada vez mais preocupado com questões de natureza estratégica, com o cumprimento da missão e o custo das actividades desenvolvidas.

São estas constatações que abrem caminho a possibilidades futuras de investigação ou linhas de interesse a explorar que poderão incidir sobre temas tão particulares quanto a responsabilidade social da empresa, a verificação do grau de responsabilidade das organizações desse sector ou o feedback que a sociedade, como um todo, obtém pela utilização dos bens públicos nessa entidade, concretamente as externalidades negativas ou positivas para a sociedade da actuação das organizações do Terceiro Sector.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- American Accounting Association (AAA)(1989) *Measuring the Performance of Nonprofit Organizations - The state of the art*. <http://aaahq.org/> consultado em 11 de Maio de 2005
- Accounting Standards Board, (ASB) (1997) *Financial reporting standard for smaller entities*, <http://www.asb.org.uk/technical> consultado em 14 Maio de 2005.
- Accounting Standards Board, (ASB) (2005) *Operating and Financial Review, OFR Reporting Standard 1*, ASB Publication, London.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Documento n.º 24, Principios de Contabilidad de Gestión, *La Contabilidad de Gestion en las Entidades sin Fines de Lucro*, Madrid , 1º edición , Julio 2001.
- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Documento n.º 16, *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Madrid , 1º edición , 1999.
- American Institute of Certified Public Accountants. *Audit and Accounting Guide - Audits of Certain Nonprofit Organizations*. New York, 1994.
- Andrade, Guy Almeida. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos*. In: *Cursos sobre temas contabilísticos*. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991.
- Anthony, Robert; Young, David, *Management Control in Nonprofit Organizations*, Brent Gordon, 2003.
- Arrington, C.E., Schweiker, W. (1992), *The Rhetoric and Rationality of Accounting Research* , *Up Accounting, Organizations & Society* , Vol. 17, N.º. 6, pp. 511-533.

-Atkinson A. A., Banker R. D., Kaplan R. S. e Young S.M., (1995), *Management Accounting*, The Robert S. Kaplan Series in Management Accounting, 2nd Ed., 1997, Prentice-Hall Inc., London.

-Bardin, L. (1988) *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

-Beuren, Ilse M. *As informações contabilísticas em entidades sem fins lucrativos não governamentais*. In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, Fortaleza, 1998. Fortaleza: SEBRAE/CE, 1998, vol.2, p. 663-671.

-Bressan, F. (2000). *O Método do Estudo de Caso*. Disponível em http://www.fecap.br/adm_online/art11/flavio.htm consultado em 19-05-2006.

-Brinckerhoff, Peter C., *Social Entrepreneurship: the art of mission-based venture development*, Wiley Nonprofit Series, New York, 2000.

-Bromwich, Michael, *Director` Report to Shareholders : the UK Model, - Mandatory or Voluntary disclosure? A analysis based on the UK Operating Financial Review(OFR) approach* , 2005 Especial XIII Congreso AECA , Harmonización y Gobierno de la Diversidad.

-Brouseau E., Glachant J.M (2006), *New Institutional Economics: A Report Card*, eds. Cambridge University Press, forthcoming.

-Brusca, Isabel; Martí, Caridad (2002) *La Información Financiera de las Entidades no Lucrativas: Una Perspectiva Internacional*, Universidad de Zaragoza.

Burns, J. Y Scapens, R.W. (2000). 'Conceptualizing management accounting change: an institutional framework'. *Management Accounting Research*, 3-25.

-Canadian Institute of Chartered Accountants, (CICA) (1992), *Exposure Draft of Proposed – Not-For-Profit Organizations*.

-Canadian Institute of Chartered Accountants, (CICA) (1992), *Exposure Draft of Proposed - Not-For-Profit Organizations*. Canadian: January. 1992, item 102, letra "c".

- Carvalho, Cristina Amélia (Org.); Vieira, Marcelo Milano Falcão (Org.) . *Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional*. Recife: EDUFEPE, 2003.
- Carvalho, João M.S. *Organizações Não Lucrativas*, 1ª edição, Lisboa, Edições Sílabo, 2005.
- Código Civil Português aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47334, de 25 de Novembro de 1966, actualizado até à Lei 59/99, de 30/06.
- Comissão de Normalização Contabilística, (1993), *Directriz Contabilística n.º18*, de 18 de Dezembro de 1997 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.
- Comissão Europeia, 2000, *A Promoção do Papel das Associações e das Fundações na Europa, Estudo publicado no âmbito do Comité Económico-social*.
- Constituição da República Portuguesa, de 2 de Abril de 1976, com as alterações verificadas até à Lei Constitucional n.º 1/2004, de 24 de Julho.
- Council on Corporate Disclosure and Governance (CCDG) (2005) *Guide For Operating And Financial Review*, <http://www.ccdg.gov.sg> consultado em 20 de Setembro de 2005.
- Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)
- Decreto-Lei n.º 262/86, que aprova o Código das Sociedades Comerciais
- Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro – Aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC).
- Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro – Estatuto das Colectividades de Utilidade Pública

-Decreto-lei n.º 198/2001, de 3 de Julho - I Série A , Revisão do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e o Estatuto dos Benefícios Fiscais e legislação avulsa sobre regimes de benefícios fiscais.

-DL n.º 151/99, de 14 de Setembro, consagra o quadro geral das isenções e regalias fiscais.

-Dopico, María Isabel Blanco, *Elecciones estratégicas, indicadores de gestión y políticas de revelación*, 2005 Especial XIII Congreso AECA , Harmonización y Gobierno de la Diversidad.

-Drucker, Peter F. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994.

-Drucker, Peter F., *Administrando em Tempos de Grandes Mudanças*, São Paulo. Pioneira, 1996.

-Drucker, Peter, 1999 *Management Challenges for the 21st Century*, New York, Harper Business.

-Dugger, William (1989) *Radical Institutionalism: Contemporary Voices*, Nova Iorque, Greenwood Press. www.ces.uc.pt/publicacoes/rccs/rccsactual.php consultado em 05 de Março de 2006.

-Falconer, Andres Pablo. *A promessa do Terceiro Setor*, Universidade de São Paulo, São Paulo , 1999.

-Fernandes, A. J. (1993). *Métodos e Regras para Elaboração de Trabalhos Académicos e Científicos*. Porto Editora.

-Fernandes, Rubem Cesar. *Privado porém público: o Terceiro Sector na América latina*. 2 ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

-Ferreira, Rogério Fernandes (2006) *Análises de Fiscalidade e Contabilidade*, Publisher Team, Lisboa.

