

A IMPORTANCIA DA CONTABILIDADE JUNTO AS ONG'S

Mariana Fernandes da Silva¹, Jonas Comim de Campos²

1. Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FCSA, Universidade do Vale do Paraíba.
Av. Ambrosio Molina, 299 – Eugênio de Melo – São José dos Campos – SP – Brasil - CEP 12247-000

fmarianaf@ig.com.br

2. Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FCSA, Universidade do Vale do Paraíba
Av. Shishima Hifumi, 2911 - Urbanova - São José dos Campos – SP – Brasil - CEP 12244-000

comim@uol.com.br

Palavras-chave: Contabilidade, ONG, Terceiro Setor

Área do Conhecimento: VI – Ciências Sociais Aplicadas

RESUMO

Devido ao aumento do Terceiro Setor e a complexidade que envolve o seu relacionamento por parte da sociedade e da legislação, o objetivo deste trabalho é de demonstrar a importância da Contabilidade para o gerenciamento e a administração de uma ONG.

INTRODUÇÃO:

As ONG's são caracterizadas por ações voluntárias de indivíduos que atuam no sentido de executar atividades de relevante interesse público mas que não são oferecidas pelo estado.

Apesar da ampla discussão que faz sobre as ONG's esta continuam sendo um segmento de difícil caracterização, devido à diversidade de organismos e a complexidade que envolve o seu relacionamento por parte da sociedade e da legislação.

Constata-se no atual contexto que algumas dessas organizações vêm atuando no sentido de serem administradas profissionalmente, ou seja, objetivando um retorno que possa ser reinvestido na instituição, e possibilitar o crescimento e solidificação das mesmas. Disso decorre a Contabilidade como elemento fundamental para o gerenciamento e a administração. Consideramos a denominação ONGs um termo amplo, inadequado e por isso mesmo, confuso.

- Amplo, porque inclui tudo o que não é governamental, como:

- a) Organizações de mercado (empresas, bolsas, cooperativas);
- b) Organizações corporativas (sindicatos, centrais, associações de classe);
- c) Organizações partidárias;

- d) Organizações religiosas;
- e) Outros grupos e entidades de cidadãos (clubes).

Inadequado, porque afirma o que é pela forma negativa, ou seja por exclusão; e Confuso, na medida em que não limita o público alvo que está se querendo atingir.

O Novo Código Civil que entrou em vigor em 11 de janeiro de 2003, trouxe algumas mudanças no Brasil, existem apenas 2 (duas) formas jurídicas para instituições não lucrativas: associação civil e fundação.

Ambas são classificadas como pessoas jurídicas de direito privado; contudo, suas naturezas são bastante distintas. O Novo Código Civil (assim como o de 1916) dispõe acerca das principais características e critérios para a criação e funcionamento de cada uma.

Uma associação civil é uma pessoa jurídica de direito privado, criada a partir da união de pessoas em torno de uma finalidade não lucrativa. Embora este conceito não constasse do texto do Código Civil de 1916, é assim que a doutrina, a jurisprudência e outros diplomas legais definiam uma associação: por sua característica não lucrativa. O Novo Código Civil traz uma nova definição expressa, conforme veremos adiante. Lembramos que a Constituição Federal de 1988 consagra a liberdade de associação para fins lícitos, vedando a interferência estatal em seu funcionamento.

Uma fundação privada, por sua vez, é uma pessoa jurídica constituída a partir de um patrimônio destinado por uma pessoa (física ou jurídica) para a realização de um fim social e determinado. Ou seja, é criada por iniciativa de seu instituidor, necessariamente por escritura pública ou testamento. A atuação e o patrimônio das fundações estão sujeitos à fiscalização do respectivo Ministério Público de cada Estado, que tem a atribuição legal de zelar pelo interesse público nessas organizações, assegurando a efetiva utilização do patrimônio para o cumprimento de sua finalidade.

No texto antigo, não havia previsão expressa que distinguísse as associações não lucrativas das sociedades civis com finalidade lucrativa; era preciso recorrer à interpretação de outros artigos e normas, bem como da jurisprudência e da doutrina. Já o Novo Código Civil define e separa com clareza as categorias de pessoas jurídicas de direito privado:

- **associações** são constituídas pela união de pessoas para fins não econômicos (art. 53);
- **fundações** são constituídas por uma dotação especial de bens, realizada por um instituidor, que especificará o fim a que se destina e declarará, se quiser, a maneira de administrá-la (art. 62); e
- **sociedades** são constituídas por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados (art. 981).

