

DEMONSTRAÇÃO DE VALOR ADICIONADO: APLICAÇÃO EM UMA INSTITUIÇÃO DO TERCEIRO SETOR DE MINAS GERAIS

Disley Pereira dos Santos

Pós-graduado em Gestão Governamental pela
Universidade Federal de Minas Gerais
disley@gmail.com

Paulo Antônio Deodoro

Pós-graduado em Gestão Governamental pela
Universidade Federal de Minas Gerais
paulodeodoro26092006@yahoo.com.br

Helton Cristian de Paula

Mestrando em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Minas Gerais
helton@face.ufmg.br

Romualdo Douglas Colauto

Doutor em Engenharia de Produção pela
Universidade Federal de Santa Catarina
Professor do programa de Mestrado em Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Minas Gerais
rdcolauto@face.ufmg.br

RESUMO

O sistema capitalista provocou o agravamento das desigualdades econômico-sociais. Diante da incapacidade do Estado de suprir as necessidades dos indivíduos ocorreu a organização da sociedade civil, conhecido como terceiro setor, no qual entidades sem fins lucrativos surgem com o objetivo de preencher as lacunas deixadas pelo Estado. Uma vez que essas instituições não buscam o lucro, torna-se necessária uma forma específica de avaliar seus resultados. Desse modo, o objetivo desse trabalho é propor a aplicação da Estrutura da Valor Adicionado em uma Instituição do Terceiro Setor de Minas Gerais com a finalidade de mostrar o processo de formação e distribuição do resultado em instituições sem fins lucrativos. O modelo da Demonstração de Valor Agregado (DVA) foi aplicado na Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa (FUNDEP), entidade sem fim lucrativo de apoio ao ensino e pesquisa na UFMG. Constatou-se que essa demonstração contribuiu para explicar a geração de valor obtida pela fundação, e principalmente colaborar para o aumento da transparência da gestão e no processo de sustentabilidade da entidade.

Palavras-chave: DVA. Terceiro Setor. Fundação de Apoio.

VALUE ADDED STATEMENTS: APPLICATIONS IN A THIRD-SECTOR INSTITUTION FROM MINAS GERAIS

ABSTRACT

The capitalist system led to the aggravation of socioeconomic inequalities. Faced with the State's inability to provide for individual needs, civil society became organized into what came to be known as the third sector. In this kind of organization, non-profit entities are created to fill the void left by the State. As these institutions do not seek profits, a specific way to assess their results is required. As such, the purpose of this paper is to propose the application of the Value Added Structure in a third-sector institution, with the purpose of demonstrating the process of formation and distribution of results in non-profit institutions. The Value Added Statement (VAS) was applied in the Research Development Foundation (FUNDEP), a non-profit institution that supports education and research in the Federal University of Minas Gerais (UFMG). It was discovered that this statement contributed to explain the value creation by the foundation, and especially to increase transparency in management and in the sustainability process of the entity.

Keywords: VAS. Third Sector. Support Foundation.

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 3	p. 45 - 56	setembro / dezembro 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------------

1 INTRODUÇÃO

O sistema capitalista provocou o agravamento das consequências das desigualdades econômico-sociais. O Estado, por ser uma organização onerosa, burocratizada e incapaz de prover bens públicos necessários à sociedade, desencadeou críticas ideológicas que originaram o Terceiro Setor na economia. Desse modo, iniciou o desenvolvimento no Estado e no mercado da necessidade de esforço conjunto para promover mudanças sociais e fortalecer a institucionalização de um setor responsável pela canalização desta vontade social, na consecução dos fins de interesse público. Conseqüentemente, as empresas têm promovido políticas de responsabilidade social e os governos instrumentos de parcerias com o Estado e o setor privado. O objetivo do Estado em atender as demandas crescentes da sociedade faz com que ela se organize em instituições que visem prover os bens e serviços públicos necessários. No caso da educação superior e da pesquisa científica, as universidades federais convivem com a falta de autonomia para executar suas atividades. Neste contexto, as Fundações de Apoio são uma excelente alternativa para viabilizar seus projetos e programas de pesquisa.

O fenômeno da globalização e o aumento da competitividade na busca de recursos pelas entidades sem fins lucrativas aumentaram também o nível de exigência, de transparência e de resultados sociais sobre as organizações. Neste contexto, buscam-se na ciência contábil artefatos para melhor comunicar o resultado empreendido no período às partes interessadas. Assim, a Demonstração de Valor Adicionado (DVA) vem sendo utilizada para evidenciar a geração e a distribuição de riqueza das organizações.

O modelo de DVA desenvolvido pelos pesquisadores da FIPECAFI, segundo Santos (2003), obteve boa aceitação do mercado, sendo que a própria CVM recomendou a utilização deste modelo. A partir do modelo FIPECAFI, a CVM elaborou várias instruções normativas para regular a publicação da DVA: Parecer de Orientação CVM nº 24/92; Ofício Circular CVM/SNC/SEP/ no 01/00; Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP Nº 01/2004; Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP Nº 01/2005. A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL também regulou a forma com que as empresas do Setor elétrico deveriam publicar a DVA, através do OFÍCIO CIRCULAR nº 155/2003-SFF/ANEEL, de 24/01/2003, também com boa aceitação pelas companhias elétricas. Desde 1992 a CVM incentiva as companhias abertas a publicar a DVA, inclusive fez incluir no anteprojeto de reformulação da Lei nº

6.404/76 a obrigatoriedade da divulgação da Demonstração do Valor Adicionado e de informações de natureza social e de produtividade.

