

# A CONTABILIDADE FINANCEIRA COMO INSTRUMENTO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS SOCIOECONÔMICAS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

## FINANCIAL ACCOUNTING MODELS FOR NONPROFIT ORGANIZATIONS

André Elias de Almeida CAMARGO<sup>1</sup>  
Joubert da Silva Jerônimo LEITE<sup>2</sup>

### RESUMO

*O objetivo deste trabalho é apresentar um modelo de contabilidade financeira, em específico, as demonstrações contábeis e o balanço social como o principal instrumento de prestação de contas dos recursos financeiros captados pelas entidades sem fins lucrativos junto à sociedade em geral. Visa também apresentar informações socioeconômicas que podem ser utilizadas por essas entidades, de acordo com a Legislação Contábil aplicada no Brasil, e discutir as maneiras pelas quais essas informações podem ser destacadas no balanço social das entidades.*

**Palavras-chave:** terceiro setor; entidades sem fins lucrativos; demonstrações contábeis; responsabilidade social; balanço social.

### ABSTRACT

*Purpose of this work is to present the Financial Accounting model, more specifically, accounting demonstrations and social balance sheet, as primary information instrument about the use of financial resources obtained by nonprofit organizations. In addition, it aims at presenting socioeconomic information that*

---

<sup>(1)</sup> M.B.A. Executivo em Administração Financeira e Controladoria pelo Instituto Nacional de Pós-Graduação – INPG – Campinas – SP e bacharel em Ciências Contábeis pelas Faculdades Hoyer, *Campus Hortolândia*; Analista de Implantação de procedimentos para implantação de *software* de Gestão Empresarial; coordenador e *Key User* nos segmentos Administrativo, Financeiro, Contábil e Fiscal; Consultor de Empresas. *E-mail:* elias.andre@gmail.com

<sup>(2)</sup> Doutorando em Contabilidade pela AWU-USA; mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica pela UNIFECAP-SP; Pós-Graduado em Contabilidade, Auditoria e Controladoria pela PUC-CAMPINAS; contador formado pelo UNIPÊ; professor do Centro de Economia e Administração da PUC-CAMPINAS; coordenador e professor dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis e de Pós-Graduação em Auditoria e Controladoria das Faculdades Hoyer de Hortolândia; auditor e consultor de empresas. *E-mail:* jeronimo@directnet.com.br

can be used by these organizations, according to the Accounting Legislation applied in Brazil, and discussing how this information can be highlighted in the social balance sheet of nonprofit organizations.

**Key words:** *third sector; nonprofit organizations; accounting demonstrations; social responsibility; social balance sheet.*

## INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como principal objetivo apresentar, por meio das demonstrações contábeis, a contabilidade financeira como o principal instrumento de prestação de contas dos recursos financeiros captados pelas entidades sem fins lucrativos junto à sociedade em geral, bem como mostrar as formas de evidenciação de informações socioeconômicas que podem ser utilizadas por essas entidades de acordo com as normas contábeis brasileiras.

## ASPECTOS CONCEITUAIS DO TERCEIRO SETOR

Segundo MELO NETO (1999:5), o termo terceiro setor teve sua origem na primeira metade do século XX nos Estados Unidos da América. O *Third Sector* foi disseminado naquele país e sua ampliação contou com a participação de grandes empresas como a Ford, a Rockefeller e a Carnegie. Contudo, os estudos aprofundados sobre esse termo só vieram a partir dos anos 70 nas principais universidades americanas, como a Johns Hopkins e Harvard Business School.

Os estudos em administração de entidades sem fins lucrativos só ocorreram a partir dos anos 90, com o tema *nonprofit management*, em que ferramentas de gestão estratégica são aplicadas, em especial, em tais entidades.

Não se trata de algo novo ou de uma nova onda filosófica, afinal, o voluntariado e a filantropia são elementos antigos e intrínsecos ao ser humano, e é certo que acompanha a humanidade desde os tempos mais remotos.

Às entidades que desempenham atividades filantrópicas foram dados alguns títulos, talvez menos profissionais ou técnicos, como organizações de caridade ou associações de assistência social. O conceito terceiro setor, no entanto, traz uma conotação mais aprofundada, global, de responsabilidade e extensão claramente superiores, elevando o papel de tais organizações de simples entidades de caridade para que façam parte de um setor da sociedade, participantes ativas da economia e extremamente importantes para o desenvolvimento de cada nação.

Para o sociólogo alemão Claus Offe, citado por MELO NETO (1999, p.2-3), o terceiro setor representa uma nova ordem mundial, em que se observa a predominância das ações comunitárias em face da decadência do Estado. Assim, o crescimento do trabalho e da ação voluntária certamente são a tentativa de preencher lacunas sociais as quais o Estado não é capaz de suprir com eficiência nem mesmo em suas funções mais básicas, tais como moradia, educação, saúde e segurança.

O que define o terceiro setor são seus elementos estruturais. O quadro 1 foi adaptado de MELO NETO (1999, p.8) e descreve tais elementos.

Mário Aquino Alves, pesquisador da Fundação Getúlio Vargas, citado por MELO NETO (1999, p.8), define o terceiro setor como:

*“O espaço institucional que abriga ações de caráter privado, associativo e voluntarista que são voltadas para a geração de bens de consumo coletivo, sem que haja qualquer tipo de apropriação particular de excedentes econômicos que sejam gerados nesse processo.”*

**Quadro 1.** Elementos definidores do terceiro setor.

Elementos definidores	Descrição dos elementos
Foco	Bem-estar público e interesse comum
Questões centrais	Pobreza, desigualdade e exclusão social
Entidades participantes	Empresas privadas, estado, organizações não governamentais e sociedade civil
Nível de atuação	Comunitário e de base
Tipos de ações	Ações de caráter público e privado, associativo e voluntário

O conceito de terceiro setor também é claramente percebido pela forma organizacional da sociedade, sua relação com o Estado e as entidades privadas. As relações estruturais do terceiro setor em relação aos demais setores da sociedade, a saber, o Estado e o mercado, são diferentes nas concepções de alguns autores, como MELO NETO (1995, p.5), COELHO (2000, p.59) e RIFKIN citado por YOSHPE (1997, p.21), tal qual se menciona no quadro 2, evidenciado a seguir.