- Financial Accounting Standards Board, (FASB) (1978), *Statement of Financial Accounting Standards n.º 1 – Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Stamford, Connecticut, November.
- Financial Accounting Standard Board (FASB) (1993), *Statement of Financial Accounting Standard n.º 93 – Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organization*.
- Financial Accounting Standard Board (FASB) (1993), *Statement of Financial Accounting Standard n.º 116 – Accounting for Contribution Received and Contribution Made*.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), 1978, *Statement of Position 78-10- Accounting Principles and Reporting Practices for certain Nonprofit Organization*.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), 1994, *Audit and Accounting Guide – Audits of Certain NonProfit Organization*, New York.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), 1995, *Statement of Financial Accounting Standard n.º 124 – Accounting for certain Investments held by Not-for-Profit Organization, (Nov/95)*
- Financial Accounting Standard Board (FASB), 1999, *Statement of Financial Accounting Standard n.º 136 – Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization*.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), 2002, *Statement of Financial Accounting Standard n.º 133 – Not-for-Profit Organization`s obligation Arising from a split-interest Agreement*.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980), *Concepts Statement N.4 - Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations (Dez/1980)*.
- Foster, G.; Young, S. M. (1997), «Frontiers of management accounting research», *Journal of Management Accounting Research*, 9, págs. 63-77.

- Franco, C. Raquel, *Ética e organizações da sociedade civil, A questão da Prestação de contas no Terceiro sector*. VIII congresso Luso Afro Brasileiro de Ciências Sociais Coimbra Setembro 2004.
- Franco, C. Raquel; Salamon M. Lester; Sokolowski, S. Wojciech; Harel, M.H. Eileen, *The portuguese nonprofit sector in comparative perspective*, John Hopkins University, 2005.
- Freeman, Robert J., Shoulders Craig D., *Governmental and nonprofit accounting: theory and practice*, Prentice Hall, London, 2003.
- García, Pilar Soldevila, *El control de gestión en las organizaciones no lucrativas: El caso de los Colegios de Economistas de España*, tese doutoramento, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2000.
- Godoy, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e as suas possibilidades. *Revista Administração de Empresas*, v. 35, n.º 2, pp. 57-63.
- Greenlee, Janet S. (1998) *Accountability in Nonprofit Organizations*, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 9, No. 2, Winter Jossey-Bass Publishers.
- Gross, Malvern; Larkin, Richard; Mccarthy, John , *Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit organizations*, Willey nonprofit series, 6th edition, 2000.
- Hammack David C.;Young, Dennis R. *Nonprofit organizations in a market economy : understanding new roles, issues, and trends* , editors ; foreword by Reynolds Levy. 1st ed. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1993.
- Harding, Frank. 1999. *A credibilidade das empresas - relevância da uniformização mundial dos sistemas contabilísticos*. *Revisores & Empresa- Revista da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas*, (Jan/Mar): 42-44.
- Holmes S. e Nicholls D., (1988), “*An analysis of the use of accounting information by australian small business*”, *Journal of Small Business Management*, April, pp.57- 68. (<http://proquest.umi.com/>).

- Hudson, Mike. *Administrando organizações do terceiro sector – o desafio de administrar sem receitas*. Tradução James F. Sunderlock Cook. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.
- Hudson, Mike. *Administrando organizações do Terceiro Sector*. São Paulo: MAKRON Books, 1999.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), em *New Measures for the New Economy, 2000*.
- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) Accounting Standards Steering Committee. (1975) *The Corporate Report*. London: Committee.
- Instituto Nacional de Estatística, 1998, *Destaque do INE sobre Associações Culturais e Recreativas*.
- International Accounting Standard Board., 1984, IAS n.º 20 – *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*.
- International Accounting Standards Board (IASB) (1989), *Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, Tradução da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas*, in Manual dos Revisores Oficiais de Contas, Lisboa, Março 1990.
- International Accounting Standards Board (IASB) (1997), *International Accounting Standards n.º 1 – “Presentation of Financial Statements”*
- Iudicibus , Sérgio de, *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2000.
- Ives, Martin; Razek, Joseph; Hosch, Gordon, *Introduction to Governmental and Not-For-Profit Accounting*, Pearson Prentice Hall, 2004.
- Júnior, Alcides Bettiol, *Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso*. 2005, Universidade de São Paulo. São Paulo

- Kaplan, R. (1985): “*The evolution of Management Accounting*” The Accounting Review, July, p. 390- 418.
- Kaplan, R. (1986): “*The role for empirical research in management accounting*”. Accounting, Organization and Society, Vol. 11, nº 4/5, p. 429-452.
- Kaplan, R. (1998): “*Innovation action research: creating new management theory and practice*”. Journal of Management Accounting Research, Vol. 10, pp. 89-118.
- Lamb, Charles W., *Public Sector marketing is different*, Business Horizons, p. 56-60, 1987.
- Larkin, Richard e DiTommaso, Marie, 2003, Willey Not-For-Profit G.A.A.P: *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-for-Profit Organization.*, EUA, Ed John Willey & Sons, Inc.
- Lee, Mordecai, (2004) *Public Reporting A Neglected Aspect of Nonprofit Accountability* Nonprofit Management & Leadership, vol. 15, no. 2, Wiley Periodicals, Inc.
- Lei n.º 71/98 de 3 de Novembro refere as bases do enquadramento jurídico do voluntariado.
- Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
- Lopes de Sá A., (1997), “*Temática contabil*”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Nº 381, Junho, pp. 141-145.
- Macedo, Adalberto J.B.M, (2001), *Sobre Fundações Públicas e Privadas*, Viseu, Vislis Editores
- Marion, José C. *Contabilidade empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- McMillan, Edward J., *Essential Accounting, Tax, and Reporting Requirements for Not-for-Profit Organizations*, 2003.

- Megginson, Leon C.; Mosley, Donald C; Pietri Jr., Paul H. (1998), *Administração: Conceitos e Aplicações* - 4ª Edição, São Paulo editora Harbra,.
- Mellon, C. (1990). *Naturalistic inquiry for library science: methods and applications for research, evaluation, and teaching*. New York: Greenwood.
- Mendes, Victor, (2001), *Como Constituir uma Associação - Guia Prático*, Porto, Legis Editora.
- Meyer, J. W., Scott, W. R. *Organizational environments: ritual and rationality*. London: Sage Publications, 1983. <http://www.findarticles.com/p/articles/> consultado em 13 de Janeiro de 2006.
- Moneva, José M. (1993), *El marco de la informacion contable de pequeñas empresas, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)*, Madrid.
- Moneva, José M. (1999), *Problemática del analisis economico-financiero de las pequeñas y empresas, Contraponencia*, V jornadas sobre Análises Contable, ASEPUC, Cádiz, Outubro.
- National Council of Nonprofit Associations (NCNA), *Oversight & Accountability* <http://www.ncna.org/> consultado em 29 de Setembro de 2005.
- Neves, J. L. (1996). *Pesquisa Qualitativa - Características, usos e possibilidades*. Caderno de pesquisas em administração, São Paulo, Vol.1, n.º 3, 2º semestre.
- NEVES, J. L., (1996) *Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades*. Cadernos de pesquisas em administração, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 103-113, 2 sem.
- Olak, Paulo, (1996) *A Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais* FEA/USP. São Paulo.
- Osborne, David (1997) *Banishing bureaucracy: the five strategies for reinventing Government*. Addison Wesley Pub.

