

Normas e práticas contábeis aplicadas ao terceiro setor

*Franciane Santos Silva**

INTRODUÇÃO

Observa-se um grande crescimento de organizações não-governamentais, que não visam ao lucro e produzem serviços para o atendimento das demandas da coletividade. Constitui um setor específico, para além do Estado – primeiro setor – e do setor privado – segundo setor –, que se convencionou chamar terceiro setor.

O governo brasileiro tem buscado mecanismos para normatizar as ações desse setor, especialmente no que diz respeito ao repasse de recursos públicos. Neste contexto, a contabilidade passou a ser requerida pelos vários organismos governa-

mentais e não-governamentais, para o fornecimento de demonstrações contábeis e outras informações por ela geradas.

No entanto, verifica-se que, apesar da existência de alguns normativos contábeis, tais como as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 10.4, 10.16, 10.18 e 10.19), e a obrigatoriedade da observância dos princípios fundamentais de contabilidade, não existe uma uniformidade nos procedimentos contábeis adotados pelo terceiro setor.

Diante deste fato, verifica-se a necessidade cada vez maior da uniformização do uso dos procedimentos

* Bacharel em ciências contábeis pela Universidade de Brasília. Endereço eletrônico: franciane82@yahoo.com.br

contábeis por parte deste setor, para que os usuários da informação possam estabelecer parâmetros de comparação entre as diversas entidades que o compõem.

Este artigo objetiva analisar a aplicabilidade das citadas normas, considerando as características do setor, bem como as práticas contábeis aplicadas às entidades que o compõem.

IDENTIFICANDO O TERCEIRO SETOR

Uma definição que caracteriza bem o terceiro setor é a dada por Costa Júnior:

Chamamos de primeiro setor o setor estatal, de segundo setor o setor privado. Aquelas organizações privadas que são públicas por suas finalidades, que não conseguimos encaixar em quaisquer dessas duas categorias mencionadas, chamamos de terceiro setor. São organizações não-governamentais, institutos, fundações, entidades de classe, associações profissionais, movimentos sociais os mais variados, enfim uma imensa gama de entidades atuando nas mais diversas áreas sociais.¹

As organizações que compõem este setor são caracterizadas por serem não-governamentais, não visarem ao lucro, nem distribuírem eventuais excedentes financeiros provenientes de suas atividades, além de produzirem serviços para o atendimento de deman-

das de uma coletividade. Desta forma, o terceiro setor caracteriza-se por ser formado por organizações privadas de iniciativa da sociedade civil e pública em suas atividades fim.

O termo terceiro setor está sendo difundido e aceito para designar as iniciativas provenientes da sociedade civil, no intuito de contribuir para o saneamento dos problemas que afligem uma parcela da sociedade.

Deve ser entendido não somente como um conjunto de entidades assistenciais que prestam seus serviços a uma coletividade menos favorecida. Ele engloba um conjunto maior de organizações que, segundo Olak,

são sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo, sindicatos, cooperativas, entre outras...²

1 Leopoldo Costa Júnior, "O terceiro setor e a economia social", *Integração: A revista eletrônica do terceiro setor*, disponível em: <http://www.integração.fgvsp.br>, acesso em maio de 2004, p. 1.

2 Paulo Arnaldo Olak, "Conceitos econômicos aplicados à contabilidade de entidades privadas sem fins lucrativos", in *Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos*, São Paulo, 1999, disponível em <http://www.eac.fea.usp.br>, acesso em maio de 2004, p. 46.

Desta forma, pode-se ter uma idéia da enorme gama de organizações que compõem o denominado terceiro setor e suas respectivas áreas de atuações.

O ESTADO, O MERCADO E O TERCEIRO SETOR

A crise vivida pelo atual modelo de Estado, como provedor dos serviços sociais básicos, e o impasse do modelo econômico neoliberal, ante os desafios e demandas sociais apresentados pela sociedade e não suficientemente atendidas, têm gerado uma desesperança e uma descrença nas instituições. Por outro lado, constata-se um crescimento quantitativo e qualitativo de instituições sem fins lucrativos, movimentos sociais e diversas iniciativas da sociedade civil que atuam nas mais diversas áreas, buscando formas alternativas de atender a estas demandas e ocupando espaços deixados pelo Estado e pelo setor empresarial.