Há anos têm sido adotados os modelos propostos pela FIPECAFI e a CVM, mas com na ausência de uma norma contábil para a publicação da DVA aplicável a todas as entidades, cada empresa publicava a sua forma, gerando dificuldade nas comparações. Em 2005, foi elaborada pelo CFC a norma contábil NBC T.3.7, para regular elaboração da DVA no Brasil pelos contadores, com participação da CVM, órgãos governamentais e de classe. O CFC também regulou a publicação de balanços sociais e ambientais na NBC T 15, que trata das Informações de Natureza Social e Ambiental. Dentre o conjunto de relatórios de natureza social há um destaque para a evidenciação da geração e distribuição de riqueza, constando neste conjunto de relatórios a DVA, a ser elaborada de acordo com a NBC T.3.7.

Empresas brasileiras como Usiminas, Grupo Arcelor, Banco do Brasil tem publicado a vários anos a DVA, na forma sugerida pela CVM. A grande vantagem da regulação pela CVM, foi a publicação da DVA, como demonstração da geração e distribuição de riqueza, a fim de disponibilizar as informações das companhias abertas para os acionistas e demais interessados como parte de sua política de governança corporativa.

Ademais, muitas empresas têm publicado a DVA integralmente nas Notas Explicativas. Isso tem grande importância, pois conforme a NBC T 6: "as Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis". Uma vez divulgada em Notas Explicativas, a DVA torna-se objeto de auditoria externa, sendo dado parecer sobre sua integridade, o que aumenta a confiabilidade da informação divulgada. A partir das relações entre os diversos componentes da DVA, é possível utilizá-la como instrumento de análise. Assim, o trabalho tem por objetivo aplicar a Estrutura da Demonstração de Valor Adicionado para evidenciar a geração e distribuição de riqueza de uma entidade do Terceiro com a finalidade de mostrar o processo de formação e distribuição do resultado em instituições sem finalidades lucrativas.

Discute-se no meio contábil acerca da falta de transparência das entidades sem fins lucrativos no Brasil e das lacunas na gestão de seus recursos. No contexto de competitividade e busca por recursos, a contabilidade torna-se importante na comunicação do resultado, principalmente aos seus provedores. Assim a escolha do deste assunto deve-se à sensibilidade aos estudos levantados pela comunidade acadêmica, no sentido de colaborar com busca de instrumentos

de avaliação de resultado nas entidades do Terceiro Setor.

2 ASPECTOS CONCEITUAIS DO TERCEIRO SETOR

Devido à abrangência do termo Terceiro Setor, existe dificuldade para se ter uma definição precisa. A definição mais aceita na bibliografia recorrente refere-se às características estruturais e operacionais de Terceiro Setor descritas por Saloman (1998, p.6): com estrutura formal; privada, não vinculada ao governo; não distribuidoras de lucro; autônomas gerencialmente; voluntário, ou seja, envolve uma significativa participação de trabalho voluntário; de finalidade pública.

Deforny *et al.* (1998) explicam que existe uma diversidade de termos com diferentes enfoques presentes em cada país, mas a expressão mais aceita pelos estudiosos de todo mundo é Terceiro Setor. Nos Estados Unidos, diz-se sociedade sem fins lucrativos, no Reino Unido, utiliza-se em geral a noção de organizações voluntárias e nos países de língua francesa, economia social. No Brasil, segundo Olak e Nascimento (2006) o termo vigente devido aos dispositivos contemplados na legislação sempre foi Entidades sem Fins Lucrativos.

Tachizawa (2002) e Rossi Júnior (2006) explicam que o Terceiro Setor surge como mercado social formado pelas ONGs, e entidades semelhantes, ocupando o espaço não preenchido pelo Estado (Primeiro Setor), que muito burocratizado tem se mostrado impotente para atender as demandas sociais da população, e pelo Mercado (segundo setor) que busca a maximização do lucro por meio da comercialização de bens e serviços. Falconer (1999, p. 21) afirma que "cabe ao Terceiro Setor conter a tendência e inoperância do Estado e minimizar as desigualdades inerentes ao Mercado, provendo bens públicos com a qualidade e efetividade do setor privado".

Fernandes (1994) menciona que o termo Terceiro Setor designa o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltada para a provisão de bens públicos. Para Falconer (1999) o Terceiro Setor, como um setor privado não voltado ao lucro, embora atue na esfera pública, não é vinculado ao Estado, ou seja, não-governamental e não lucrativo. Falconer (1999), Olak e Nascimento (2006) explicam que o Terceiro Setor busca respaldo nas Ciências Sociais que procuram resgatar os aspectos não-econômicos das relações privadas, de forma a compreender a influência dos valores coletivos nas relações sociais. No campo

das ciências administrativas, busca-se melhorar a gestão das entidades sem fins lucrativos.

As principais características de entidades sem fins lucrativos são explicadas por Olak e Nascimento (2006), segundo seus objetivos institucionais, principais fontes de recursos, considerações sobre lucro, patrimônio, resultados e mensuração do resultado social. Com relação às principais características das entidades sem fins lucrativos, pode-se destacar que (I) os objetivos institucionais buscam provocar mudanças sociais; (II) as principais fontes de recursos financeiros e materiais são doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários; (III) o lucro é o meio para atingir os objetivos institucionais e não o fim; (IV) não há participação e distribuição de resultados aos provedores da entidade; (V) normalmente são imunes ou isentas de pagamentos de tributos; (VI) o resultado social é difícil de ser mensurado monetária e economicamente. Para Drucker (1994) o objetivo das entidades sem fins lucrativos é provocar mudanças na sociedade e o lucro não tem um fim em si mesmo, mas o resultado das entidades é um ser humano mudado, um paciente curado.