Como se pode observar, as associações continuam correspondendo a um conjunto de pessoas e as fundações a um conjunto de bens. Em outras palavras, o Novo Código Civil manteve intactas tais naturezas fundamentais das pessoas jurídicas não lucrativas. Vale salientar, em todo caso, a distinção entre a expressão anterior “não lucrativa” e a atual “não econômica” — abordaremos a seguir as implicações decorrentes desta alteração.

Esta definição, ao adotar a expressão “*fins não econômicos*”, causou muita preocupação para as associações, especialmente aquelas que têm atividades econômicas (isto é, comercialização de bens ou serviços) como uma fonte de recursos.

Há receio de tais organizações serem consideradas “*sociedades*” em virtude dessas atividades, o que lhes traria conseqüências graves: teriam descaracterizado seu formato associativo e perderiam, entre outros, o direito a seus benefícios fiscais (imunidades, isenções e incentivos).

O receio é compartilhado tanto por pequenas organizações de base quanto grandes instituições privadas (do porte de hospitais e universidades).

É preciso, no entanto, distinguir entre “*fins*” e “*atividades*”. Não há impedimento para uma organização sem fins econômicos desenvolver atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, mas sim, os destine integralmente à consecução de seu objetivo social. Esta condição é o que distingue as associações das sociedades, conforme a previsão expressa dos artigos 53 e 981 do Novo Código Civil, acima reproduzidos.

Apontamos que este entendimento é corroborado pelas disposições dos já citados no Regulamento do Imposto de Renda e Lei das OSCIP's, segundo os quais todos os resultados deverão ser integralmente destinados à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da organização. Desta maneira, fica vedada qualquer partilha de resultados, mas não há proibição para a realização de atividades econômicas o que vale também para as fundações.

METODOLOGIA:

A pesquisa realizou-se junto a uma ONG e a um escritório de Contabilidade que presta serviço a uma outra entidade, pois tem como objetivo a obtenção de informações sobre o assunto estudado.

O instrumento de coleta de dados utilizado foi o de um roteiro de entrevistas a fim de relacionar o problema de pesquisa abordada com a instituição selecionada.

RESULTADOS:

Nesses tempos em que vivemos de globalização, temos visto fenômenos antes inimagináveis, quebra de grandes empresas, fusões, ascensões, e neste quadro vemos também o crescimento do 3º setor.

As entidades sociais surgem a partir de deficiência da sociedade e governo em sustentar uma camada

da população, as entidades atuam em diversas frentes, elas podem atender de crianças a idosos, com diversos tipos de necessidades como saúde, moradia, alimentação, educação, formação, recuperação, inclusão na sociedade, etc.

Podemos dizer que o motivo de tal crescimento se dá pela consciência que o governo tem de que não consegue cumprir com sua obrigação, então para manter parte dessa obrigação com a comunidade, apela para convênios de subvenção com as entidades sociais, esses convênios podem ser formalizados em escala municipal, estadual ou federal.

Também as empresas procuram parcerias com as entidades sociais provendo financeiramente ou com materiais necessários para o funcionamento das entidades, em troca de abatimentos fiscais. E por fim a população, também dá a sua parcela no auxílio aos mais necessitados, através do trabalho voluntário e doações também financeiras e de materiais, que se transformam em bazares, bingos, etc.

Podemos ver que as entidades sociais recebem ajuda de várias maneiras, mas a maioria ainda passa por grandes necessidades para atender plenamente sua clientela.

Hoje, diante das ajudas governamentais e de empresas que querem realmente ajudar, se faz necessário por parte das entidades funcionar e pensar também como empresa, ela deve ter visão empresarial das coisas, deve saber controlar seu caixa, conhecer a legislação trabalhista, deve ser cadastrada nos órgãos controladores das entidades, devem estar quites com as fazendas, etc.

Nesse universo não poderia ficar de fora a contabilidade, que apresenta as ferramentas aos seus usuários, que são os administradores, governo, empresas, que diante de possível convênio ou doação exigem uma série de documentos que serão analisados para saber se a entidade está aplicando corretamente seus recursos. Entre tantos podemos citar a exigência do Balanço Patrimonial, CNPJ, Atestado de funcionamento emitido pelo Conselho Municipal de Assistência Social, Atestado de Filantropia Federal, Registro no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (no caso de entidades que trabalham com crianças e adolescentes), RAIS, Imposto de Renda, Inscrição Municipal, Autorização do Corpo de Bombeiros, Autorização da Vigilância Sanitária, deve ter um quadro de funcionários que possa atender a clientela sem depender de voluntários, é exigida o recolhimento de todos os encargos trabalhistas.

