

LUCIANA DA SILVA IMETON

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE AO PROCESSO DE
GESTÃO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR: O CASO
DA IDES**

FLORIANÓPOLIS, 2008

LUCIANA DA SILVA IMETON

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE AO PROCESSO DE
GESTÃO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR: O CASO
DA IDES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Prof Dr. Marcos Laffin.

FLORIANÓPOLIS, 2008

LUCIANA DA SILVA IMETON

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE AO PROCESSO DE
GESTÃO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR: O CASO
DA IDES**

Esta dissertação foi julgada adequada em sua forma final para obtenção do título de Mestre em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina em 08 de Agosto de 2008.

Prof.^a Dr.^a Sandra Rolim Ensslin.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Marcos Laffin.
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Prof.^a Dra. Enise Barth Teixeira.
Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul - UNIJUÍ

Prof.^a Dra. Bernadete Limongi.
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

*De tudo ficam três coisas:
A certeza de estarmos sempre começando
A certeza de que é preciso continuar
E a certeza de que podemos ser
Interrompidos antes de terminarmos.*

*Portanto, devemos:
Fazer da interrupção um caminho novo,
Da queda um passo de dança,
Do medo uma escada,
Do sonho uma ponte,
Da procura um encontro.*

(Fernando Sabino)

**Dedico este trabalho ao grande amor da minha vida,
minha filha Julia, por toda a minha ausência do passado
na esperança de sua compreensão no futuro.**

AGRADECIMENTOS

Felizmente gostaria de externar minha gratidão a várias pessoas que fizeram parte desta etapa, verdadeira miscelânea de sentimentos, que é a conclusão do curso de Mestrado, período em que, sozinha, jamais poderia conseguir chegar a esta realização pessoal e profissional.

Primeiramente agradeço a Deus, criador de tudo e minha fortaleza. Sem suas inúmeras bênçãos em minha vida, jamais poderia ter concluído esta etapa. Agradeço a Ele pelas pessoas abençoadas e iluminadas que colocou em meu caminho.

Ao meu orientador Professor Marcos Laffin, por me aceitar como sua orientanda, por toda sua amizade, sabedoria e humildade no decorrer deste processo, cujas orientações eram pautadas na confiança e respeito, principalmente nos momentos de angústia. Com total maestria soube me guiar no caminho na construção do conhecimento sem me deixar esmorecer. Suas orientações eram como vitamina, fortaleciam-me.

À querida Professora Bernadete Limongi, belo exemplo de vocação à docência, que com sua sabedoria e humildade mostrou que a construção do conhecimento pode e deve ser de uma maneira prazerosa. Agradeço imensamente pela amizade, por todas as palavras de conforto e pela confiança em mim depositada, pois me herdou no decorrer do Mestrado.

À Irmandade do Divino Espírito Santo (Ides), por permitir a realização da pesquisa, e a todos que trabalham naquela organização, em especial Regina Panceri, Luciana Coutinho de Amarante, Alexandre Machado e Tânia Goulart.

Ao meu marido Jean Carlos por todo o incentivo, desde a fase inicial do processo seletivo até a conclusão deste trabalho. Obrigada por entender minhas inúmeras ausências como mulher e como mãe, e por toda sua dedicação ao tentar fazer o papel de mãe tão bem quanto faz o de pai.

À minha filha Julia, minha maior riqueza, razão da minha vida, que, com seu sorriso, trouxe alegria para curar minhas tristezas e com seus olhos me trouxe paz para vencer as lutas. Seus abraços serviram de proteção nas horas incertas, seus beijinhos doces revigoravam meu cansaço e sua alegria me fez uma pessoa melhor, que agradece a Deus todos os dias por conceder-me o sentimento mais bonito do mundo: o amor incondicional, sentimento indescritível e único vivenciado com a maternidade.

À Ivone, pessoa fundamental nesta etapa, que cuidadosamente foi enviada por Deus para nossa vida. Obrigada é muito pouco para agradecer a tanto que fez, que tão bem cuidou

do meu lar e, principalmente, da minha filha durante toda a minha ausência, procurando fazer o melhor para a Julia não sentir falta da mamãe, desde as brincadeiras debaixo das cobertas até mesmo assistindo inúmeras vezes aos DVDs da Xuxa e Madagascar.

À minha valiosa mãe Beth, meu exemplo de determinação, perseverança e competência. Obrigada por todo seu amor e suas palavras de conforto nas horas mais difíceis, em que sempre soube me motivar a continuar com perseverança.

À minha avó Ambrósia, com a sabedoria dos seus 84 anos adquirida na “escola da vida”, sempre orando por mim e tentando me ajudar de todas as maneiras possíveis, tentando driblar as limitações de sua idade.

Aos meus dois coordenadores de curso, Prof. Marcio Daniel Kiesel e Prof. Rodolfo W. Krause, por toda a compreensão dos atrasos nos dias de aula.

Aos professores, que durante o mestrado nos transmitiram muito mais do que seus conhecimentos, demonstrando como é importante a relação professor-aluno. A vocês, o meu muito obrigada e minha sincera admiração: Altair Borgert, Antônio Cezar Bornia, Bernadete Limongi, Luiz Alberton e Marcos Laffin.

À Maura, secretária do Mestrado, muito prestativa e sempre com bom humor, pronta a nos atender perante tantas solicitações.

Aos amigos de Mestrado, que dividiram seus anseios desse período tão rico e tão sacrificante de nossas vidas. Meu agradecimento especial à Alessandra Oliveira Machado, pelo exemplo de amizade sincera e por todos os lanchinhos que trouxe; ao Sérgio Marian, pelo exemplo de sabedoria e simplicidade durante todo esse período, sempre disposto a ajudar a todos; à Vera Brotti, pela amizade sincera e por todos os conselhos sábios, ao Lourival Amorim, eterno apaixonado e defensor da Contabilidade, pelo respeito ao sentimento verdadeiro da amizade.

A duas pessoas muito queridas e amadas, as quais tive o privilégio de conhecer nesse período: Roselei e Maria da Graça (carinhosamente chamada de “Vó Gracinha”, com toda sua alegria nos seus invejáveis noventa anos), respectivamente mãe e avó da minha amiga Alessandra. Obrigada por todo amparo nesse lar durante o período das aulas, desde os cafezinhos cedinho, antes das aulas, como os almoços e reuniões à noite no apartamento para realização dos trabalhos. Era a verdadeira “Casa da Mamãe”.

A todos o meu Muito Obrigada!

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo identificar, a partir do entendimento de gestão das organizações do Terceiro Setor, as contribuições da Contabilidade na gestão dessas organizações, bem como sua demanda no cotidiano de uma organização que não visa a lucro, porém, precisa ser bem gerenciada para garantir sua sustentabilidade. Para verificar como uma organização pertencente ao Terceiro Setor é gerenciada, realizou-se uma pesquisa exploratório-descritiva em uma organização pertencente ao Terceiro Setor denominada Irmandade do Divino Espírito Santo (Ides), na cidade de Florianópolis, onde foram realizadas entrevistas semi-estruturadas, com amostra intencional, composta por sete colaboradores. Os resultados da pesquisa apontam que a Contabilidade pode contribuir muito para essas organizações, principalmente pelo fato de essas organizações, diferentemente das demais organizações do primeiro e segundo setores, precisarem prestar contas aos mais diversos públicos. A organização pesquisada utiliza apenas as informações geradas pela contabilidade como ferramenta de auxílio na gestão, porém, os registros contábeis não são contabilizados por núcleos, o que, de alguma forma, não traduz a veracidade da informação contábil.

Palavras-Chave: Informação contábil. Gestão. Terceiro Setor.

ABSTRACT

The present work had as its aim to identify, based upon the concept of management of Third Sector organizations, the contributions of Accounting to the administration of such organizations as well as its demand in the everyday life of a non-profit organization which, nevertheless, needs to be well managed in order to guarantee its sustainability. In order to verify how a third-sector organization is managed, an exploratory-descriptive research was undertaken concerning a non-profit organization named Irmandade do Divino Espírito Santo (Ides), situated in Florianópolis, in which some semi-structured interviews were accomplished, with an intentional sample of seven collaborators. The results of the research show that Accounting has a lot to contribute to such organizations mainly because, differently from the first and second sector enterprises, they need to account for their management to several kinds of public. The organization under scrutiny uses only the information furnished by Accounting as an aiding tool for administration however, since the accounting registrations are not segregated by nuclei they do not, in a way, reflect the truth of the accounting information.

Key-words: accounting information; Management; third sector.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Fluxograma 1 – Dado x Informação x Conhecimento.....	22
Fluxograma 2 – Esquema de um sistema de informações.....	26
Fluxograma 3 - Requisitos para obtenção de imunidade.....	62
Fluxograma 4 – Fluxograma de requisitos sobre isenção.....	63
Figura 1 – Desafios de gestão do terceiro setor.....	72
Fluxograma 5- Estrutura dos núcleos da Ides.....	75
Tabela 1- Representatividade das fontes de recursos na Ides no ano de 2006 e 2007	84

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Problema de Pesquisa.....	14
1.2 Delimitação da pesquisa.....	14
1.3 Objetivos.....	14
1.4 Justificativa.....	15
1.5 Aspectos metodológicos.....	17
1.6 Organização da dissertação.....	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1 A informação, a Contabilidade e o Terceiro Setor.....	21
2.1.1 A Importância da informação.....	20
2.1.2 As informações contábeis.....	23
2.1.3 Sistema de informação contábil.....	25
2.1.4 Utilidade das informações contábeis de entidades participantes do Terceiro Setor.	27
2.2 Contabilidade como Fonte de Informação.....	29
2.2.1 Demonstrativos contábeis das entidades do Terceiro Setor.....	33
2.2.1.1 Balanço Patrimonial	34
2.2.1.2 Demonstração do superávit ou do déficit do exercício.....	35
2.2.1.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.....	36
2.2.1.4 Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR).....	37
2.2.1.5 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).....	38
2.2.1.6 Notas Explicativas.....	39
2.2.1.7 Parecer do auditor.....	41
2.2.1.8 Relatório da Diretoria	42
2.2.1.9 Orçamento.....	42

3 TERCEIRO SETOR: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS.....	45
3.1 Terceiro Setor: panorama internacional.....	45
3.2 Terceiro Setor no Brasil: alguns aspectos.....	48
3.3 Categorias das Organizações do Terceiro Setor.....	50
3.3.1 Fundações.....	51
3.3.2 Associações.....	52
3.3.3 Organizações Filantrópicas, Beneficentes e de Caridade.....	52
3.4 Principais características das organizações do Terceiro Setor.....	53
3.5 Classificação das organizações do Terceiro Setor.....	55
3.6 Certificados e titulação das entidades do Terceiro Setor.....	57
3.7 Benefícios fiscais para as organizações do Terceiro Setor.....	60
4 A GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR.....	65
4.1 Desafios da gestão no Terceiro Setor.....	70
5 O COTIDIANO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR.....	74
5.1 Descrição da Organização Pesquisada.....	74
5.2 Núcleos da Ides.....	75
5.2.1 Núcleo da infância.....	77
5.2.2 Núcleo Arte e Educação (NAE).....	77
5.2.3 Núcleo Formação e Trabalho.....	78
5.3 A Gestão e a Contabilidade na Ides.....	79
5.4 Sugestões.....	89
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS.....	94
APÊNDICE.....	103

1 INTRODUÇÃO

As organizações sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes para a sociedade. Algumas pesquisas indicam que são inegáveis as ações voluntárias organizadas. No Brasil, ao se falar de Terceiro Setor ou organizações sem fins lucrativos, é comum pensar que se trata apenas de organizações religiosas, de caráter filantrópico ou que fazem “caridade” aos mais necessitados. Muito se fala sobre o Terceiro Setor, mas pouco ainda se conhece sobre esse assunto.

Ao se referir ao Terceiro Setor, supõe-se a existência de um primeiro e segundo setores. O primeiro setor é conhecido como o governo, também mencionado como Estado, que é encarregado de cuidar dos interesses da sociedade. O segundo setor é conhecido como o mercado, composto por pessoas físicas e jurídicas com interesse em gerar lucros e aumentar sua riqueza. Finalmente, o Terceiro Setor é conhecido como organização da sociedade civil sem finalidade lucrativa, que procura amenizar os problemas da sociedade não atendidos de maneira satisfatória pelo Estado.

Segundo Falconer (1999), na década de noventa, o Terceiro Setor surge como portador de uma nova e grande promessa: a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, se possível, a superação da pobreza.

Um marco recente no Brasil foi a campanha contra a fome, liderada no início da década de noventa pelo sociólogo Herbert de Sousa, o Betinho. Tal campanha foi um marco na prática da cidadania, pois mobilizou empresas, universidades e a sociedade em geral em torno de uma das questões mais perversas na história do desenvolvimento humano: a fome.

As organizações envolvidas no Terceiro Setor possuem características próprias que as diferenciam dos demais setores, em relação à gestão, origem de recursos e objetivos, por isso não podem ser tratadas como organizações com fins lucrativos em seus aspectos contábeis e gerenciais. São inúmeras e estão inseridas nos mais diferentes contextos, atuando em campos variados como arte e cultura, educação, recreação, saúde, assistência social, defesa dos direitos humanos e de minorias, área ambiental e desenvolvimento comunitário, objetivando questões e ações de amplitude social.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2004), foram identificadas, em 2002, cerca de 276.000 organizações que empregavam em torno de 1.500.000 mil assalariados, porém, de acordo com Meregé (2006), é muito pequeno o número de organizações com boa gestão.

Muitos são os desafios que devem ser superados pelas organizações do Terceiro Setor para que cumpram seu papel social de promover qualidade na vida das pessoas atendidas. Os principais desafios enfrentados na gestão de uma organização do Terceiro Setor podem ser apresentados como captação de recursos, capacidade de articulação, eficácia e transparência.

A preocupação com a gestão das organizações do Terceiro Setor tem-se intensificado e revelado um grande desafio para os gestores dessas entidades. Vários autores, tais como Feichas (1995), Bayma (1997), Scornavacca Jr. (1998) e Tenório (2005), entre outros, apontam que um dos maiores desafios para as organizações do Terceiro Setor é o desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas especificidades. Entende-se que esta questão não pode ser solucionada sem considerar suas particularidades. Os gestores dessas organizações precisam desenvolver um modelo de gestão que os auxilie em suas atividades. (LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007).