A visão de Jeremy Rifkin é certamente a mais adequada quanto à divisão da sociedade em setores. Não é necessária a busca de profundas explicações para justificar tal afirmação, basta o conhecimento puro e simples de que, antes de existirem organizações e governos, o homem já existia. E o elemento básico das organizações mercadológicas ou estatais é o próprio homem. Isso tudo reflete sobre a correta concepção dos setores da sociedade, levando ao fato de que as ordens naturais foram alteradas, fazendo com que o astro de todas as esferas, o homem, fique não em segundo lugar, mas em terceiro – no terceiro setor da sociedade.

Essa visão a respeito do correto lugar do ser humano e dos aspectos sociais fez com que na história fossem investidos muito mais recursos aos primeiros setores, construindo uma estrutura firme nos mercados e estados, deixando

em segundo plano, porém, os aspectos sociais que apresentam, em especial, nos últimos anos, dificuldades de grande monta. O ponto de vista de que a natureza deve servir ao homem, e de que as necessidades do homem devem se sobrepor às leis naturais, rompendo com cadeias biológicas e desflorando a fauna e a flora, não é apenas equivocado, como também é um “*tiro no escuro*”, já que o homem sentirá a vingança da natureza em si mesmo e, principalmente, nas gerações futuras.

Elevar os aspectos sociais ao primeiro lugar dentre as esferas da sociedade consiste em preservar o futuro da própria humanidade, ao passo que, sem a humanidade, não há mercado nem Estado, enfim, organizações não existem sem a presença do homem. O melhor trato para com os seres humanos, dando a eles condições de sustentabilidade, por meio da provisão de elementos necessários à sua subsistência e inclusão social, fará com que a sociedade se estabeleça em um ciclo no qual o homem e os aspectos sociais estejam em primeiro lugar.

## O TERCEIRO SETOR NO BRASIL

As causas para o crescimento do terceiro setor no Brasil não são diferentes das que o movem mundialmente, sobretudo nos países

**Quadro 2.** Setores da sociedade segundo alguns autores.

Autores e setores			
Setores	MELLO NETO	COELHO	RIFKIN citado por IOSHPE
1° Setor	Estado	Mercado	Ações sociais
2° Setor	Mercado	Estado	Mercado
3° Setor	Ações sociais	Ações sociais	Governo

em desenvolvimento, e advêm principalmente da fragilidade dos sistemas convencionais de assistencialismo governamental e da necessidade da cobertura das lacunas sociais deixadas pelo Estado. Isso faz com que o setor evolua e se transforme não só em mais uma porção da sociedade sem significado, mas sim em um segmento que possui representatividade política e econômica para o país.

Os números apresentados fazem observar que a relevância do terceiro setor não se dá apenas no aspecto da filantropia, mas se dá também nos aspectos econômicos, em que milhares de trabalhadores vêm, nesse segmento, oportunidades de emprego e de renda. O giro monetário que se vê no setor sem fins lucrativos é positivo para a economia nacional, uma vez que representam volume de dinheiro, giro financeiro e investimentos dentro do país.

De acordo com o *Center for Civil Society Studies (CCSS)*, da Universidade John Hopkins, no Brasil, as despesas operacionais do terceiro setor, em 1995, atingiram a ordem de R\$ 10,9 bilhões, equivalente a 1,5 % do PIB – Produto Interno Bruto. Apesar de não se encontrar o mesmo sucesso notado nos Estados Unidos, o setor vem crescendo, sobretudo pela conscientização e pelo apoio do governo, da mídia e das empresas.

De acordo com uma pesquisa organizada pela Kanitz & Associados (2003), no ano de 2000, os gastos das 400 maiores entidades sem fins lucrativos no Brasil chegaram à marca de R\$ 1,9 bilhão. Tais entidades atuam com 86.894 funcionários e mais de 400.933 voluntários.

Os números totais e gerais apresentados de entidades sem fins lucrativos atuantes no Brasil geralmente não são tão confiáveis pelo simples fato de que muitas dessas agem na clandestinidade, sem nenhuma regulamentação. Entretanto, um dado fornecido pelo Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE) (2003) revela que podem existir de 14.000

a 220.000 entidades. Há de se observar, no entanto, que 90% das atividades no setor são praticadas pelas 400 maiores entidades. Já o Instituto Brasileiro do Terceiro Setor (IBTS) (2003) afirma a existência de cerca de 250 mil organizações atuando na área social.

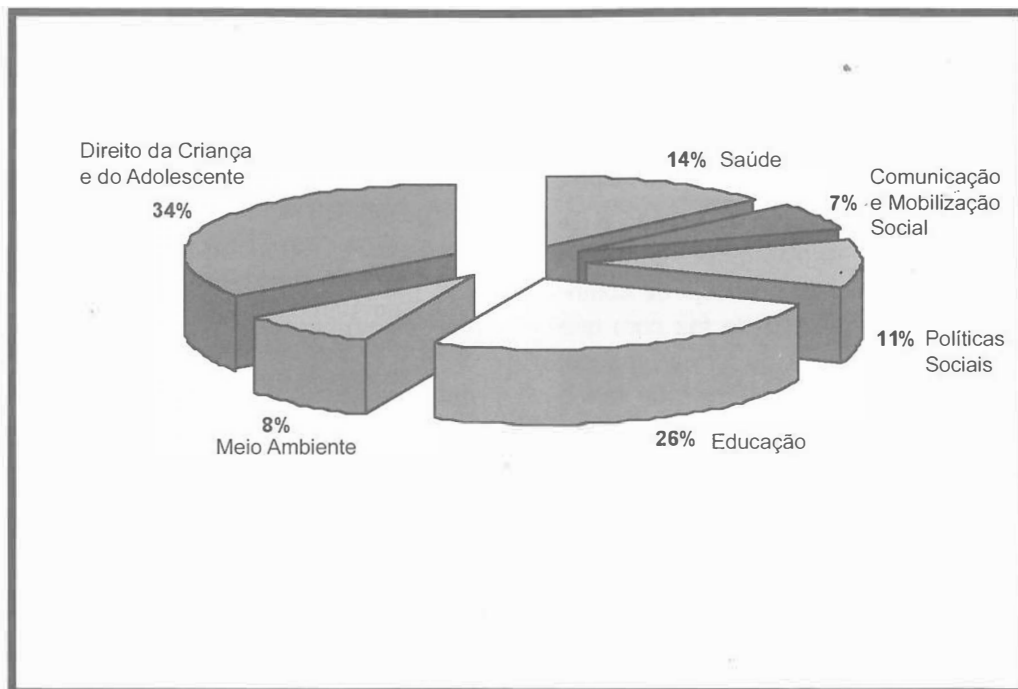
Os principais agentes colaboradores do terceiro setor, segundo o GIFE (2003), são as empresas com responsabilidade social, empresas doadoras, doadores individuais, imprensa e empresas juniores sociais.