3 CARACTERIZAÇÃO DAS FUNDAÇÕES DE APOIO

As Fundações são entidades sem fins lucrativos, cujo ordenamento jurídico foi reconhecido primeiramente por intermédio do Código Civil Brasileiro de 1916. Quando este foi revogado, as fundações obtiveram tratamento especial, sobretudo nos artigos 62 a 69 do Novo Código Civil, instituído através da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Conforme assegura esta lei, a constituição das fundações somente poderá ser feita com as finalidades religiosas, morais, culturais ou de assistência. Isto foi considerado um avanço, pois o antigo Código Civil não restringia seu campo de atuação. Bastava constitui-las através de testamento ou de escritura pública, definir a dotação dos bens e qualquer finalidade a que se destinava. Além disso, era facultado aos instituidores o modo de administrá-las. Estas facilidades contribuíram para a proliferação de Fundações "picaretas", com o simples propósito de burlar a fiscalização (a tributária, principalmente), podendo servir de fonte para a lavagem de dinheiro ilícito.

No Brasil, o ato pioneiro a respeito do desenvolvimento da entidade fundacional ocorreu a partir de 1738, quando foi criada a Fundação Romão de Matos Duarte. O instituidor, Romão de Matos Duarte, destinou parte de seu patrimônio na formação de um

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 3	p. 45 - 56	setembro / dezembro 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------------

fundo para auxiliar, exclusivamente, os órfãos que eram recolhidos e atendidos na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro. Dentre as Fundações mais antigas das quais são conhecidas no Brasil, pode-se destacar a Fundação Pão dos Pobres de Santo Antônio, de Porto Alegre (1867); o Abrigo Cristo Redentor, do Rio de Janeiro (1923) e a Fundação Getúlio Vargas (1944). Esta última bastante conceituada no campo técnico-educativo.

As Fundações de Apoio são entidades criadas visando dar suporte a projetos de ensino, de pesquisa e de extensão e ao desenvolvimento institucional, tecnológico e científico, de interesse das instituições federais de ensino superior (IFES) e das instituições de pesquisa. São constituídas com a natureza jurídica de direito privado e sem fins lucrativos, sendo regidas pelo Código Civil Brasileiro. Portanto, estão sujeitas à fiscalização do Ministério Público. Além disso, estão condicionadas ao prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e no Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável a cada dois anos. Não são criadas por lei nem mantidas pela União. A autorização desses dois Ministérios é exigida em virtude da relação entre as instituições federais e as fundações de apoio ser de fomento aos projetos de ensino, pesquisa e extensão, cabendo às fundações dar suporte finalístico e administrativo ao desenvolvimento desses projetos. Este tipo de fundação, conforme Paes apud Pereira, Vieira e Borba (2007, p. 3),

são fundações de direito privado que foram instituídas por pessoas físicas (professores universitários, por exemplo) ou pessoas jurídicas (que podem ser as próprias universidades ou instituições de ensino superior), visando auxiliar e fomentar os projetos de pesquisa, ensino e extensão das universidades federais e demais instituições de ensino superior, públicas ou privadas.

A Lei nº 8.958/94, denominada de Lei das Fundações de Apoio e regulamentada através do Decreto nº 5.205/

04, todas as fundações de direito privado que possuam como finalidade estatutária apoiar projetos de pesquisa, de ensino e de extensão de acordo com seu artigo 1º, podem ser caracterizadas como fundações de apoio. Em virtude disso, normalmente são instituídas por iniciativas dos próprios professores ou pelas próprias universidades ou centros de ensino superior.

Em decorrência do excesso de burocracia imposto pelo setor público, o processo de criação das Fundações de Apoio tornou-se mais intenso. Como proporcionam o auxílio e o fomento às instituições federais de ensino superior no desenvolvimento de suas atividades (transferência de tecnologia, contratações de pessoal, intermediação entre universidades e empresas, captação e dispêndio de recursos) sem a exigência onerosa e morosa de licitações e concursos públicos, apresentam resultados imediatos e produtivos. Dessa forma, as Fundações de Apoio assumem um papel importante juntamente com as universidades, pois constituem a base do desenvolvimento técnico-científico brasileiro.

As Fundações de Apoio são entidades credenciadas e habilitadas a prestarem serviços de gerenciamento administrativo e financeiro para a execução de projetos de ensino, pesquisa e extensão das instituições federais de ensino superior. Para exercerem essa função, as fundações utilizam contratos, convênios, acordos e ajustes, cuja fonte de recursos pode ser de organismos públicos ou privados, nacionais ou internacionais.

Observando o funcionamento das Fundações de Apoio, as atividades básicas dessas instituições estão descritas a seguir: captar recursos por meio de projetos, de doações e de aplicações financeiras; planejar a utilização de recursos; controlar o patrimônio; executar compras de materiais e serviços; controlar os recursos humanos; registrar as transações; controlar recebimentos e a execução de pagamentos; executar compras de materiais e serviços. Dessa forma, essas atividades podem ser visualizadas na Figura 1:

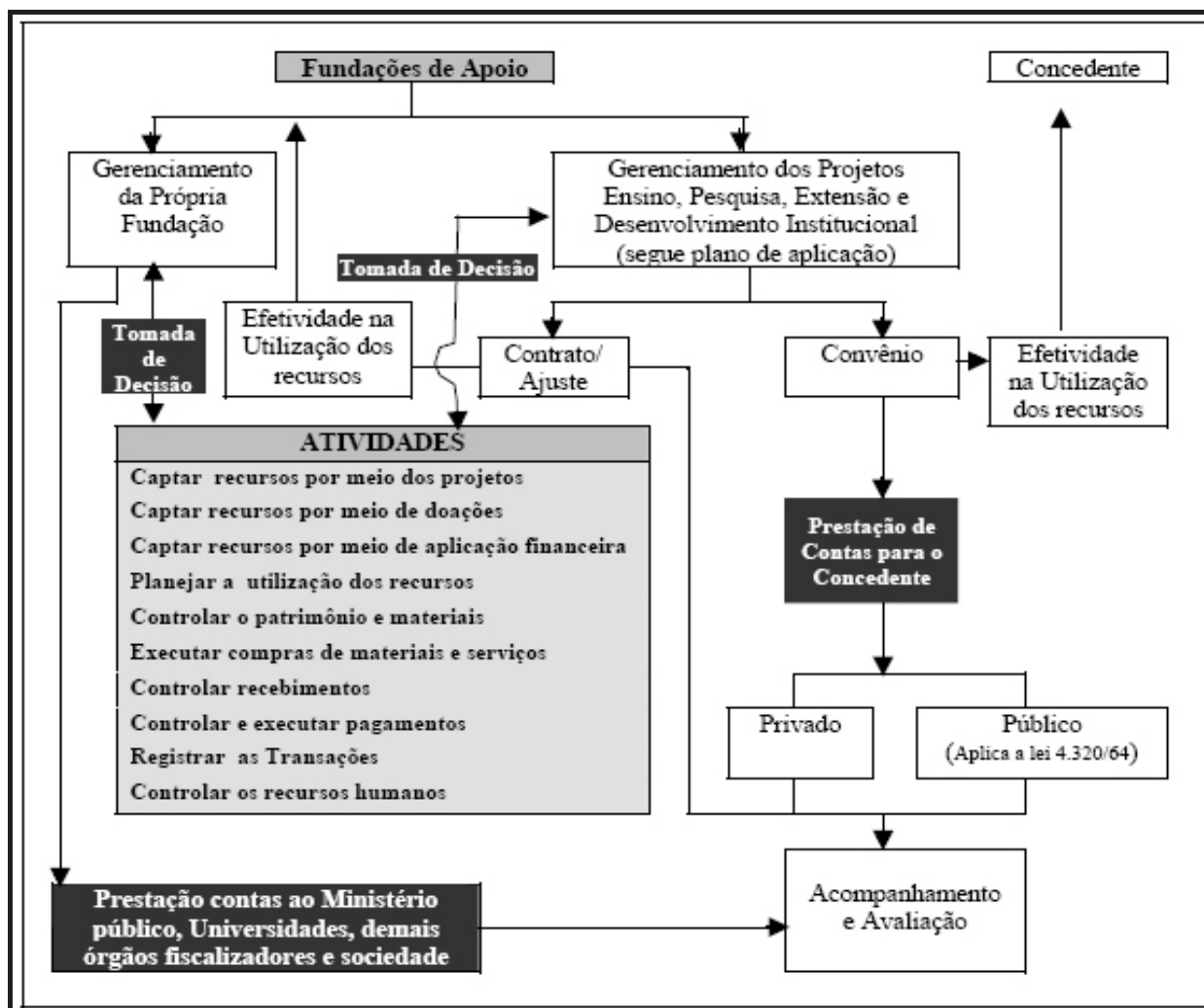


Figura 1 - Atividades Básicas das Fundações de Apoio

Fonte: Barbosa (2003,p.51).

A aplicação dos recursos oriundos das atividades da própria fundação e dos projetos de terceiros sob seu controle requerem um processo freqüente de tomada de decisão e de prestação de contas junto aos órgãos que controlam as Fundações de Apoio: o Ministério Público, a Universidade vinculada, os Agentes Financiadores e o Tribunal de Contas, dentre outros.

4 DEFINIÇÃO E ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

O Valor Adicionado na concepção econômica, de acordo com Rosseti (1997), representa a remuneração dos fatores de produção na forma de salários, aluguéis, arrendamentos, juros, depreciações e lucro. Na interpretação de Simonsen

apud Martins (1999), valor adicionado é a diferença entre o valor bruto da produção e os consumos intermediários nessa etapa. O Valor Adicionado na concepção contábil, segundo Suojanen apud Dolabella (1992, p.48),

é baseado no conceito econômico da renda e, conseqüentemente, enfatiza a produção como sendo a medida de desempenho social da empresa. A utilização do conceito de valor adicionado (na contabilidade) visa mensurar o valor total da produção da empresa, diminuído dos recursos de terceiros consumidos e sua distribuição entre os participantes ou grupos sociais que, direta, ou indiretamente, contribuem para gerá-lo.

Para Gallizo (2000), Valor Adicionado é o aumento da riqueza gerada pela atividade da empresa num período considerado, no qual se mede a diferença da produção de bens e serviços, e o valor de compra das aquisições de insumos, sendo posteriormente distribuídos aos empregados, acionistas, governo e aos financiadores da entidade. Consenza (2003) defende que a Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração que divulga a geração de valor produzido pela própria empresa, mediante suas próprias atividades, e a retribuição aos componentes econômicos que formaram esse valor adicionado.

Hendriksen e Breda (1999) defendem que a contabilidade tem a responsabilidade pela divulgação do resultado não apenas a acionistas e credores, como também para o público em geral. Neste contexto, o conceito mais relevante de lucro, na noção ampla de responsabilidade social da empresa, é o conceito de valor adicionado. A diferença do conceito econômico e contábil de Valor Adicionado é que na Economia considera-se no cálculo do Valor Adicionado a produção do período, independente desta produção ter sido vendida ou não. Já o conceito contábil de valor adicionado

considera a realização da receita.