-Pina Martínez ,V.; Torres Prada L. (1999) *El control público local en el contexto del new public management*.

-Pina Martínez, Vicente, (1994), “*Principios de análisis contable en la administración pública*”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXII, n.º 79, Abril-Junio 1994, pp. 379-432.

-Plan General de Contabilidad, Adaptación a las Entidades sin Fines Lucrativos y Normas de Información Presupuestaria de estas Entidades (2002), Centro de Estudios Financieros , 2ª edición

-Powell, W.W. and P.J. DiMaggio (eds.) 1991. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago, IL: University of Chicago Press., <http://www.findarticles.com/p/articles/> consultado em 02 de Março de 2006.

-Queiroz, Manuel Vitorino de (2003) *A Economia Social e Solidária: uma responsabilidade partilhada, Lisboa - Convento da Arrábida, Encontros da Arrábida 2003 – “Terceiro Sector, Responsabilidade Social e Desenvolvimento Económico”*.

-Roberts, Hewitt, CEO, (2005) *Enterprise risk management: a long-term solution for compliance, governance and sustained growth in shareholder value*, Entropy International, White Paper.

-Robson, C. (2002). *A Resource for Social Scientists and Practitioner-Researchers. Second Edition*, Blackwell Publishers.

-Ruppel, Warren, *Not-For-Profit Accounting Made Easy*, Wiley, USA , 2002

-Salamon, Lester. M.; Helmut K. Anheier, eds, *Defining the Nonprofit Sector: A cross-National Analysis*, Johns Hopkins Nonprofit Sector Series, Manchester University Press University Press, Manchester, 1997.

-Salamon, Lester. *U.N Nonprofit Institution NPI Handbook EC Session*, Johns Hopkins Center for Civil Society Studies. April 2004.

- Sampaio, Maria de Fátima (2004), “*Informação Não Financeira como medida de avaliação de desempenho na actual economia do conhecimento.*”, Coimbra.
- Sara E. Melendéz (2001) *the nonprofit sector and accountability, New Directions For Philanthropic Fundraising*, no. 31, Wiley Periodicals.
- Scapens, R.W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *British Accounting Review*. 22, 259-281
- SCHEDLER, A. (1999). “*Conceptualizing Accountability*”, In A. Schedler, Larry Diamond and Marc F. Plattner (eds), *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*, Boulder and London: Lynne Rienner,
- Scherer-Warren, Ilse. *Organizações voluntárias de Florianópolis: cadastro e perfil do associativismo civil*. Florianópolis: Insular, 1996.
- Serrantes, Nérida Porto , (2005) “ *Tendências en la Información no Financiera para la gestion de la empresa socialmente responsable*”, Universidad de Santiago de Compostela.
- Simon H. A., Guetzkow H., Kozmetsky G. e Tyndall G., (1954), *Centralization Vs. Decentralization in Organizing the Controller’s Department*, A Research Study and Report prepared for Controllershship Foundation, New York.
- Smith, G. S. Performance evaluation for nonprofits. *Nonprofit World*. v. 6, n. 1, Jan/Feb 1988. p. 24-26. Disponível em: <www.umi.com/proquest>.
- Spicer, A (1992): *The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice. Theories and case research methods*. Management Accounting Research. Vol. 3, p. 1-38.
- Suárez, José Luis Garcia, *Operating and Financial Review : en busca de la relevância perdida*, 2005 Especial XIII Congreso AECA , Harmonización y Gobierno de la Diversidad.

-Sumariwalla, Russy e Wilson levis, 1999, *Unified Financial Reporting System for Not-For-Profit Organization: A Comprehensive Guide to Unifying GAAP, IRS 990 and Other Financial Reports Using a Unified Chart Accounts*, EUA, Ed. Review Council.

-Tua Pereda, Jorge, (1995), “Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones”, *Lecturas de Teoría e Investigación Contable – Recopilación de artículos del autor*, Centro Interamericano Jurídico-Financiero, Colombia, pp. 121-188.

-Waddell, Steve (2002) *Core Competences, A Key Force in Business–Government–Civil Society Collaborations*, Greenleaf Publishing, .The Collaboration Works, USA

-Yin, Robert K., (1994), *Case Study Research, Applied Social Research Methods Series*; Vol.5 thousand Oakis, CA: Sage.

Sites Consultados:

<http://www.ccdg.gov.sg>

www.icfconsulting.com

www.sustainability.com

www.dti.gov.uk

www.practicallaw.com.

APÊNDICE

APÊNDICE I - GUIÃO DA ENTREVISTA

A) FUNDAÇÕES DE NÍVEL SUPERIOR

| FUNDAÇÃO D | FUNDAÇÃO E | FUNDAÇÃO A | FUNDAÇÃO L |
|--|---|--|---|
| Q1 - Características particulares (chave) deste organismo | | | |
| "A Fundação foi instituída pelo testamento do fundador, desenvolve actividade própria e atribui subsídios âmbito das bolsas. Cumpre assim a sua missão. O património afecto às finalidades. Independente dos poderes públicos na gestão e participação." | "É uma fundação privada de utilidade pública instituída pelo fundador, independente dos poderes públicos apenas tem parcerias com o Governo e é gerida pelo conselho de administração. Faz a ponte entre a cultura de Oriental (Macau) e de Ocidental, preservando os valores culturais da presença dos portugueses na parte oriental." | "Fundação é pessoa colectiva de utilidade pública e visa a promoção de actividades culturais no domínio de todas as artes. Tem um património sólido e uma parceria entre o Governo Português, instituições públicas e privadas e particulares. A Fundação tem 130 mecenas." | "A fundação visa o bem público e é independente dos poderes públicos e é privada na gestão e não é obrigada a ter membros do Estado. Visa a valorização do homem, dignidade humana e valores humanos em termos científicos culturais." |
| Q2 - Formas de obtenção dos recursos financeiros | | | |
| "Tem o retorno do património dos activos que aplicam, as receitas provêm do património. As vendas representam cerca de 5% do orçamento. As contribuições que têm são muito poucas." | "A Gestão do património. A fundação foi dotada de um património com contribuições regulares provenientes do contrato de jogo. Não se recebem subsídios dão-se subsídios às iniciativas de vertente cultural e social. O escopo estatutário é o apoio dessas iniciativas, é a terceira fundação em termos de património e não tem voluntariado. Tem parcerias com o Estado para actividades importante de índole cultural e com o Ministério dos Negócios Estrangeiros financiando a Escola portuguesa em Macau em 50%." | "As actividades são garantidas pelos Subsídios ou Subvenções do Estado, pelos Mecenas que subsidiam as actividades, algum voluntariado (chamam-lhe os amigos de Serralves). As actividades são garantidas pelos Subsídios ou Subvenções do Estado, pelos Mecenas que subsidiam as actividades, algum voluntariado (chamam-lhe os amigos de Serralves). Têm proveitos próprios de actividades (visitas e actividades escolares que realizam para as escolas, biblioteca, exposições, colóquios) e proveitos comerciais da actividade acessória de publicações; cedência de espaços; turismo cultural; venda de produto (merchandising) e serviços. A actividade acessória faz parte da missão da fundação já que pretende tornar-se cada vez mais autónoma dado a grande volatilidade dos subsídios." | "A Gestão do património. Não recebem apoio ou subsídios de nenhuma entidade privada ou pública, no entanto fazem protocolos de cooperação para realização de algumas actividades. Têm prestações acessórias mas é um valor reduzido e a actividade acessória tem de ter associados um carácter cultural, científico e não há voluntariado neste momento." |
| Q3 - Plano de contas utilizado | | | |
| "As Normas Internacionais de Contabilidade." | "POC empresarial com ligeiras adaptações, como têm a necessidade de comparabilidade com outras fundações seguem o POC." | "Usamos o POC empresarial. Temos o plano de contas dividido por actividades." | "POC empresarial. Por centros de custos." |