Entre os destaques pela sua recente colaboração ao setor estão a imprensa que a partir de 1995 passa a dar uma atenção maior à área social, e as empresas juniores que têm contribuído com as comunidades nas quais estão presentes, agindo principalmente em campanhas filantrópicas.

No caso dos contribuintes individuais, a relação entre a renda do doador e o percentual doado evidencia que quanto mais pobre o doador, maior o percentual de doação em relação a sua renda. No Brasil, segundo o GIFE, apenas dois, dos 54 bilionários, são considerados parceiros do terceiro setor, Jorge Paulo Lehman e a família Ermírio de Moraes. Constata-se que a maior parte de doadores como pessoa física é de classe média ou baixa. A média de doação feita pela classe média é de 23 reais ao ano, menos que 28% do total das doações. As fundações doam 40%, o governo repassa 26% e o resto vem de bingos beneficentes, leilões e eventos.

A preocupação internacional com os focos de problemas sociais no Brasil pode ser notada a partir da visão do Fundo das Nações Unidas para a Infância (UNICEF), exposta por MELO NETO (1999, p.21) no gráfico 1, que expõe os detalhes dos investimentos do UNICEF no Brasil e a dimensão dos principais subsectores do terceiro setor brasileiro.

Observa-se que as áreas de maior carência e conseqüentemente de maior atuação social são as áreas de direitos da criança e do adolescente, educação e saúde.

**Gráfico 1.** Investimentos do UNICEF no Brasil.

Fonte: Unicef em Ação. 14/05/1998. Órgão das Nações Unidas. 2003.

O professor Luiz Carlos Merege (2003) afirma, em artigo, que são inúmeros casos de ex-alunos de universidades que se engajam no segmento do terceiro setor. O setor tem crescido de maneira a trazer para si grande fatia de novos profissionais que buscam colocação e experiência no mercado e encontram no terceiro setor a oportunidade de exercerem seus conhecimentos. Há ainda de se afirmar que nas faculdades e universidades brasileiras cada vez mais pode-se observar disciplinas sendo incluídas nas grades curriculares de cursos de Administração e afins, como descreve o prof. Merege:

*“Aspectos Econômicos e Sociais do Terceiro Setor; Legislação da Área Social; Marketing Social; Planejamento de Organizações Sociais; Elaboração, Monitoramento e Avaliação de Projetos Sociais; Contabilidade e Finanças para o Terceiro Setor; Gestão do Voluntariado e de Conselhos; Captação de Recursos e Ética nas Organizações”.*

No Brasil, a função do terceiro setor deixou, nas últimas décadas, de ser um coadjuvante para ser protagonista, ou seja, em muitas ocasiões, esse setor tem feito aquilo que se espera do Estado, levando educação, saúde e bem-estar de um modo geral à população, em especial às camadas sociais de baixa renda. Contudo, não se observa no grande público o conhecimento sobre a atuação desse setor por diversos motivos, sendo os principais:

- a) **Falta de divulgação:** a ausência de publicidade ainda é um fator determinante para que a atuação das entidades filantrópicas não seja conhecida do grande público, não conseguindo, conseqüentemente, o fomento necessário para seu crescimento, e em muitos casos para sua subsistência. Se no aspecto da publicidade existe um vazio, no aspecto das divulgações contábil-financeiras, se observa que não existe grande preocupação por parte de grande parcela das entidades desse setor.

- b) Informalidade:** ainda hoje são inúmeras as entidades que com o desejo de ajudar não buscam a formalização legal e seu registro junto aos órgãos responsáveis. Muitas comunidades possuem agremiações e associações que se fossem registradas certamente engrossariam o setor.
- c) Ausência de processo de gestão e de planejamento estratégico:** conforme dito no item anterior, o desejo de contribuir com sua comunidade faz com que as associações ajam de forma precoce, sem o menor planejamento e de forma impulsiva, e, na maioria das vezes, acaba sendo frustrada em suas ações.

- c) Organizações não governamentais (ONGs):** as ONGs normalmente não agem diretamente junto às pessoas ou às causas, geralmente lutam por uma causa e, na maioria das vezes, pressionam as autoridades do Estado, as empresas privadas e a própria sociedade para que venham a agir em favor de sua causa. Uma das ONGs bastante atuantes nos últimos anos no Estado do Rio de Janeiro, em particular, é a ONG Viva Rio, nascida em 17 de dezembro de 1993, atuando em ações de prevenção e conscientização da segurança e justiça social.

## TIPOS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Para o GIFE (2003), no Brasil, o terceiro setor está representado por alguns tipos de entidades abaixo descritas:

- a) Entidades beneficentes:** são as entidades que agem diretamente nos focos de problemas sociais, operando junto às pessoas carentes, idosos, meninos de rua, drogados e alcoólatras; ajudam a preservar o meio ambiente, protegem testemunhas, enfim, agem de todas as formas necessárias para melhorar a vida da comunidade, em especial das minorias. No Brasil, são inúmeras as instituições nesse segmento, como exemplo pode-se citar a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE);
- b) Fundos comunitários:** os fundos comunitários são entidades que se congregam em uma federação, a qual se encarrega de angariar recursos para as entidades federadas. A Federação das Entidades Assistenciais de Campinas (FEAC), presente na região de Campinas, no Estado de São Paulo, congrega várias entidades, para as quais administra os recursos angariados em campanhas.

## CONTABILIDADE FINANCEIRA APLICADA ÀS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

A seguir, apresentamos a cronologia da legislação contábil regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade para as entidades sem fins lucrativos, que é a base para o seu processo de funcionamento e de prestação de contas socioeconômicas para a sociedade em geral.

### Legislação contábil:

- **14/12/1990** – Resolução CFC N° 686/90 – NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.
- **22/02/1999** – Resolução CFC N° 837/99 – NBC T.10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas. Item NBCT 10.4 – Fundações.
- **18/04/2000** – Resolução CFC N° 877/00 – NBC T.10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas. Item NBCT 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.
- **13/12/2001** – Resolução CFC N° 922/01 – NBC T.10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas. Item NBCT 10.16 – Entidades que Recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações.