Existe uma diferença fundamental entre o terceiro setor e os outros dois: há apenas uma frágil ligação entre os usuários e os financiadores do serviço. O retorno que as empresas recebem dos clientes – ou da falta deles – e que o setor público recebe das urnas é diferenciado no terceiro setor. Essa diferença na natureza das transações significa que as organizações precisam administrar os seguintes problemas: uma demanda de serviços ilimitada ou

contida apenas pela minimização de *marketing* e promoções do serviço; atenção às diferentes expectativas dos financiadores e usuários; e, por fim, a não responsabilidade direta pela qualidade do serviço oferecido.

A ação pública do terceiro setor não implica, necessariamente, que este seja substituto do Estado ou que deva preencher as suas ausências. Como tal, o Estado é indispensável, podendo, em alguns casos, atuar por meio das organizações do terceiro setor. Pode haver uma relação que podemos considerar íntima, formando uma tríade entre o Estado, o mercado e o terceiro setor.

O governo brasileiro, objetivando implementar suas políticas sociais, tem buscado mecanismos para normatizar as ações do setor no que se refere à disponibilização de recursos públicos e na normatização legal, monitorando seus parceiros por meio dos termos de parcerias e contratos de gestão. Nesse sentido, foram criadas duas figuras jurídicas inéditas: as organizações sociais – OS, criadas pela MP 1.591/97, e as organizações da sociedade civil de interesse público – Oscip, criadas pela Lei 9.790/

99. A intenção é dar mais transparência às organizações filantrópicas, distinguindo as de interesse público daquelas que têm caráter privado mais acentuado. Assim, apenas as organizações que tenham como finalidade a prestação de serviços às populações

carentes, a defesa dos direitos humanos etc., passariam a ter maior facilidade de acesso a convênios com o poder público. Em contrapartida, as entidades beneficiadas submeter-se-iam a um maior controle governamental.



ASPECTOS CONTÁBEIS DO TERCEIRO SETOR

As normas legais que regem o terceiro setor, no Brasil, são amplas no que se referem aos aspectos legais de constituição e funcionamento e também com relação a alguns segmentos específicos em que atuam algumas organizações. No que se refere a regulamentação dos aspectos contábeis aplicados ao terceiro setor, o Conselho Federal de Contabilidade editou quatro normas, a saber:

- NBC T 10.4 – Fundações;
- NBC T 10.16 – Entidades que recebem subsídios, subvenções e doações;
- NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe;
- NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros.

Em termos de estrutura, as quatro normas editadas são idênticas, ou seja, com relação aos itens de avaliação dos componentes patrimoniais, de registros contábeis, de demonstrações contábeis, de divulgação das demonstra-

ções contábeis e das notas explicativas às demonstrações contábeis, todas obedecem a uma mesma prescrição legal. Diferem entre si basicamente no que se refere à caracterização das atividades e às situações especiais inerentes a cada atividade.

Contudo é oportuno questionar se os mesmos critérios praticados nas empresas, tanto em termos de estruturação como de divulgação das demonstrações contábeis, são também aplicáveis ao terceiro setor.

O PRINCÍPIO CONTÁBIL DA COMPETÊNCIA

É importante que sejam observados os princípios fundamentais de contabilidade, pois estes imprimem consistência aos demonstrativos contábeis, tornando possível a sua análise por outras pessoas.

Sabo Paes afirma que a observância do princípio da competência pelas entidades é bastante conveniente, visto

que possibilita a apuração do resultado econômico do período, além da elaboração de relatórios contábeis úteis à gerência das instituições.³

O Conselho Federal de Contabilidade, ao interpretar os princípios fundamentais de contabilidade – Resolução n. 750 –, destaca que o princípio da competência não está relacionado a recebimentos ou pagamentos, mas ao reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período.