Conforme Serva (1997), é relevante ressaltar que as teorias administrativas até hoje desenvolvidas focalizaram prioritariamente as organizações com fins lucrativos ou de gestão estatal. Neste sentido, Voltolini (2004) afirma que o grande desafio consiste em criar um campo de conhecimento novo e multidisciplinar para a gestão de organizações sem fins lucrativos.

Nos tempos atuais, em que a gestão é apontada como o “ponto fraco” dessas organizações, vários autores atribuem o problema à falta de profissionalização. No momento atual a sociedade espera que essas organizações apresentem uma gestão eficiente e transparente, sem o que fica cada vez mais difícil captar recursos e, conseqüentemente, impossível a uma organização perdurar e cumprir sua missão.

Para auxiliar nas atividades cotidianas, os gestores têm à disposição a contabilidade, que pode contribuir e muito com informações, não apenas para fins fiscais, mas com a finalidade de fornecer informações aos usuários para auxiliá-los no processo de tomada de decisão.

A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros meios utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1995).

A contribuição desta pesquisa é verificar como a contabilidade pode auxiliar os gestores das organizações pertencentes ao Terceiro Setor a superarem os desafios obtendo o melhor desempenho possível. Tal preocupação não visa apregoar tão-somente a simplificação

da informação produzida pela contabilidade, mas, fundamentalmente, objetiva procurar conhecer as demandas dessas organizações pela informação contábil.

1.1 Problema de pesquisa

Busca-se a resposta para o seguinte problema de pesquisa: Quais as contribuições da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do Terceiro Setor?

1.2 Delimitação da pesquisa

A pesquisa foi realizada em uma organização do Terceiro Setor chamada Irmandade do Divino Espírito Santo que, daqui para a frente, sempre será citada como Ides.

1.3 Objetivos

Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar as contribuições da contabilidade para a gestão de uma organização do Terceiro Setor, considerando para tanto os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar algumas relações entre informação contábil e Terceiro Setor;
- b) apresentar aspectos históricos e da legislação do Terceiro Setor;
- c) identificar características de gestão da organização do Terceiro Setor;
- d) identificar as práticas utilizadas na contabilidade da Ides com a legislação e normas técnicas de contabilidade;
- e) caracterizar indicações de melhorias de desempenho a partir da realidade observada.

1.4 Justificativa da pesquisa

No Brasil, as organizações do Terceiro Setor sem dúvida foram os entes da sociedade que mais se transformaram e cresceram nos últimos anos. Prova disso é o vulto de negócios e investimentos que o setor recebe e que vem, a cada dia, aumentando. De acordo com dados oficiais do IBGE (2004), no final do ano de 2002, o Brasil possuía 275.895 organizações, das quais 4,25% estavam localizadas no Norte, 22,22% no Nordeste, 6,58% no Centro-Oeste, 23,04% no Sul, e a grande maioria, 43,92%, estava localizada no Sudeste do país. Ainda de acordo com a mesma fonte, o setor empregava cerca de 1,5 milhão de pessoas e envolvia cerca de 19,7 milhões de voluntários. Em 2008 esse número é bem maior; já se fala em torno de 700.000 organizações (dados ainda não comprovados).

De acordo com o Instituto Superior de Estudos da Religião (ISER, 1999), no ano de 1999, as organizações do terceiro setor movimentaram aproximadamente 1,2% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. Segundo estimativas da mesma fonte, 9% da população brasileira, ou seja, quase 15 milhões de pessoas, doaram recursos para os fins do Terceiro Setor no mesmo ano.

Apesar dos valores movimentados, esse setor no Brasil enfrenta o desafio de conseguir manter sua auto-sustentabilidade. Fazendo um comparativo do setor nacional com o dos Estados Unidos, vê-se que as pesquisas e desenvolvimento do setor no país ainda estão um pouco lentos.

Apesar de muitas entidades adotarem o mesmo discurso sobre a dificuldade de conseguir captar recursos, existem, de acordo com a UNESCO, recursos disponíveis. Porém, devido à falta de conhecimento das entidades sobre como captar recursos e pelo fato de muitas não fazerem a devida prestação de contas, ficam impossibilitadas de pleitear novos recursos, ou seja, falta profissionalização e transparência ao setor, o que acaba prejudicando a captação de recursos.

O Terceiro Setor é novo no campo da pesquisa científica e carece de estudos mais específicos. As pesquisas realizadas e publicadas em revistas e congressos nos últimos dez anos relativos à Contabilidade e Administração no terceiro setor representam apenas 1% dos trabalhos publicados, e sobre a informação contábil para o gerenciamento dessas organizações, nenhuma publicação foi encontrada.

Torna-se relevante o aprofundamento do estudo nessas organizações pela importância do Terceiro Setor no país, pois, a cada dia, o setor se mostra uma boa alternativa para a

resolução de alguns dos problemas sociais. Deverá ser útil um estudo referente à gestão contábil nessas organizações, dada a escassez de pesquisas na área.

De acordo com Serva (1996, p. 17),

Embora tenhamos um significativo número de publicações que têm em foco o Terceiro Setor, dificilmente há estudos que se refiram aos aspectos de gestão desse tipo de organização, como seus processos administrativos, mão-de-obra empregada, recursos, entre outros.

Vários autores constataam que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Nesse cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento gerencial desenvolvidos em organizações que atuam no Terceiro Setor assume grande relevância (IOSCHPE *et al.*,1997).

De acordo com Tavares (1996), não se pode dizer que as organizações sem fins lucrativos realizam o seu trabalho da melhor forma possível, uma vez que lhes falta uma gerência profissional que possibilitaria sua transformação em empresas sociais, visando à sua auto-sustentação e aplicação eficiente dos recursos disponíveis. A autora destaca que, para conseguir realizar essa transformação, essas organizações precisam ser ajudadas pelas universidades e escolas de Administração, devido aos seguintes motivos:

- a) nesses lugares, são proporcionados conhecimento e pesquisa que podem ser ampliados para organizações do Terceiro Setor;
- b) a interface universidade-Terceiro Setor proporciona uma grande riqueza, tanto para o estudo das características organizacionais quanto para a formação do futuro profissional de administração. “O Terceiro Setor é mercado de trabalho com possibilidade de carreira, sendo isso valorizado pelos estudantes/futuros profissionais de administração.” (TAVARES, 1996, p. 13). Com a realização de consultorias e assessorias, são beneficiadas tanto as universidades quanto as organizações do Terceiro Setor.

O presente estudo tem como objetivo verificar como as informações geradas pela contabilidade podem contribuir para a gestão de uma organização do Terceiro Setor, auxiliando a se tornar eficiente e competitiva, sobressaindo-se no ambiente no qual está inserida.

1.5 Aspectos metodológicos

O método norteador do trabalho foi o indutivo. A partir da identificação das práticas gerenciais e contábeis já estabelecidas na literatura da área de conhecimento, bem como das práticas usuais e aceitas na gestão das organizações produtivas e sociais e a partir das premissas teóricas, pretendeu-se estabelecer uma correlação com os procedimentos adotados na organização pesquisada.

Gil (1999, p. 29) ressalta que “Não há como deixar de reconhecer a importância do método indutivo na constituição das Ciências Sociais” e que ele é “[...] o mais adequado para investigação nas ciências sociais”.

Com relação aos objetivos da pesquisa, a referida pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva. Para Gil (1999), a pesquisa caracteriza-se por ser um estudo exploratório, uma vez que permite ao pesquisador estudar, desenvolver e modificar conceitos e idéias para formular o problema. Nessa concepção, caracteriza-se como exploratória porque visa aprofundar as discussões sobre a gestão de uma organização do Terceiro Setor no âmbito da Ciência Contábil, visando contribuições para essa organização; e é descritiva porque descreve os registros dos fenômenos contábeis da organização, bem como os processos de gestão de uma organização do Terceiro Setor geralmente utilizados.

Assim, o universo da pesquisa foi uma organização caracterizada e identificada como pertencente ao Terceiro Setor, que atua na área de assistência social, localizada em Florianópolis, no Estado de Santa Catarina.

Para o desenvolvimento deste estudo, fez-se uso da técnica da pesquisa de levantamento de dados. De acordo com Gil (1999), pesquisas do tipo *levantamento* são caracterizadas por interrogarem-se diretamente pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Desta forma, com o levantamento de dados, objetivou-se conhecer os procedimentos contábeis adotados na Ides em relação às normas técnicas e orientações legais emanadas dos princípios e normas contábeis vigentes.

Quanto aos meios, foram utilizadas pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica foi utilizada a fim de levantar na literatura existente, nas mais diversas fontes, as considerações relevantes que dão suporte ao tema, visando articular, nessa área de conhecimento, informação contábil e Terceiro Setor, apresentar aspectos históricos e da legislação do Terceiro Setor, bem como identificar características de gestão das organizações

do Terceiro Setor.

A pesquisa documental foi realizada através de exames do Balanço Patrimonial, Demonstrativo e Resultado do Exercício, a fim de conhecer monetariamente o patrimônio da organização.

Visando, por fim, contemplar o objetivo específico de identificar quais são as práticas utilizadas na contabilidade da Ides à legislação e normas técnicas de Contabilidade, utilizaram-se os recursos da entrevista semi-estruturada, a qual, de acordo com Triviños (1987), é um dos principais recursos que o investigador pode utilizar como técnica de coleta de informação:

Podemos entender por entrevista semi-estruturada, em geral, aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas do informante. Desta maneira, o informante, seguindo espontaneamente a linha de seu pensamento e de suas experiências dentro do foco principal colocado pelo investigador, começa a participar da elaboração do conteúdo da pesquisa (TRIVIÑOS, 1987, p. 146).

O recurso da entrevista semi-estruturada proporciona ao entrevistador a possibilidade de fazer perguntas adicionais para esclarecer questões a fim de melhor compreender o contexto de pesquisa.

Assim, com o objetivo de levantar os dados foram realizadas entrevistas com os funcionários dos departamentos administrativo-financeiro, contábil, coordenação técnica, bem como com os coordenadores de cada núcleo da Ides, considerando-se a amostra intencional.

Em uma amostra intencional, um grupo de elementos é escolhido intencionalmente para compor a amostra. O pesquisador se dirige ao grupo ou elementos que apresentam as características de interesse ao estudo. Quanto ao tamanho da amostra, ele é determinado por um número de fatores inerentes aos propósitos do estudo, perfazendo, neste estudo, um total de sete entrevistados.

A entrevista foi realizada no período de janeiro a maio de 2008 no local de trabalho, com horário previamente marcado, onde se fez uso de questionário semi-estruturado aberto (Apêndice A).

Na perspectiva de compreender os dados levantados, bem como de compreender a problemática e os objetivos deste estudo, foi utilizado o recurso da análise de conteúdos. A análise de conteúdos consiste em “um método de tratamento e análise de informações, colhidas por meio de técnicas de coleta de dados, consubstanciadas em um documento”.

(CHIZZOTTI, 1991, p. 98).

A análise de conteúdos assume, nesta pesquisa, a abordagem qualitativa, uma vez que se procurou verificar a realidade em uma organização do Terceiro Setor, identificando, nas práticas cotidianas, as contribuições geradas pela contabilidade para o processo de gestão da organização.

De acordo com Richardson (1999, p. 90),

a abordagem qualitativa pode ser caracterizada como uma tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar de produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Como limitação, tem-se que, como a diretoria é composta por voluntários, não foi possível fazer com eles a entrevista, pois nenhum deles se encontrava na organização no período diurno, durante a coleta de dados.

1.6 Organização da dissertação

A presente dissertação está dividida em introdução e cinco capítulos. Na introdução, são apresentados o problema de pesquisa, os objetivos, os aspectos metodológicos, a delimitação e a justificativa da investigação. O primeiro capítulo aborda a revisão da literatura a respeito dos principais assuntos relacionados à Informação, Contabilidade, Terceiro Setor e Gestão. O segundo capítulo aborda os aspectos históricos e conceituais do Terceiro Setor. O terceiro capítulo discorre sobre a gestão em organizações do Terceiro Setor. O quarto capítulo discorre sobre a gestão na organização pesquisada, evidenciando os resultados obtidos com a pesquisa e sua posterior análise. O quinto capítulo, por fim, apresenta as considerações finais, limitações da pesquisa e sugestões para futuros trabalhos.

Seguem aos capítulos as referências utilizadas no trabalho e o apêndice, contendo o instrumento de pesquisa utilizado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No presente capítulo serão abordados temas pertinentes aos objetivos deste trabalho, como a Informação, a Contabilidade e o Terceiro Setor, seus conceitos, aspectos históricos, finalidades, características, e a forma de gestão das organizações sem fins lucrativos.

2.1 A Informação, a Contabilidade e o Terceiro Setor

A busca pela informação é tão antiga quanto o surgimento da humanidade, pois o homem primitivo já buscava a informação sobre seu patrimônio, sendo que esta busca perdura até os dias de hoje, pois, na sociedade em que vivemos, cada vez mais a informação tem sua importância reconhecida. Afinal, vivemos na “Era do conhecimento”, a era em que o detentor do conhecimento é considerado o ativo mais importante que uma organização pode ter.

É notório que a utilização da informação e do conhecimento nas organizações tem-se intensificado, levando-as a adotarem formas alternativas de gestão, centradas na informação e no conhecimento, que as habilitem a lidar com as contínuas mudanças, tecnológicas ou mercadológicas. Assim sendo, a informação assume um papel decisivo para a sobrevivência e o desenvolvimento das organizações, obrigando-as a se manterem constantemente informadas sobre as ocorrências do seu ambiente interno e externo.

Se, por um lado, a informação é considerada por muitos um ativo muito valioso, por outro, a precariedade da utilização da informação e a ausência de uma base de conhecimento organizacional podem dificultar um desempenho satisfatório e agravar a gestão nas organizações. As organizações do Terceiro Setor, em particular, que desempenham um importante papel na sociedade, têm sentido profundamente os efeitos dessas mudanças e buscado superar as dificuldades encontradas. Nessas organizações, os aspectos informacionais se tornam mais relevantes, devido à fragilidade financeira, operacional e gerencial, e à desconfiança que, muitas vezes, desperta esse tipo de organização.

