



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1517-9087

eduem@uem.br

Universidade Estadual de Maringá

Brasil

Oliveira Camelo, Augusto César; Martins Camelo, Érika Patrícia de S.; de Brito Paulino, Tatiana Cristina

A IMPORTANCIA DO GERENCIAMENTO CONTABIL PARA AS ORGANIZACOES DO TERCEIRO SETOR

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 25, núm. 2, mayo-agosto, 2006, pp. 41-54

Universidade Estadual de Maringá

Paraná, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307127127004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

 redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe , Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

## A IMPORTÂNCIA DO GERENCIAMENTO CONTÁBIL PARA AS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Augusto César Oliveira Camelo<sup>1</sup>

Érika Patrícia de S. Martins Camelo<sup>2</sup>

Tatiana Cristina de Brito Paulino<sup>2</sup>

### **RESUMO**

A dinâmica contábil vem demonstrando sua interação científica e doutrinária nos negócios desde os primórdios da humanidade através do acompanhamento, da mensuração, interpretação e difusão dos procedimentos e das técnicas relativas ao patrimônio social e econômico; e essa característica tornou-se ativa no ambiente empresarial devido a quantidade e a qualidade das informações disponibilizadas aos mais diversos gestores para fins decisórios. Diante dessa evolução, tornou-se comum o surgimento de novas formas organizacionais com finalidades e características muito distintas, as quais, ainda hoje merecem atenção especial da contabilidade e dos seus profissionais para gerenciar eficientemente o impacto de tais inovações sobre o patrimônio empresarial. Nesse contexto, destacam-se algumas tendências e formas organizacionais que evoluíram consideravelmente nos últimos anos, entre elas as organizações do terceiro setor, que por inúmeros aspectos ressalta-se pelas atividades marcantes que exercem em diversas áreas, tais como: educação, saúde, religião, assistência social, recreação, esportiva, cultural, científica etc. Diante desse cenário, o presente trabalho apresentará informações técnicas, previsões legais e dados estatísticos do referido setor no Brasil, propiciando uma conscientização da sua importância para a sociedade civil organizada e, ainda, a contribuição e importância do gerenciamento contábil para a melhoria e eficiência dos seus controles, propiciando adequação às exigências legais e a transparência e divulgação dos seus relatórios contábeis.

**Palavras-chave:** terceiro setor; lançamentos; controles e gestão contábil.

### **ABSTRACT**

*Accounting dynamics has been showing its scientific and doctrinal interaction on business since the*

*beginning of humanity, through observation and monitoring, measuring, interpretation and diffusion of procedures and techniques related to the social and economic patrimony. Such characteristic has become active in the context of enterprises due to the quantity and quality of information, which are available to managers in general for decision aims. While facing such an evolution, it has become usual the emerging of new organizational forms, with different aims and characteristics, which up to now deserve especial attention on part of accountancy and accounting professionals in order to manage, successfully, the impact of innovations on the patrimony of enterprises. In such a context, some trends and organizational forms, which have been developing lately, are pointed out; among them the organizations belonging to the third sector, which due to different aspects are highlighted for the remarkable activities performed in areas such as, education, health, social assistance, religion, leisure, sport, culture, scientific activities and so on. Considering that scenery, the present study intends to provide technical information, legal prediction and statistical data regarding the third sector in Brazil, favoring a reflection and consciousness on its importance to the organized civil society and, besides that, intends to bring a contribution, emphasizing the great importance of an efficient accounting management for the improvement of controls, thus fitting legal requirements and transparency when publishing or divulging accounting reports.*

**Keywords:** Third sector; Accounting assets/liabilities itemized statement; Control; Accounting management.

### **1 INTRODUÇÃO**

Após a Segunda Guerra Mundial, e como consequência da própria história, a sociedade presenciou inúmeras transformações de caráter econômico, político, social, tecnológico e governamental.

<sup>1</sup> Contador, Especialista em Auditoria e Perícia Contábil, Professor da Unifamma e Univale.

<sup>2</sup> Acadêmicas do Curso de Ciências Contábeis da FCV – Faculdade Cidade Verde.

Tais mudanças trouxeram também sérios problemas sociais que necessitavam de soluções articuladas, e com isso a sociedade civil iniciou um processo de interferência no campo político-social propondo soluções e agindo de forma organizada.

Essa estruturação deu origem às organizações do terceiro setor, também conhecidas como entidades sem fins lucrativos, filantrópicas ou organizações não governamentais que apresentam-se, constantemente, como um segmento de notável crescimento no cenário mundial e nacional.

No Brasil, segundo Mendonça (2004, p. 304) essa evolução ocorreu por volta da década de 1990 evidenciada pela “(...) forte relação entre a atuação das organizações da sociedade civil e a atuação do Estado.” A mesma autora, contextualiza ainda que Herbert de Souza, o Betinho, aponta o surgimento das ONG's no Brasil para as décadas de 60 e 80.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) reforça que a evolução do terceiro setor foi marcada a partir da década de 90, segundo o mesmo a partir de 1992, por ocasião do Fórum Internacional para discussão do Meio Ambiente realizado no Rio de Janeiro – ECO 92, o termo ONG foi difundido no Brasil de forma muito positiva.

Segundo Cardoso (2003, p. 34) “o Terceiro Setor (TS) vem ganhando destaque por causa da atuação das entidades que o compõem. Estas entidades passaram a ter maior respaldo quando a população e o Estado tomaram consciência da ineficiência do Estado para atender às necessidades sociais.”

Essa evolução, segundo o autor, originada da conscientização da sociedade em relação a desqualificação do Estado para atender as demandas reprimidas da população, ganhou corpo com a mobilização das pessoas em suprir a inoperância do Estado buscando a 'justa' solução para diversos problemas de responsabilidade pública e novas ações voltadas a coletividade.

Soares (2006, p. 25) também entende que as causas do “(...) surgimento e o fortalecimento deram-se, principalmente, em decorrência do agravamento dos diversos problemas sociais e da impossibilidade do Estado em conseguir soluções para estas demandas.”