O Terceiro Setor movimenta hoje recursos equivalentes a 4,7% do PIB mundial. Em 1.995, as atividades sem fins lucrativos movimentaram cerca de US\$ 1,1 trilhão em 22 países. Somente nos Estados

Unidos, 40 mil fundações empresariais investem anualmente US\$ 400 bilhões em ações sociais. No Brasil, uma pesquisa realizada pela empresa de consultoria Kanitz & Associados estimou em R\$ 1,728 bilhão o total de investimentos pelas 400 maiores entidades filantrópicas em projetos sociais. "Estima-se que existam hoje no mínimo 250 mil organizações do terceiro setor no Brasil" (LIPPI, 1999: A-7).

O Governo Brasileiro, objetivando implementar suas políticas sociais, têm buscado mecanismos para normatizar as ações desse setor, especialmente no que se refere a disponibilização de recursos públicos, monitorando seus parceiros através dos termos de parcerias e contratos de gestão. Nesse sentido, foram criadas recentemente duas "figuras jurídicas" inéditas: as Organizações Sociais (OS's), criadas pela Medida Provisória 1.591/97, e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's), criadas pela Lei 9.790/99. Os nomes são muito parecidos, ambas não tem fins lucrativos, são de direito privado, têm objetivos similares, atuam praticamente no mesmo campo e podem beneficiar-se de recursos públicos. A Lei da OSCIP, batizada lei do Terceiro Setor, tem por objetivo principal estimular parcerias entre o Poder Público e as entidades sem fins lucrativos. Essa Lei institui e disciplina o termo de parceria com o Poder Público, cujo objetivo ulterior é de fomentar e executar atividades de interesse público. Nesse contexto, a Contabilidade, consagradamente definida como um sistema de informação e mensuração, passou a ser requerida em diversos momentos pelos vários organismos governamentais e não governamentais, para fornecer-lhes Demonstrações Contábeis e outras informações por ela geradas quer para registros e concessão de certificados específicos ou mesmo para fins de prestação de contas das ações dessas entidades. Entretanto, não havia, até então, qualquer ato normativo contábil específico para as entidades sem fins lucrativos, gerando procedimento contábeis não uniformes, apesar da obrigatoriedade da observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade editou, então, três Normas Brasileiras Contábeis Técnicas (NBC T), objetivando regulamentar os procedimentos contábeis em "Entidades Diversas" As Normas são as seguintes:

NBC T 10 – Dos aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

NBC T 10.4 – Fundações (Resolução CFC n.º 837/99, de 22 de fevereiro de 1.999)

NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe (Resolução CFC n.º 838/99, de 22 de fevereiro de 1999)

NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros (Resolução CFC n.º 877/00, de 18 de abril de 2.000)

Na NBC T 10.19, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define da seguinte forma as entidades sem fins lucrativos: "...são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit" (item 10.19.3).

Pela definição acima, verifica-se que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade do CFC inovou dois aspectos fundamentais (não distribuição do eventual resultado positivo e nomenclatura do resultado apurado) mas que, entretanto, não contemplam toda a complexidade e abrangência desse segmento. Alias as fundações e entidades sindicais e associações de classe, contempladas pelas NBC T 10.4 e NBC T 10.18, respectivamente também são, em sentido lato, "entidades de fins não lucrativos", portanto poderiam ser contempladas sob a mesma sigla, ou seja, Entidades sem finalidades de lucros. Isso fica evidente quando a própria NBC T 10.19, item 10.19.1.5, cita que "essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem de advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais. Reafirma o item 10.19.1 "por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe."

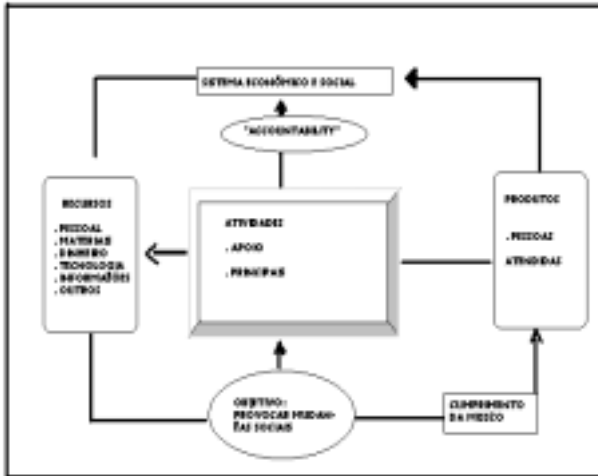
Como normas técnicas convém mencionar, são muito significativas as contribuições apresentadas, especialmente as que tratam do reconhecimento das receitas e despesas. Nessas entidades, as principais fontes de recursos – as doações, subvenções e contribuições -, não guardam relação direta com os custos e despesas, tão visível nas atividades empresariais. A experiência permite nos afirmar que as receitas de muitas entidades sem fins lucrativos oscilam de forma totalmente desproporcional ao volume de custos e despesas, com superávites fantásticos em certos períodos e com déficit em outros.