- **19/12/2001** – Resolução CFC N° 926/01 – NBC T.10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas. Altera a Resolução CFC N° 877/00, quanto ao item NBCT 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.
- **16/05/2003** – Resolução CFC N° 966/03 – Altera a Resolução CFC N° 926/01, a qual altera o item NBCT 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.

É certo que, além das normas específicas, conforme disposto no item 1.6 da NBC T 10.19, as entidades sem fins lucrativos estão sujeitas aos princípios fundamentais de contabilidade, bem como às Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, e quando couber, às Normas Brasileiras de Contabilidade específicas NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

## CARACTERÍSTICAS OPERACIONAIS DAS ENTIDADES

Os itens 10.19.1.3 e 10.19.1.4 da NBC T 10.19 identificam as características das entidades que devem seguir a referida norma. O princípio é que as entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo de suas operações não é destinado aos seus proprietários ou sócios e a correta nomenclatura para os resultados positivos ou negativos (lucro ou prejuízo) são respectivamente superávit e déficit.

Caracterizam-se também as entidades pelas atividades que apresentam, quais sejam de cunho assistencial, educacional ou técnico-científico. Tais características não são necessariamente próprias de uma entidade específica, podem ser próprias de uma única entidade. Algumas agem através de diversos meios para buscar seu objetivo. Observe-se como exemplo a ONG Viva Rio (2003), que para alcançar seu objetivo: *justiça social e paz*

*na sociedade*, promove diversas atividades e programas nas áreas educacionais e culturais. Pode-se observar a Fundação Roberto Marinho (2003), mantida principalmente pelas Organizações Globo, que busca a melhoria da qualidade de vida da sociedade por meio de diversos projetos, como o Canal Futura, Cristo Redentor, Globo Ciência, Viva Educação e outros. Os seus projetos contemplam de educação e saúde à ciência e tecnologia.

## CONSTITUIÇÃO DAS ENTIDADES

A constituição de entidades sem fins lucrativos, via formalização jurídica e societária, pode ser feita por meio de fundações públicas ou privadas e sociedades civis em diversas categorias que definem a finalidade de tais entidades, conforme se apresentam a seguir:

- **Entidades sindicais:** tais entidades têm como objetivo principal defender os interesses dos trabalhadores relacionados ao seu segmento de classe. Comumente se observa que além da intermediação entre os trabalhadores e seus patrões, essas entidades desenvolvem diversas atividades de cunho assistencial, de saúde, educação e lazer. O Sindicato dos Bancários de Campinas e Região (2003) apresenta aos seus associados alguns procedimentos preventivos em termos de doenças ocupacionais, como a lesão por esforços repetitivos (LER), e facilidades, como a Farmácia do Sindicato dos Bancários, que dá acesso a medicamentos com preços inferiores aos praticados em farmácias comuns.
- **Entidades culturais:** o desenvolvimento de atividades culturais como teatro e música é o foco das entidades culturais. Na cidade do Rio de Janeiro o Grupo Cultural Afroreggae (G.C.A.R.) (2003) desenvolve, a partir da favela Vigário Geral, projetos de inclusão social por meio da cultura e da música. As ações do G.C.A.R. romperam os limites da

favela Vigário Geral e tem seus projetos em outras favelas da cidade do Rio de Janeiro, como Parada de Lucas e Cidade de Deus, e seu trabalho é conhecido nacional e internacionalmente.

- **Associações de classe:** são entidades representativas de classes sociais e também profissionais, como movimentos sociais. O Movimento dos Trabalhadores Sem Terra (MST) é um grupo nacionalmente organizado e forte que negocia suas reivindicações junto aos governos, tendo substancial divulgação junto à imprensa. De acordo com o MST (2003), sua missão consiste na reforma agrária total em que todos os trabalhadores tenham sustentabilidade por meio da sua propriedade rural.
- **Partidos políticos:** instituições de cunho político organizadas a partir da sociedade e que buscam objetivos e cargos políticos.
- **Ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais:** são entidades representativas de segmentos profissionais. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) representa os profissionais da contabilidade e atua em conjunto com os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).
- **Clubes esportivos não comerciais:** são entidades esportivas e associações atléticas desde que não comerciais.
- **Outras entidades enquadradas:** são todas as demais organizações enquadradas no Item 10.19.1.4 que não tenham finalidade de lucro e que exerçam as atividades constantes naquele item.

## O Registro Contábil

As entidades sem fins lucrativos devem seguir os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial, o da Oportunidade e o

da Competência. O Princípio da Oportunidade orienta para que todas as operações que ocorreram na entidade sejam reconhecidas e registradas no momento em que ocorrerem, para que a integridade e a fidedignidade das transações possam ser observadas. Já o Princípio da Competência trata dos aspectos das variações patrimoniais no que diz respeito à confrontação das despesas com as receitas e ao seu reconhecimento a partir do período de sua geração, independentemente de recebimentos e pagamentos, ou das diminuições ou aumentos do patrimônio líquido da entidade.

Ao apurar os resultados de um exercício, devem ser observadas as realizações das despesas e das receitas, para verificar se as variações patrimoniais desses itens foram condizentes com a realidade. Isto é, as entidades devem observar se as transações ocorridas em sua atividade operacional estão sendo registradas e reconhecidas no momento de sua ocorrência, e também verificar seus gastos e receitas fazendo com que os elementos patrimoniais da entidade estejam de acordo com a sua realidade econômico-financeira. Também devem ser observadas as perdas prováveis, que devem ser constituídas prudentemente de acordo com estimativas.

Todos os recebimentos a título de doações, subvenções (subsídios feitos pelo Estado) e contribuições para custeio devem ser registrados em conta de receitas. Tais transações devem possuir suporte documental. As receitas e as despesas devem ser registradas de forma segregada e seccionada de acordo com os tipos de atividades, como educação, alimentação e saúde. Quando houver receitas com aplicabilidade específica, devem ser registradas de forma segregada. Por outro lado, ao fim de cada exercício, sendo apurados os resultados, a conta superávit ou déficit receberá os valores dependendo dos resultados positivos ou negativos, e deve ser apresentada aos associados para aprovação. Em seguida, registrada na conta do patrimônio social.