Nesse contexto, pode-se afirmar que esse

desenvolvimento, com princípios e origens de natureza humanitária, está diretamente relacionado com o ser humano. Em outras palavras, o terceiro setor para o CFC “(...) quer dizer *humanitarismo ou amor à humanidade*. Este amor é traduzido em ações sociais diversas visando ao bem-estar da comunidade (...)” (2003, p. 17)

E esse bem-estar comunitário só acontece com o envolvimento consciente, ético e responsável de toda a sociedade para os problemas que assolam o Mundo.

## 2 TERCEIRO SETOR

### 2.1 CONCEITOS

Como consequência dos diversos fatores históricos e sociais que motivaram o surgimento e o desenvolvimento do terceiro setor, também marcados pela ineficiência do Estado em relação aos anseios básicos dos cidadãos, houve uma inquietação espantosa da sociedade civil e a mesma buscou de organizada oferecer diversas atividades que suprissem a demanda social, e essas ações deram origem a diversos movimentos que culminaram no fortalecimento da cidadania.

Para Nunes (1990, p. 98) a sociedade civil é formada “(...) por pessoas que conjugam bens, conhecimentos ou atividades com um fim comum não-especulativo, podendo ter caráter benéfico, recreativo, literário, artístico, cultural, proteção , utilidade pública , entre outros.”

Observa-se que as inúmeras ações sociais praticadas pela sociedade civil se caracteriza em benefício coletivo, pois o propósito é produzir o bem comum a todos, indistintamente, como: assistir a família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, habilitando pessoas portadoras de deficiência ao mercado de trabalho, a integração completa do cidadão à sociedade etc.

Para Cardoso (2003, p. 34) o terceiro setor é o conjunto de “(...) todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, recebedoras de recursos públicos ou não, que atendem a um grupo restrito ou à coletividade, visando o bem estar social, podendo cobrar por seus serviços ou produtos, desde que reinvistam seus resultados na própria entidade, sem perder suas características.”

O SENAC (2006, on-line) entende que “Terceiro setor é o conjunto de iniciativas privadas, de caráter público, sem fins lucrativos como

associações e fundações, marcadamente solidárias e destinadas ao interesse público.”

Culminando as idéias anteriores, pode-se asseverar com firmeza que o terceiro setor traduz-se pela iniciativa de pessoas em praticar ações de cunho público utilizando recursos próprios ou públicos, este oriundo de repasses governamentais fixados através de contratos e convênios específicos, a fim de manter a continuidade dos seus serviços.

Conforme o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social – editado pelo CFC, o terceiro setor, composto pelas Entidades de Interesse Social, deverá apresentar as seguintes características básicas:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
  - b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
  - c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
  - d) atividades financiadas por subvenção do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
  - e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
  - f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do estado.
- (CFC, 2003, p. 23)

De acordo com as características básicas supra mencionadas, o terceiro setor deverá adotar uma personalidade jurídica aos fins que se propõe e como função básica promover atividades que sejam direcionadas para o bem-estar coletivo, e para manutenção das mesmas poderá cobrar pelos serviços desde que os resultados econômicos sejam aplicados na própria instituição, do contrário nada justificaria suas características filantrópicas.

Neste meio é muito comum a utilização das palavras Associações e Fundações para designarem o tipo de uma organização no terceiro setor. Apesar de serem semelhantes, existem diferenças entre as mesmas, por isso torna-se imprescindível conceituar as duas espécies de entidades no Brasil:

### **a) Associações**

Para Zanoluca (2006, p. 04) “Associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não econômicas, ou seja, sem finalidade lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.”

Essa união é formalizada através do Estatuto Social onde serão definidos aspectos inerentes a estruturação e funcionamento da instituição (objetivos, administração, assembleias etc).

O Código Civil (2002, p. 73) em seu Capítulo II, Artigo 54, determina algumas exigências para criação de um Estatuto:

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

- I – a denominação, os fins e a sede da associação;
- II – os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- III – os direitos e deveres dos associados;
- IV – as fontes de recursos para sua manutenção;
- V – o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;
- VI – as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

Conforme previsão legal, a associação estabelecerá em seu estatuto várias disposições referentes aos associados (categorias, direitos, deveres, admissões e demissões), administração (cargos e funções), assembleias (reuniões para aprovação da diretoria, das demonstrações contábeis etc), fontes de recursos (mensalidades, serviços etc) para a sua organização e manter a responsabilidade de prestar contas aos órgãos executivos da entidade.

### **b) Fundações**

Segundo o Código Civil (2002, p. 74) a fundação será instituída mediante “(...) escritura pública ou testamento, dotação especial de bens

livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência." (grifo nosso)

Diferente das associações, as fundações têm como fator preponderante o patrimônio e a sua constituição deverá ser estritamente direcionada para os fins específicos e determinados no Artigo 62 do Código Civil.

O CFC (2003, p. 25) ao tratar do patrimônio, faz o seguinte alerta: "Como o fator preponderante da fundação é o patrimônio, a sua composição e suficiência não devem passar despercebidos quando de sua constituição. Nessa fase, o patrimônio deve ser formado por bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados."

Portanto, o patrimônio posto à disposição ao funcionamento de uma fundação necessita de uma formação livre, ou seja, não exista impedimento legal para essa finalidade.

Zanluca (2006, p. 07) apresenta um quadro resumindo as principais diferenças comparativas entre os dois tipos de entidades:

Associações	Fundações
Fins próprios (dos associados)	Fins alheios (do instituidor)
Fins alteráveis	Fins imutáveis (que não se alteram)
Patrimônio: sócios vão formando só instrumento	Patrimônio: fornecido pelo instituidor essencial
Deliberações livres	Deliberações delimitadas pelo instituidor e fiscalizadas pelo Ministério Público
Órgãos dominantes	Órgãos fiscalizadores

Contudo, essa divisão torna-se fundamental não somente para os estudiosos da área, mas também para os doadores (pessoas físicas e jurídicas), pois distinguindo os tipos de entidades e suas características patrimoniais, sociais e de funcionamento fica mais transparente a origem e utilização de tais recursos.

## 2.2 DISTINÇÕES ENTRE O PRIMEIRO E SEGUNDO SETOR

Quando é exposto qualquer conceito ou informação sobre as entidades do terceiro setor fica implícita a idéia de existir outros setores, ou seja, um primeiro e segundo setor. Portanto, faz-se necessário distinguir o conceito e as funções de

cada um no cenário sócio, político e econômico.