Nas organizações sem fins lucrativos, existem algumas peculiaridades que não podem ser omitidas, tanto para fins de definição da receita e do momento do seu reconhecimento, quanto para fins de sua mensuração. As doações e subvenções recebidas – ou prometidas –, o voluntariado, as imunidades e isenções fiscais e tributárias são os exemplos mais recorrentes.

OS CUSTOS E AS DESPESAS E O SEU CONFRONTO COM AS RECEITAS

Por definição, uma despesa acontece quando bens ou serviços são consumidos ou utilizados no processo de geração de receitas. Nesse particular, no que concerne a consumo de recursos, o termo “despesa” tem o mesmo

sentido de “custo”. Mais importante do que a própria definição de despesa – ou custo –, entretanto, é o grau de associação que esta tem com a receita.

Freqüentemente, não se pode reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delineável, mesmo que apenas como estimativa. Do ponto do Conselho Federal de Contabilidade, em sua Resolução n. 750, as regras são claras:

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parece tudo perfeitamente lógico e até de fácil compreensão quando se visualiza o processo físico e operacional de uma empresa industrial, comercial ou de prestação de serviços. Entretanto, tratando-se de entidades do terceiro setor, as variáveis não são as mesmas, como na discussão da própria receita. Se, pelo lado das receitas, constata-se não haver relação direta entre o volume de serviços prestados com a receita realizada, também é verdade que problema análogo encontra-se pelo lado das despesas. Nesse caso, fica eviden-

3 José Eduardo Sabo Paes, *Fundações e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*, 4. ed., Brasília, Brasília Jurídica, 2003, p. 31.

te que as “regras” válidas para as empresas em geral não podem ser simplesmente acatadas na sua plenitude para as entidades do terceiro setor.

CONTAS

Contadores e gestores do terceiro setor apresentam dúvidas quanto a alguns grupos de contas:

Ativo permanente – a escrituração dos bens contabilizados neste grupo deverá ser feita pelo custo de aquisição. Na prática, as entidades de interesse social apresentam um problema que lhes é peculiar: a questão das doações, em que, normalmente, não há um custo a ser despendido. Restam, basicamente, duas opções: a apropriação do custo pelo valor que foi despendido pelo doador, ajustado pela correção monetária e depreciação, ou imputar-se ao bem um valor que, teoricamente, seria pago pelo mesmo, se adquirido no mercado de produtos usados.

Reavaliação de ativo permanente – seu objetivo é corrigir as distorções relevantes que afetam a leitura e a análise do balanço patrimonial, ajustando os elementos do ativo imobilizado ao valor de realização. A sistemática a ser adotada pelas entidades de interesse social é semelhante a das sociedades anônimas. A

contrapartida do acréscimo ao ativo será feita na conta patrimônio social, distintamente das empresas comerciais, que contabilizam a contrapartida na conta reserva de reavaliação.

Depreciação e amortização – as entidades sem fins lucrativos dispõem de uma liberdade maior que as empresas comerciais, uma vez que não estão obrigadas a utilizar as taxas de depreciação determinadas pelo fisco, já que são imunes ou isentas do imposto de renda. À medida que os bens tangíveis são utilizados para o atingimento de suas finalidades, há um desgaste físico dos mesmos. Esse desgaste deve ser contabilmente reconhecido, para que a contabilidade reflita corretamente a situação patrimonial da entidade.

Passivo exigível – a principal modificação ocorre quando é firmado convênio com terceiros. Por meio de convênios, a entidade recebe recursos financeiros, que são aplicados em suas atividades finalísticas, com a obrigação de prestar contas mediante a comprovação dos custos incorridos. Ao mesmo tempo em que há o ingresso de recursos, há, em contrapartida, a obrigação em relação àquela verba – que não é, em momento algum, propriedade da entidade, mas está simplesmente aos seus cuidados, haja vis-

ta que esses recursos são, normalmente, liberados por meio de conta corrente vinculada à execução do objeto do convênio, sujeitos à prestação de contas junto ao órgão repassador. Daí porque é impróprio alocar os recursos de terceiros, advindos de convênios, em contas de resultado, como ocorre frequentemente.