A NBC T.3.7 expõe que a Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a "evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição". Santos (2003) acrescenta que "a DVA deve ser entendida como a forma mais competente criada pela contabilidade para auxiliar a medição e demonstração da capacidade de geração, bem como de distribuição de riqueza de uma entidade.

De acordo com a estrutura determinada pela NBC T 3.7, a DVA deve evidenciar: a receita bruta e outras receitas; os insumos adquiridos de terceiros; os valores adicionados (dados) em transferência a outras entidades; valor adicionado a distribuir; e distribuição do valor adicionado. A norma determina uma estrutura que permite identificar os principais elementos envolvidos no processo de geração de riqueza: as receitas; os insumos; a depreciação, a amortização e exaustão; as transferências; e o valor adicionado total a distribuir. Para evidenciar as receitas, segue a estrutura apresentada no Quadro 1.

Receitas
(-) Insumos adquiridos de terceiros
(-) Depreciação, amortização e exaustão
(=) Valor Adicionado Líquido produzido pela entidade
(+) Valor Adicionado recebido em transferência de outras entidades
(=) Valor Adicionado Total a Distribuir

Quadro 1: Estrutura para evidenciar a Geração de Riqueza

Fonte: adaptado da NBC T 3.7.

A partir das informações extraídas da contabilidade, a apuração do resultado na Demonstração de Valor Adicionado observa os critérios de classificação quanto à geração e à distribuição de riqueza. A geração de riqueza compreende: a receita bruta e outras receitas; os insumos adquiridos de terceiros; a depreciação, a depreciação, amortização e exaustão; e o valor adicionado recebido em transferência. No grupo de receita bruta e outras receitas, devem ser apresentados: as vendas de mercadorias, produtos e serviços, incluindo os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas, ou seja, o valor correspondente à receita bruta, deduzidas as devoluções, os abatimentos incondicionais e os cancelamentos; as outras receitas decorrentes das atividades afins; os valores relativos à constituição

(reversão) de provisão para créditos duvidosos; e os resultados não-decorrentes das atividades-fim, como: ganhos ou perdas na baixa de imobilizado, investimentos etc.

No grupo de insumos adquiridos de terceiros, devem ser apresentados: os materiais consumidos incluídos no custo dos produtos, mercadorias e serviços vendidos; os demais custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos, exceto gastos com pessoal próprio e depreciações, amortizações e exaustões; despesas operacionais incorridas com terceiros, tais como: materiais de consumo, telefone, água, serviços de terceiros, energia; os tributos incluídos na aquisição, recuperáveis ou não; os valores relativos a perdas de ativos, como perdas na

realização de estoques ou investimentos etc. A depreciação, amortização e exaustão representam os valores retidos pela entidade que foram registrados no período.

Os valores adicionados recebidos em transferência de outras entidades correspondem: ao resultado positivo ou negativo de equivalência patrimonial; aos valores registrados como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo; aos valores registrados como receitas financeiras relativos a quaisquer operações com instituições financeiras, entidades do grupo ou terceiros, exceto para entidades financeiras que devem classificá-las no grupo de receita bruta e outras receitas; e aos valores registrados como receitas de aluguéis ou royalties, quando se tratar de entidade que não tenha como objeto essa atividade.

Em outro sentido, a DVA deve também evidenciar a Distribuição das Riquezas por meio da remuneração dos fatores de produção: trabalho, capital próprio e de terceiros, e a participação do governo, e os lucros retidos para manutenção e expansão da empresa, como apresentado no Quadro 2.

Remuneração do Trabalho :
Empregados, Salários e encargos
Comissões sobre Vendas
Honorários da Diretoria
Participação dos empregados nos lucros
Planos de aposentadoria e pensão
Participação do Governo:
Tributos
Federais
Estaduais
Municipais
(-) Incentivos Fiscais
Remuneração do capital:
Capital de Terceiros
Financiadores
Juros
Aluguéis
Capital próprio
Acionistas
Juros sobre o capital próprio e dividendos
Manutenção e expansão da empresa
Lucros retidos/ Prejuízo do exercício

Quadro 2: Estrutura para evidenciar a Distribuição de Riqueza

Fonte: adaptado da NBC T 3.7.

Em relação à distribuição de riqueza, devem constar: os colaboradores; o governo; os agentes financiadores;

e os acionistas. No grupo colaboradores, devem ser incluídos salários, férias, 13º Salário, FGTS, seguro de acidentes de trabalho, assistência médica, alimentação, transporte, etc., apropriados ao custo do produto ou ao serviço vendido ou ao resultado do período, exceto os encargos com o INSS, Sesi, Sesc, Senai, Senat, Senac e outros assemelhados. Fazem parte desse conjunto, também, os valores representativos de comissões, gratificações, participações, planos privados de aposentadoria e pensão, seguro de vida e acidentes pessoais.

No item governo deve-se incluir os impostos, taxas e contribuições, inclusive as contribuições devidas ao INSS, Sesi, Sesc, Senai, Senat, Senac e outros assemelhados, imposto de renda, contribuição social, ISS, CPMF, todos os demais tributos, taxas e contribuições. Os valores relativos a ICMS, IPI, PIS, Cofins e outros assemelhados devem ser considerados os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados dentro do item "Insumos adquiridos de terceiros". Como os tributos são, normalmente, contabilizados no resultado como se devidos fossem, e os incentivos fiscais, quando reconhecidos em conta de reserva no patrimônio líquido, os tributos que não forem pagos em decorrência de incentivos fiscais devem ser apresentados na Demonstração do Valor Adicionado como item redutor do grupo de tributos.