Segundo Soares (2006, p. 25) "O Primeiro Setor é o Estado. O Segundo Setor é o Mercado, ou seja, as empresas privadas que operam com o objetivo de gerar lucros, que podem ser reinvestidos ou distribuídos aos proprietários ou acionistas."

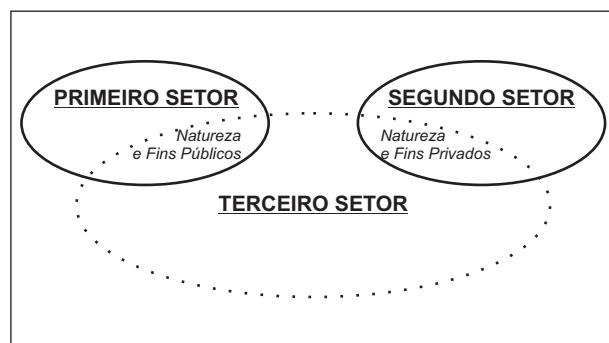
Em outras palavras, Capellazzi (2005, p. 02) assegura que:

O primeiro setor é o governo, que é responsável pelas questões sociais, de interesse coletivo ou público. O segundo setor é o privado, responsável pelas questões de interesse individuais ou privados. O terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

Assim, é sensato considerar que o terceiro setor, apesar de ser classificado como 'terceiro', possui características que lhe deixa como intermediário entre os demais setores, pois a sua natureza é privada e a sua finalidade é pública.

Para Naves (2006, on-line) o terceiro setor "é um conjunto de atividades espontâneas, não governamentais e não lucrativas, de interesse público, realizadas em benefício geral da sociedade e que se desenvolvem independentemente dos demais setores (Estado e Mercado)".

A ilustração abaixo demonstra claramente as características e os pontos de semelhança da natureza e finalidade entre os três setores:



Conclui-se, portanto, que o terceiro setor detém uma personalidade privada e sobre voluntariamente algumas obrigações do primeiro setor (Estado).

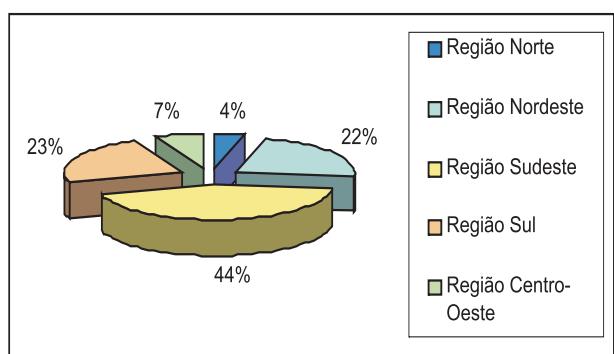
O Segundo Setor é "(...) um local ou contexto em que compradores (que compõem o

lado da procura) e vendedores (que compõem o lado da oferta) de bens, serviços ou recursos estabelecem contatos e realizam transações." (PASSOS e NOGAMI, 2003, p. 09)

Assim é identificável que o segundo setor é uma estrutura de mercado que visa lucro, provenientes de suas atividades e serviços comerciais atuando em benefício próprio e de particulares, e como consequência lucrativa dessas atividades recolhe aos cofres públicos (primeiro setor) impostos e taxas para que o Estado administre tais recursos e devolva-os com serviços sociais a coletividade.

O terceiro setor já está em foco há algumas décadas e possivelmente irá fortalecer-se ainda mais devido a sua importância para a sociedade, pois são instituições geradoras de bens e serviços que tem como objetivo o desenvolvimento ecológico, assistencial e de saúde, social, educacional e cultural; sendo também responsáveis diretos pelo crescimento do País, onde num passado recente predominavam apenas o Estado e o Mercado como protagonistas desta história.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2006, on-line) o terceiro setor não pára de crescer no Brasil, são mais de 270 mil Organizações Não-Governamentais, que movimentam R\$ 12 bilhões/ano, oriundos da prestação de serviços, do comércio de produtos e da arrecadação de doações. Ainda sobre os números, divulgados no Relatório de 2002 – Perfil das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos, o IBGE detectou que as mesmas estão assim distribuídas:



Fonte: IBGE. [on-line] Disponível na internet via:

<http://www.ibge.gov.br>. Julho, 2006.

Conforme demonstrado é possível concluir que a Região Sudeste é a primeira a congregar o maior número de Fundações e Associações, seguida da Região Sul e Nordeste. Cabe destacar que os percentuais apresentados relacionam-se com a distribuição da população brasileira.

Esses dados são fundamentais para todas as entidades do terceiro, pois mapeiam as regiões brasileiras segundo os registros das Fundações e Associações, antecipando alguns dados inerentes a cada unidade (desenvolvimento regional, número de doações, estruturação legal e administrativa, capacitação técnica etc).

### 2.3 DADOS ESTATÍSTICOS SOBRE O TERCEIRO SETOR NO BRASIL

A expansão do terceiro setor tem revelado inúmeras informações sobre a sua gestão, particularmente no que diz respeito a formação e configuração do seu perfil organizacional, seja na área de recursos humanos, na forma de associação ou captação de recursos financeiros.

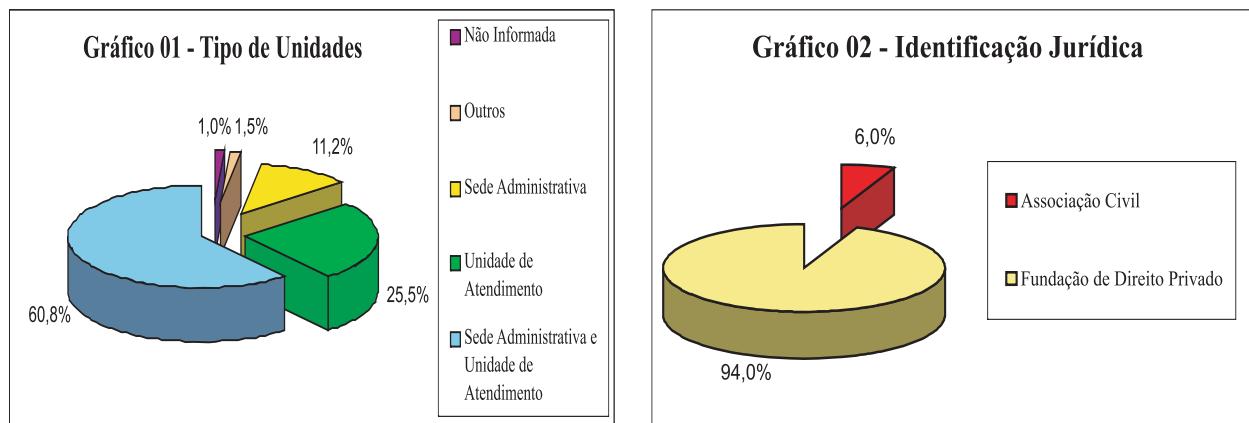
O Mapa do 3º (terceiro) Setor – órgão que divulga a estrutura e o panorama do terceiro setor no Brasil, publica eletronicamente inúmeras estatísticas relacionadas a essa área, e o seu intuito é gerar dados sobre o terceiro setor brasileiro, auxiliando e respondendo a demanda de pesquisadores, administradores e demais interessados no tema.