2.1.1 A importância da informação

A informação é um importante instrumento de comunicação entre os diversos tipos de usuários. Para Padoveze (2000b, p. 38), “a informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil”.

Cabe, aqui, verificar a distinção entre *dados*, *informação* e *conhecimento*, de acordo com a literatura, pois são palavras que, apesar de terem significados distintos, confundem-se entre si, sendo comum ocorrer confusão entre os termos.

Dados são simples registros de fatos, que podem ser transformados em informação, são considerados a matéria-prima da informação.

Em sua dissertação sobre a gestão do conhecimento, Paixão (2004) sintetiza uma série de distinções entre dado, informação e conhecimento, conforme a visão de diferentes autores. Destacam-se as definições de Telles e Teixeira (2002, *apud* PAIXÃO, 2004, p. 21), segundo as quais *dado* é um símbolo ou conjunto de símbolos, *informação* é um conjunto organizado de dados, ou ainda “[...] dados tornados úteis para alguém”, e *conhecimento* é o elemento “[...] que manipula, organiza e dá forma aos dados [...] de acordo com a experiência dos indivíduos, dependendo diretamente do universo cognitivo de cada um”.

As definições de Spender (2001, *apud* PAIXÃO, 2004) são mais concisas: dado é um sinal sem significado, informação é um sinal cujo significado pertence a uma pessoa, e conhecimento são as implicações causadas pelas informações (ações, valores, etc).

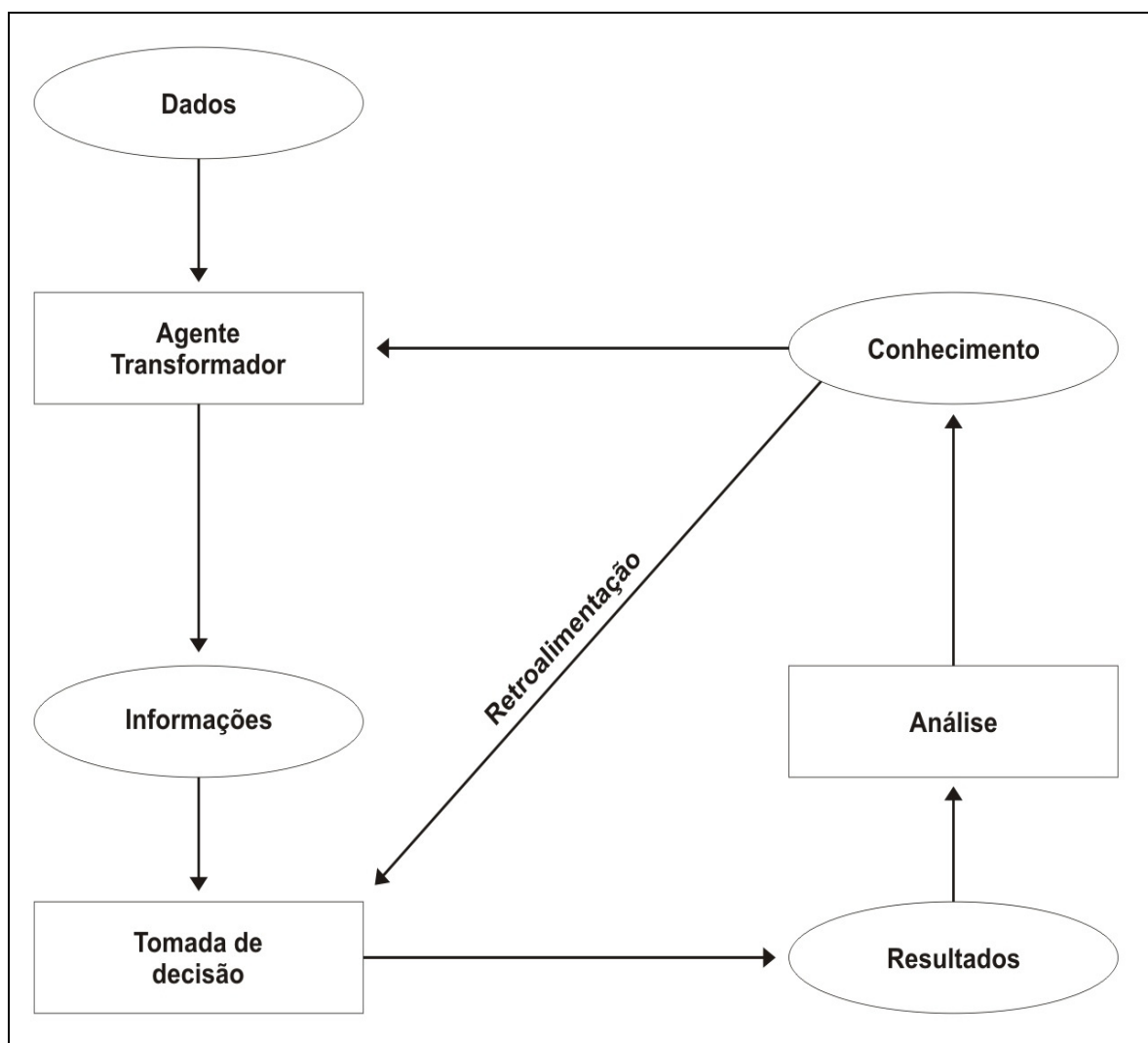
Já Barreto (1996, p. 407) conceitua informação como “estruturas significantes com a competência de gerar conhecimento no indivíduo, em seu grupo, ou na sociedade”, caracterizando-a como “um instrumento modificador da consciência do homem e de seu grupo social”. O autor afirma, ainda, que “a informação sintoniza o mundo, pois referencia o homem ao seu semelhante e ao seu espaço vivencial”.

Drucker (*apud* DAVENPORT, 1998, p. 19) define informação como “Dados dotados de relevância e propósito”. Assim, quando o gestor encontra-se em um processo de decisão, ele confronta um conjunto de dados que, contextualizados, podem fornecer a solução para o impasse.

De acordo com Davenport (1998, p. 19), “o conhecimento é a informação mais valiosa e, conseqüentemente, mais difícil de gerenciar. É valiosa mais precisamente porque alguém deu à informação um contexto, um significado, uma interpretação [...]”. Cada indivíduo é

responsável por transformar a informação em conhecimento, que varia de acordo com sua percepção, aptidão e interpretação, de acordo com suas características e valores pessoais.

O fluxograma a seguir evidencia a distinção de cada conceito, bem como a importância de cada um no processo de tomada de decisão.



Fluxograma 1 – Dados x Informação x Conhecimento
Fonte: Gewandsznajder (2005).

A comunicação é tão importante para as organizações do Terceiro Setor que Drucker (1990) afirma que 60% de todos os problemas administrativos são resultado da ineficiência na comunicação.

A instituição sem fins lucrativos deve ser baseada na informação. Ela deve ser estruturada ao redor das informações que fluem dos indivíduos que executam o trabalho para aqueles que estão no topo – os responsáveis finais – e também ao redor das informações que fluem para baixo. Esse fluxo de informações é essencial, porque uma organização sem fins lucrativos precisa ser uma organização de aprendizado. (DRUCKER, 1990, p. 132).

2.1.2 As informações contábeis

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1995), a informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

No entendimento de Iudícibus (1997, p. 23), a Contabilidade pode ser definida como “o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”.

Basso (1996, p. 19), conceitua a Contabilidade como:

a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situação, especialmente de natureza econômico – financeira.

Já Figueiredo (1995) complementa que:

Pode-se definir contabilidade como um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão. É comumente analisada como uma série de atividades ligadas mediante um conjunto progressivo de passos, começando com a observação, a coleta, o registro, a análise e, finalmente, a comunicação da informação aos usuários. (FIGUEIREDO, 1995, p. 20-34).

Conforme as definições vistas, é evidente que existe um forte elo entre a contabilidade e o processo de informação e comunicação nas organizações. A informação contábil não está limitada apenas ao registro dos dados que afetam o patrimônio das entidades, mas sim, possui o compromisso de transformar esses fatos contábeis em informações que auxiliem na gestão e na tomada de decisão.

Nos conceitos de Contabilidade, verifica-se que uma de suas principais características é fornecer informações aos diversos tipos de usuários. De acordo com o dicionário Aurélio, usuário é todo aquele “que possui ou desfruta alguma coisa pelo direito de uso”. (FERREIRA, 1999, p. 2038).

Em Contabilidade, existem dois tipos de usuários: o interno e externo. Cada usuário possui uma demanda diferente de informação, de acordo com seus interesses. Os usuários

podem ser pessoa física ou jurídica, com ou sem fins lucrativos, dependendo o tipo de relacionamento que mantiverem com a entidade.

Para que as informações contábeis possam cumprir o papel de fomentadoras de elementos úteis e relevantes às entidades, de acordo com a resolução n. 785/95 do CFC, elas devem prover-se dos atributos de confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade. Desta maneira, as informações geradas pela Contabilidade poderão auxiliar os usuários no processo de tomada de decisão.

A confiabilidade da informação depende da existência de mais três qualidades: verificabilidade, fidelidade e neutralidade. Hendriksen e Breda (1999) afirmam que a informação é verificável quando há evidência objetiva para sustentá-la. Como elemento da confiabilidade, a verificabilidade é o atributo da informação que permite estabelecer ou comprovar se ela é verdadeira. E, ainda, para que alguém confie em informações, é essencial que elas representem fielmente os fenômenos que pretendem representar.

Quanto à confiabilidade das informações, é necessário que representem a realidade, para que não causem mais problemas do que soluções, Maximiano (1995, p. 429), orienta que “Uma informação imprecisa pode causar um efeito pior do que a falta de informação, causando danos significativos”.

A tempestividade da informação contábil significa que ela deve chegar ao usuário no tempo certo para atender suas necessidades. De nada adianta a informação precisa no tempo errado. Padoveze (2000a) entende que,

Apesar da informação contábil ter como estereótipo sua exatidão e veracidade, mais importante do que isso, muitas vezes, é o cumprimento do prazo das informações. Uma informação aproximada dentro do prazo é muito mais importante de que uma informação precisa atrasada (p. 45).

A compreensibilidade refere-se ao fato de que a informação contábil deverá ser exposta da maneira mais clara possível ao usuário a que se destina. A informação, quando utilizar recursos contábeis como gráficos, tabelas, figuras ou redação técnica, deverá contemplar o entendimento integral da informação.

A comparabilidade, última característica da informação contábil, refere-se ao conjunto de dados e fatos que permitam aos usuários o conhecimento da evolução entre determinados dados, informações e/ou conhecimentos, podendo referir-se ou não à mesma entidade.

A utilidade, pelo menos na área da Contabilidade, é a característica essencial de uma informação, pois, sem tal atributo, ela não passa de um mero dado. Logo, a informação contábil deve ser revestida de qualidade, sendo objetiva, clara, concisa e permitindo que o

usuário possa avaliar a situação econômica e financeira da entidade, bem como fazer inferências sobre a tendência futura, de forma a atender sempre aos próprios objetivos das organizações. Cabe ressaltar que a informação contábil não se valida apenas nas demonstrações contábeis, mas também em relatórios gerenciais diversos, pareceres, ou outra forma qualquer de comunicação escrita, que deve propiciar aos usuários sua plena utilização.

2.1.3 Sistema de informação contábil

O sistema de informação já é conhecido e utilizado pelo homem desde os primórdios de sua história. O próprio processo de comunicação entre as pessoas é um sistema de informação que envolve duas ou mais pessoas as quais, por meio da fala, gestos, sinais, escrita, objetos, etc., se comunicam visando ao objetivo comum de um entendimento entre todos os indivíduos envolvidos no processo.

Na definição de Gil (1995, p. 14), sistemas de informação são “[...] um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações”.

Riccio (1989, p. 14) conceitua sistema de informação como “[...] um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com o seu produto, permitirem às Organizações o cumprimento de seus objetivos principais”.

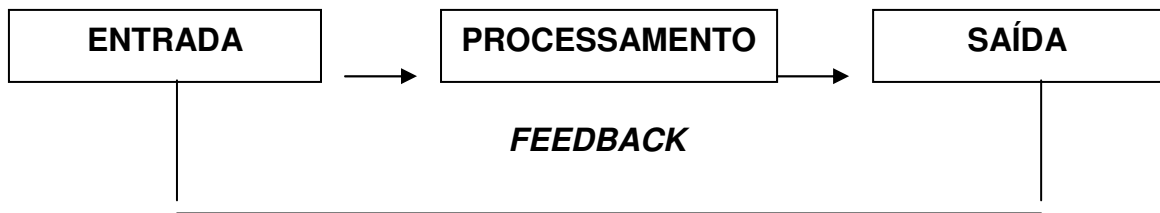
No entendimento de Rezende e Abreu (2000),

Um sistema de informações pode ser definido como o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa e que proporcionam a sustentação administrativa, visando à otimização dos resultados esperados (p. 62).

É necessário verificar se o sistema de informação fornecerá as informações desejadas e, ainda, analisar o custo *versus* o benefício de ter ou não uma informação. O valor da informação também está diretamente ligado à redução das incertezas no processo decisório (RAPOSO, 2004, p. 42).

Os sistemas de informação classificam-se em Sistemas de Apoio às Operações, Sistemas de Apoio à Gestão e Sistemas de Apoio à Decisão.

ORGANIZAÇÃO



Fluxograma 2 – Esquema de um sistema de informações
Fonte: Raposo (2004).

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2), “O sistema contábil é o principal – e o mais confiável – sistema de informações quantitativas em quase todas as organizações”. Para tanto, ele deve fornecer dados que auxiliem a gestão de uma organização a alcançar suas metas, além de permitir a avaliação e análise dos resultados.

Todo sistema de informações, portanto, deve ser criado com o objetivo de apresentar os fluxos de informações e estabelecer vinculações com o processo decisório e prestação de contas da organização; daí, no tocante ao aspecto econômico-financeiro, haver a existência do sistema de informação contábil.