| FUNDAÇÃO D | FUNDAÇÃO E | FUNDAÇÃO A | FUNDAÇÃO L |
|---|--|---|---|
| Q4. Divulgação das demonstrações financeiras | | | |
| <p>"Existe um conselho de administração, uma comissão de revisores de contas e auditores externos. As contas são publicadas na Internet."</p> | <p>"O Conselho de Administração elabora o relatório de gestão e contas apresenta ao conselho de curadores, aprovado pelo conselho fiscal e o controlo realizado pela auditoria externa. Elabora-se um relatório detalhado e umas notas explicativas minuciosas. Publicação realizada em 2 jornais e entregue aos conselho de Ministros pela utilidade pública que possui."</p> | <p>"Relatório de actividades e contas anuais bem como o parecer emitido pelo conselho fiscal são publicados em dois jornais e igual modo divulgado aos fundadores. A informação que os fundadores querem é uma informação sobre as contas e o controlo orçamental e por outro lado a prestação de contas que é certificada pelos auditores externos. O conselho de administração (que representam os fundadores) acompanha mensalmente os processos na vertente financeira."</p> | <p>"Tem nos estatutos a obrigatoriedade enviar o relatório e contas para o Primeiro-Ministro. É elaborado pela gestão e apenas o conselho fiscal emite parecer. Não têm auditoria externa."</p> |
| Q5. Tipo de Informação financeira para a tomada de decisão | | | |
| <p>"A base da informação é orçamento e os relatórios, os elementos da prestação de contas e o plano de actividades A informação financeira para a gestão é: Investimento e Finanças - gestão do património com 2 activos: uma carteira financeira de aplicações e investimento em petróleo e gás geridas por uma holding que a fundação detêm a 100%. Orçamento/Planeamento/ controlo – fazem o orçamento e controlo orçamental e auditoria interna (sendo feito esse controlo mensalmente, trimestralmente e semestralmente através de relatórios de execução orçamental e relatórios de gestão dos activos financeiros)."</p> | <p>"A Informação financeira interna, a execução orçamental e os relatórios das participações financeiras geridas em bancos estrangeiros cujos relatórios são apenas analisados internamente."</p> | <p>"O tipo de informação financeira é o Tableau de Bord – análise mensal das contas na óptica orçamental, Custos Totais; Proveitos Totais; Divisão dos fundos privados e públicos; Variação patrimonial; Análise dos activos; Margem das exposições (incluindo a biblioteca, itinerâncias, exposições); Custo das edições; Margem do serviço educativo; Margem do Parque; Margem do serviço de artes; Margem dos colóquios e cursos; Custos de divulgação; Custos com funcionamento; Proveitos comerciais; Receitas financeiras líquidas; Fundraising; Análise sintética do Balanço; Situação de tesouraria; Aquisições de obras de arte; Carteira de Títulos."</p> | <p>"Apenas a Informação Orçamental."</p> |

| FUNDAÇÃO D | FUNDAÇÃO E | FUNDAÇÃO A | FUNDAÇÃO L |
|---|---|---|--|
| Q6. Informação não financeira utilizada na tomada de decisão e divulgada nas DF | | | |
| <p>"Uma Bateria de indicadores internos e externos em relação às actividades e à performance interna. Só os indicadores externos é que são divulgados. Indicadores: Nº visitas; n.º utentes; n.º eventos; n.º cursos; n.º subsídios; n.º bolsas; n.º publicações; custos e proveitos repartidos por fins estatutários: Arte; Beneficência; ciência; educação."</p> | <p>"Apenas indicadores da área de actuação regional e actividades, queremos alargar os indicadores para identificar valores não financeiros em 2007."</p> | <p>"Indicadores de Actividade: Visitantes (em nº; por anos; dias com maior número; dias com menor número; média diária; melhor fim de semana; pior fim de semana; média por fim de semana; melhor mês ; pior mês; melhor semana; pior semana; média semanal; média semanal; durante grandes exposições) Visitantes por área de actividade (por mês; com desconto; sem descontos; gratuitos; por categoria de adultos, grupos, maiores de 65, crianças e jovens). Visitantes Estudantes - % visitas por grau de escolaridade e por área do museu. Amigos – evolução anual em nº.; em receita; por categoria (novos, renovações, não renovados), por tipo (estudante, individual, família, maiores de 65, não residentes, benfeitor) Evolução de referências nos jornais, revistas, imprensa, rádio, em valor e por anos. Estes são considerados pela fundação de desempenho que lhes permite saber se mantém aberto determinado sector do museu ou fecham-no."</p> | <p>"Os dois indicadores financeiros e não financeiros são complementares. Nº de actividades, nº de pessoas ou percentagem das pessoas que participaram na actividade, e o tipo de público. "</p> |
| Q7. Pertinência da Informação não financeira como p.e. a estratégia de crescimento; desempenho; marketing e ambiente | | | |
| <p>"Não há um objectivo de crescimento, há de defesa do valor real do capital (o valor que cobre a inflação da zona euro e o crescimento médio real das economias da OCDE). A estratégia de crescimento é difícil de definir, porque o retorno do capital depende do funcionamento do mercado e por isso a meta é difícil de definir. O objectivo de retorno tem 3 elementos: o que necessitam para o orçamento da fundação calculado com base na média do valor do capital líquido dos últimos 3 anos e aplica uma taxa entre 3,5% e 4%; Crescimento médio real das economias da OCDE; Inflação da zona euro."</p> | <p>"A fundação tem estratégias mas não tem linhas de orientação formal escritas. Procura rentabilizar o património para a actuação da fundação, para a actividade estatutária, é um compromisso. Temos que gerar fluxos para a actividade em termos de compensação de custos. As fundações têm falta de mecanismos para funcionarem e para fazerem face às contrariedades dos mercados financeiros que tem reflexos na actividade e lidam com factores exógenos que não dominam como fazem as empresas que procuram novos produtos e novos mercados."</p> | <p>"Essa informação é muito importante. Os indicadores ambientais fazem parte da missão da fundação a educação vocacionada para o ambiente, normas de educação ambiental, reciclagem e reutilização. A fundação tem um centro de combustagem para reciclagem e reutilização. A avaliação de desempenho do pessoal é feita através de indicadores chave de desempenho. É definida a função de cada funcionário e cada função tem objectivos específicos e através de um plano de acção e tarefas vai-se registando a realização desses indicadores."</p> | <p>"Há níveis médios de objectivos e é avaliado o desempenho das pessoas na actividade e numa fase posterior poderá haver uma compensação em termos de remuneração. A estratégia é definida anualmente pelo princípio base e haverá alterações de acordo com o evoluir do mercado e da economia nacional e mundial."</p> |