**Demonstrações Contábeis**

As entidades do terceiro setor devem seguir as orientações das NBCT's 3 e 6, que tratam das demonstrações contábeis e suas divulgações. As demonstrações contábeis previstas e exigidas pelas referidas NBCT's são:

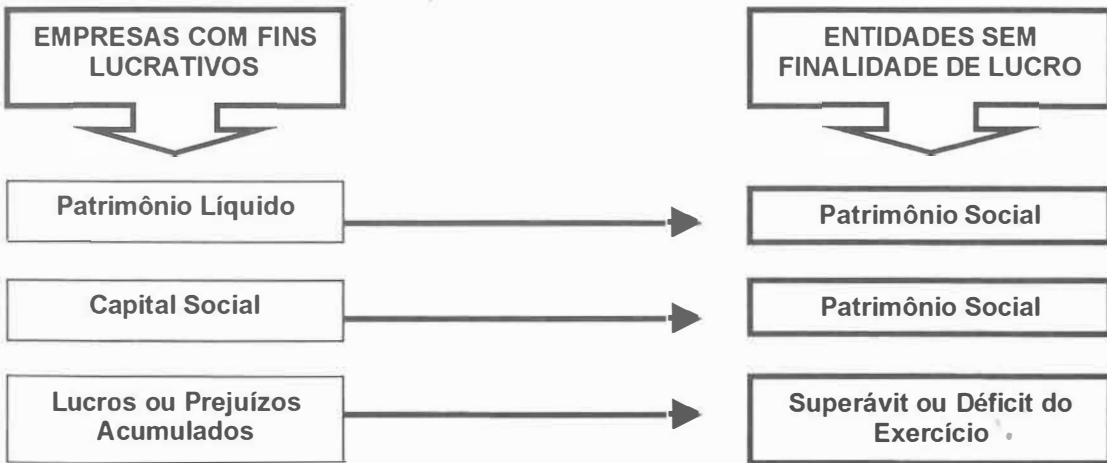
- a) **Balço patrimonial:** relatório destinado à evidência da situação patrimonial da entidade. De acordo com o item 3.2 da NBC T 10.19, os itens do patrimônio líquido deverão receber nomenclaturas que melhor identifiquem as atividades das entidades sem fins lucrativos.
- b) **Demonstração do resultado do exercício:** tem a finalidade de apurar e evidenciar o resultado do exercício, ou seja, a situação econômica da entidade. Por meio do conceito de que não há lucros ou prejuízos, pode-se estabelecer que

a demonstração trata dos superávits e déficits apurados no exercício. Assim, a tradicional demonstração do resultado do exercício é denominada demonstração de superávit ou déficit.

**Nota:** A demonstração do superávit ou déficit é flexível quanto à sua estrutura de apresentação em razão da atividade operacional principal da entidade sem fins lucrativos.

- c) **Demonstração das mutações do patrimônio social:** objetiva demonstrar as alterações ocorridas no patrimônio social da entidade de um período para o outro. Trata-se da demonstração das mutações do patrimônio líquido, utilizada pelas empresas com a finalidade de lucro.
- d) **Demonstração das origens e aplicações de recursos:** tal relatório tem por objetivo principal apresentar as fontes

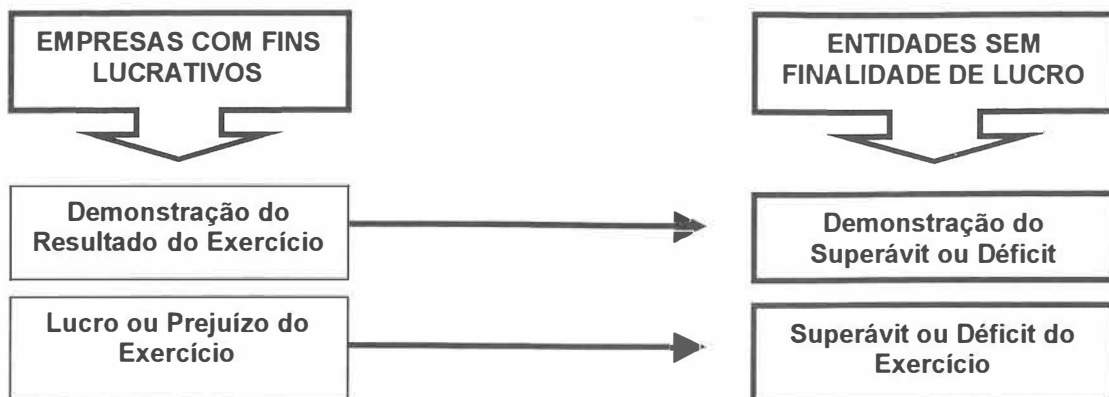
Figura 1. Alterações nas denominações dos elementos do balanço patrimonial.



Quadro 3. Modelo sintético de um balanço patrimonial para entidades sem finalidade de lucro.

Paraíba Assistência Social					
Ativo	2004	2003	Passivo	2004	2003
Circulante			Circulante		
Realizável a longo prazo			Exigível a longo prazo		
Permanente			Patrimônio social		
			Patrimônio social		
			Superávit/déficit do exercício		
Total do ativo			Total do passivo		

**Figura 2.** Alterações nas denominações dos elementos da demonstração do resultado do exercício.



**Quadro 4.** Modelo sintético de uma demonstração do superávit ou déficit para entidades sem finalidade de lucro.

Paraíba Assistência Social		
Demonstração do superávit ou déficit	2004	2003
<b>Receita operacional bruta</b> Receita 1 – xxxxxxx Receita 2 – yyyyyyy Receita 3 – zzzzzzz (-) Abatimentos da receita operacional bruta		
<b>Receita operacional líquida</b> (-) Custos operacionais (-) Despesas administrativas (-) Despesas comerciais (-) Despesas financeiras (-) Outras despesas		
<b>Superávit/déficit operacional</b>		
<b>(+) Subvenções</b> Federal Estadual Municipal <b>(+) Doações</b> Pessoas jurídicas Pessoas físicas		
<b>Superávit/déficit do exercício</b>		

**Quadro 5.** Modelo sintético de uma demonstração das mutações do patrimônio social para entidades sem finalidade de lucro.

Paraíba Assistência Social			
Demonstração das mutações do patrimônio social	Patrimônio social	Superávit/déficit do exercício	Patrimônio social
<b>Saldo em 31 de dezembro de 2002</b>			
(+/-) Variações			
<b>Saldo em 31 de dezembro de 2003</b>			
(+/-) Variações			
<b>Saldo em 31 de dezembro de 2004</b>			

e aplicações de recursos da entidade, no processo de manutenção de suas atividades operacionais. A divulgação das variações ocorridas no capital circulante líquido (ativo circulante – passivo circulante), de um período para o outro, também se apresenta como uma finalidade dessa demonstração.