No entanto, as informações a seguir, dispostas graficamente, referem-se ao cadastramento espontâneo de 4.589 (quatro mil, quinhentas e oitenta e nove) organizações no site do Mapa do 3º Setor. Assim, os dados compilados em julho de 2006 representam um conjunto das organizações do terceiro setor no Brasil e não a sua totalidade.

Cabe ressaltar que não é mérito deste trabalho relacionar as vantagens ou desvantagens dos dados encontrados, mas comentar sobre seus aspectos.

#### a) Gráfico 01 – Tipo de unidades:

O Gráfico 01 representa as características administrativas e de atendimento das organizações no Brasil:



Fonte: MAPA DO TERCEIRO SETOR. [on-line]

Disponível na internet via:

<http://www.mapadoterceirosetor.org.br/estatisticas.aspx>.  
Julho, 2006.

Conforme dados acima, é possível confirmar que mais da metade das organizações cadastradas realizam suas atividades administrativas e de atendimento na própria sede; enquanto, 25% (vinte e cinco por cento) realizam essas atividades em unidades distintas, ou seja, utilizam-se de um determinado espaço para administrar o seu funcionamento e outro para realizar suas atividades fins.

Inicialmente, pode-se avaliar que a maioria das entidades conseguem coordenar e realizar todos os seus trabalhos no mesmo espaço, facilitando o processamento das informações, o envolvimento de vários profissionais, o controle de todas as células administrativas e de atendimento, a rapidez na execução dos seus controles e o feedback total das atividades realizadas.

### b) Gráfico 02 – Identificação jurídica:

Segundo Bortolocci (2000, p. 10): “As instituições que atuam no terceiro setor podem ser informais no seu início. Entretanto, devem ser juridicamente legitimadas a posteriori (...), para que haja continuidade de suas atividades a longo prazo.”

Conforme a autora, é necessário que o terceiro setor autentique suas atividades mediante registro legal para que tenha a segurança e a continuidade saudável dos seus serviços.

O Gráfico 02 identifica as principais formas de constituição das pessoas jurídicas do terceiro setor:

Fonte: MAPA DO TERCEIRO SETOR. [on-line] Disponível na internet via:

<http://www.mapadoterceirosetor.org.br/estatisticas.aspx>.  
Julho, 2006.

Portanto, antes de discorrer sobre o resultado desta pesquisa é necessário expor alguns conceitos sobre a natureza das personalidades jurídicas das empresas e entidades diversas.

Enquanto isso, Montoro (1987, p. 08) antecipa o conceito de pessoas jurídicas, segundo o mesmo “(...) são todas as entidades sociais ou instituições a quem a ordem jurídica reconhece capacidade para ser titular de direitos e obrigações.” Ou seja, a pessoa jurídica é o reconhecimento legal de uma entidade pela capacidade de assumir e gerir seu próprio patrimônio (bens, direitos e obrigações).

Segundo Capellazzi (2005, p. 04) a natureza das pessoas jurídicas podem ser classificadas como:

(...) de direito público, interno ou externo, e de direito privado. São pessoas jurídicas de direito público interno: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, as autarquias, associações públicas e demais entidades de caráter público, criadas por lei. São pessoas jurídicas de direito público externo: os estados estrangeiros e as pessoas regidas pelo direito internacional público. São pessoas jurídicas de direito privado: as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos, as cooperativas, os sindicatos, etc. (grifo nosso)

Observa-se portanto, que as entidades do terceiro setor estão classificadas como pessoas jurídicas de direito privado, não pertencentes ao Governo – primeiro setor, embora suas finalidades sejam públicas.

Em outras palavras, pode-se afirmar que tais entidades possuem recursos privados para atender fins públicos. (COMUNIDADE SOLIDÁRIA, 2006, on-line)

Os conceitos anteriores sobre pessoas jurídicas também são validados com a Lei nº 10.406 (10/01/02), Título II, Capítulo I, do Novo Código Civil:

Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado. (...)

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I – as associações;

II – as sociedades;

III – as fundações. (CÓDIGO CIVIL, 2002, p. 71)

Após conhecer as características principais da natureza das pessoas jurídicas é compreensível entender que a sua existência legal está condicionada ao registro formal dos seus atos constitutivos; que segundo Silva (2002, p. 13) esse registro disciplinará os seus atos associativos e formalizará a sua responsabilidade jurídica mediante:

(...) registro e arquivamento de seus atos constitutivos na Junta Comercial, se explorar atividade mercantil (comércio, indústria ou serviços em geral), ou no Cartório de Títulos e Documentos, se seu objetivo for de caráter eminentemente civil, podendo ser de finalidade lucrativa, como é o caso das sociedades civis de profissão regulamentada, ou sem fins lucrativos, como são as associações de classe, sindicatos, fundações, etc. (grifo nosso)

Assim, é possível afirmar que o registro dos atos constitutivos de uma entidade – além de celebrar a formalização de contratos, estatutos ou outros instrumentos legais entre pessoas que, reciprocamente, se comprometem a contribuir direta ou indiretamente, com bens ou serviços à realização de determinadas atividades com ou sem fins econômicos – disciplinará suas atividades e responsabilidades perante a sociedade.