| FUNDAÇÃO D | FUNDAÇÃO E | FUNDAÇÃO A | FUNDAÇÃO L |
|--|--|---|--|
| Q8. Indicadores financeiros para medir o desempenho são suficiente para fazer face às mais melhores decisões | | | |
| "Os indicadores que são retirados da contabilidade empresarial são insuficientes para estas actividades, as NIC's actualizadas anualmente dão-nos melhores indicadores para a realidade económico-financeira das fundações. É necessário saber grandezas como o capital líquido e a relação entre os custos fixos (garantir esses custos). A flexibilidade é importante para salvaguardar a actividade." | "O que divulgamos é parecido com o que é apresentado nas empresas. Há alguma carência nos indicadores de actividade. Não temos contabilidade dividida por cada actividade." | "A fundação segue o modelo de gestão empresarial e utiliza as melhores práticas de gestão, controlo e rigor orçamental e isso é um método de eficiência." | "É imprescindível a informação não financeira." |
| Q9. Informação de interesse a divulgar pelo gestor aos associados e interessados | | | |
| "A informação disponível na Internet e que faz parte do relatório de gestão e os indicadores externos." | "Divulgar toda a informação com excepção da informação orçamental que não é importante para o público. Indicadores da relação do que é custo interno com custos de actividade em função de terceiros, servirão para a comparabilidade. As actividades escarpelizadas, os apoios e os interesses devem ser divulgados." | "Aos fundadores a divulgação é feita pelo jornal de publicação (objectivos a atingir por grandes linhas de actuação) plano e relatório de gestão. As referências de imprensa mostram a performance e vai trazendo um feedback do público. Para angariar mais mecenas ou fundadores para a fundação os administradores fazem esses contactos aos grupos económicos ou individualidades com capacidade financeira, e que acham importantes pertencerem à fundação, mostram o chamado dossier do fundador que contém um historial e a missão da fundação." | "A que é divulgada é necessária e poderá ser de quando em vez divulgar alguma informação mais particular." |
| Q10. Motivação para dar a informação e seleccionar os indicadores | | | |
| "O facto de lidar com dinheiro que não nos pertence e de ter várias pessoas a quem se devem prestar contas porque são os gestores da fundação e pessoal de cargos públicos e importantes." | "A motivação é a transparência. A dimensão e o grau de responsabilidade da cultura com o Oriente que deverá ser o mais correcto. Pela comparabilidade o que há de positivo nas empresas deverá ser aplicado aqui." | "A transparência e o facto de estarmos gerir dinheiro que não nos pertence." | "Por que faz sentido os outros conhecerem como está a ser feita a gestão as atitudes e funcionamento do património do fundador. Pela transparência." |
| Q11. Conhece as indicações dadas pelo IASB ou pelo FASB | | | |
| "Sim e aplicamos as Normas Internacionais de Contabilidade." | "Sim mas não seguem. Como há diferenças consideráveis nesse sector não poderemos generalizar as fundações e as outras entidades do sector. O POC empresarial tem funcionado bem." | "Desconheço e não aplico." | "Conheço mas não aplico." |

| FUNDAÇÃO D | FUNDAÇÃO E | FUNDAÇÃO A | FUNDAÇÃO L |
|---|--|--|--|
| Q12 - Conhece o Operating Financial Review (OFR) e acha importante a sua informação nas ESFL e divulgação aos Stakeholders | | | |
| <p>"Seria importante, embora o nosso relatório já contenha alguns aspectos que vão de encontro aos aspectos referidos do OFR, mas deveria haver esse documento à parte do relatório."</p> | <p>"O OFR seria importante mas não quer dizer que necessitasse ser tão exaustivo. Há uma gestão personalizada nas fundações e por isso a gestão deve submeter um relatório desse tipo e transmitir para o exterior as preocupações e a estrutura e o meio em que se inserem as fundações. Seria um momento de reflexão responsabilizar a gestão das fundações já que também não existe concorrência de mercado. Essa imagem deveria ser publicada para que se pudesse angariar parceiros."</p> | <p>"Não o conhecem, mas alguns itens do OFR indirectamente estão reflectidos no relatório de gestão, indirectamente avaliação de desempenho está no relatório de gestão."</p> | <p>"É algo que já é parte divulgada no relatório e com moderação e adaptações à instituição não me choca pensar de ter esse relatório para pensar e reflectir na posição da entidade."</p> |
| Q13. Tipo de informação dos Relatórios de gestão da ESFL | | | |
| <p>"Posição e Indicação Financeira Actividades Despesas Funcionais Fluxos de Caixa."</p> | <p>"Posição e Indicação Financeira Actividades Despesas Funcionais Fluxos de Caixa."</p> | <p>"Posição e Indicação Financeira Actividades Despesas Funcionais Fluxos de Caixa."</p> | <p>"Posição e Indicação Financeira Actividades Despesas Funcionais Fluxos de Caixa."</p> |
| Q14. Necessidade de criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para este sector. | | | |
| <p>"A expressão contabilística dada pelo POC é pouco adequada porque não nos fornece a imagem fiel, e está dirigida à Demonstração de Resultados que não é o que se pretende destas entidades. Não existe nenhum plano de contas específico para o terceiro sector será difícil de implementar dado que existe uma enorme variedade de entidades que se enquadram dentro deste terceiro sector existe contudo 3 excepções que é o caso das IPSS e Associações mutualistas e Associações desportivas."</p> | <p>"O POC empresarial é quase suficiente, e quando há necessidade cria-se novas contas. Cada fundação faz por si, não há um padrão que é difícil conseguir já que no 3º sector existem muitas instituições distintas. Seria um plano pesado e complexo e que algumas entidades não tirariam o valor necessário apenas as grandes entidades. Um modelo para as fundações seria melhor, um normativo de informação a prestar complementar a apresentação de contas, indicadores e relatórios."</p> | <p>"No caso de instituições mais pequenas seria necessário um padrão para terem pelo menos o básico da informação e a poderem divulgar. Nas instituições grandes como esta os padrões da contabilidade empresarial são suficientes."</p> | <p>"Sim, terá que haver uma adaptação."</p> |