Para se beneficiar das vantagens dos sistemas de informações, as organizações precisam estar abertas às novas tecnologias da informação. Um sistema de informação adequado proporciona decisões rápidas, seguras e eficazes.

Paiva (2006) traz a concepção que são os elementos informacionais que dão dinamismo à estrutura organizacional, ou seja, as inúmeras informações oriundas dos diversos sistemas de informações, presentes na organização, é que tornam viável o ciclo gerencial – planejamento, coordenação e controle das atividades. Desse modo, o desempenho da organização está vinculado fortemente à qualidade dos seus sistemas de informações e à capacidade de usar adequadamente as informações nas tomadas de decisão.

A Contabilidade surgiu como um sistema de informação que tinha o proprietário do patrimônio como seu único usuário, porém, com o passar dos anos, os profissionais da área passaram a perceber a necessidade de usuários externos da contabilidade na forma de credores, o próprio Estado (governo), os investidores não controladores e a sociedade em geral.

A Contabilidade tem papel importantíssimo na gestão das organizações, com ou sem fins lucrativos, sendo considerada a principal fonte de informação de que a gerência dispõe para respaldar as decisões que envolvem, principalmente, matéria financeira ou econômica.

Assim, considerando-se o papel informativo da Contabilidade, entende-se que ela pode contribuir para melhorar o quadro atual das organizações do Terceiro Setor, elevando a qualidade da informação contábil, fornecendo informações condizentes com a realidade dessas organizações e incentivando a utilização dessas informações pelos gestores, na busca de uma gestão eficiente e eficaz.

No entendimento de Soares, Catão e Libonati (2004, p. 15), vista como um sistema de informação, a contabilidade é uma ferramenta importante para a gestão das entidades do Terceiro Setor, podendo adicionar valor de diferentes maneiras, entre as quais estão:

- a) melhoria no acesso às informações, propiciando relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço;
- b) melhoria na produtividade, tanto setorial quanto global;
- c) melhoria na tomada de decisões, pelo fornecimento de informações mais rápidas e precisas;
- d) estímulo de maior interação entre os tomadores de decisões;
- e) fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões;
- f) melhoria na estrutura organizacional, por facilitar o fluxo de informações;
- g) redução do grau de centralização de decisões dos que entendem e controlam o sistema;
- h) melhoria na adaptação da entidade para enfrentar os acontecimentos não previstos, a partir das constantes mutações nos fatores ambientais;
- i) otimização na prestação dos produtos e serviços;
- j) melhor interação com fornecedores e financiadores;
- k) melhoria do planejamento fiscal-tributário.

Diante dessa realidade, vários desafios estão colocados à Contabilidade e ao Terceiro Setor. Esta aliança estratégica, portanto, proporcionará às entidades desse setor condições mais seguras para tomarem decisões estratégicas proativamente (SOARES; CATÃO; LIBONATI, 2004, p. 15).

2.1.4 Utilidade das informações contábeis de entidades participantes do Terceiro Setor

Os relatórios financeiros de entidades sem fins lucrativos, para serem considerados úteis, devem, de acordo com o pronunciamento n.º 4 do *Financial Accounting Standard Board* (FASB, 1989/1990):

- a) prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que as entidades se propõem;
- b) fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem;
- c) informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade;
- d) evidenciar o fluxo de recursos postos à disposição, visando à continuidade e capacidade de cumprir com as obrigações da entidade;
- e) informar sobre as realizações da entidade como meio de medir a eficiência de seus gestores, posto que os investidores, não sendo beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados, não os conhecem a fundo, exceto por relatórios financeiros;
- f) incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição;
- g) informar como as entidades utilizam os recursos, de onde eles provêm e como isso afeta sua liquidez;
- h) incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a entidade.

São de fundamental importância o conhecimento e a análise dos elementos citados como determinantes da utilidade dessas informações para a tomada de decisão, principalmente pelos diversos usuários para os quais essas informações devem ser geradas.

De acordo com o FASB (1990), os usuários de informações contábeis de entidades sem fins lucrativos são os que aportam recursos a essas entidades, tais como financeiras, doadores, empregadores, em caso de associações de empregados, entre outros; associados que participam da entidade e aportam recursos através de taxas, mensalidades e anuidades; entidades governamentais, ainda que, em alguns casos, não aportem recursos financeiros, mas que necessitam de informações fiscais e sociais para as estatísticas oficiais, por exemplo; e administradores, cujas decisões são tomadas com base em informações advindas da contabilidade.

Não é, portanto, apenas para o cumprimento de suas obrigações estatutárias e legais que as entidades do Terceiro Setor precisam de informações contábeis, mas para que os gestores administrem suas organizações com eficiência e eficácia.

2.2 Contabilidade como Fonte de Informação

Quando se faz referência à contabilidade, a maioria das pessoas associa contabilidade ao fisco, associando-a, assim, a uma imagem negativa de pagamentos de tributos. Será essa a verdadeira finalidade do surgimento da contabilidade: somente atender ao fisco?

É mais pertinente afirmar que a contabilidade foi criada a partir da necessidade de o homem conhecer e controlar o seu patrimônio. Com o passar do tempo, porém, o governo percebeu que ela poderia auxiliá-lo na fiscalização de sua arrecadação, tornando-a obrigatória. Essa interpretação inadequada, no entanto, se faz presente até os dias atuais, fazendo com que muitas pessoas associem a contabilidade ao fisco e desconheçam sua principal finalidade, que é prover informações úteis e relevantes a qualquer processo de tomada de decisão dos usuários.

Iudícibus (1997, p. 30) comenta que, “alguns historiadores fazem menção aos primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente há quatro mil anos a.C.”. Dir-se-ia, no entanto, que ela existe desde os tempos mais remotos da civilização humana, pois, se a contabilidade mensura a riqueza e o homem é ambicioso por natureza, ela acompanha, ainda que de modo muito precário, esse homem ambicioso desde o princípio. Vejam-se os casos citados na Bíblia, como em Jó, Lucas e outros. Há interessantes relatos bíblicos sobre controles contábeis, um dos quais o próprio Jesus relatou em Lucas (16: 1-7): “o administrador que fraudou seu senhor, alterando os registros de valores a receber dos devedores” (BÍBLIA, 1995, p. 65).

No tempo de José, no Egito, houve tal acumulação de bens que se perdeu a conta do que se tinha! (Gênesis, 41-49). Houve um homem muito rico, de nome Jó, cujo patrimônio foi detalhadamente inventariado no livro de Jó (1: 3). Depois de perder tudo, ele recupera os bens e um novo inventário é apresentado (Jó, 42: 12).

Em uma parábola de Jesus, há referência a um construtor, que faz contas para verificar se o que tinha era suficiente para construir uma torre (Lucas, 14: 28-30). Relata-se, ainda, a história de um devedor que foi perdoado de sua dívida registrada (Mateus, 18: 23-27). Tais relatos comprovam que, nos tempos bíblicos, o controle de ativos e passivos era prática comum.

A Contabilidade surgiu da necessidade de o homem mensurar e controlar, visando preservar seu patrimônio. Essa necessidade vem, desde os tempos remotos, abrangendo fatores históricos e a participação de diversas civilizações, pois vários foram os povos que contribuíram para o processo de surgimento da Contabilidade. Formalmente, a Contabilidade

é um produto do Renascimento Italiano, mas suas sementes são as mais variadas, germinando entre os fenícios, persas, egípcios, gregos, os antigos habitantes do hodierno Iraque, romanos, sofrendo uma influência predominante e persistente dos povos árabes a partir do século VII (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

Na visão de Hendriksen e Breda (1999), a Contabilidade nasceu em um mundo no qual vários eventos antecedentes haviam convergido, tais como a capacidade de expressão, a escrita, o desenvolvimento da aritmética e o uso generalizado da moeda como denominador comum. Outro conjunto de antecedentes foi de natureza institucional e incluía o conceito de propriedade privada, o desenvolvimento do crédito e a acumulação do capital.

A Contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a Contabilidade ocupa-se de fatos humanos). Ainda que se utilize de métodos quantitativos, não se pode confundir com as ciências matemáticas (ou exatas), que têm por objetivo as quantidades consideradas abstratas que independem das ações humanas. Na Contabilidade, as quantidades são simples medidas dos fatos que ocorrem em razão da ação do homem (MARION, 2003, p. 26).

Para Gomes (*apud* LAFFIN, 2005), a Contabilidade, como qualquer área de conhecimento humano, sempre esteve associada ao próprio progresso da humanidade, em termos de benefícios que são oferecidos à sociedade, decorrentes dos aperfeiçoamentos tecnológicos surgidos.

Ao longo da história, a Contabilidade evoluiu para atender às demandas geradas pela sociedade, seguindo as tendências e consolidando-se como ferramenta indispensável para a tomada de decisões nas organizações. Assim sendo, ela tem como finalidade prover os usuários com informações econômico-financeiras sobre seu patrimônio e suas modificações, utilizando-se de registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos expressos sob a forma de relatórios e pareceres.

Com certeza a Contabilidade evoluiu muito nas últimas décadas por conta dos avanços tecnológicos e dos sistemas informatizados, os quais possibilitaram que o trabalho de registro de dados fosse feito de forma mais rápida, segura e confiável. O profissional contábil começou a ocupar lugar de destaque nas organizações, pois passou a dedicar mais tempo às análises dos diversos relatórios contábeis, deixando de ser o famoso “guarda-livros” para produzir informações pertinentes e relevantes a fim de dar suporte às decisões do dia-a-dia, além do controle e planejamento tão necessários à continuidade das organizações.

A Contabilidade é importante para qualquer tipo de entidade, seja pessoa física ou jurídica, com ou sem fins lucrativos, o que pode ser observado em Iudícibus (2006, p. 29),

quando afirma que “a Contabilidade tem aplicação a qualquer tipo de pessoa, física ou jurídica, com finalidades lucrativas ou não, que tenha necessidade de exercer atividades econômicas para alcançar suas finalidades, mesmo que tais atividades econômicas não sejam atividades-fim”.

Os conceitos de Contabilidade expressam a idéia da informação, e essa informação não se resume apenas àquela gerada pela escrituração. Com o passar do tempo, houve mudança no foco da Contabilidade, a qual deixou de informar apenas ao dono do patrimônio para atender aos demais usuários da informação contábil.

Para Frey e Frey (2002, p. 47),

esta mudança foi em consequência da crise de 1929, na Bolsa de Valores nos EUA. Nesta época, surgiram os princípios de contabilidade, que se generalizaram, e que, com pequenas modificações, continuam em vigor até hoje. O desenvolvimento do comércio, a revolução industrial, entre outros, impuseram modificações à teoria e prática contábil.

Atualmente, a revolução da tecnologia, a competitividade, a internacionalização das organizações e da produtividade tornaram os negócios mais dinâmicos e competitivos. Tudo isso impõe novas e profundas revisões na aplicação da contabilidade e seu reencontro com seus objetivos e seu principal usuário: o gestor da empresa.

O desafio atual da Contabilidade é atender a todos os seus usuários, sejam eles internos ou externos. Volta-se para a geração de informações úteis, tempestivas e precisas para as organizações com ou sem fins lucrativos, pois as organizações estão em constantes mudanças, necessitando cada vez mais de controles precisos e de informações oportunas sobre seus negócios para adequar suas operações às novas situações.

Durante anos a Contabilidade foi vista popularmente apenas como um sistema de informações tributárias, meramente para atendimento do fisco; porém, na atualidade ela passa a ser vista também como um instrumento gerencial que se utiliza de um sistema de informações para registrar e mensurar as operações, para elaborar e interpretar relatórios que principalmente forneçam informações úteis para tomadas de decisões e para o processo de gestão: planejamento, execução e controle. Tal fato evidencia que, com o passar do tempo, a Contabilidade foi se aperfeiçoando para atender às necessidades dos diferentes usuários.

Lutzemberg (1991), discorrendo sobre a evolução da Contabilidade diante das novas exigências empresariais, ressalta que:

A contabilidade ao afastar-se em definitivo da arcaica visão de escrituradores e fiscalistas, torna-se um instrumento capaz de permitir que repensemos as bases de

nossa ideologia desenvolvimentista, que redefinamos progresso, progresso não somente como aumento constante do fluxo de materiais e dinheiro, mas progresso com aumento da soma da felicidade humana e manutenção da integridade, harmonia e sustentabilidade do grande caudal da vida neste astro (LUTZEMBERG, 1991, p. 15).

É devido a essa visão inovadora que a Contabilidade apresenta, atualmente, além dos demonstrativos contábeis exigidos por lei, demonstrações como Balanço Social, Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e Balanço Ambiental.

A legislação brasileira, mediante a Lei n.º 11.638 de 28/12/2007, determina que, de acordo com o artigo 176, que essas informações “deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio das companhias e as mutações ocorridas no exercício” (BRASIL, 1976).

No Brasil, compõem este conjunto as seguintes demonstrações:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Exercício;
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- d) Demonstração do Fluxo de Caixa.

O parágrafo 4º. do artigo 176 da lei 6.404/1976 estabelece que “as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício” (BRASIL, 1976). São demonstrações que apresentam aos seus usuários informações de natureza fundamentalmente econômico-financeira.

Nas entidades do Terceiro Setor, aplicam-se os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit. O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

Assim, na ausência de legislação específica, as entidades sem fins lucrativos acabam por elaborar as suas demonstrações da mesma forma que as empresas com finalidades lucrativas.

De acordo com a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPCAFI, 2000) e Andersen (1991), desejavelmente, e naquilo que for aplicável, as

demonstrações financeiras de entidades sem fins lucrativos devem ser elaboradas e publicadas dentro dos mesmos critérios usados por entidades de fins lucrativos. Os autores também afirmam que, nas demonstrações financeiras desse tipo de entidade, devem ser indicados de forma clara os recursos que estão sujeitos a restrições por parte do doador, bem como aqueles que não estão. Isto pode ser feito pela segregação dos ativos restritos e/ou pela consignação dos valores dos fundos restritos como passivos, ou alternativamente, através de apresentação por verbas/fundos.