No que tange ao registro das entidades do terceiro setor, seus atos são formalizados e averbados em Cartórios de Títulos e Documentos

como requisito a sua personificação como 'Pessoa Jurídica'.

Depois dos esclarecimentos sobre a natureza das personalidades jurídicas, cabe ainda identificar a distinção entre associações e fundações – conforme disposto no gráfico 02.

Conforme Zanluca (2006, p. 04, 06):

As associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem. E as fundações são entes jurídicos que têm como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor.

O Código Civil (2002, p. 74) esclarece ainda que:

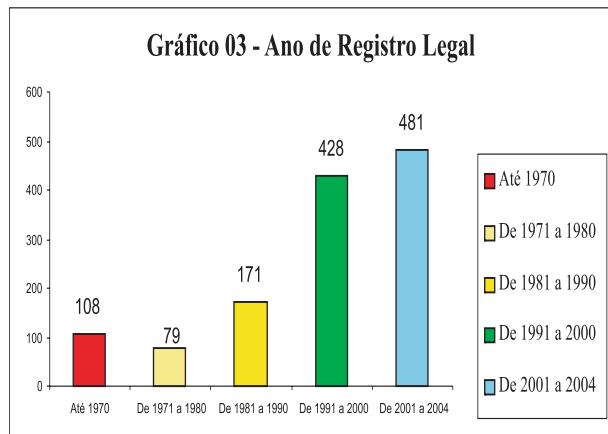
Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Portanto, as informações dispostas no gráfico 02 demonstram que quase a totalidade das organizações brasileiras do terceiro setor constituem-se de Fundações de 'Direito Privado', demonstrando não existir controle estatal prévio sobre os seus atos constitutivos. Como a fonte de pesquisa não especificou as características dos dois modelos apresentados, entende-se que o segundo congregate apenas as entidades assistenciais, religiosas e culturais – conforme o Código Civil.

### c) Gráfico 03 – Ano de registro legal:

Com base nas informações dispostas no gráfico 03 é possível observar o crescimento dos atos constitutivos das organizações do terceiro setor desde 1970 até 2004:



Fonte: MAPA DO TERCEIRO SETOR. [on-line] Disponível na internet via:  
<http://www.mapadoterceirosetor.org.br/estatisticas.aspx>. Julho, 2006.

Durante três décadas e meia a quantidade de registros das entidades do terceiro setor demonstrou um comportamento vertical, apontando um crescimento considerável em quase todos os períodos, com exceção apenas dos anos de 1971 a 1980 (possivelmente essa redução seja originária das crises políticas e econômicas ocorridas no Brasil na referida década) representando uma redução de 27% (vinte e sete por cento), aproximadamente, em comparação com o período de 1970.

Segundo o CFC (2003, p. 18) “as organizações da sociedade civil se fortalecem na década final do regime militar no Brasil. A redemocratização levou à ênfase ações dirigidas à população, aliadas às questões de exclusão social, meio ambiente, etc.”

Soares (2006, p. 30) por sua vez, complementa que a partir dos (...) anos 80, as organizações de interesse social tiveram uma significativa participação nos processos de democratização política, decorrente dos movimentos sociais, (...).

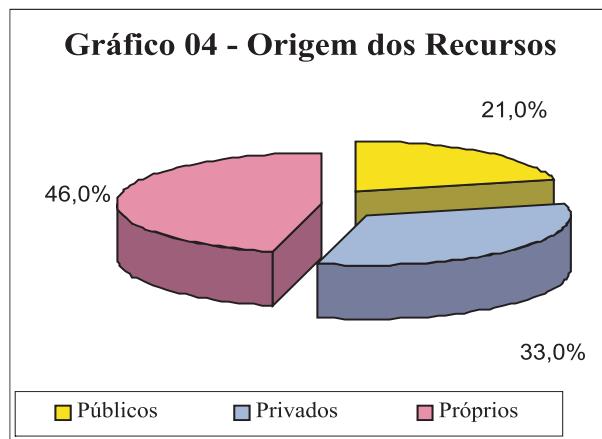
Nas últimas décadas, de 1991 a 2004, em comparação ao período inicial o resultado dos registros foi quatro vezes maior, demonstrando uma nova tendência de cenários organizacionais (com características e objetivos bem específicos) e o anseio da sociedade em atender as demandas emergentes.

Por esse motivo, justifica-se a realização deste trabalho em conhecer as relações de um Setor em plena ascensão com a Ciência Contábil – uma ciência dinâmica, que estuda, acompanha e

controla a constituição e o funcionamento das organizações empresariais; e ainda discutir os assuntos inerentes as duas áreas como forma de melhorar os controles das entidades, aperfeiçoar as normas e diretrizes do terceiro setor e interagir com os diversos profissionais da área contábil.

#### d) Gráfico 04 – Origem dos recursos:

Na sequência, o gráfico 04 exibe as principais fontes de recursos financeiros recebidos de parceiros (associados, cooperado, doações etc), necessários para manter o equilíbrio das contas e ampliar a capacidade dos serviços mantidos pelas organizações do terceiro setor:



Fonte: MAPA DO TERCEIRO SETOR. [on-line] Disponível na internet via:  
<http://www.mapadoterceirosetor.org.br/estatisticas.aspx>. Julho, 2006.

Com as características filantrópicas que lhe são inerentes, as diversas entidades do terceiro setor (associações, fundações, cooperativas, sindicatos etc) apresentam dificuldades para manter o desenvolvimento das suas atividades, e esse empecilho normalmente decorre de desequilíbrios financeiros, falta ou má administração de caixa.

De acordo com os dados estatísticos apresentados é possível afirmar que a maior parcela representativa da fonte de recursos advém dos resultados econômicos próprios (46%) e em seguida de recursos privados (33%), provavelmente oriundos de doações.

Esses resultados demonstram, em parte, que mesmo sem a finalidade lucrativa dos seus serviços as entidades conseguem manter uma razoável fonte de recursos próprios.

Outro ponto a ser analisado, e não menos preocupante, é a fonte de recursos privados, que se aproxima muito dos recursos próprios. Estes recursos são resultantes de doações, colaborações e outras cooperações de terceiros, ou seja, uma fonte bastante imprevisível que se não realizada satisfatoriamente, com quantias esperadas para determinado período, pode causar sérios transtornos orçamentários para toda a entidade.