**e) Notas explicativas:** são notas que procuram explicar alguns elementos das demonstrações contábeis que precisam de um nível maior de detalhamento.

*As demonstrações contábeis devem ser complementadas pelas seguintes notas explicativas, de acordo com os itens 'a' ao 'k', da NBC T 10.19.3.3:*

- resumo das principais práticas contábeis;
- critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme nor-

mas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);

- subvenções recebidas pela entidade, aplicação dos recursos e responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- 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;
- taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- informações sobre os tipos de seguro contratados;
- as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;

**Quadro 6.** Modelo sintético de uma demonstração das origens e aplicações de recursos para entidades sem finalidade de lucro.

Paraíba Assistência Social		
Demonstração das origens e aplicações de recursos	2004	2003
<b>Origens de recursos</b>		
Das próprias operações		
De terceiros		
<b>Total das origens de recursos</b>		
<b>Aplicações de recursos</b>		
Aquisições de imobilizado		
Adições ao realizável a longo prazo		
<b>Total das aplicações de recursos</b>		
<b>Variações no capital circulante líquido</b>		
Ativo circulante no início do exercício		
Ativo circulante no final do exercício		
<b>Variação</b>		
Passivo circulante no início do exercício		
Passivo circulante no final do exercício		
<b>Variação</b>		
<b>Aumento ou redução no capital circulante líquido</b>		

- as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em notas explicativas, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

As notas explicativas explicitam as transações mais particulares de tais entidades, principalmente, nas especificidades como subvenções e doações, como, por exemplo, nas origens e aplicações dos recursos captados, nos convênios firmados com órgãos governamentais ou entidades privadas e assistenciais, e nas informações inerentes às operações financeiras realizadas pela entidade. Dentre as doações existem aquelas que trazem consigo cláusula de condição, ou seja, o doador disponibiliza o recurso desde que sejam atendidas suas condições. Nesse sentido, há doadores que, ao ceder terras ou propriedades, condicionam a utilização desses recursos apenas se tais recursos, quando alienados, forem transformados em propriedades de mesmas características ou de mesmo grau de utilidade. Exemplo disso: *o capital recebido por uma entidade com a comercialização de um terreno deve ser reinvestido em outro terreno*. Tais informações devem ser evidenciadas em nota explicativa específica, que possibilite acompanhamento das variações nesses itens do patrimônio da entidade.

Nas entidades de cunho educacional tem-se ainda que se atentar para a divulgação de informações que sejam necessárias à sua adequação aos parâmetros da Lei das Diretrizes e Bases da Educação, bem como as regulamentações dela advindas. Entretanto, quando houver isenções de tributos e contribuições, as entidades devem demonstrar os benefícios fiscais por ela obtidos, bem como demonstrar claramente as receitas com e sem gratuidade fiscal.

## BALANÇO SOCIAL

As demonstrações contábeis exigidas pela legislação contábil brasileira têm como

principal finalidade evidenciar a situação patrimonial, econômica e financeira de uma entidade, bem como demonstrar seus resultados, as origens, as aplicações dos recursos e as variações do seu patrimônio. Entretanto, aquilo que importa de forma direta, os aspectos sociais e a contribuição dessa entidade para com a sociedade, não é facilmente visível por meio das demonstrações contábeis convencionais.

O balanço social é uma demonstração facultativa, mas que possibilita aos usuários das informações compreender de forma quantitativa e qualitativa a contribuição de uma entidade para com a sociedade. Tal demonstração faz valer a função social da contabilidade, que é trazer a informação de forma clara aos seus usuários. Há de se observar que o conceito de responsabilidade social teve uma evolução acentuada na última década, época em que o balanço social se tornou um documento largamente difundido e utilizado, graças a alguns mecanismos de imprensa e empresarial, como o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), Instituto ETHOS de Responsabilidade Social, GIFE e outros.

Segundo Ciro Torres (2003), historicamente, o balanço social tem sido objeto de discussão desde o início do século XX. Contudo, é certo que estudos mais profundos seguiram a partir dos anos 60 nos Estados Unidos e a partir dos anos 70, na Europa, em particular na França. Nesse país, a responsabilidade social fora constantemente cobrada pela sociedade francesa, o que fez com que a França fosse o primeiro país a editar uma lei no sentido da divulgação do balanço social, a Lei nº 77.769/1977, que obriga que as empresas, em princípio com mais de 300 funcionários, tornem público o seu balanço social.

De acordo com Torres (2003), a empresa Nitrofértil, estatal do Estado da Bahia, é considerada a primeira empresa a editar e divulgar um balanço social, em 1984. O autor descreve que diversas empresas a partir de então desenvolveram suas versões da demonstração, como o Sistema Telebrás e o

Banco Banespa. Já MELO NETO (1999, p.123) menciona que o balanço social teve o início de sua divulgação com maior ênfase a partir dos anos 80 e teve como grande incentivador e propagador o sociólogo Herbert de Souza, o Betinho, um dos presidentes do IBASE. No entanto, é na última década do século XX que o balanço social passou a ser difundido com maior dinamismo e a responsabilidade social divulgada com maior frequência. Embora ainda não seja lei, o número de empresas que tem utilizado o Balanço Social no Brasil tem aumentado a cada ano. O esforço para fazer com que esse documento se torne obrigatório por força de lei tem sido constante há vários anos. Porém, são apenas projetos que tramitam pelo congresso nacional, sem, contudo, terem a devida atenção dos parlamentares.

Há um Projeto de Lei, cujo número é 3.116/1997, de autoria de Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra Starling e reformulado sob o nº 32/1999 para apresentação pelo deputado federal Paulo Rocha, que tramita atualmente pela câmara dos deputados, e, até outubro de 2003, estava na Comissão de Economia, Indústria e Comércio. Segundo o Projeto de Lei nº 32/1999, o balanço social é:

*"(...) documento pelo qual a empresa apresenta dados que permitam identificar o perfil da atuação social da empresa durante o ano, a qualidade de suas relações com os empregados, o cumprimento das cláusulas sociais, a participação dos empregados nos resultados econômicos da empresa e as possibilidades de desenvolvimento social, bem como a forma de sua interação com a comunidade e sua relação com o meio ambiente."*

As informações que devem estar presentes no balanço social, ainda segundo o mesmo projeto, são:

*"I – a empresa: faturamento bruto, lucro operacional, folha de pagamento bruto, detalhando remunerações e valor total pago a empresas prestadoras de serviço;*