2.2.1 Demonstrativos contábeis das entidades do Terceiro Setor

Nas palavras de Martins (2000, p. 1), “não se deve se preocupar em mostrar como se faz contabilidade, mais sim em ‘evidenciar’ como entender as demonstrações. Não interessa falar em débitos e créditos, mas sim em aumento e diminuição de bens, direitos e obrigações, receitas e despesas”. Na concepção do autor, “é muito mais importante explicar qual a diferença entre um ativo e uma despesa do que querer explicar por que caixa tem saldo denominado devedor”.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC-T 10.19 enfatiza que a contabilidade, em seu item 10.19.1.2:

destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). (CFC, 1995).

De fato, o Decreto n.º 2.536, de 6 de abril de 1998, exige, em seu artigo 4.º, para fins de concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, que a pessoa jurídica apresente as seguintes "demonstrações contábeis e financeiras":

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração do resultado do exercício;
- III - demonstração de mutação do patrimônio;
- IV - demonstração das origens e aplicações de recursos;
- V - notas explicativas (BRASIL, 1998).

Além disso, consta em parágrafo único que

nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas

contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção (BRASIL, 1998).

2.2.1.1 Balanço Patrimonial

Para Paes (2000), o balanço é a demonstração que encerra a seqüência dos procedimentos contábeis de um determinado exercício. Sendo assim, é peça da qual os usuários extraem informações sobre a situação patrimonial e financeira da entidade em um determinado momento.

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa. Na ausência de uma legislação específica, as entidades sem fins lucrativos apresentam seus balanços patrimoniais sem grandes modificações em relação aos apresentados nas empresas de fins lucrativos. No entanto, adaptações são necessárias, tais como as que dizem respeito à nomenclatura de algumas contas utilizadas.

Dentre as demonstrações, é a mais importante, pois relaciona todas as mutações do patrimônio das entidades, possibilitando aos usuários uma visão generalizada de todas as movimentações de recursos realizadas.

De acordo com Olak (1996), algumas particularidades envolvem a estrutura do Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos não governamentais. No ativo, as duplicatas a receber são normalmente substituídas por valores a receber de associados, membros, sócios, etc. No passivo, as obrigações de curto e longo prazo pouco diferem das entidades empresariais com fins lucrativos.

No patrimônio líquido, há de se considerar que uma entidade sem fins lucrativos não tem capital e o termo comumente utilizado é Patrimônio Líquido Social. Essa denominação, na linha de pensamento de Araújo (2005), guarda maior consonância com a realidade dessas organizações, considerando-se o fato de o patrimônio das organizações do Terceiro Setor pertencerem à sociedade, não a particulares.

Além disso, reservas de capital e reservas de lucros normalmente não existem. No Patrimônio Líquido Social, devem ser integrados os superávits e os déficits, bem como as

contas de doações de materiais e ativos permanentes.

O balanço apresenta ainda algumas diferenças em relação às entidades de fins lucrativos, por exemplo, existe, no seu patrimônio líquido, uma conta chamada *patrimônio social*, ao invés de *capital social*, e a conta *superávit ou déficit acumulados*, ao invés de *lucros ou prejuízos acumulados*.

2.2.1.2 Demonstração do superávit ou do déficit do exercício

No Brasil, as entidades do Terceiro Setor fazem uso da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício que, na prática, é uma adaptação da Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) usada pelas empresas. Essa demonstração resume as operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, apresentadas de forma a destacar o resultado líquido do período. Conforme a Lei n.º 6.404/76, a demonstração é estruturada de maneira dedutiva, com a apuração de diversos tipos de lucros e com detalhes necessários de receitas, despesas, ganhos e perdas.

Para Martins (1983), as terminologias utilizadas para melhor demonstrar as receitas e despesas (se *Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades* ou *Demonstração do Resultado*) das entidades sem fins lucrativos enfatizam que a palavra *resultado* não é tecnicamente incorreta de todo, mas carrega hoje muito o sentido de resultado em termos de lucro ou prejuízo; por isso está vinculada a entidades de fins lucrativos. Como não cabe falar em lucro ou prejuízo para as entidades de finalidades não lucrativas, e sim em superávit ou déficit, julgamos preferível a denominação *Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades*.

A ênfase aqui é dada à atividade e não ao resultado, como ocorre nas entidades de fins lucrativos. Obviamente, ao final, será evidenciado, também, um resultado (superavitário ou deficitário), mas para a entidade sem fins lucrativos, em linhas gerais, a preocupação maior é com as atividades desenvolvidas e não com o resultado.

Olak (1996) ressalta que se devem utilizar as expressões *superávit* ou *déficit* para evidenciar o resultado positivo ou negativo, respectivamente, obtido em atividades não lucrativas. O primeiro constitui-se do excesso das receitas sobre as despesas, enquanto o segundo representa o que falta nas receitas para igualá-las às despesas. Não faria sentido utilizarem-se as expressões *lucro* ou *prejuízo* em entidades que não têm finalidades lucrativas.

As entidades do Terceiro Setor normalmente possuem mais de um tipo de receita. Nesse caso, Martins (1997) diz que, se a entidade presta algum tipo de serviço remunerado e ainda recebe doações, contribuições, mensalidades, etc., é altamente conveniente que sejam separadas essas receitas: as provenientes de serviços prestados e as demais recebidas dos associados e outros; assim como devem estar bem isolados os custos e as despesas relativos à prestação do serviço remunerado dos outros encargos de manutenção da entidade.

A Demonstração do Superávit ou Déficit tem como objetivo evidenciar o resultado econômico adquirido pela entidade, que pode ser tanto um acréscimo como um decréscimo patrimonial. Ela relaciona uma diferença entre as receitas e os custos e despesas incorridas num determinado período, observando o que diz o princípio da competência.

Essa demonstração, independentemente da terminologia adotada, é de fundamental importância para essas entidades por evidenciar, efetivamente, as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas empregadas nas atividades.

O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

A assembléia pode constituir outros fundos, inclusive especiais. Neste caso, o valor aprovado será transferido à conta especificada, conforme decisão da respectiva assembléia.

2.2.1.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Martins (1997) afirma que não faz muito sentido o uso da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados em entidades do Terceiro Setor. Muito melhor é o da mutação patrimonial, explicando detalhadamente a diferença entre o patrimônio líquido inicial e o final.

Esta demonstração é importante, pois explicará como e por que as diversas contas do patrimônio líquido social modificaram-se durante o período, auxiliando os gestores na tomada de decisões. Em linhas gerais, essa demonstração explicará como e por que as diversas contas do patrimônio líquido modificaram-se.

A NBC-T 10 determina o seguinte:

10.18.6.1 - A denominação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC-T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC-T 3 é aplicada com a substituição da palavra *lucros*, [...] pela palavra *déficit*.

[...]

10.18.6.2 - As Entidades Sindicais e Associações de Classe estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. (CFC, 1995, grifo nosso).

O item 10.4.6.2 tem uma redação semelhante, sendo modificado apenas o foco, que se dá em Fundações. Nesse sentido, Olak (1996) explicita que nessa demonstração teremos os saldos no início do período e os acréscimos/decréscimos por doações recebidas, superávit ou déficit obtido na Demonstração das Atividades do Exercício e, eventualmente, por possíveis ajustes ao Patrimônio Social. Nas entidades sem fins lucrativos não governamentais, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido se assemelha algebricamente à Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido das empresas.

Nas entidades do Terceiro Setor, essa demonstração também tem sua utilidade por explicar as modificações ocorridas no Patrimônio Líquido Social durante o período. Normalmente integram o Patrimônio Líquido Social as seguintes contas: Patrimônio Social, Doações, Subvenções e Contribuições Patrimoniais e Superávit ou Déficit do Exercício. Portanto, nessa demonstração têm-se os saldos no início do período e os acréscimos/decréscimos por doações recebidas, superávit ou déficit obtido nas Demonstrações das Atividades do Exercício e, eventualmente, por possíveis ajustes ao Patrimônio Social.

2.2.1.4 Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR)

No entendimento de Olak (1996), algumas adaptações devem ser feitas na DOAR, como substituir-se a expressão *lucro* ou *prejuízo* por *superávit* ou *déficit do exercício*. Por razões óbvias, não existem remunerações dos sócios.

Basicamente, a DOAR discriminará o valor decorrente das operações normais da entidade que correspondam ao resultado líquido do período. Este valor não pode gerar movimentação de numerário, muito menos afetar o capital circulante.

As origens de recursos, por sua vez, devem compreender:

- a) os aportes de capital;
- b) os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e ativo permanente;

c) os recursos provenientes de terceiros.

As aplicações de recursos devem compreender:

- a) os recursos utilizados na aquisição de ativo permanente;
- b) os recursos utilizados na aquisição de ativos de longo prazo;
- c) os recursos aplicados para reduzir obrigações de longo prazo;
- d) a diferença entre o total de origens e recursos aplicados evidencia o capital circulante líquido (CCL);
- e) os saldos iniciais e finais do ativo e passivo circulante, demonstrando a variação do CCL, além das variações líquidas que ocorram no período.

A DOAR tem como objetivo acompanhar o balanço na evidenciação das informações de natureza financeira, apresentando a origem e a aplicação dos recursos movimentados pela entidade.

Nas entidades do Terceiro Setor, essa demonstração é bastante importante para identificar como são gerados os recursos utilizados e onde são aplicados. É certo que o balanço por si só não consegue identificar esses detalhes, tão demandados por seus usuários da informação, por isso, justifica-se a elaboração dessa demonstração no conjunto das demonstrações contábeis.

A DOAR, para essas entidades, é estruturada da mesma forma que a das sociedades com fins lucrativos, porém, a nomenclatura é diferente em alguns pontos. A denominação de capital é substituída pela de patrimônio e o resultado é denominado de superávit ou déficit.

2.2.1.5 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

A Demonstração do Fluxo de Caixa deve evidenciar a entrada de recursos por categoria de fundos e os recursos utilizados para os diversos pagamentos, inclusive em empréstimos ou transferências interfundos.

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants*, em seu *Statement Financial Accounting Standards* n.º 117 (*Financial Satatement of Not-For-Profit Organizations*), no parágrafo 29, Olak e Nascimento (2006), explicam que o objetivo principal de uma DFC é fornecer informações relevantes sobre o recebimento e pagamento em numerário de uma entidade, durante um determinado período.

Para Matarazzo (2003), os principais objetivos da DFC são:

- a) avaliar alternativas de investimentos;
- b) avaliar e controlar a longo prazo as decisões de reflexos monetários na tomada de decisão;
- c) avaliar as situações atuais e futuras do caixa, precavendo-se da situação de iliquidez;
- d) certificar se os excessos de caixa estão sendo aplicados.

A DFC é uma informação relevante e, como tal, deve ser preparada e divulgada adequadamente. No entanto, conforme Olak (1996), não deve ser utilizada isoladamente para fins de tomada de decisões, já que não evidencia outros aspectos importantes contemplados em outras demonstrações contábeis.

Araújo (2005), argumenta que a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa pelas organizações do Terceiro Setor é perfeitamente viável e útil quando se considera que o conhecimento dos fluxos financeiros em uma organização permite aos gestores um planejamento financeiro, determinando, dentre muitos outros aspectos, o momento de se buscarem recursos para a manutenção de suas atividades.

2.2.1.6 Notas Explicativas

De acordo com a NBC-T 10.19,

As Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados.

As entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação. (CFC, 1995).

O principal objetivo das notas explicativas é fornecer informações adequadas que, por algum motivo, não foram evidenciadas nas demonstrações contábeis. Caracterizam-se pela qualidade e clareza. De maneira alguma, as notas explicativas não podem contradizer as informações contidas nos demonstrativos, e tampouco podem ser utilizadas como método de avaliação ou substituição de classificação.

São exemplos de informações que podem ser divulgadas nas notas explicativas, segundo o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social do Conselho Federal de Contabilidade (2004):

- a) descrição dos registros da entidade nos organismos públicos competentes;
- b) composição da estrutura administrativa;
- c) mecanismos de prestação de contas;
- d) relacionamento com outras entidades, inclusive partes relacionadas;
- e) localização e área de atuação da entidade;
- f) missão e programas sociais executados pela entidade;
- g) descrição de alguma restrição imposta à atuação da entidade por parte do Poder Público ou de doador;
- h) descrição da estrutura organizacional e como as decisões são tomadas;
- i) revisão das atividades e programas da entidade no contexto da sua estratégia.
- j) reserva financeira que a entidade está constituindo para propósitos futuros;
- k) doações significativas recebidas no período ou com perspectivas futuras a receber;
- l) considerações sobre a política financeira da entidade, incluindo risco;
- m) garantias cedidas;
- n) contencioso com o Poder Público, donatários ou aportadores de recursos;
- o) gratuidades concedidas e recebidas.

Diferentemente das organizações com fins lucrativos, é comum nas entidades sem fins lucrativos a presença de voluntários prestando relevantes serviços, principalmente nas áreas educacional e de assistência social. Com a regulamentação desse tipo de serviço efetivada pela Lei n.º 9.608/98 (BRASIL, 1998), formalizada mediante um contrato que regula as relações da entidade com o voluntário, ficou mais fácil identificar e avaliar, em termos quantitativos, a contribuição dessas pessoas para a entidade. Nesse sentido, recomenda-se que as notas devam contemplar, também, o serviço voluntário, informando, por exemplo, a quantidade de voluntários, o total de horas empregadas, o número de pessoas atendidas pelos voluntários, e quanto o serviço representaria em termos monetários.

2.2.1.7 Parecer do auditor

Para Araújo (2005), o parecer do auditor independente desempenha uma função da maior relevância no cenário empresarial, em virtude de assegurar a lisura dos informes contábeis.

O parecer do auditor, de acordo com Hendriksen e Breda (1999), não deve ser tratado como uma forma de evidenciação da mesma natureza que as outras, pois ele tem um foco mais controlador e fiscalista. É válido e essencial, já que traduz uma relação de segurança e confiança, pois, como membro de uma classe que possui todo um instrumental ético coercitivo, quando se trata de executar seu trabalho, o auditor contábil deve primar pela emissão de um parecer de auditoria que espelhe a veracidade da organização, no que diz respeito às suas práticas contábeis e fiscais.