B) FUNDAÇÕES DE NÍVEL MÉDIO

| FUNDAÇÃO I | FUNDAÇÃO J | FUNDAÇÃO F |
|--|---|---|
| Q1 - Características particulares (chave) deste organismo | | |
| <p>"É uma Fundação de Direito privado com utilidade pública, IPSS . Instituída pelo fundador, não tem participações estatais é gerida independente dos poderes públicos e por bens próprios."</p> | <p>"Fundação de Solidariedade Social IPSS e ONGD que colaboram com o terceiro mundo. Têm utilidade pública e direito privado têm autonomia de gestão. Foi criada por uma outra Instituição Igreja Evangélica e por isso não emanou de uma vontade do fundador. Têm um Conselho Directivo e Conselho fiscal e uma Assembleia-geral da Igreja externa que não é órgão de fundação."</p> | <p>"Não têm utilidade pública e têm órgão dependente dos poderes públicos no Conselho de administração, têm um presidente mais dois membros nomeados pela Câmara Municipal do Porto e pela Universidade do Porto. Visa o bem público."</p> |
| Q2 - Formas de obtenção dos recursos financeiros | | |
| <p>" É gerida por fundos próprios de investimentos financeiros e rendimentos de imóveis e donativos ou patrocínios de algumas empresas que contribuem para algumas actividades. As prestações acessórias são a nível residual, ninguém dos órgãos Administração, executivo e fiscal e nenhum deles tem remuneração e aí têm voluntariado. Não há actividade acessória sustentada já que vendem algumas obras mas não para rentabilizar dinheiro mas para promover a fundação."</p> | <p>"60% são acordos do Ministério da Solidariedade Social e Educação , 30% de prestação de serviço com co-participação das pessoas que utilizam os serviços, e 10% Tem voluntariado europeu e têm permanentemente 2 voluntários nacionais e europeus internos e voluntariado externo que acolhem crianças durante determinado tempo e isso é quantificado em número de horas de trabalho (benefício). 1600h no ano 2005 de voluntariado interno."</p> | <p>"Os órgão de direcção não são remunerados. Deveria de haver mais benefícios fiscais para quem investe na cultura e menos subsídios nesse caso da parte do estado. Assim mais particulares a investir daria origem a maior clareza na informação. Recebem subsídios ao investimento e à exploração financiados pela FCT e pela Câmara Municipal do Porto. Temos receitas das prestações acessórias com a venda de merchandising e livros e ainda da renda da concessão do restaurante. Aceitam voluntariado para assistentes de salas mas isso é difícil de conseguir."</p> |
| Q3 - Plano de contas utilizado | | |
| <p>"POC empresarial dividido por centro de custos."</p> | <p>"Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS)."</p> | <p>"POC empresarial- entro de custos dividido por: planetário; teatro; pavilhão da água; fundação em geral. São imputados custos a cada secção e repartidos pelas responsabilidades que têm em cada departamento."</p> |

| FUNDAÇÃO I | FUNDAÇÃO J | FUNDAÇÃO F |
|--|---|---|
| Q4. Divulgação das demonstrações financeiras | | |
| <p>"O ministério titular é segurança social e nos apoios que fazemos a outras instituições é também referido nos relatórios que é entregue à segurança social. Tem uma Auditoria externa e voluntária e perante o parecer do Conselho fiscal aprova as contas apresenta ao conselho de administração e enviamos para a segurança social. Não há divulgação na Internet ainda."</p> | <p>"Contas são apresentadas na assembleia-geral e desenvolvida pelo conselho directivo e parecer do conselho fiscal. Não é feita auditoria externa. Entregues na segurança social."</p> | <p>"O relatório de contas é o conselho de administração que o faz e entregue uma cópia à CMP e à Reitoria do Porto. Não há divulgação externa o conselho fiscal emite o parecer e têm uma auditoria externa de uma empresa. Essa auditoria é para salvaguarda das pessoas dos órgãos sociais e da gestão de dinheiros públicos e por isso a auditoria é uma salvaguarda."</p> |
| Q5. Tipo de Informação financeira para a tomada de decisão | | |
| <p>"Informação orçamental é o suporte de decisão mas se a carteira de títulos não está a correr tão bem no final do ano fazem-se ajustes. Tem havido investimento em arte e por isso menos investimento em aplicações financeiras."</p> | <p>"Orçamental, o gabinete de contabilidade não consegue dar informação tempestiva para tomada de decisão e por isso utilizam."</p> | <p>"Basicamente a execução orçamental."</p> |
| Q6. Informação não financeira utilizada na tomada de decisão e divulgada nas DF | | |
| <p>"Não há avaliação de desempenho mas há efectivamente reconhecimentos dos funcionários através de promoções ou louvor em acta. Há estratégia para os projectos de longo prazo e curto prazo. Há uma quantificação de visitantes do museu, leitores da biblioteca, ou espectáculos, realizam-se inquéritos para identificação de públicos alvos e participantes."</p> | <p>"A informação não financeira é muito importante, o orçamento não é limitativo mas as decisões não são tomadas sem orçamento ou pelo menos sem garantia de tempo para arranjar meios."</p> | <p>"O plano de actividades o que se consegue e o que não se fez do programado e Indicadores de desempenho das actividades (nº e tipos de actividade e visitantes)."</p> |
| Q7. Pertinência Infor. não financ.p.e. estratégia crescimento; desemp.; market.e ambiente | | |
| <p>"Tem-se ajustado os indicadores ao nível do marketing para motivação e divulgação de novos públicos, novas parcerias."</p> | <p>"Vemos a estrutura da instituição, se tem capacidade organizacional para avançar para um projecto; vemos também se o projecto está de acordo com a estratégia e a missão; outro ponto decisivo para a tomada de decisão temos que ver se é vontade de Deus ou convicções associadas à fé. O desempenho de funcionários não existe mas estão atentos ao desempenho de cada valência mas estamos a fazer essa avaliação de recursos humanos. As actividades por valências , nº de alunos e idades, etc."</p> | <p>"É importante mas, por exemplo, o desempenho dos funcionários não é demonstrado no relatório mas deveria ser para estratégia anual e para os funcionários, pois pelo facto de estarem sujeitos a uma avaliação vão desempenhar melhor o seu papel."</p> |