Patrimônio líquido – diferentemente das sociedades comerciais – que têm o patrimônio líquido subdividido em contas de capital, reservas e lucros –, as entidades de interesse social não devem utilizar tal subdivisão, por ser-lhes imprópria. O resultado positivo não poderá sofrer qualquer tipo de distribuição. Para Sabo Paes o mais conveniente é que o patrimônio líquido seja constituído de apenas três contas patrimoniais: patrimônio so-

cial, déficit ou superávit do exercício e fundo patrimonial.⁴

CONTABILIDADE POR FUNDOS

Muitos dos recursos recebidos pelas entidades sem fins lucrativos têm destinação específica, seja por determinação do repassador dos recursos ou por deliberação da própria entidade. Dessa restrição surge a necessidade de controlar separadamente a aplicação dos recursos, abrindo contas patrimoniais e de resultado, segregando os “fundos” em função de sua natureza, origem ou finalidade.

Dessa segregação, surgirá um demonstrativo contábil para cada projeto e outro consolidado. Este último agregará todos os projetos e representará o patrimônio da entidade em sua totalidade.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore atividade lucrativa ou não. É uma foto da entidade em dado momento, evidenciando, de for-

ma sucinta, a situação econômica, financeira e patrimonial da mesma. Assim como nas empresas, o balanço patrimonial deve ser útil aos seus usuários e refletir, tempestiva e qualitativamente, a situação patrimonial. Tratando-se do balanço patrimonial, a qualidade está intimamente relacionada a dois aspectos

4 José Eduardo Sabo Paes, op. cit., p. 327.

básicos: formas de classificação e critérios de avaliação e mensuração.

A estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações pode – e deve – ser adotada pelas entidades do terceiro setor. Obviamente, algumas adaptações são necessárias e isso a NBC T 10.19 já procurou realizar. O conceito básico de balanço patrimonial é o mesmo para as empresas e para o terceiro setor. A equação patrimonial tão conhecida não se altera, ou seja,

Patrimônio líquido social = Ativo - Passivo.

O acréscimo, entretanto, do termo “social” é recomendado por expressar mais adequadamente a quem, efetivamente, pertence o patrimônio líquido, ou seja, à própria sociedade.

As contas de reservas de capital, reservas de reavaliação e reservas de lucros normalmente não existem nas entidades que compõem o terceiro setor nos mesmos moldes de que trata a legislação societária. Para Martins,

como regra geral não se justificam criações de reservas nessas entidades a partir de superávits obtidos. O normal é a existência de uma conta específica de patrimônio dentro do PL, substituindo a conta de capital social das em-

presas. E a tal conta de patrimônio são agregados, no final do exercício, os superávits e os déficits.⁵

Outra conta que deve integrar o PLS refere-se às doações, subvenções ou contribuições patrimoniais. Esses recursos recebidos são normalmente significativos e devem ser reconhecidos pela contabilidade.

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO PERÍODO

Esta demonstração equivale à “demonstração do resultado do exercício” das empresas em geral. Este demonstrativo tem por objetivo principal evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores, relativas a um determinado período de tempo. A ênfase aqui é dada à atividade e não ao resultado, como ocorre nas entidades de fins lucrativos.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL – DMPL

Pela legislação societária, a elaboração da DMPL só é obrigatória para as companhias abertas, porém é utilidade para todas as empresas, por fornecer a movimentação ocorrida durante determinado período nas diversas

contas que integram o patrimônio líquido. Nas entidades do terceiro setor, essa demonstração também tem sua utilidade por explicar as modificações ocorridas no PLS durante o período.

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS – DOAR

A Doar tem por objetivo principal explicar a variação ocorrida no capital circulante líquido. Ajuda-nos a compreender como e por que a posição financeira da entidade mudou de um período para outro. Essa demonstração é também contemplada pela legislação societária e útil por evidenciar, de um lado, de onde vieram os recursos e, de outro, onde tais recursos foram aplicados. A estrutura dessa demonstração para o terceiro setor em pouco difere da estrutura proposta pela legislação societária, utilizada pelas empresas em geral. O que muda é, basicamente, a terminologia utilizada. Não se tem, por exemplo, a distribuição de dividendos.