Na realidade, é uma certificação das demonstrações contábeis, evidenciando se estão seguindo aos Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Essa forma de divulgação compõe-se basicamente de três parágrafos. O primeiro refere-se à citação das demonstrações consultadas, bem como à colocação de responsabilidades da administração e dos próprios auditores. O segundo relata a natureza e a extensão dos trabalhos realizados. E o terceiro trata da opinião que o auditor tem dos demonstrativos e relatórios estudados.

O parecer do auditor abrange os mais variados aspectos, tais como verificar se os métodos utilizados estão de acordo com os aceitos, observar os efeitos causados por mudança de critérios ou princípios, relatar e fundamentar divergências encontradas entre a pessoa do auditor e o cliente, dentre outros.

Caso os auditores encontrem alguma não conformidade entre as práticas adotadas com os Princípios e Normas Contábeis, devem destacar as divergências em seu parecer para que o usuário tenha conhecimento e possa tomar suas decisões.

2.2.1.8 Relatório da Diretoria

Esta evidenciação não tem caráter financeiro, apesar de englobar situações que tratam das operações da entidade, possuindo uma característica subjetiva e de visão futura, pois traça

expectativas e planos de crescimento para a entidade.

Este relatório é uma narrativa, formada pela coleta das mais variadas informações extraídas das demonstrações principais, notas explicativas, demonstrativos e quadros complementares, além de outros documentos.

Evidentemente, se essas informações conseguirem influenciar as decisões dos gestores e terceiros envolvidos direta ou indiretamente com a entidade, deverão estar incluídas nas demonstrações contábeis.

Iudícibus (2006) apresenta alguns tópicos evidenciados pelo relatório da diretoria:

- a) situações não financeiras e sociais que, de alguma forma, alteram o funcionamento da organização;
- b) planos e expectativas de natureza econômico-social, nos quais a entidade está envolvida ou pretende se envolver;
- c) efeitos esperados ou ocasionais de captação de recursos e aplicações.

Para Carneiro, Araújo e Araújo (2006), no Brasil, as informações ainda possuem uma forma simplista e conservadora, talvez decorrente da imposição fiscal. Entretanto, algumas empresas têm começado a preparar relatórios gerenciais e até alguns direcionados à participação efetiva de seus funcionários, com o intuito de uma maior integração e melhores relacionamentos, pois, agindo assim, visam a benefícios futuros que esses documentos podem gerar.

2.2.1.9 Orçamento

O orçamento descreve o plano geral de operações e, dependendo da complexidade da organização, expressa-o em termos quantitativos: físicos e/ou monetários. Consiste em um plano administrativo, abarcando todas as fases das operações para um período futuro definido, podendo ser realizado a curto ou a longo prazo; apresentando, formalmente, políticas, planos, objetivos e metas da administração da empresa.

A base para a eficácia do gerenciamento financeiro das organizações sem fins lucrativos é a preparação de um planejamento que garanta a otimização dos recursos para atingir os objetivos, delineando-se respostas para diferentes problemas: manter ou ampliar as atividades, buscar fontes alternativas de financiamento ou não, comparar a eficácia de diferentes abordagens ou locais de prestação dos serviços pelo desenvolvimento de métodos

de medição, dentre outros.

Planejar significa decidir antecipadamente. Decidir implica optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação de risco, etc.

Nesta visão proativa, o planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente quais os objetivos a serem atingidos e o que deve ser feito para atingi-los da melhor maneira possível. O planejamento está voltado à continuidade da empresa e focaliza o futuro. Assim, partindo da fixação dos objetivos a serem alcançados, ele determina *a priori* o que se deve fazer, quando fazer, como fazer, quem deve fazê-lo e de que maneira.

Por outro lado, o controle é a função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho para assegurar que os planos sejam executados da melhor maneira possível. A tarefa do controle é verificar se tudo está sendo feito em conformidade com o que foi planejado, para identificar os erros e desvios a fim de corrigi-los e evitar sua repetição.

As entidades do Terceiro Setor, a exemplo das empresas e das entidades governamentais, devem desenvolver suas atividades baseadas num plano de trabalho previamente elaborado, que distinga as atividades essenciais das não essenciais, detalhando as ações para cumprimento da missão e dos objetivos a que se propõem.

Uma demonstração de grande importância e poder informativo para o plano de trabalho é o orçamento anual, que deve ser estruturado em conformidade com esse plano, constituindo-se peça contábil importante, norteadora das atividades das organizações, pois permite a determinação de metas, financeiras ou não, e a verificação de seu cumprimento por parte dos gestores e associados.

O orçamento, ainda que não previsto na NBC-T 10, é peça fundamental para a verificação do equilíbrio tratado no item *Demonstração do Superávit ou Déficit*, constituindo-se em poderoso instrumento gerencial, pois o exercício de sua preparação leva os gerentes a refletirem detalhadamente sobre cada atividade, permitindo o acompanhamento e controle das operações, fornecendo informações essenciais sobre as despesas previstas e as receitas associadas às atividades planejadas e mostrando a composição do suporte financeiro.

No orçamento, contemplam-se as receitas e despesas previstas para o exercício seguinte ao de sua elaboração, como ocorre com as entidades governamentais, regidas pela Lei n.º 4.320/64 (BRASIL, 1964). O cumprimento dos preceitos orçamentários nas entidades públicas é rígido ao ponto de os gestores só poderem realizar despesas, além das fixadas no orçamento, mediante autorização do poder legislativo.

A técnica moderna de elaboração de orçamento está alinhada com os ditames da Lei

n.º 4.320, partindo, inicialmente, do delineamento das atividades a serem executadas para o alcance dos objetivos traçados e, num segundo momento, determinando as fontes de financiamento.

A maior utilidade do orçamento está em se ter a possibilidade de verificação da utilização dos recursos da instituição, se estão sendo utilizados nas atividades planejadas ou se está havendo desvio de finalidade.

O gestor de uma organização do terceiro setor necessita de informações para gerenciar sua organização. Para cumprir essa missão os gestores têm a sua disposição as informações geradas pela Contabilidade que se expressam de diversas maneiras, seja por meio dos demonstrativos contábeis, notas explicativas, parecer do auditor, bem como o relatório da diretoria e orçamento, que altamente recomendado para organizações do terceiro setor. Cabe ao gestor escolherer quais os relatórios que contemplam as informações desejadas sejam para fins fiscais ou gerenciais.

3 TERCEIRO SETOR: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS

Intrinsecamente, até algum tempo atrás, a sociedade referia-se apenas a dois setores, “o Estado” e o “Mercado”, e conseguia distinguir bem as características de cada um. Com o passar dos anos, porém, a sociedade passou a reconhecer um outro setor, denominado “Terceiro Setor”.

De acordo com Tenório (1999, *apud* SILVEIRA, 2005),

o mundo viu crescer nos últimos vinte anos a importância de um espaço social prolixo entre o Estado e o Mercado, onde organizações destinadas a conter a miséria social, barrar a destruição ecológica e lutar por outras causas sociais de grande importância têm ocupado seu espaço com maior intensidade. No Brasil, tais transformações possuem papel relevante, já que as organizações da sociedade civil prestam serviços sociais desde o início do século XX. (TENÓRIO, 1999, *apud* SILVEIRA, 2005, p. 22).

Afirmar que o Terceiro Setor “não é nem governo, nem mercado” não é suficiente (CARRION, 2000), pois não se define uma realidade por negação (SALAMON; ANHEIER, 1997).

A seguir, será apresentado um panorama das discussões pertinentes à temática no âmbito internacional e nacional.

3.1 Terceiro Setor: panorama internacional

Terceiro Setor é um termo com recente utilização no Brasil e no mundo. Foi empregado pela primeira vez na década de setenta, por pesquisadores americanos e, a partir dos anos oitenta, por pesquisadores europeus, com o intuito de caracterizar um conjunto de organizações que se apresentam como uma alternativa para as desvantagens apresentadas pelo mercado, em relação à maximização do lucro, e pelo governo em relação à sua burocracia.

Os registros históricos do surgimento das organizações que se classificam no Terceiro Setor indicam que elas surgiram diante das lacunas deixadas pelo poder público, o qual não priorizou atender às demandas da sociedade a fim de amenizar os problemas sociais nas mais diversas áreas, como fome, saúde, educação, cultura, esporte, arte, religião, defesa dos direitos humanos, proteção ao meio ambiente, etc. Ao surgimento do Terceiro Setor deve-se a expectativa de minimizar os problemas que provocaram a sua origem, no entanto, não se tem a pretensão de que ele resolva todos os problemas sociais.

As organizações do Terceiro Setor procuram promover o fortalecimento da cidadania,

a extensão dos direitos fundamentais do homem e a consolidação da democracia. Drucker (1999) concorda que essas entidades adotam como missão o desejo de provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade na qual estão inseridas.

Quanto ao conceito de Terceiro Setor, ele ainda se apresenta confuso, não sendo possível encontrar na literatura um consenso entre autores sobre sua definição e classificação. Ao se falar em Terceiro Setor, supõe-se a existência de um primeiro e segundo setores. De acordo com Resende (2006), o primeiro setor é conhecido como o Governo, que é o ente com personalidade jurídica de direito público, encarregado de funções públicas essenciais e indelegáveis ao particular, tais como: legislar, fiscalizar, aplicar justiça, dar segurança geral, etc. O segundo setor é conhecido como o Mercado, que é composto por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, encarregadas da produção e comercialização de bens e serviços, tendo como escopo o lucro e o enriquecimento do empreendedor. O Terceiro Setor é conhecido como Organização da Sociedade Civil sem Fim Lucrativo, compreendido como aquele que congrega as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins econômicos (ou sem finalidade lucrativa) e que prestam serviços de interesse coletivo.

Olak (1996, p. 20) afirma que para uma entidade ser caracterizada como sem fins lucrativos e não governamental, “são necessárias pessoas, recursos e organizações, os quais, reunidos são capazes de exercer atividade econômica”. Drucker (1994, p. 14), entretanto, tem outra definição para Terceiro Setor:

Todas as instituições sem fins lucrativos têm algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu produto é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada.

Quando se menciona o termo *Terceiro Setor* vêm logo à mente Organizações Não Governamentais (ONGs), Fundações Privadas, Associações de Classe, Clubes Esportivos e Sociais, Igrejas, Institutos, Sindicatos, Cooperativas, entre outras. Para alguns, no entanto, nem todos esses tipos de instituições são pertencentes ao Terceiro Setor.

O termo é amplo e impreciso, porém, Landim e Beres (1999) ainda preferem:

O segmento de organizações da sociedade civil que não visam lucro carece de uma conceituação e classificação mais precisa. Diversas denominações têm sido empregadas, tais como: organizações não-governamentais (ONGs), organizações da sociedade civil (OSCs), organizações do Terceiro Setor, organizações sem fins lucrativos, entre outras. Contudo, a expressão preferida e que tende a ganhar maior reconhecimento é “Terceiro Setor” (LANDIM; BERES, 1999, p. 63).

Dentre as diversas conceituações de Terceiro Setor, destaca-se a definição proposta por Salamon e Anheier (1997, p. 125), os quais, estudando organizações do Terceiro Setor em

todo o mundo, apresentam cinco características que, de alguma forma, devem estar presentes em todas elas:

- a) Formais – alguma forma de institucionalização, legal ou não, com um nível de formalização de regras e procedimentos, para assegurar a sua permanência por um período mínimo de tempo é requerida. Excluem-se do Terceiro Setor os agrupamentos temporários e informais de pessoas.
- b) Privadas – mesmo que sua principal fonte de recursos seja o Estado, as organizações do Terceiro Setor não são ligadas de nenhuma forma institucional a governos.
- c) Não distribuem lucros: a geração de lucros em si não é aspecto que diferencia as entidades tidas “sem fins lucrativos”, mas a finalidade que é dada a esses lucros, caso existam. Essas entidades não podem distribuir lucros e dividendos aos seus dirigentes. Quando a organização atingir receitas maiores que as despesas, ou excedentes financeiros, todo o “lucro” deve ser reinvestido integralmente na própria organização.
- d) Autônomas – as entidades do Terceiro Setor são controladas independentemente do Estado ou de empresas, possuindo todos os meios para realizar sua própria gestão. Seu processo decisório e estrutura de direção (governança) são geralmente encabeçados por um conselho, que pode ser eleito ou nomeado, temporário ou vitalício.
- e) Voluntárias – um grau significativo do trabalho realizado por essas organizações provém de mão-de-obra voluntária (não remunerada). A participação do trabalho voluntário varia de organização para organização, representando uma importante característica do setor em comparação aos demais (Estado e Mercado).

Os autores atribuem uma sexta característica, especificamente do Terceiro Setor americano que, algumas vezes, pode ser aplicada à realidade brasileira:

- f) Finalidade Pública – apenas as organizações cujas ações beneficiam um público externo a elas podem ser consideradas parte do Terceiro Setor.

Questões relacionados ao conceito e classificação do Terceiro Setor, entretanto, ainda são bastante difusas. Para Coelho (2002, p. 58),

A literatura – internacional e brasileira – tem se esforçado na busca de definições mais precisas, mas os resultados não são compensadores. Em geral, os autores optam por uma determinada denominação, citam outras tantas, e nisso finda a discussão.

A materialização das organizações do Terceiro Setor e suas ações, entretanto, proliferaram numa dinâmica mais rápida que sua própria formulação teórica. Fischer e

Falconer (1998, p. 13) ratificam que “O Terceiro Setor foi se ampliando sem que esse termo, usado para designá-lo, seja suficientemente explicativo da diversidade de elementos componentes do universo que abrange”.

Diante das particularidades dessas organizações e sua conseqüente complexidade, é possível compreender os motivos de tantos conceitos e classificações. Fischer e Falconer (1998) ainda afirmam que:

ao contrário do que possa parecer à primeira vista, essa questão sobre a falta de precisão conceitual do nome que define o conjunto dessas organizações não é uma polêmica vazia e de interesse exclusivamente acadêmico. Observando o comportamento das próprias entidades verifica-se a não-existência de identificação com o termo e de manifestação clara e unânime de pertencer ao Terceiro Setor. Algumas organizações, principalmente aquelas com fortes raízes ideológicas de cunho político ou religioso, preferem ressaltar sua identidade própria, como se temessem que a agregação com as outras provocasse uma espécie de diluição dos valores e preceitos norteadores de sua atuação (p. 13).