| FUNDAÇÃO I | FUNDAÇÃO J | FUNDAÇÃO F |
|--|---|---|
| Q8. Indicadores financeiros para medir o desempenho é suficiente para fazer face às mais melhores decisões | | |
| "Não são suficientes deve ter informação não financeira já que também se realizam actividades mesmo que os indicadores financeiros digam que não há meios desde que a parte social seja compensatória e vá de encontro à missão da fundação far-se-á e tentar-se-á encontrar patrocínios." | "Não são suficiente porque sozinhos valem pouco e não deve ser dada maior ênfase dar mais valor a um e outro casar esses dois indicadores e não dar mais importância a um em detrimento do outro." | "É necessário a informação financeira complementar a financeira para se avaliar efectivamente o desempenho." |
| Q9. Informação de interesse a divulgar pelo gestor aos associados e interessados | | |
| "Apenas os analistas e gestores querem saber o desempenho, já que para o público em geral interessa mais a actividade desenvolvida ou a desenvolver." | "Trazer ao conselho directivo um relatório de vitórias, dificuldades, sucessos e insucessos de cada valência. E não trazer só a parte financeira." | "Toda informação deve ser dada aos fundadores, mas outros interessados não tendo a informação complementar suficiente podem deturpar a informação prestada e interpretar erradamente os relatórios." |
| Q10. Motivação para dar a informação e seleccionar os indicadores | | |
| "Por questão de transparência sempre o fizemos mesmo antes de ser obrigatório e pela utilidade pública dever-se-á divulgar." | "Pela obrigatoriedade já que a Assembleia quer saber as contas mas de maneira mais fácil e por isso ainda bem que é obrigatório caso contrário não se prestaria contas e ficar-se-ia pela execução social." | "Salvuarda das pessoas dos órgão sociais pessoas reputadíssimas e conhecidas (Daniel Bessa) e da gestão de dinheiros públicos. Indicadores de desempenho das actividades: n.º visitantes; sessões; espectáculos; tipos e número de visitantes. Os indicadores podem ajudar a tomar medidas estratégicas e para direccionarem estratégias." |
| Q11. Conhece as indicações dadas pelo IASB ou pelo FASB | | |
| "Conheço muito reduzidamente mas não aplicamos." | "Não conheço e não aplicamos." | "Não conheço." |

| FUNDAÇÃO I | FUNDAÇÃO J | FUNDAÇÃO F |
|---|---|--|
| Q12 -Conhece o OFR e é importante a sua informação nas ESFL e na divulgação aos Stakeholders | | |
| <p>"Seria interessante e pela reflexão que exige mas para grandes fundações e com alguns ajustes para estas entidades."</p> | <p>"Se calhar já está isso no relatório de actividade da instituição que descrimina os risco e incertezas e nos planos que é também apresentado à assembleia e que é publicado. Este relatório é semelhante ao OFR mas não tem estrutura e é, realizado por cada coordenador e não pelos gestores de topo. Terá que haver uma adaptação dado o grau de incerteza destas entidades."</p> | <p>"É importante pois o próprio gestor terá um trabalho acrescido mas que será enriquecedor para ele e para a actividade. Para delinear estratégias e ver se há algo que se possa atempadamente corrigir. No entanto se os indicadores externos foram negativos ao serem divulgados a todos inclusive aos trabalhadores podem prejudicar os funcionários, mesmo assim os funcionários poderiam ser mais empenhados e fazer contribuir para solucionar ameaças caso existissem. Poderá ser divulgada a informação toda desse documento e perante as ameaças apresentar soluções de modo a não alarmar os profissionais, pois se não há motivação não há visão futura. Ajudaria certamente a não camuflar informação."</p> |
| Q13. Tipo de informação dos Relatórios de gestão da ESFL | | |
| <p>"Posição e Indicação Financeira Actividades."</p> | <p>"Posição e Indicação Financeira Actividades num relatório à parte Despesas Funcionais Fluxos de Caixa"</p> | <p>"Posição e indicação Financeira Actividades Despesas Funcionais Fluxos de Caixa."</p> |
| Q14.Necessidade de criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para este sector. | | |
| <p>"Sim, é necessário e sobretudo indicadores de gestão não financeiros. O nome capital social não aparece e nesse caso é o fundo social. No que se refere às fundações tem havido um despoletar para essa figura de ESFL."</p> | <p>"O POCIPSS utilizado é parecido com o POC empresarial. Já que o RLE é aplicado nas actividades da fundação. Mas estas instituições devem-se aproximar da estrutura empresarial com adaptações de mapas e alguns complementos, mas na lógica da gestão empresarial será necessário adaptações para estas entidades necessário uma melhoria e não deve criar um campo contabilístico totalmente distinto já que muitas têm actividades de cariz lucrativo para reinvestir na parte ano lucrativa."</p> | <p>"Ter um plano de actividades e orçamento à parte. É necessário já que o lucro não é um fim e deveria ter mais benefícios fiscais e menos subsídios."</p> |

C) FUNDAÇÕES NIVEL INFERIOR

| FUNDAÇÃO C | FUNDAÇÃO G | FUNDAÇÃO H | FUNDAÇÃO B |
|--|--|--|---|
| Q1 - Características particulares (chave) deste organismo | | | |
| "A fundação é pequena, não distribuem lucro e são independentes dos poderes públicos e gerida de forma desinteressada e visam divulgar a obra do mestre Resende. Utilidade pública." | "O facto de estar ligada à igreja coloca-o com vantagem na clareza e transparência. Utilidade pública, não há representantes públicos nos órgãos e o presidente está lá há vários décadas, apenas um representante da Sé do Porto (igreja). Não há distribuição de lucros e visa o bem público e está explícito no testamento do fundador como obra a ser feita, a partir daqui foi criada os estatutos da fundação emanados do testamento. O fundador era um professor primário que ensinava as pessoas das caves do vinho do porto." | "É de Direito privado sem utilidade pública. Entre a CM Braga, Metropolitano; Universidade Minho; Universidade Católica." | "É uma Fundação local de direito privado com utilidade pública, p/ o desenvolvimento da cidade de Lordelo. Focaliza o aspecto cultural têm um biblioteca com cariz social para a cidade. Dá apoios a instituições que vão de encontro à missão que têm e pessoas locais. O serviço de formação profissional tem em vista o desenvolvimento social de Lordelo rentabilizando as instalações e atribuem subsídios escolares." |
| Q2 - Formas de obtenção dos recursos financeiros | | | |
| "Subsidio do Estado (autarquias locais). Quotas dos fundadores. Receitas próprias dos livros que vendem." | "Protocolo de Subsídios da segurança social e outra parte os pais que participam a mensalidade da creche e algumas doações em espécie e dinheiro mas muito pouco. Outros programas comunitários para alguns projectos específicos que a fundação desenvolve. Voluntariado só a administração e conselho fiscal. Actividades pontuais de prestação de serviços ou aluguer de espaços." | "Participações de subsídios dos 4 membros da fundação e pontualmente de algumas empresas que contribuem para algumas actividades. Voluntariado dos órgãos e apenas uma funcionária é remunerada. Prestações acessórias a nível residual de algumas." | "Financiado pela cooperativa de electricidade local que detêm 50% (essa cooperativa de luz tem 2700 associados todos os habitante que têm luz) e pela junta de freguesia que detêm outros 50%. Têm o voluntariado da direcção que não é remunerada." |
| Q3 - Plano de contas utilizado | | | |
| "POC empresarial dividido por actividades isentas e sujeitas." | "PCIPSS desde (1990) mas deveria ter maior detalhe." | "POC empresarial. Sem centro de custos." | "POC empresarial sem divisão por centro de custos." |