*II – Os empregados: (...);*

*III – Valor dos encargos sociais pagos, especificando cada item;*

*IV – Valor dos tributos pagos, especificando cada item;*

*V – Alimentação do trabalhador: (...);*

*VI – Educação: (...);*

*VII – Saúde dos empregados: (...);*

*VIII – Segurança no trabalho: (...);*

*IX – Outros benefícios: (...);*

*X – Previdência privada: (...);*

*XI – Investimentos na comunidade: (...);*

*XII – Investimentos em meio ambiente: (...)."*

O modelo mais utilizado e difundido no Brasil é o do IBASE. Esse modelo é recomendado pela entidade e também pelo Instituto Ethos de Responsabilidade Social. No entanto, muitas empresas, em especial as multinacionais, usam o modelo da **Global Reporting Initiative (GRI)**, cujo objetivo é a difusão de informações, e, segundo sua própria definição:

*"The Global Reporting Initiative (GRI) is a multi-stakeholder process and independent institution whose mission is to develop and disseminate globally applicable Sustainability Reporting Guidelines".<sup>3</sup>*

O Instituto Ethos e a GRI utilizam o conceito de relatório social, em que se agregam informações descritas e demonstradas em todos os aspectos da empresa em relação aos seus **Stakeholders** ou parceiros. Assim,

<sup>(3)</sup> A *Global Reporting Initiative* é uma instituição independente que atua em processos de multiparceria, em que o objetivo é a divulgação e o desenvolvimento de informações das diretrizes de sustentabilidade.

o referido relatório propõe a divulgação das informações que seguem:

*“I – Apresentação Mensagem do Presidente*

*01. Perfil do Empreendimento*

*02. Setor da Economia*

*II – A Empresa*

*02. Histórico*

*03. Princípios e Valores*

*04. Estrutura e Funcionamento*

*05. Governança Corporativa*

*III – A Atividade Empresarial*

*01. Visão*

*02. Diálogo com Partes Interessadas*

*03. Indicadores de Desempenho*

*03.1. Indicadores de Desempenho Econômico*

*03.2. Indicadores de Desempenho Social*

*03.3. Indicadores de Desempenho Ambiental*

*IV – Anexos*

*01. Do Demonstrativo do Balanço Social (modelo IBASE)*

*01. Iniciativa do Interesse da Sociedade (Projetos Sociais)*

*02. Notas Gerais.”*

Como se pode observar, o relatório social se torna um verdadeiro relatório anual, consolidando todas as informações referentes ao relacionamento entre a empresa e seus parceiros, tais como governo, comunidade, colaboradores, meio ambiente etc., tendo como objetivo a responsabilidade social exercida pela empresa. Então, logo a seguir, apresentamos o modelo do balanço social do IBASE para análise e interpretação, conforme o item IV Anexos, 01 – do demonstrativo do balanço social (modelo IBASE), do relatório social do Instituto Ethos.

A importância do balanço social pode ser observada em alguns itens do modelo acima, como por exemplo:

- **Benefícios concedidos – indicadores sociais internos:** dentre os indicadores sociais internos não se distinguem os benefícios concedidos por força de lei ou convenção profissional, de modo que não se pode estabelecer se há benefícios voluntários dentre os benefícios sociais apresentados bem como qual seja a participação desses em relação ao total. Entretanto, se observa o nível de investimento social por parte da empresa nos percentuais de participação de cada indicador, e no total destes benefícios concedidos dentro da própria organização para seus funcionários e familiares.
- **Investimentos – indicadores sociais Externos:** os indicadores que tratam dos investimentos da empresa com a sociedade aqui se evidenciam. Assim, os indicadores internos não distinguem os itens que são parte obrigacional da empresa daqueles que de fato são investidos de forma voluntária e sem intenção de ônus.

Pode-se observar que o balanço social compreende as informações socioeconômicas qualitativas e quantitativas mais relevantes da empresa. Esse modelo é um dos mais difundidos no Brasil, tendo, ainda, um selo emitido pelo IBASE às empresas que o utilizam (Quadro 7). Para um melhor entendimento a respeito da aplicação do balanço social em entidades sem fins lucrativos, apresentamos a seguir um modelo desse relatório, que pode ser aplicado em qualquer organização sem finalidade de lucro com uma abrangência informativa maior em termos socioeconômicos (Quadro 8).

## CONCLUSÃO

A sociedade encontra-se num estágio de aprimoramento e refinamento de seus conhecimentos em relação à qualidade das informações prestadas pelas organizações.

**Quadro 7.** Modelo de balanço social proposto pelo IBASE.

<b>Balanço Social Anual – 2004</b>	
<b>Empresa:</b>	
<b>1 - Base de cálculo</b>	
Receita líquida (RL)	
Resultado operacional (RO)	
Folha de pagamento bruta (FPB)	
<b>2 - Indicadores sociais internos</b>	
Alimentação	
Encargos sociais compulsórios	
Previdência privada	
Saúde	
Segurança e medicina no trabalho	
Educação	
Cultura	
Capacitação e desenvolvimento profissional	
Creches ou auxílio-creche	
Participação nos lucros ou resultados	
Outros	
<b>Total - Indicadores sociais internos</b>	
<b>3 - Indicadores sociais externos</b>	
Educação	
Cultura	
Saúde e saneamento	
Esporte	
Combate à fome e segurança alimentar	
Outros	
<b>Total das contribuições para a sociedade</b>	
Tributos (excluídos encargos sociais)	
<b>Total - Indicadores sociais externos</b>	
<b>4 - Indicadores ambientais</b>	
Investimentos relacionados com a produção/ operação da empresa	
Investimentos em programas e/ou projetos externos	
<b>Total dos investimentos em meio ambiente</b>	
Quanto ao estabelecimento de "metas anuais" para minimizar resíduos, o consumo em geral na produção/operação e aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais, a empresa	
<b>5 - Indicadores do corpo funcional</b>	
Nº de empregados ao final do período	
Nº de admissões durante o período	
Nº de empregados terceirizados	
Nº de estagiários	
Nº de empregados acima de 45 anos	
Nº de mulheres que trabalham na empresa	
% de cargos de chefia ocupados por mulheres	
Nº de negros que trabalham na empresa	
% de cargos de chefia ocupados por negros	
Nº de portadores de deficiência ou necessidades especiais	
<b>6 - Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial</b>	
Relação entre a maior e a menor remuneração na empresa	
Número total de acidentes de trabalho	
Os projetos sociais e ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos por:	
Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos por:	
Quanto à liberdade sindical, ao direito de negociação coletiva e à representação interna dos (as) trabalhadores (as), a empresa:	
A previdência privada contempla:	
A participação dos lucros ou resultados contempla:	
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:	
Quanto à participação de empregados (as) em programas de trabalho voluntário, a empresa:	
Número total de reclamações e críticas de consumidores (as):	
% de reclamações e críticas atendidas ou solucionadas:	
Valor adicionado total a distribuir (em mil R\$):	
Distribuição do Valor Adicionado (DVA):	
<b>7 - Outras informações</b>	

Fonte: IBASE -- www.ibase.org.br. Acesso em 2003.