Segundo DRUCKER (1994-XIV) as organizações sem fins lucrativos tem por objetivo "provocar mudanças sociais", são agentes de mudanças humanas. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada, Nesse sentido a mensuração econômica do resultado social torna-se muito difícil. Alias talvez devesse ser utilizado um outro enfoque da Contabilidade (social, por exemplo) para tratar dessa questão em particular.

Este estudo acomoda as definições acima e enfatiza como características principais a não distribuição dos resultados e patrimônio a quem quer que seja, mesmo em processo de descontinuidade (extinção), e as doações, subvenções e contribuições voluntárias como as principais fontes de recursos. Entende-se que nos casos em que essas entidades desenvolvem atividades análogas às das empresas, os critérios contábeis já estão consolidados pela Contabilidade Financeira e Gerencial, devendo, portanto, incorporar toda a tecnologia disponível.

Do ponto de vista sistêmico, essas entidades, conforme se demonstra na Figura 1, interagem com ambiente externo no qual atuam, denominado sistema econômico e social, composto pelo mercado, governos, legislações, etc. e a sociedade, no sentido amplo (indivíduos, organizações não governamentais, etc.). Obtêm desse sistema os recursos (pessoal, materiais, dinheiro, tecnologia, informações, dentre outros) utilizados na execução de suas atividades de apoio (administrativo, manutenção, marketing, etc.) e atividades principais (filantropia, esporte, lazer, religião, cultura, educação, saúde, etc.), gerando assim, o que denominamos de "produto social", ou seja, pessoas atendidas. Seus resultados são sempre mudanças em pessoas – de comportamento, competência, saúde, capacidade, esperanças, cultura, etc. De fato, a entidade cumpre efetivamente sua missão quando reintegra essas pessoas ao sistema econômico e social, modificando-o.

Figura1 – Visão Sistêmica das Entidades Sem fins Lucrativos



Segundo MARCOVITCH (1997-121), “por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos, e também quanto aos resultados obtidos e recursos alocados. O diagnóstico “ex-ante” e avaliação “ex-post” constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras.

Nesse sentido a preparação de relatórios para avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade.

As palavras acima, sem grifo no original, evidenciam claramente pelo menos três elementos caracterizadores de uma nova postura gerencial e de controles aplicados às entidades sem fins lucrativos, aqui denominados de Terceiro Setor: Transparência (accountability), relatórios de avaliação (desempenho) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis). Nesse contexto é oportuno de que forma a Contabilidade, definida como método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica e financeira, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários, (IUDÍCIBUS, 1993:24), poderia gerar relatórios de modo a alcançar os usuários das informações contábeis das ESFL, valendo-se das atuais Normas Técnicas do Conselho Federal de Contabilidade que, com simples adaptações (notadamente de nomenclaturas), são as mesmas regras aplicadas às empresas.

No âmbito “normativo”, mesmo que de forma tímida, um importante passo já foi dado no sentido de se definir padrões relacionados ao conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis e de sua divulgação, aplicados às entidades sem fins lucrativos. Espera-se, ainda, que se considerem regras mais específicas para entidades deste segmento. Nesse sentido, estudos poderiam ser realizados objetivando fundamentar

científica e tecnicamente, questões ainda não consolidadas como por exemplo, definição das entidades sem fins lucrativos, suas principais características, classificação, principais fontes de recursos, etc. Isso fortaleceria, inclusive o trabalho do auditor quando da execução do seu trabalho e emissão do respectivo parecer. Definir padrões específicos para a auditoria seria um passo importante para essa categoria profissional. Espera-se também, a publicação da NBC T 10.16 – Entidades que Recebem Subsídios, Subvenções e Doações, atualmente em estudo e elaboração no grupo de trabalho das NBCs.