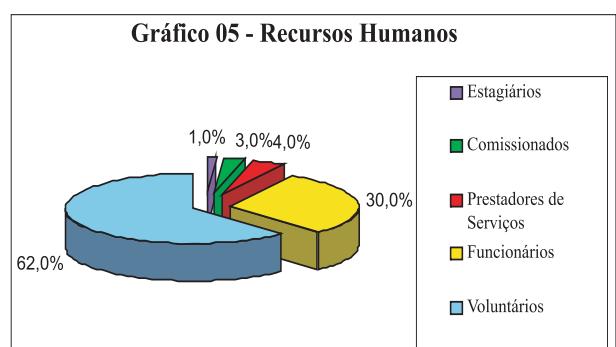
E finalmente, aparecem os recursos públicos com 21% (vinte e um por cento) do total das origens. Os valores repassados pelos órgãos públicos, normalmente, são direcionados para a realização de serviços específicos – estabelecidos previamente através de contratos administrativos, onde a entidade presta contas do referido benefício e das atividades executadas.

Para Meirelles<sup>3</sup> (2000, p. 371 *apud* Cardoso, 2003, p. 34): “Contrato administrativo é o ajuste que a Administração Pública, agindo nessa qualidade, firma com particular ou outra entidade administrativa para a consecução de objetivos de interesse público, (...).”

De acordo com a afirmativa de Meirelles, fica evidente que os recursos transferidos da Administração Pública para as entidades privadas são para fins de interesse público, ou seja, as atividades realizadas pelas organizações privadas são extensões daquelas desempenhadas pelos órgãos públicos.

#### e) Gráfico 05 – Recursos humanos:

A seguir, o gráfico 05 demonstra as principais características dos colaboradores nas organizações do terceiro setor:



Fonte: MAPA DO TERCEIRO SETOR. [on-line] Disponível na internet via: <http://www.mapadoterceirosetor.org.br/estatisticas.aspx>. Julho, 2006.

Possuir habilidades profissionais, conhecimentos específicos, responsabilidade social e boa vontade são requisitos básicos para enfrentar as dificuldades que surgem no dia-a-dia das entidades do terceiro setor.

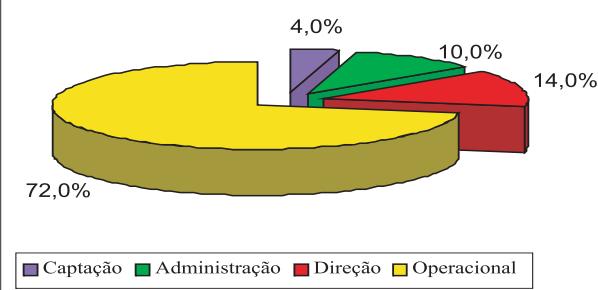
Os inúmeros colaboradores envolvidos nas atividades dessas organizações são pessoas altamente comprometidas com os valores da entidade e que se pré-dispõem com afinco para fortalecer o objeto social.

Nesse contexto, observa-se que na sua maioria são compostas por voluntários (62%) e funcionários (30%), demonstrando um completo senso de responsabilidade pelo objeto e pela causa da entidade, pois são os voluntários que representam o maior número de pessoas envolvidas na operacionalização dos fins propostos pelas entidades.

#### f) Gráfico 06 – Recursos humanos (cargos):

Após conhecer as características dos colaboradores do terceiro setor, o gráfico a seguir identifica os principais cargos desempenhados:

**Gráfico 06 - Recursos Humanos (Cargos)**



Fonte: MAPA DO TERCEIRO SETOR. [on-line] Disponível na internet via: <http://www.mapadoterceirosetor.org.br/estatisticas.aspx>. Julho, 2006.

Conforme apresentado, vale destacar as informações mais relevantes, dentre elas as relacionadas com o operacional, pois mais de 2/3 (dois terços) dos cargos executados nas entidades do terceiro setor são da área operacional, deduz-se que grande parte dessas vagas são ocupadas por voluntários – conforme gráfico 05.

Outro dado interessante e que demonstra organização dessas entidades e preocupação com

os seus recursos é o cargo de 'captação' – responsável direto pela arrecadação de fundos para custear suas atividades – que embora insuficiente, aparece com 4% (quatro por cento) do total das ocupações.

Portanto, é visível a aceleração, representatividade e profissionalização do terceiro setor em diversos aspectos, desde a origem dos recursos, crescimento de registro e constituição até a distribuição dos cargos, necessitando de mais acompanhamento e valorização da comunidade para um segmento que busca solucionar os diversos problemas sociais.

Segundo o IBGE (2006, on-line) o número de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos em 2002.

### 3 A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR

A Contabilidade, enquanto ciência social aplicada, vem demonstrando sua interação científica nos negócios desde os primórdios da humanidade através da mensuração e interpretação dos mais diferentes fatos e procedimentos relativos ao patrimônio social e econômico.

A Contabilidade é uma ciência muita antiga, e segundo Franzoni (1998, p. 12):

Os princípios rudimentares da Contabilidade surgiram na antiga Babilônia, quando o imperador Nabucodonosor reconstruiu essa cidade e cercou-a de enormes muralhas de bronze. Com o desenvolvimento do comércio, a antiga povoação da Caldeia tornou-se a maior e mais rica metrópole da Ásia, e para melhor controlar o que possuía e o que lhe deviam os povos conquistados, Nabucodonosor (605 a.C – 562 a.C) criou um sistema simples de registros gravados em tabuinhas de barro, com caracteres cuneiformes.

Conforme o autor, pode-se afirmar que a Contabilidade surgiu da necessidade do homem controlar os seus recebimentos, obrigações e todo o seu patrimônio; esse controle vem crescendo no

decorrer dos séculos com o avanço do capitalismo, onde a sua principal função é medir acréscimos ou decréscimos dos capitais empregados numa atividade comercial ou industrial.

Quanto ao seu objetivo, o Manual de Contabilidade define como sendo: "Um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação a entidade objeto de contabilização." (FIPCAFI, 2000, p. 16)

Compreende-se, portanto, que o objetivo da Ciência Contábil é controlar, cronologicamente, através de lançamentos e registros o patrimônio da empresa, gerando informações importantes para usuários internos e externos através de relatórios para que os mesmos tomem decisões sobre futuro da organização.