NOTAS EXPLICATIVAS

De acordo com a Lei n. 6.404/76, as notas explicativas podem constituir-se de notas descritivas, quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados

do exercício. Pelas próprias características que as entidades possuem, as notas explicativas devem evidenciar, de forma satisfatória, os fatos que são inerentes a esse tipo de entidade. É comum, por exemplo, nas entidades sem fins lucrativos, a presença de voluntários prestando relevantes serviços. Nesse sentido, entende-se que as notas devam contemplar, também, o serviço voluntário, informando, por exemplo, a quantidade de voluntários, o total de horas empregadas, o número de pessoas atendidas pelos voluntários, quanto representaria em termos monetários se a entidade tivesse de desembolsar esses valores e outras informações análogas. Há também a participação de terceiros (às vezes anônimos), que contribuem mensalmente para a entidade, pagando contas da entidade diretamente aos fornecedores de mercadorias e serviços. Esse tipo de participação também deveria ser relatado em notas explicativas.

Merece destaque a evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador. A NBC T - 10.19 e a NBC T - 10.16 deram tratamento contábil diferenciado para as receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica:

10.16.3.1 – As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas de notas explicativas que contenham:

5 Eliseu Martins, “Contabilidade de entidades de fins não lucrativos”, *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*, Boletim 17/90, São Paulo, 1990, p. 133.

[...]

c. A evidenciação dos recursos e bens recebidos sujeitos a restrições ou vinculações por parte dos doadores.

Trata-se de um sistema contábil denominado contabilidade de fundos. Por esse sistema, os recursos recebi-

dos para atender a atividades ou projetos específicos devem ser mantidos e controlados separadamente, valendo-se das restrições impostas pelos doadores externos à entidade ou mesmo observando restrições impostas pelos órgãos diretivos da entidade.

HARMONIZAÇÃO DOS ASPECTOS CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR

Em que pese que as normatizações contábeis descritas anteriormente definam que as demonstrações contábeis para empresas do terceiro setor devam seguir a padronização das demonstrações de entidades com fins lucrativos, exceto quanto a alguns aspectos de capital social e

lucro ou prejuízo, o Quadro 1, a seguir, apresenta, a título de exemplo, a relação das divergências entre o estabelecido pelas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e a publicação das demonstrações financeiras, do ano de 2002 e 2001 da Fundação Abrinq pelos Direitos da Criança.⁶

CONCLUSÃO

No âmbito normativo, mesmo que de forma tímida, um passo já foi dado no sentido de se definir padrões relacionados ao conceito, conteúdo, estrutura e nomen-

clatura das demonstrações contábeis e de sua divulgação, aplicados às do terceiro setor. Há questões ainda pendentes como, por exemplo, o reconhecimento e a mensuração da recei-

QUADRO 1

NORMAS DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS, DA FUNDAÇÃO ABRINQ⁶