Há questões ainda pendentes e que demandarão estudos técnicos específicos não só do órgão normatizador (CFC, no caso) mas também dos profissionais e estudiosos da Contabilidade. Cita-se a título exemplificativo, o item 10.19.2.8 da NBC T 10.19, quando diz: As entidades beneficiadas, caso não tiverem usufruído a isenção de tributos e contribuições, devem registrar suas receitas e despesas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados como se não gozassem de isenção.

Entende-se, também que a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) deva fazer parte do elenco das Demonstrações Contábeis em substituição à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). A DFC já se consolidou como um instrumento de “prestação de contas” e de gerenciamento dos recursos financeiros nas entidades em questão, muito mais do que a DOAR. No âmbito gerencial, espera-se uma postura mais dinâmica e criativa por parte dos profissionais da Contabilidade, valendo-se de conceitos já consagrados pela Contabilidade e Controladoria empresarial. O processo de gestão deve fazer parte do dia a dia dessas entidades, não só na definição das suas diretrizes estratégicas, mas também nas fases de planejamento de curto, médio e longo prazos, avaliação das melhores alternativas para executar projetos e atividades, assim como o controle orçamentário, ou seja, na avaliação dos resultados alcançados frente aos objetivos previamente definidos. Técnicas mais simples como, por exemplo, orçamento de receitas, custos, despesas, investimentos, caixa, etc., Demonstrações Contábeis projetadas, elaboração de projetos, relatórios de prestação de contas, etc., também são requeridos dos profissionais

CONCLUSÃO

Através deste trabalho podemos notar que a contabilidade é atuante e necessária em toda a área da sociedade, não só como meio de controle

financeiro e patrimonial, mas também auxiliando para garantir benefícios aos seus usuários, seja ele pessoa física, pessoa jurídica com fins industriais ou comerciais, ou nossas entidades sociais, que buscam e necessitam da ajuda de todos, ajuda financeira, material, voluntária, para atingir seus objetivos que é o de minimizar as dores dos nossos irmãos mais necessitados, que por inconseqüência de governantes e empresários arcaicos durante várias décadas deixaram que milhares de pessoas passassem a viver às margens da sociedade, não tendo nem condições de tentar se estabelecer como ser humano numa sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- BEUREN, Ilse Maria. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. Revista Brasileira de Contabilidade. V.28, nº 7116, pág. 45-51. Março/Abril de 1.999.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em Entidades Diversas
NBC T 10.4 – Fundações.
NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe
NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucro
- COSTA JÚNIOR, Leopoldo. Terceiro Setor e economia social. Integração: a revista eletrônica do terceiro setor. 1999.
- COSTA SANTOS, Rubens da. Reflexões sobre as organizações da Sociedade Civil. Integração a revista eletrônica do terceiro setor. 1999.
- FALCONER, Andres Pablo. A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999.
- FERNANDES. Rubens César. O que é o terceiro setor?
- OLAK, Paulo Arnaldo. Conceitos econômicos aplicados à contabilidade de entidades privadas sem fins lucrativos. Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo. Julho/Agosto de 1.999.
- ANDRADE, Guy Almeida, Contabilidade de Entidades Sem Fins Lucrativos. In: Curso sobre temas contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v.4.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 750/93, de 29 de dezembro de 1.993
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 774/94, de 16 de dezembro de 1.994
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1.999
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1.999
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 877/00, de 18 de abril de 2.000
- BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por Ações.
- BRASIL. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília DF. Presidência da República, 1995.
- DRUCKER, Peter Ferdinand, Administração de Organizações Sem fins Lucrativos. Princípios e Práticas. São Paulo: Pioneira, 1994.
- FIPECAFI & ARTHUR ANDERSEN. Normas e Práticas Contábeis no Brasil. São Paulo: Atlas, 1991.
- HENDRICKSEN, Elson S. e VAN BREDÁ, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- IBRACON. Princípios Contábeis. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et. Al. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de Teoria da Contabilidade. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1.993.
- LIPPI, Roberta. Terceiro Setor Espera Retornar o Crescimento São Paulo: Gazeta Mercantil, 18/05/99
- MARCOVITCH, Jaques. Da exclusão à Coesão Social: Profissionalização do Terceiro Setor. In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1.997.
- Martins, Eliseu. Contabilidade de Entidades de Fins não Lucrativos. Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços.
- NETO MELO, Francisco Paulo de & FROES, César. Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial. Rio de Janeiro, Qualitymark, 1.999
- OLAK, Paulo Arnaldo. Conceitos Econômicos Aplicados à Contabilidade de Entidades Privadas sem Fins Lucrativos. VI Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. São Paulo: 1999.
- OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.