Com o avanço do capitalismo, muitas formas organizacionais surgiram com finalidades e características muito distintas, as quais, ainda hoje merecem atenção especial da contabilidade e dos seus profissionais para gerenciar eficientemente o impacto de tais inovações sobre o patrimônio empresarial. Entre elas destacam-se as organizações do terceiro setor, que por inúmeros aspectos ressalta-se pelas atividades marcantes que exercem em diversas áreas, tais como: educação, saúde, religião, assistência social, recreação, esportiva, cultural, científica etc.

Dada a importância das atividades executadas pelo terceiro setor, justifica-se o fato da necessidade da contabilidade e dos seus profissionais procurar inteirar-se com todas as informações pertinentes aos controles gerencial e patrimonial daquelas organizações.

Em outras palavras, pode-se dizer que o campo de atuação contábil vem crescendo e se destacando sem perder o seu foco: 'controlar o patrimônio' e transmitir informações sobre a gestão contábil para gerenciar controles e tomar decisões .

Diante deste cenário fértil, evolui também um setor com inúmeras características novas para a área contábil: O terceiro setor.

Para facilitar o processo de escrituração e demonstração dos fatos patrimoniais relativos ao

terceiro setor, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu e editou algumas normas (Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC) que fossem aplicáveis a estas instituições, no que diz respeito aos aspectos técnicos da contabilidade:

- a) 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 finalidade de lucros.

O Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 113) argumenta que essa regulamentação é uma orientação básica para registrar as transações praticadas pelas entidades sem finalidade de lucro, ou seja, aquelas que não distribuem seus ativos a diretores ou executivos como forma de benefício, mas pelos serviços prestados ou bens entregues a entidade.

Cabe destacar, que as normas instituídas pelo CFC alteram algumas contas já conhecidas no meio acadêmico e profissional, como por exemplo a nomenclatura do Patrimônio Líquido, que na contabilização das entidades sem finalidade lucrativa passam a configurar como Patrimônio Social. Contudo, a equação clássica não se altera, mas os títulos sim; e isso ocorre em quase toda a estrutura do plano de contas para adequar-se às transações inerentes ao terceiro setor.

### 3.1 GERENCIAMENTO CONTÁBIL E CONTROLE

O objetivo principal deste trabalho é abordar a importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor, que sobrevivem de doações, vendas de produtos e/ou prestação de serviços, e ainda com as parcerias estabelecidas entre empresas da iniciativa privada e com o Estado.

A entidade precisa manter transparéncia em relação a seus atos administrativos e contábeis, e essa função inicia desde o seu planejamento estratégico até a demonstração financeira das suas atividades através de relatórios específicos.

Essa necessidade dar-se-á pelo vínculo que é mantido entre os seus parceiros, pois os mesmos

precisam saber onde está sendo aplicado o recurso que é liberado para tais organizações.

Segundo Zanluca (2006, p. 15) “As doações constituem-se em transferência de dinheiro, gêneros alimentícios, roupas, materiais de uso e consumo, equipamentos ou outro ativo qualquer ou também por meio de prestação de serviços.”

Contabilmente, essas doações devem ser lançadas e gerenciadas como requisito a transparéncia dos atos institucionais e constituição de ativos, conforme abaixo:

Exemplo: Recebimento de material escolar, como doação que será utilizado em programa de atendimento de público escolar (...):

D – Materiais Doados a Distribuir (Estoques – Ativo Circulante)

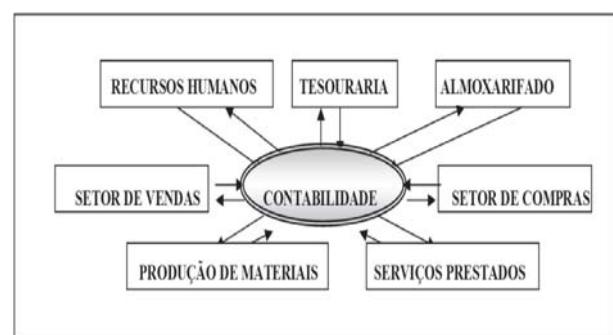
C – Doações Incondicionais (Receitas). (ZANLUCA, 2006, p. 16)

O mesmo autor, esclarece que existem dois tipos de doações: As condicionais e incondicionais. A primeira é quando a entidade está sujeita ao cumprimento de algumas obrigações e a Segunda é quando não é imposta nenhuma condição pelo doador.

O CFC (2003, p. 62) acrescenta que “as receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.”

Além dos lançamentos com doações, outras movimentações (gratuidade, benefícios tributários, convênios etc) deverão seguir as previsões e normas regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, com o propósito de garantir a veracidade e o controle dos seus atos.

O gerenciamento contábil incorre em todas as áreas das organizações, é um ciclo em permanente atividade que se alimenta de informações advinda dos diversos departamentos que compõe a instituição, conforme ilustração abaixo:



A contabilidade é o núcleo de todas as operações desenvolvidas numa organização, pois é o setor que absorve as informações monetárias advindas das transações inerentes as atividades desenvolvidas; e é dele que é expedido o resultado econômico da organização através de relatórios e demonstrações.

O gerenciamento contábil deve ainda prever um trabalho amplo na instituição no que diz respeito aos controles de elaboração do plano de contas, estruturação e apresentação das demonstrações contábeis, centro de custos, fluxo de caixa, bancos, contas a pagar, a receber etc.

Essas etapas implicam na segurança patrimonial e contábil da entidade, pois “uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, (...).” (CFC, 2003, p. 78)

Portanto, se existir um controle permanente das atividades em consonância com os relatórios contábeis da entidade haverá uma facilidade dos julgadores apreciar, conhecer e decidir sobre as contas apresentadas.

O Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social relaciona alguns documentos importantes para a prestação de contas de uma entidade (2003, p.78):

- a) Relatório de atividades;
- b) Demonstrações contábeis;
- c) Informações bancárias;
- d) Inventário patrimonial;
- e) Declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica - DIPJ;
- f) Relação anual de informações sociais – RAIS;
- g) Parecer do conselho fiscal;
- h) Parecer e relatório de auditoria independente;
- i) Cópia de convênio, contrato e termo de parceria.