NORMAS	FUNDAÇÃO ABRINQ PELOS DIREITOS DA CRIANÇA
Do registro contábil – 10.4.2, 10.16.2 e 10.19.2	Apresentou as contas de receitas e despesas de forma segregada por tipo de atividade. Não constituiu a provisão mencionada no item 10.4.2.1 As receitas de doações e contribuições para custeio estão sendo apropriadas apenas quando recebidas. As doações e contribuições não estão sendo contabilizadas em contas de compensação.
Das demonstrações contábeis – 10.4.3, 10.4.4, 10.4.5, 10.4.6, 10.4.7.	Apresentou todos os demonstrativos contábeis exigidos. Cumpru o estabelecido nestas normas e procedeu corretamente com a alteração da nomenclatura das demonstrações contábeis
Das notas explicativas às demonstrações contábeis – 10.4.9	Apresentou todos os itens exceto o item relativo aos investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes.
Notas explicativas às demonstrações contábeis – 10.16.3	Não mencionou nada a respeito da constituição de reservas. Não informou se recebe subvenções, auxílios ou contribuições governamentais. Não apresentou qualquer informação a respeito dos recursos e bens recebidos sujeitos a restrições ou vinculações por parte dos doadores.
Das demonstrações contábeis – 10.19.3	Restringiu-se apenas a mencionar que tem imunidade ou isenção de determinados tributos e impostos federais, estaduais e municipais, além da cota patronal do INSS, não atendendo satisfatoriamente o estabelecido na NBC T 10.19, que exige que as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial sejam demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção. Apesar de ter seguido devidamente o disposto na legislação, verificou-se que a mesma não se preocupou em evidenciar outros aspectos relevantes, porém de evidenciação em NE “não obrigatória”, tais como o número de voluntários e de pessoas atendidas por eles, quanto representaria em termos monetários se a entidade tivesse de desembolsar esses valores etc.

⁶ A fundação é uma entidade sem fins lucrativos, de utilidade pública federal, que tem como objetivo básico promover os direitos elementares da cidadania das crianças, assim como para melhorar a qualidade de vida das crianças, através de diversos projetos e da articulação da sociedade, especialmente da iniciativa privada.

ta, em função de sua própria formação – subvenções, doações e trabalho voluntário –, que demandarão estudos técnicos específicos não só do órgão normatizador – Conselho Federal de Contabilidade –, mas dos profissionais e estudiosos da contabilidade.

Este artigo teve por objetivo discutir alguns pontos ainda não elucidados referentes a normas contábeis aplicadas ao terceiro setor, além de avaliar o cumprimento das exigências estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio das NBC T, este, não pretende esgotar o tema, mas sim, in-

centivar novas pesquisas de como as práticas contábeis estão sendo aplicadas a este novo setor, além de servir de estímulo para que sejam realizadas avaliações nas instituições que o compõem.

A contabilidade, como ciência social da informação e mensuração, pode dar sua contribuição de forma definitiva, assim como o faz no seio das empresas. Há, entretanto, vários obstáculos a ultrapassar, especialmente os relacionados a fenômenos econômicos, patrimoniais e financeiros que ocorrem no dia-a-dia dessas entidades e que a contabilidade ainda não consegue explicar.



REFERÊNCIAS

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 750/93, de 29 de dezembro de 1993.
- . Resolução n. 837/99, de 22 de fevereiro de 1999.
- . Resolução n. 838/99, de 22 de fevereiro de 1999.
- . Resolução n. 852/99, de 13 de agosto de 1999.
- . Resolução n. 922/01, de 13 de dezembro de 2001.
- . Resolução n. 926/01, de 19 de dezembro de 2001.
- . *Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social*, Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2003.
- CARDOSO, Klauber Guedes & LIMA, Márcio Jonison Souza de. “Classificação contábil dos convênios no balanço patrimonial das entidades do terceiro setor”, *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 139, jan-fev 2003, pp. 32-43.
- COSTA JÚNIOR, Leopoldo. “O terceiro setor e a economia social”, *Integração: A revista eletrônica do terceiro setor*, disponível em : <http://www.integração.fgvsp.br>, acesso em maio de 2004.
- HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor: O desafio de administrar sem receita*, São Paulo, Makron Books, 2002.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu. “Contabilidade de entidades de fins não lucrativos”, *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*, Boletim 17/90, São Paulo, 1990.
- OLAK, Paulo Arnaldo. “Conceitos econômicos aplicados à contabilidade de entidades privadas sem fins lucrativos”, in *Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos*, São Paulo, 1999, disponível em <http://www.eac.fea.usp.br>, acesso em maio de 2004.
- SABO PAES, José Eduardo. *Fundações e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*, 4. ed., Brasília, Brasília Jurídica, 2003.
- REDE DE INFORMAÇÕES PARA O TERCEIRO SETOR – RITS. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>>, acesso em 17 de maio de 2004.