Atualmente, porém, o foco das discussões não é mais a questão sobre a definição do que é Terceiro Setor, e sim, sobre a gestão dessas organizações. Muito se fala sobre a falta de recursos das organizações, porém, a sociedade espera saber como estão sendo administrados os recursos aportados a essas entidades.

Assim como qualquer organização, as do Terceiro Setor precisam de recursos para manter sua continuidade. Um dos maiores desafios para elas é a captação de recursos para um desenvolvimento sustentável, pois suas atividades, como nas demais organizações, demandam despesas inevitáveis que precisam ser cobertas. A captação de recursos pode ser bastante distinta nas várias entidades do Terceiro Setor. Essa captação pode ser financeira, de materiais ou através de serviços voluntários (mão-de-obra).

3.2 Terceiro Setor no Brasil: alguns aspectos

No Brasil, o termo *Terceiro Setor* aparece pela primeira vez nas obras de Leilah Landim e Rubem César Fernandes (1994) sendo que a terminologia usualmente empregada na literatura brasileira para designar as instituições sem fins lucrativos é “organização não governamental” (COELHO, 2002, p. 61).

No entendimento de Falconer (1999), as organizações que compõem o Terceiro Setor evidentemente não são novas. Têm-se no Brasil, como exemplos tradicionais deste setor, as

Santas Casas de Misericórdia e as obras sociais e, como representantes mais recentes, as organizações não governamentais resultantes dos novos movimentos sociais que emergiram a partir dos anos setenta. Nova é a forma de olhá-las como componentes de um setor que se situa entre o Estado e o Mercado.

As ações das organizações ligadas à Igreja, praticamente desde a chegada dos portugueses no Brasil, estavam demasiadamente carregadas com conceito de benemerência (CASTRO, 1999).

A partir da década de oitenta, a sociedade saiu da inércia e iniciou um processo de transformação referente aos quatorze anos em que o Brasil parou economicamente. A sociedade, então, percebeu que ela era o principal agente de mudança e começou a articular-se para prover em benefício próprio, pois esperar pelas ações do governo já não era mais possível. Era o início da organização da sociedade civil, que cansou de esperar pelo governo.

Falconer (1999, p. 9), chama a atenção para o fato de que “Na década de noventa, o Terceiro Setor surge como portador de uma nova e grande promessa: a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, se possível, a superação da pobreza”.

Vê-se então que, no Brasil, a existência do primeiro e segundo setores, representados pelo setor empresarial e pelo Estado que não atendem às demandas sociais, contribuiu para a formação e o reconhecimento de um novo espaço institucional, o Terceiro Setor.

Na década de noventa, acontece pela primeira vez o apoio do governo ao Terceiro Setor. O governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso destacou-se no programa Comunidade Solidária, que exerceu um papel articulador e mobilizador entre as ações governamentais e as múltiplas iniciativas da sociedade.

Outro marco recente na história do Brasil foi a campanha contra a fome, liderada no início da década de noventa pelo sociólogo Herbert de Sousa, o Betinho. Tal campanha foi um marco na prática da cidadania, pois mobilizou empresas, universidades e a sociedade em geral em torno de uma das questões mais perversas na história do desenvolvimento humano: a fome.

O governo de Luiz Inácio Lula da Silva, em 2002, mantém a continuidade do papel de articulador com a sociedade, porém resgata o papel de maior responsabilidade do Estado perante os problemas sociais, podendo-se citar como exemplo o programa Fome Zero.

Quanto aos números do Terceiro Setor, o único levantamento nacional foi realizado em 2004 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em parceria com o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), Grupo de Institutos, Fundações e

Empresas (Gife) e pela Associação Brasileira de Organizações não Governamentais (Abong), Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil, que teve como resultado a identificação de 275.895 organizações, as quais empregam 1.541.290 assalariados.

É interessante, pois, observar que, embora não visem lucro, as organizações do Terceiro Setor geram empregos e precisam se manter financeiramente equilibradas para poder manter sua continuidade.

Pelos números apresentados na pesquisa realizada pelo IBGE (2004), há de se constatar que o crescimento acentuado das organizações sem fins lucrativos no Brasil já é, por si só, um indicador de mudança na nossa sociedade civil, sobre engajamento e luta pelos seus direitos.

No entendimento de Carvalho (2000), um dos motivos que contribuíram para a evolução do Terceiro Setor, está na ineficiência do estado na prestação de serviços públicos aos cidadãos, especialmente em relação a grupos sociais marginalizados ou mais fracos diante da atual sociedade competitiva. Desse modo, as atividades realizadas pelas organizações não governamentais representam “nichos de mercado”. (BADELTA, 1990, *apud* CARVALHO, 2000, p. 3).

Para uma melhor compreensão dessas mudanças, é possível utilizar as próprias organizações como estudo, pois, de acordo com Teixeira (2004),

essas organizações podem servir de laboratório, capazes de desenvolver e canalizar a participação popular, ou vistas de outra maneira, podem ser consideradas verdadeiras ‘salas de aula’ nas quais se podem aprender valores como solidariedade, busca do bem comum e responsabilidade pelos próprios atos. (TEIXEIRA, 2004, p. 6).

3.3 Categorias e características das organizações do Terceiro Setor

O Terceiro Setor tem um caráter estratégico da maior importância no âmbito de qualquer sociedade que se preocupe com o desenvolvimento social e a consolidação de valores democráticos, pluralistas, comprometidos com a solidariedade humana e o sentido de comunidade.

As primeiras categorias que compõem o que posteriormente viria a ser chamado de terceiro setor surgiram com o Código Civil Brasileiro em 1916: as organizações sem fins lucrativos. Todas as organizações que compõem o terceiro setor são necessariamente sem fins

lucrativos, podendo ser fundação, associação ou instituto. A principal diferença entre elas e as demais sociedades é o “capital”. (Andrade, 2002, p. 34)

Olak (1996, p. 20) explicita que para uma entidade ser caracterizada sem fins lucrativos e não governamental “são necessários pessoas, recursos e organizações, os quais, reunidos, são capazes de exercer atividade econômica”.

De acordo com Panceri (2001, p. 117), as entidades que compõem o Terceiro Setor podem ser caracterizadas como “organizações não-governamentais (ONGs), cooperativas, associações, instituições assistenciais, institutos e fundações”.

O termo *Terceiro Setor* é amplo e quando utilizado pode estar tratando de Organizações Não Governamentais (ONGs), Fundações Privadas, Associações de Classe, Clubes Esportivos e Sociais, Igrejas, Institutos, Sindicatos, Cooperativas, entre outros.

Na visão de Carrion (2000, p. 2), “tentar delimitar os contornos do Terceiro Setor, a partir da tipologia adotada pela Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), ainda que organize a discussão, não elimina a confusão”. Tal classificação agrupa organizações com peculiaridades muito distintas, como as chamadas “Sociedades Civis Não Lucrativas”, as Associações, as Entidades Filantrópicas e Beneficentes ou de Caridade, as Fundações e as Organizações Não-Governamentais, as populares ONGs. (CARRION, 2000).

De acordo com Lee *et al.* (1997), a categoria das Organizações da Sociedade Civil abrange tanto hospitais, como universidades, igrejas evangélicas e colégios privados, além de escolas de samba e terreiros de umbanda. Esses últimos, ainda que exerçam atividades de cunho social e, algumas vezes, visem o lucro, desenvolvem atividades que pouco ou nada agregam para a redução dos problemas sociais.

3.3.1 Fundações

As fundações são pessoas jurídicas específicas, pois podem ser criadas pela vontade de um único indivíduo. São constituídas pela união de bens com uma finalidade determinada pelo seu instituidor. Para Eduardo Szazi, *apud* Albuquerque (2006, p. 43), é “patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor”. As fundações podem ser criadas pelo governo (são pessoas jurídicas de direito público), por indivíduos e por empresas.

3.3.2 Associações

As associações são pessoas jurídicas criadas com base na união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa. A sociedade civil também é criada pela união das pessoas, mas, via de regra, tem finalidade de lucro. De acordo com Diniz, *apud* Albuquerque (2006, p. 42),

[...] tem-se associação quando não há fim de lucro ou intenção de dividir o resultado, embora tenha patrimônio, formado por contribuição de seus membros para obtenção de fins culturais, educacionais, esportivos, recreativos, etc. Nem sempre uma associação terá fins sociais – exemplo disso são clubes esportivos com acesso restrito a seus sócios.

Diante das alterações do novo Código Civil Brasileiro, é preciso esclarecer que as organizações do Terceiro Setor constituídas como associações são entidades sem finalidade econômica. Entretanto, é permitida a atividade econômica, ou seja, aquela em que haja circulação de bens ou direitos de forma onerosa ou não, desde que não gere lucro ou, se gerar, que ele não seja distribuído. Os recursos gerados são aplicados nas atividades da instituição (ALBUQUERQUE, 2006, p. 43).

Para fins desta pesquisa, será enfatizado, dentro do universo de organizações que compõem o Terceiro Setor, as organizações filantrópicas, objeto deste estudo.

3.3.3 Organizações Filantrópicas, Beneficentes e de Caridade

Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade são organizações voltadas para seus clientes na promoção de assistência social (abrigos, orfanatos, centros para indigentes, distribuição de roupa, comida, etc.) e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação (colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos). Também se inclui nessa categoria a filantropia empresarial. No entendimento de Ferreira (1999, p. 902), filantropia significa “amor à humanidade; humanitarismo; caridade”.

Embora essas organizações sejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, o que as diferencia são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviços à comunidade. (LANDIM, 1999).

Segundo a Lei n.º 8.742, de 1993 (EBSEN, 2003, p. 27), as entidades, para serem consideradas beneficentes de assistência social, precisam obedecer às seguintes finalidades:

- a) proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- b) amparar crianças e adolescentes carentes;
- c) promover ações de prevenção, habilitação de pessoas portadoras de deficiências;
- d) promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- e) promover a integração no mercado de trabalho;
- f) promover o atendimento e o assessoramento dos benefícios da Lei Orgânica da Assistência Social, e a defesa e garantia dos seus direitos.

3.4 Principais características das organizações do Terceiro Setor

Para Freeman e Shoulders, *apud* OLAK E NASCIMENTO (2006, p. 3), as seguintes características são peculiares às entidades sem fins lucrativos:

- a) **Quanto ao lucro:** o lucro não é a razão de ser dessas entidades.
- b) **Quanto à propriedade:** pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas.
- c) **Quanto às fontes de recursos:** as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador de participação proporcional nos bens ou serviços da organização.
- d) **Quanto às principais decisões políticas e operacionais:** as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembléia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

Summers, *apud* Olak e Nascimento (2006), acrescenta que a responsabilidade gerencial difere das demais organizações lucrativas e que o gestor não é responsável por prover retorno sobre os investimentos, porém, é responsável pelo cumprimento da missão estabelecida pela organização e pelo gerenciamento dos recursos.

De acordo com Olak e Nascimento (2006), as principais características das entidades sem fins lucrativos, aqui denominadas organizações do Terceiro Setor, são as apresentadas no quadro a seguir:

Quadro 1 – Características de Organização de Terceiro Setor - OTS

Objetivos institucionais	Provocar mudanças
Principais fontes de recursos financeiros e materiais	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários
Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim
Patrimônio/resultados	Não há participação/distribuição aos provedores
Aspectos fiscais e tributários	Normalmente são imunes ou isentas
Mensuração do resultado social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: Olak e Nascimento (2006, p. 7).

Costa (2005) orienta no sentido de que apesar da diversidade das instituições que compõem o Terceiro Setor, elas compartilham algumas características, importantes de serem ressaltadas:

- a) atuam em uma diversidade e variedade de questões que afetam a sociedade na área da assistência social, da saúde, do meio ambiente, da cultura, educação, lazer, esporte, etc.;
- b) nas áreas da assistência social, educação e saúde, geralmente prestam atendimento a pessoas e famílias que estão à margem do processo produtivo ou fora do mercado de trabalho;
- c) trabalham na defesa e garantia dos direitos dessa população;
- d) são de caráter privado, mas desenvolvem um trabalho de interesse público;
- e) não têm finalidade de lucro, no sentido mercantil da palavra;
- f) não são estatais, embora mantenham vínculos com o poder público;
- g) contam com o trabalho de um corpo de voluntariado.

Conclui-se, ante as definições, que o lucro não é a razão de sua existência, e sim, provocar mudanças. Não existe um dono do patrimônio, que é de propriedade da sociedade. O gestor não é responsável por gerar lucro como medida de retorno, mas sim, responsável pelo cumprimento da missão e por gerenciar os recursos com eficiência, de acordo com o orçamento.

3.5 Classificação das Organizações do Terceiro Setor

As organizações do Terceiro Setor podem ser classificadas sob várias abordagens: sob a ótica jurídica, em função das atividades que desempenham, quanto à extensão de benefícios sociais, quanto à origem de recursos financeiros e econômicos que recebem, etc.

Melo Neto e Froes (2001) indicam a classificação utilizada pela Sociedade

Internacional para Pesquisa sobre o Terceiro Setor (*International Society for Third Sector Research – ISTSR*), acrescentando alguns segmentos de relevância no Brasil, conforme apresenta-se na seqüência, no Quadro 2.

Quadro 2 – Segmentos de atividades do Terceiro Setor

Segmentos adotados pela Sociedade Internacional para Pesquisa sobre Terceiro Setor	Segmentos encontrados no Terceiro Setor do Brasil que poderiam ser incluídos
→ Cultura e recreação	→ Moradia e saneamento
→ Assistência social	→ Alimentação e nutrição
→ Educação	→ Segurança
→ Saúde	→ Trabalho, emprego e renda
→ Desenvolvimento e defesa de direitos	→ Reforma agrária
→ Religião	→ Previdência social
→ Ambientalismo	

Fonte: (MELO NETO; FROES, 2001, p. 20).