Os documentos acima mencionados serão imprescindíveis para mensurar as informações oriundas do resultado institucional em determinado período.

É importante destacar que a gestão contábil só terá realce numa organização se for acompanhada de um controle permanente, capaz de medir o desempenho das atividades executadas, proteger os ativos e o patrimônio institucional, disciplinar o relacionamento entre os envolvidos na 'questão social' e elaborar informações confiáveis para a apreciação e tomada de decisões.

Segundo o CFC (2003, p. 87):

O controle, quando executado de forma permanente no âmbito interno da entidade e voltado para o aperfeiçoamento da organização e segurança do patrimônio, é denominado controle interno. Quando executado de fora para dentro e, normalmente, por entidade reguladora ou fiscalizadora, é denominado controle externo.

Assim, pode-se observar que a entidade tem duas formas de controlar suas atividades: controle interno e externo. O primeiro é uma condição opcional, enquanto o segundo é requisito legal para manter o seu registro, benefícios tributários, títulos e outras honrarias.

Portanto, caberá às instituições do terceiro setor buscar uma profissionalização das suas atividades e controlá-las com mais afinco, sob pena de não atingir seus objetivos e não atender qualitativamente a sociedade.

A contabilidade, enquanto ciência social, dispõe de inúmeras ferramentas de controle e gerenciamento necessárias ao atingimento daquelas metas.

#### 4 CONCLUSÕES

Os assuntos apresentados neste ensaio apresentaram uma evolução das organizações do terceiro setor no Brasil em diversos aspectos (natureza jurídica, tipos de organizações, origem dos recursos, estrutura organizacional, entre outros), bem como os conceitos, semelhanças e distinção entre primeiro, segundo e terceiro setor.

Paralelo aos conceitos abordados sobre o terceiro setor, o texto apresentou também alguns pontos importantes para o controle e gerenciamento

das informações contábeis oriundas das atividades institucionais, principalmente no que diz respeito aos documentos mais importantes para a prestação de contas e garantia dos títulos e benefícios fiscais obtidos pelas instituições do terceiro setor.

Portanto, as informações dispostas a respeito do terceiro setor e sobre os aspectos contábeis tiveram o caráter de conscientizar as instituições sobre a importância de escrutar seus fatos administrativos de forma legal, eficiente e segura, observando a documentação hábil para tais finalidades e favorecendo uma divulgação real e transparente dos seus dados a toda a sociedade.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, Antonio Marcos dos Santos. **A contabilidade como instrumento de controle e informação à sociedade e as organizações sem fins lucrativos (terceiro setor).** In Anais do VI ciclo de estudos do curso de ciências contábeis da Univale. Ivaiporã: Univale, 2004.
- ANAIS. VI ciclo de estudos do curso de ciências contábeis da Univale.** Ivaiporã: Univale, 2004.
- . **VII ciclo de estudos do curso de ciências contábeis da Univale.** Ivaiporã: Univale, 2005.
- BORTOLOCCI, Márcia Maria dos Santos. **Algumas reflexões sobre o terceiro setor – Novos horizontes para as demonstrações contábeis.** Revista Enfoque – Reflexão Contábil. V. 19, nº 01. Maringá: UEM, 2000.
- BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Novo código civil.** Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2002.
- CAPELLAZZI, Marcos. **Estudo do direito do terceiro setor.** In curso de capacitação em gestão do terceiro setor. Maringá: Fundacim, 2005.
- CARDOSO, Klauber Guedes; LIMA, Márcio Jonison Souza de. **Classificação contábil dos convênios no balanço patrimonial das entidades do terceiro setor.** Revista Brasileira de Contabilidade, nº 139. Brasília: CFC, 2003.
- COMUNIDADE SOLIDÁRIA, Cartilha do Conselho. **Terceiro setor.** [on-line] Disponível na internet via endereço: [www.mre.gov.br](http://www.mre.gov.br), Abril, 2006.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.** Brasília: CFC, 2003.
- IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA [on-line] Disponível na internet via endereço: [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br), Julho 2006.
- FIEPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** São Paulo: Atlas, 2000.
- FRANZONI, Gervásio. **Introdução à contabilidade.** São Paulo: Ed. FTD, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria et al. **Sociologia geral.** 7ª ed. Rev. Ampliada. São Paulo: Atlas, 1999.
- MAPA DO TERCEIRO SETOR. [on-line] Disponível na internet via endereço: [www.mapadoterceirosetor.org.br](http://www.mapadoterceirosetor.org.br), Julho 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MENDONÇA, Luciana Rocha de; MACHADO FILHO, Cláudio Antonio Pinheiro. **Governança nas organizações do terceiro setor: considerações teóricas.** Revista de Administração – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. V. 39, nº 4. São Paulo: FEA/USP, 2004.
- MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito.** 12ª ed. São Paulo: RT, 1987.
- NAVES, Rubens. **Novas possibilidades para o exercício da cidadania.** [on-line] Disponível na internet via endereço: [www.terceirosetor.org.br/biblioteca](http://www.terceirosetor.org.br/biblioteca), Agosto, 2006.
- NUNES, Jacobi E. **Movimentos populares urbanos, participação e democracia.** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Ciências Sociais, 1990.
- PASSOS, Carlos Roberto Martins; NOGAMI, Otto. **Princípios da economia.** 4ª ed. Rev. Ampliada. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- SENAC [on-line] Disponível na internet via endereço: [www.pr.senac.br](http://www.pr.senac.br), Novembro, 2005.
- SETOR 3 [on-line] Disponível na internet via endereço: [www.setor3.com](http://www.setor3.com), Julho, 2006.
- SILVA, Daniel Salgueiro da; et al. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas.** Coordenação de Pedro Coelho Neto. 5ª ed. Brasília: CFC: SEBRAE, 2002.
- SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz. **Entidades benéficas de assistência social educacionais: Uma investigação sobre a**

**medição de desempenho organizacional.**

Dissertação de Mestrado do Programa Multidisciplinar de Ciências Contábeis (Unb, UFPE, UFPB, UFRN). [on-line] Disponível na internet via endereço: [www.unb.br](http://www.unb.br), Setembro, 2006.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade do terceiro setor/obra eletrônica.** [on-line] Disponível na internet via endereço : [www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br), Julho, 2006.

---

<sup>1</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 25<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2000.