No grupo dos Agentes financiadores devem-se considerar as despesas financeiras relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos com instituições financeiras, entidades do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo os custos e despesas com leasing) pagos ou creditados a terceiros. No item acionista devem-se incluir os valores pagos ou creditados aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio ou dividendos. Os juros sobre o capital próprio apropriados ou transferidos para contas de reservas no Patrimônio Líquido devem constar do item Lucros retidos. A participação dos minoritários nos Lucros Retidos deve ser incluído neste componente, aplicável às Demonstrações Contábeis Consolidadas, o valor da participação minoritária apurada no resultado do exercício, antes do resultado consolidado. Quanto à retenção de lucro, deve ser indicado neste componente o lucro do período destinado às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

De acordo com Olak e Nascimento (2006) a norma contábil NBC T 3 instrui a forma de elaboração DVA.

Enf.: Ref. Cont.	UEM-Paraná	v. 27	n. 3	p. 45 - 56	setembro / dezembro 2008
------------------	------------	-------	------	------------	--------------------------

No caso das entidades do terceiro setor, se faz necessário adaptações para atender algumas características de cada tipo de entidade. Para tanto, devem-se utilizar as normas especificadas nas NBC T 10.4, NBC T 10.16, NBC T 10.18 e NBC T 10.19 e outras.

A NBC T 3.7 orienta que a DVA deve estar coerente com a DRE, e que deve detalhar os itens que se fizerem necessária para melhor compreensão do processo de geração e distribuição da riqueza. Contextualizando para o caso das entidades do Terceiro Setor deve então a DVA estar coerente com a Demonstração do Superávit do Exercício, detalhando os itens que se fizerem necessários para compreensão.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

5.1 Procedimentos metodológicos

O estudo é delimitado como pesquisa exploratória. A apresentação da proposta para evidenciar o Valor Adicionado do período fundamenta-se em estudos sobre o Valor Adicionado na contabilidade social, e do modelo de DVA para entidades do Terceiro setor sugerido por Bettiol Junior (2006), considerando as particularidades inerentes às organizações do Terceiro Setor. Para operacionalizar o modelo de Demonstração de Valor Adicionado foi utilizado a Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa (FUNDEP), entidade sem fim lucrativo de apoio ao ensino e pesquisa na UFMG. Na intenção de demonstrar o processo de formação e distribuição da riqueza na FUNDEP, elaborou-se a Demonstração do Valor Adicionado do ano de 2005 utilizando a NBC T 3.7, a partir da Demonstração de Superávit do Exercício, DOAR, e do Relatório de Atividades. Após compara-se a DVA com o ano de 2004, conforme determina a NBC T 3.7.

5.2 Aplicação da Estrutura da DVA na FUNDEP

A FUNDEP foi constituída em 1974 por um grupo de professores pertencentes ao quadro docente da UFMG. Conforme consta no Estatuto da Fundação, obteve sua escritura pública lavrada somente no ano seguinte, em 28 de janeiro de 1975. Ela foi criada com o objetivo de ser um instrumento de suporte às atividades acadêmicas e de pesquisa da universidade, contribuindo para o seu desenvolvimento nas diversas

áreas do conhecimento. A Fundação apresenta uma estrutura operacional bastante definida para exercer a função de gestora administrativo-financeira dos projetos de desenvolvimento tecnológico e das atividades acadêmicas de Ensino, Pesquisa e Extensão da UFMG. A Fundação desenvolve ainda, consultorias e assessorias, produtos e prestação de serviços, cursos e eventos, vestibulares e concursos à comunidade externa.

A fim de atender tais demanda, a Fundação organizou-se através de três núcleos: (1) Núcleo de Atendimento à UFMG m- NAU; (2) Núcleo de Atendimento Externo - NAE; e (3) Núcleo de Relações Institucionais e Desenvolvimento de Oportunidades - NRI. O núcleo NAU é responsável pelo acompanhamento das necessidades dos departamentos da universidade; dos seus centros de extensão e de pesquisa; dos coordenadores de projetos; dos professores e técnicos da UFMG, oferecendo-lhes suporte à captação de recursos, ao gerenciamento de cursos, atividades e projetos, incluindo sua prestação de contas. Procura conhecer as políticas de atuação e os procedimentos das instituições que necessitam do apoio e buscam os produtos técnico-científicos e educacionais da UFMG, promovendo a interface com a universidade. O núcleo NAE atua na captação e gestão de projetos e serviços à comunidade externa à UFMG, oferecendo-lhe o potencial de conhecimento e de desenvolvimento tecnológico da universidade, além do gerenciamento de cursos e da realização de concursos. O núcleo NRI viabiliza a produção e a transferência do conhecimento desenvolvido na UFMG e na FUNDEP para a sociedade.

Convém destacar que a FUNDEP é credenciada junto ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), no âmbito da Lei Federal nº 8.010/90, para efetuar importação de equipamentos e de materiais destinados às entidades de pesquisa do país. A FUNDEP tem estabelecido duradouras parcerias e contratos com dezenas de instituições e empresas, públicas e privadas, nacionais e internacionais. A boa gestão dos recursos tem permitido à FUNDEP manter-se como uma instituição com excelentes resultados. As principais receitas da FUNDEP referem-se a serviços de Levantamento de Oportunidades, Assessoramento na Elaboração de Propostas de Projetos e Prestação de Serviços; Gestão de Cursos, Concursos, Convênios e Contratos, e importações especializadas, conforme apresentado no Quadro 3.