**Quadro 8.** Modelo sintético de um balanço social para entidades sem finalidade de lucro.

Paraíba Assistência Social						
1. Indicadores econômicos		2004		2003		
Receita operacional bruta						
Despesas de pessoal (salários e benefícios)						
Superávit do exercício						
2. Indicadores laborais	Valor		% s/ Superávit		% s/ Desp. Pessoal	
	2004	2003	2004	2003	2004	2003
Alimentação						
Saúde						
Educação						
Transporte						
Outros						
<b>Total dos indicadores laborais</b>						
3. Indicadores sociais	Valor		% s/ Superávit		% s/ Desp. Pessoal	
	2004	2003	2004	2003	2004	2003
Investimentos em cultura						
Investimentos em esporte						
Investimentos em cidadania						
Investimentos em meio ambiente						
Valor adicionado gerado						
Outros						
<b>Total dos indicadores sociais</b>						
4. Indicadores do corpo funcional		Informações Gerais				
		2004		2003		
Nº de funcionários no início do período						
Nº de funcionários no final do período						
Nº de demissões						
Nº de admissões						
Nº de funcionários com deficiência física						
Nº de funcionários do sexo feminino						
Nº de acidentes do trabalho						
Outros						

Por mais que a gestão seja eficiente e eficaz, a entidade deve ter a preocupação em apresentar, quantitativa e qualitativamente, informações socioeconômicas relevantes à sociedade como forma de prestação de contas dos recursos captados e das atividades sociais desenvolvidas.

Dessa forma, a contabilidade financeira, por meio das demonstrações contábeis, se apresenta como um dos principais instrumentos de prestação de contas e de evidenciação de informações sobre a conjuntura econômico-financeira e sobre as ações sociais das entidades do terceiro setor.

É essencial afirmar que a profissionalização das entidades do terceiro setor fará com que o desenvolvimento das informações

seja difundido nesse segmento. Portanto, a contabilidade financeira, a partir de seus conceitos técnicos, normativos e gerenciais, contribui certamente para a evolução de tais informações garantindo credibilidade e confiabilidade às entidades do terceiro setor.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### LIVROS E PERIÓDICOS

BRASIL. Decreto nº 2.173, de 05 de março de 1997. Regulamento da organização e do custeio da Seguridade Social. São Paulo: Saraiva. 1998.

BRASIL. *Lei nº 556, de 22 de junho de 1850. Código comercial brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Lei orgânica da seguridade social*.

CARDOSO, Klauber Guedes e LIMA, Márcio Jonison Souza de. *Classificação contábil dos convênios no balanço patrimonial das entidades do terceiro setor*. Revista Brasileira de Contabilidade. Publicação do Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, nº 139, p. 33-43, Janeiro/ Fevereiro de 2003.

CARNEIRO, Célia Maria Braga & Outros. *Evidenciação contábil em entidades sem fins lucrativos*. Trabalho apresentado e publicado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Goiânia/GO-Brasil. 2000.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 774/94, de 16 de dezembro de 1994.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 877/2000, de 18 de abril de 2000.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 922/2001.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 926/2001.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução Nº 966/2003.

CIEE - Centro de Integração Empresa-Escola. *O novo conceito de filantropia: a contribuição do 3º setor para o desenvolvimento sustentado do país*. São Paulo: CIEE, 1999.

COELHO, Simone de Castro Tavares. *Terceiro Setor: um estudo comparado entre o Brasil e Estados Unidos*. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2000.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

FENACON EM REVISTA. Publicação da Fenaccon – Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas. *Terceiro Setor cresce e demanda participação dos contabilistas*. Brasília, p. 14-15, ed. 86, fevereiro de 2003.

FONSECA, Luzia Viana da. *O Estado, o Terceiro Setor e o Mercado - Uma tríade complexa*. Trabalho apresentado e publicado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Goiânia/GO-Brasil. 2000.

HUDSON, Mike. *Administrando organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Makron Books, 1999.

IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). *3º Setor: desenvolvimento social sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

JEREMIAS, Cristiane & BEUREN, Ilse Maria. *Contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais*. Trabalho apresentado e publicado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Goiânia/GO-Brasil. 2000.

MELO NETO, Francisco Paulo de & FROES, César. *Responsabilidade social e cidadania empresarial: a administração do Terceiro Setor*. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1999.

NASCIMENTO, Diogo Toledo do & OLAK, Paulo Arnaldo. *As entidades, sem fins lucrativos (terceiro setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas*. Trabalho apresentado e publicado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Goiânia/GO-Brasil. 2000.

SÁ, Antonio Lopes de. *Princípios fundamentais de contabilidade*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SINA, Amália e SOUZA, Paulo Sérgio Baptista. *Marketing Social: uma oportunidade para atuar*

e contribuir socialmente no Terceiro Setor. São Paulo: Crescente Editorial, 1999.

SOUZA, Edmar Aparecido de & FERREIRA, Marcelo Marchine. *Necessidade de harmonização das demonstrações contábeis em empresas do terceiro setor*. Trabalho apresentado e publicado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Goiânia/GO-Brasil. 2000.

SZAZI, Eduardo. *Terceiro Setor: regulação no Brasil*. São Paulo: Peirópolis, 2000.

TENÓRIO, Fernando. *Gestão de ONGS: principais funções gerenciais*. 4ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balanço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações*. São Paulo: Atlas, 2001.

### SITES CONSULTADOS

ETHOS: [www.ethos.org.br](http://www.ethos.org.br) - Acesso em 2003.

GIFE: [www.gife.org.br](http://www.gife.org.br) - Acesso em 2003.

GLOBAL REPORTING:  
[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org) - Acesso em 2003.

IBASE: [www.ibase.org.br](http://www.ibase.org.br) - Acesso em 2003.