| FUNDAÇÃO C | FUNDAÇÃO G | FUNDAÇÃO H | FUNDAÇÃO B |
|--|--|---|---|
| Q4. Divulgação das demonstrações financeiras | | | |
| "Divulgação na Assembleia do conselho de administração que o TOC explica ao conselho as contas. Aprovação pelo conselho fiscal. As contas estão disponíveis para quem as quiser consultar na fundação. Não divulgam nos jornais porque esse custo não tem retorno." | "As contas são enviadas para a Sé do Porto mas não envia qualquer comprovativo de recepção. A prestação de contas fica entre conselho de administração, o conselho fiscal o delegado espiritual e técnico de contas e a Sé do Porto e alguns elementos da liga de amigos. Há pouca intervenção do conselho fiscal." | "O Conselho fiscal aprova as contas apresenta ao conselho de curadores e ela são enviadas para o tribunal de contas. Não há divulgação externa só se pedirem." | "Direcção (coincidente com a da cooperativa). Conselho fiscal aprova as contas enviam à presidência do conselho de ministros e tribunal de contas. Têm um conselho consultivo. As contas não são publicadas em jornais." |
| Q5. Tipo de Informação financeira para a tomada de decisão | | | |
| "Há pouca informação contabilístico-fiscal e difícil de tratar, mas a informação dos valores operacionais é bem tratada e controlada. A parte contabilística e orçamental. Apuram desvios porque o conselho fiscal controla esses desvios." | "A Informação orçamental é importante os desvios orçamentais comparar rubricas plurianuais. Como o âmbito financeiro não é o principal logo não é o factor principal, avançamos mesmo sem meios financeiros porque o parte social é a mais importante independentemente de ter dinheiro para a totalidade." | "Informação orçamental é o suporte de decisão." | "Têm quase todo o tipo de informação financeira que as pequenas empresas têm. O RLE é um indicador dessa informação." |
| Q6. Informação não financeira utilizada na tomada de decisão e divulgada nas DF | | | |
| "Plano de actividades e n° de actividades e o respectivo custo." | "N.º de alunos e de actividades." | "Não há avaliação de desempenho, há uma estratégia de divulgação dos livros e obtenção de receitas." | "O público que se conseguiu atingir nas actividades desenvolvidas, passeios biblioteca. O desempenho dos funcionários é visto pelas actividades que desenvolvem mas isso não significa avaliação para progressão na carreira." |

| FUNDAÇÃO C | FUNDAÇÃO G | FUNDAÇÃO H | FUNDAÇÃO B |
|---|--|--|--|
| Q7. Pertinência da Informação não financeira como p.e. a estratégia de crescimento; desempenho; marketing e ambiente | | | |
| "É importante e devem ser indicadores mas é muito difícil de implementar nas pequenas fundações que têm meios escassos. Tudo o que implica custos é complicado. A estratégia será seguida enquanto o fundador estiver vivo quando morrer não sabemos se a fundação sobreviverá." | "Temos tido preocupação com os recursos humanos mas as formas de compensação do desempenho não está aplicado." | "Medimos o desempenho das actividades através da Amplitude da actividade e projecção que teve no público o número de parcerias e número de informação. Fazem inquéritos sobre as actividades. " | "Não há indicadores de desempenho a medição tem a ver com o público que atingiram e o seu número." |
| Q8. Indicadores financeiros para medir o desempenho é suficiente para fazer face às mais melhores decisões | | | |
| "Para esta fundação que é pequena chega, se tivesse uma dimensão maior seriam insuficientes." | "Há mais indicadores não financeiros como a motivação da actividade que são importantes e complementam os financeiros e que são os primeiros a serem analisados, como a necessidade da actividade, o impacto na população e a mais valia social para a população." | "Não são suficientes deve ter informação não financeira." | "As decisões têm a ver com a execução do orçamento se há dinheiro fazem as tarefas senão não fazem." |
| Q9. Informação de interesse a divulgar pelo gestor aos associados e interessados | | | |
| O destino e estratégia da fundação no futuro. Os muitos indicadores Outros indicadores deveriam ser apresentados mas como não há RH e também não há muita informação contabilística e de actividade não faz sentido ter pouca informação e muito indicadores. | "A informação financeira fica dentro da instituição e os associados não estão interessados em saber as contas mas sim estão interessados no serviço bem feito e ao mais baixo preço. Os gestores são interventivos e as decisões são tomadas por eles." | "Dizer tudo o que há já que nos outros países há mais rigor deve haver aqui. Dizer o que se conseguiu fazer com o pouco que têm. " | "Não vê interesse de ser divulgada localmente as contas, a população sabe que a fundação é transparente e como a conhecem confiam e não há necessidade." |
| Q10. Motivação para dar a informação e seleccionar os indicadores | | | |
| "Pelas exigências das pessoas que estão na fundação ela deverá ser clara e fiel. O presidente do conselho fiscal é o Miguel Cadilhe, ex-ministro e possível alvo da comunicação social." | "Por ser obrigatório à segurança social e por querer prestar já que este tipo de entidades levanta algumas dúvidas. Os pais não tem interesse em saber as contas apenas o que paga e quanto custa à fundação Encarado pela transparência que é exigida e porque há pessoas com notoriedade e a gestão de dinheiros públicos que implicarão maior transparência." | "Porque usamos dinheiros públicos e que não são do próprio e por isso é necessário dizer que aproveitamento foi feito do dinheiro dado." | "Não se aplica." |

| FUNDAÇÃO C | FUNDAÇÃO G | FUNDAÇÃO H | FUNDAÇÃO B |
|--|--|---|--|
| Q11. Conhece as indicações dadas pelo IASB ou pelo FASB | | | |
| "Não conheço." | "Não conheço." | "Não conheço." | "Não conheço." |
| Q12 -Conhece o OFR e é importante a sua informação nas ESFL e na divulgação aos Stakeholders | | | |
| "Para entidades pequenas não interessa." | "É sempre importante mas neste caso é necessário ter material técnico e humano e a fundação tem que ter dimensão e a formação de base dos gestores e os dados que são escassos nestas instituições." | "Este poderia ser importante mas para fundações maiores." | "Não tem conhecimento mas entendemos que não devemos divulgar riscos não divulgamos grande informação no relatório, mas acharíamos correcto divulgar o aspecto social das actividades da fundação. Não há um espírito de mecenas na fundação as pessoas gostariam certamente de saber se quem dirige tem credibilidade e o que têm feito e aí contribuiriam se se interessassem." |
| Q13. Tipo de informação dos Relatórios de gestão da ESFL | | | |
| "Posição Financeira Actividades Despesas Funcionais." | "Despesas Funcionais Indicação financeira." | "Actividades Despesas Funcionais indicação financeira." | "Posição Financeira Actividades indicação financeira." |
| Q14. Necessidade de criação de padrões e perfis contabilísticos específicos para este sector. | | | |
| "Sim, deveria haver é uma necessidade primordial." | "Um plano específico seria importante e os indicadores financeiros e não financeiros seria importante já que o POCIPSS é insuficiente para a informação que se pretende." | "Sim, é necessário e sobretudo indicadores de gestão p.e as pessoas e o prestígio das pessoas e a dedicação e parcerias com entidades." | "O padrão está bem assim mas se fosse alterado haveria mais controlo já que um gestor empresarial é diferente dos do terceiro sector. O património deve ser avaliado socialmente." |