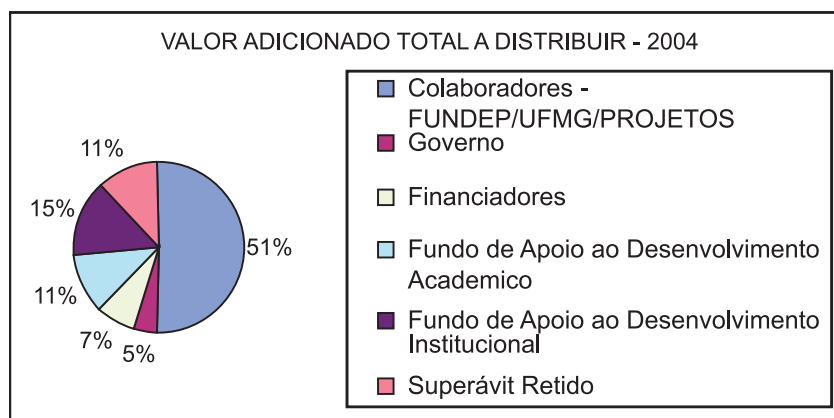
Demonstração do Valor Adicionado - DVA (em Reais)	2005	2004
1 RECEITAS	14.869.844	13.083.922
1.1 Serviços Prestados	14.574.140	13.041.712
1.2 Receitas Não-Operacionais	295.704	42.210
2 INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS	6.124.035	4.917.981
2.1 Materiais e serviços	6.124.035	4.917.981
3 VALOR ADICIONADO BRUTO (1 - 2)	8.745.809	8.165.941
4 RETENÇÕES	537.491	434.590
4.1 Depreciação do Período	537.491	434.590
5 VALOR ADICIONADO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3 -4)	8.208.318	7.731.351
6 VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	3.306.269	3.529.582
6.1 Receitas Financeiras	3.306.269	3.529.582
7 VALOR ADICIONADO TOTAL A DIS TRIBUIR (5+6)	11.514.587	11.103.607
8 DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA	11.514.587	11.103.607
8.1 Colaboradores - FUNDEP/UFGM/Projetos	7.321.156	5.537.433
8.2 Governo	669.211	550.727
8.3 Financiadores	1.065.984	759.180
8.4 Superávit do Exercício	2.458.236	4.256.267
8.4.1 Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Acadêmico	737.471	1.276.880
8.4.2 Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Institucional	983.294	1.702.507
8.4.3 Superávit Retido	737.471	1.276.880

Quadro 3: Demonstração do Valor Adicionado da FUNDEP

Fonte: elaborado pelos autores.

Verifica-se através da DVA acerca da formação e distribuição de riqueza da FUNDEP que do ano de 2004 para o 2005, houve um aumento nas receitas, dos insumos consumidos, gerando também um

aumento no valor adicionado distribuído, o que é fruto do aumento das atividades da fundação de apoio, por meio do acréscimo de clientes e de contratos, como se apresentam nas Figuras 2 e 3.

**Figura 2: Distribuição do valor adicionado da FUNDEP (2004)**

Fonte: elaborado pelos autores.

Por meio dos dados da Figura 2 referente aos valores totais distribuídos em 2004, verifica-se que metade do valor adicionado da fundação foi distribuída para os colaboradores da fundação, e que 38,33%

representam superávit do exercício, o que significa um resultado excelente. De acordo com o regulamento dos fundos da FUNDEP, 11% foram designados para o Fundo de Apoio ao

Desenvolvimento Acadêmico, 15% para o Fundo de Apoio Ao Desenvolvimento Institucional, e 11% do superávit foi retido para investimentos futuros. Apesar de ser uma entidade sem fim lucrativo, a FUNDEP importa, presta serviços, desta forma distribui 5% para o governo na forma de tributos, e 7% para os financiadores.

A partir dos dados da Figura 3, verifica-se mudanças na forma de distribuição de riqueza de 2004 para 2005, com o aumento na participação dos colaboradores de 51% para 64%. De acordo com os dados do Relatório de Atividades de 2005 da

FUNDEP, no período de 2002 a 2005 houve um aumento no número de colaboradores de 115 para 175 para atender os novos projetos, com destaque para a criação do Núcleo de Relações Institucionais e Desenvolvimento de Oportunidades (NRI), cuja missão é identificar, buscar e promover novas oportunidades de projetos para a UFMG. A atuação da Gerência de Propostas proporcionou um aumento de 20% na assessoria prestada pela FUNDEP na UFMG. Os resultados verificados em 2005 refletem que a política de expansão da entidade foi muito bem sucedida, conforme é demonstrado no Gráfico 2.

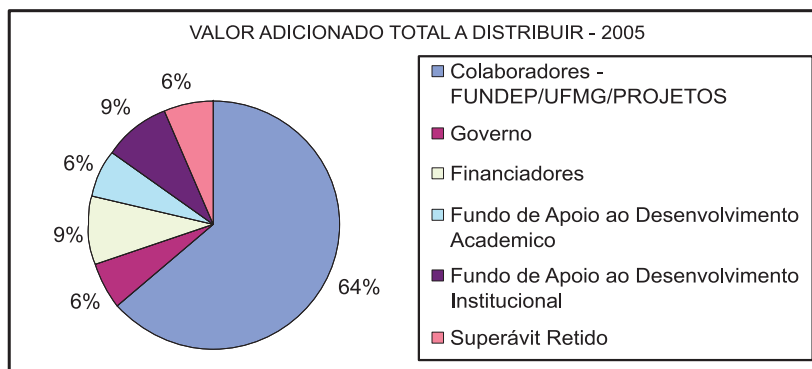


Figura 3: Distribuição do valor adicionado da FUNDEP (2005)

Fonte: elaborado pelos autores.

Por meio da análise do superávit retido pela FUNDEP, percebe-se que boa parte dos fundos retidos para as atividades da fundação de 2004 para 2005 foram distribuídos aos colaboradores, desta forma o superávit do exercício diminuiu de 38,33% para 21,35%. Em decorrência do aumento das atividades da fundação, aumentou também a participação do governo de 5% em 2004 para 6% em 2005, como também na participação dos financiadores que saltaram de 7% em 2004 para 9% em 2005.

A aplicação da estrutura da DVA à FUNDEP complementa as informações acerca do processo de geração e distribuição da fundação às partes interessadas no resultado da fundação, como os professores, alunos, colaboradores, gestores, aqueles que utilizam dos serviços da FUNDEP. Verificando-se o detalhamento do Relatório Atividades da FUNDEP em 2005, pode-se notar que há uma preocupação com a qualidade das informações divulgadas dos resultados da gestão da entidade, e na busca de transparência e responsabilização perante a universidade e a sociedade. Entretanto, a inclusão da DVA, conforme

adotado pelo Conselho Federal de Contabilidade, e do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo Osasco e Região, enriqueceria ainda mais o relatório de atividades da entidade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta do trabalho foi mostrar a aplicação da Demonstração do Valor Adicionado a um entidade do Terceiro Setor. A DVA tem sido utilizada com bastante aceitação principalmente pelas companhias abertas para evidenciar a formação e a distribuição da riqueza às partes interessadas nos resultados das empresas. Devido a grande utilização da DVA, o CFC aprovou a NBC T 3.7, o que representou um grande passo na uniformização dos procedimentos contábeis utilizados na elaboração da DVA pelas entidades. O modelo foi elaborado para atender as empresas, no entanto a norma é aplicável às entidades do Terceiro Setor, fazendo-se necessárias apenas adaptações.

As entidades do terceiro setor representam um setor privado que presta serviços de utilidade pública.

Desta forma, as entidades do terceiro setor são organizações diferenciadas, pois sua finalidade é social, embora não invalide a busca pelo superávit, pois as entidades do terceiro setor devem melhorar o resultado para auferir recursos suficientes para manutenção de suas atividades, alcançando a pretendida sustentabilidade.

No estudo da formação de riqueza das entidades do Terceiro setor, verificou-se que a entidade sob estudo capta recursos através de doações, contribuições, como também de aplicações financeiras e prestações de serviços. O valor adicionado distribuído representa a diferença entre as captações de recursos, dos insumos consumidos, acrescentando ou deduzindo as transferências conforme cada caso. Por meio da DVA da FUNDEP é possível perceber que boa parte dos fundos retidos para as atividades da fundação de 2004 para 2005 foram distribuídos aos colaboradores. Desse modo, o superávit do exercício diminuiu de 38,33% para 21,35%. E ainda, em decorrência do aumento das atividades da fundação houve aumento da participação do governo de 5% em 2004 para 6% em 2005, como também na participação dos financiadores que saltaram de 7% em 2004 para 9% em 2005.

Por fim, a DVA aplicada à entidade do Terceiro Setor funcionar como um instrumento complementar no processo de *accountability*, uma vez que contribui para incrementar a evidenciação da participação de cada agente interessado no resultado da entidade. Sabe-se que as entidades do terceiro setor estão sujeitas a rigorosas prestações de contas aos seus provedores, ao governo e a sociedade. Assim, o nível de *accountability* das entidades brasileiras tende a melhorar substancialmente na medida que as entidades tendem a zelar pelos meios de tornar a gestão de seus recursos mais transparente.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Francisco de Assis. **Fundações, organizações sociais, agências executivas:** organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos. São Paulo: LTR, 2000.
- BARBOSA, Alexandro. **Avaliação dos Sistemas Integrados de Informação contábil das Fundações de Apoio Vinculadas as Instituições Federais de Ensino Superior:** um estudo de caso no Nordeste do Brasil. 2003. 220 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília. Universidade da Paraíba. Universidade Federal de Pernambuco. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa: 2003.
- BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor:** Um estudo de caso. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.
- BRASIL. Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004. Regulamenta a Lei nº 8958, de 20 de dezembro de 1994. Dispõe sobre as relações entre instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio.
- CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social.** Brasília, 2003.
- DRUCKER, Peter. **Administração de organizações sem fins lucrativos:** princípios e práticas. São Paulo: Thompson Learning, 1994.
- FALCONER, Andréas 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. 153 f. Dissertação (mestrado em administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.
- FERNANDES, Rubem César. **Privado porém público** - o Terceiro Setor na América Latina. Rio de Janeiro: Civicus/ Relume Dumará, 1994.
- FUNDEP - Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa. **Relatório de Atividades 2005.** Belo Horizonte, 2006.

HENDRIKSEN, Eldon. S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

OLAK, Paulo Arnaldo, NASCIMENTO, Diego Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos contábeis e tributários**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

PEREIRA, Rogéria, VIEIRA, Eleonora M. F. e BORBA, José Alonso. **Terceiro Setor: aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de univ.s do Estado de Santa Catarina**. Anais do 4.º Congresso da Universidade de São Paulo - USP, Julho de 2007, São Paulo - SP.

ROSSI Junior, Luiz Rodovil. **A Gestão para resultados como ferramenta administrativa nas organizações do Terceiro Setor**: 1998. 85 f. Dissertação apresentada ao Curso MBA da FGV/EAESP. São Paulo, 1998.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e Terceiro Setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.

Endeço dos autores:

Universidade Federal de Minas Gerais
Av. Antônio Carlos 6627, Pampulha
Belo Horizonte - Minas Gerais - Brasil
31270-901