Os autores destacam que, no Brasil, os campos de atuação comunitária que mais crescem são os da educação, com 29% de crescimento, da saúde, com 20%, dos serviços sociais 18% e da cultura e recreação, com 15% de crescimento, em relação à mão-de-obra empregada em 1998.

Fernandes (2002) elaborou uma interpretação a seu entender mais organizada a respeito da classificação proposta por Lester Salamon e Helmut Anheir em 1992, numa tentativa de apresentar uma classificação internacional para as organizações sem fins lucrativos. A interpretação do autor é demonstrada no Quadro 3.

Quadro 3 – Grupos de atividades do Terceiro Setor

Grupo 1	Cultura e Recreação 1.100 Cultura e artes 1.200 Recreação 1.300 Clubes de serviço
Grupo 2	Educação e Pesquisa 2.100 Educação primária e secundária 2.200 Educação superior 2.300 Outra educação 2.400 Pesquisa
Grupo 3	Saúde 3.100 Hospitais e reabilitação 3.200 Asilos 3.300 Saúde mental e intervenção crítica 3.400 Outros serviços de saúde
Grupo 4	Serviços Sociais 4.100 Assistência social 4.200 Apoios emergenciais 4.300 Apoios econômicos
Grupo 5	Meio Ambiente 5.100 Meio ambiente 5.200 Proteção de animais
Grupo 6	Desenvolvimento e Habitação 6.100 Desenvolvimento econômico, social e comunitário 6.200 Habitação 6.300 Emprego e formação
Grupo 7	Direitos Cívicos, Defesa de Direitos, Política 7.100 Organizações de defesa de direitos cívicos 7.200 Lei e serviços legais 7.300 Partidos políticos
Grupo 8	Intermediários Filantrópicos e promoção de voluntariado
Grupo 9	Internacional
Grupo 10	Business, Associações Profissionais, Sindicatos
Grupo 11	Religião
Grupo 12	Outros

Fonte: (FERNANDES, 2002. p. 27-28).

Fernandes (2002) manifesta ressalvas quanto à inclusão de alguns segmentos no Terceiro Setor. O autor faz algumas considerações que merecem destaque:

- a) é questionável a inclusão dos partidos políticos, já que, pela sua própria natureza, são organizados pela lógica do Estado;
- b) a relação entre religiões e Terceiro Setor é relevante, porém, de grande complexidade, uma vez que o culto religioso leva os participantes a outras dimensões para além do Estado, do mercado ou da própria organização civil de que participam;
- c) os sindicatos e associações patronais, embora tenham atividades sem fins lucrativos, agem em função do mercado.

Para o autor, a classificação do que faz ou não parte do Terceiro Setor é problemática, uma vez que depende do contexto histórico e cultural de cada região, tornando-se difícil estabelecer limites para as fronteiras do setor que representem todas as diferentes realidades

da sociedade global.

Certamente a classificação das organizações que compõem o Terceiro Setor ainda será discutida e elaborada de forma coerente com a realidade brasileira, porém, para os fins desta pesquisa, a discussão torna-se momentaneamente dispensável, uma vez que não faz parte do objetivo deste estudo.

3.6 Certificados e Titulação das Entidades do Terceiro Setor

Diferentemente das organizações com fins lucrativos, as organizações pertencentes ao Terceiro Setor, além dos registros obrigatórios de constituição, também têm uma gama de procedimentos facultativos que podem acarretar benefícios financeiros, administrativos e/ou políticos.

A primeira manifestação do governo brasileiro em relação às organizações do Terceiro Setor foi com a Constituição Federal de 1934, que incluiu benefícios de isenções tributárias ao ensino primário. No ano posterior, foi instituído o Título de Utilidade Pública para as Sociedades Civis, tendo como objetivo inicial identificar quais as entidades idôneas, que realmente aplicavam seus recursos para as causas a que se dispunham (CAMARGO *et al.*, 2001).

A partir dessa data, surgiu no Brasil uma série de legis com a finalidade de identificar e caracterizar as organizações, mediante a concessão de títulos e certificados, o que possibilitou, através do reconhecimento da importância de sua existência, alguns benefícios fiscais, como a possibilidade de receber doações de pessoas jurídicas, dedutíveis do imposto de renda (IR).

De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não Governamentais (ABONG, 2003), atualmente os certificados e titulações possíveis para as entidades do Terceiro Setor no Brasil são:

- a) **Certificado de Utilidade Pública Federal (UPF)** – O reconhecimento do caráter de Utilidade Pública Federal é regido pela Lei n.º 91/35 e pelo Decreto n.º 50.517/61. O reconhecimento como UPF é válido por tempo indeterminado e pode ser obtido por associações civis e fundações constituídas no Brasil que sirvam desinteressadamente à coletividade, desde que sejam pessoas jurídicas constituídas no país, com funcionamento normal nos últimos três anos, e que não remunerem diretores e associados. Concede às entidades sob esta titulação benefícios como receber subvenções, auxílios e doações da União, realizar sorteios, requerer isenção da cota

patronal para o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), receber doações de empresas, dedutíveis até 2% do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, antes de computada sua dedução, e receber o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.

Para manter o reconhecimento de entidade UPF, a organização é obrigada a apresentar relatório circunstanciado dos serviços que tiver prestado à coletividade no ano anterior, devidamente acompanhado do demonstrativo da receita e da despesa realizadas no período.

- b) Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)** – O registro das organizações no CNAS é regido pela Lei n.º 8.742/93 e pela Resolução n.º 31/99, sendo válido por tempo indeterminado. Tal registro é exigido por alguns fundos públicos e órgãos governamentais para que uma entidade privada sem fins lucrativos celebre convênios com o poder público, principalmente se o objeto do convênio for a prestação de serviços assistenciais. Como requisito básico para a obtenção do Certificado de entidade Beneficente de Assistência no CNAS, é necessário que a entidade tenha o registro de Utilidade Pública Municipal ou, no caso de o município não possuir um Conselho de Assistência Social, o de Utilidade Pública Estadual.

Para manter o atestado de registro no CNAS, a organização é obrigada a cumprir as seguintes formalidades: informar ao CNAS sempre que houver alterações no estatuto, regulamento ou compromisso social da organização, mediante remessa do respectivo registro em cartório competente; manter devidamente atualizados os dados cadastrais e apresentar outras informações ou documentos quando solicitados pelo Conselho.

- c) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas)** – É amparado pela Lei n.º 8.742/93, pelos Decretos n.º 2.536/98, n.º 3.504/00 e n.º 4.327/02 e pela Resolução CNAS 177/00. Esse certificado é documento importante para pleitear no INSS a isenção da cota patronal da previdência incidente sobre a folha de pagamento. É concedido este certificado às entidades que atuam na proteção da família, maternidade, infância, adolescência e velhice, amparo a crianças e adolescentes carentes, promoção da habilitação e reabilitação de portadores de deficiência, promoção gratuita de assistência educacional ou de saúde, integração ao mercado de trabalho e atendimento e assessoramento dos beneficiários da Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS), na defesa e garantia de seus direitos.

Segundo o art. 9.º da LOAS, o funcionamento das entidades assistenciais depende de inscrição prévia no Conselho Municipal de Assistência Social ou do Distrito Federal, se for o caso. O Conselho Municipal de Assistência Social de Florianópolis estabelece,

através das Resoluções n.º 24/00 e n.º 123/06, os critérios para a inscrição das entidades assistenciais no Conselho no estado de Santa Catarina (PAIVA, 2007).

Este certificado tem validade por três anos, sendo permitida sua renovação, sempre por igual período, exceto quando cancelado em virtude de transgressão de norma que originou a concessão. A organização portadora deste certificado é dispensada da apresentação anual de relatórios e balanços ao CNAS, tendo em vista que a cada três anos deve formalizar novo processo de renovação do certificado.

d) Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips) – Criadas pela Lei n.º 9.790/99, constituem uma nova qualificação para pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. Este título é concedido pelo governo federal para as organizações que efetivamente têm finalidade pública, devendo ser pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade lucrativa. São passíveis de classificação, segundo o artigo 3.º da Lei n.º 9.790/99, Lei das Oscips, as entidades que desenvolvam atividades que atendam a pelo menos uma das seguintes finalidades:

- a. promoção da assistência social;
- b. promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- c. promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- d. promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- e. promoção da segurança alimentar e nutricional;
- f. defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- g. promoção do voluntariado;
- h. promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- i. experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioproductivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- j. promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- k. promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- l. estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo (BRASIL, 1999).

Como principal benefício, esta lei institui o Termo de Parceria, firmado entre tais entidades e poder público, ou seja, a entidade recebe recursos do poder público para executar atividades mencionadas em seu artigo 3.º, sendo regulamentada pela Lei n.º 9.790/99 e Decreto n.º 3.100/99.

Para manter a qualificação como Oscip, a organização deve prestar contas anualmente, mediante apresentação do relatório de execução de atividades, demonstrar os resultados do exercício, balanço patrimonial, demonstração de origens e aplicações de recursos, demonstrações das mutações do patrimônio social, notas explicativas, caso

necessário, parecer e relatório de auditoria independente (relatórios, somente em casos de recursos recebidos por meio de termos de parcerias iguais ou superiores a R\$ 600.000,00).

- e) **Organizações Sociais (OS)** – A Lei n.º 9.637/98 determina que entidades podem ter esta qualificação, não evidenciando quais devem ser excluídas. As OS possuem um campo de atuação mais restrito que as Oscips. São classificadas como organizações sociais as entidades cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde. É permitido a essas organizações firmar Contrato de Gestão com o poder público, o que possibilita a destinação de recursos orçamentários e bens públicos necessários ao seu cumprimento. Os contratos de gestão deverão ser aprovados e fiscalizados pelo ministério de Estado ou entidade supervisora da área correspondente à atividade fomentada.

3.7 Benefícios Fiscais para as Organizações do Terceiro Setor

As organizações que atuam em benefício da sociedade, sem finalidade de lucro, vêm ganhando reconhecimento por parte do governo, pois desenvolvem atividades complementares às que o estado deveria oferecer satisfatoriamente. Por este motivo, há uma tendência por parte do poder público em fomentar, cada vez mais, o desenvolvimento dessas organizações no país. Ele concede alguns benefícios, como imunidade e isenção de impostos e contribuições, e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais.

A diferença entre uma organização ser isenta ou ser imune, de acordo com Resende (2003), é:

[...] imunidade é a renúncia fiscal ou vedação da cobrança de tributo estabelecida em sede constitucional, ou seja, ainda que o termo utilizado na Constituição seja isenção, como é o caso de contribuições para a previdência social (art. 195, § 7º), na verdade se trata de imunidade.

[...] isenção é a dispensa de recolhimento de tributo que o Estado concede a determinadas pessoas e em determinadas situações, através de leis infra-constitucionais (RESENDE, 2003, p. 1).

Para obter imunidade ou isenção, a organização precisa atender aos requisitos da lei. O primeiro requisito é que a organização seja considerada entidade beneficente de assistência

social. A Constituição Federal assim estabeleceu a imunidade:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda de serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (BRASIL, 1988).

A Lei n.º 9.532/97, mais especificamente em seu art. 12, reforça o art. 150 da Constituição Federal de 1988 e define os seguintes requisitos:

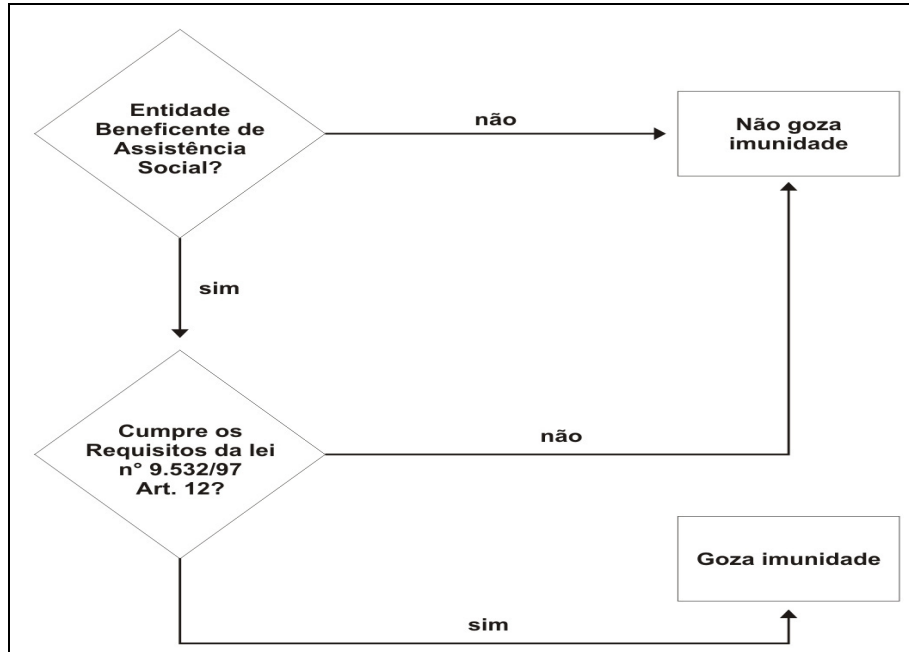
§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contando da data de emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- f) assegurar a destinação de seu patrimônio à outra instituição que atenda as condições para o gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou órgão público;
- g) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (BRASIL, 1997).

Os impostos abrangidos pela imunidade são, portanto, aqueles relativos a patrimônio, renda e serviços prestados por essas organizações, sendo que estes últimos deverão estar relacionados com as finalidades essenciais da organização. Alguns impostos competem ao Governo Federal, outros ao Governo Estadual e outros ao Governo Municipal. O fluxograma a seguir demonstra os requisitos para obtenção de imunidade.



Fluxograma 3 - Requisitos para obtenção de imunidade
Fonte: (CFC, 2004).

No caso das isenções, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, § 7º, diz que: “São isentas de contribuição para seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei” (BRASIL, 1988). A Lei Orgânica da Seguridade Social n.º 8.212 e suas alterações estabelecem o seguinte:

art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os art. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda os seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (inciso alterado pelo art. 1º da Lei 9.732, de 11.12.1998)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

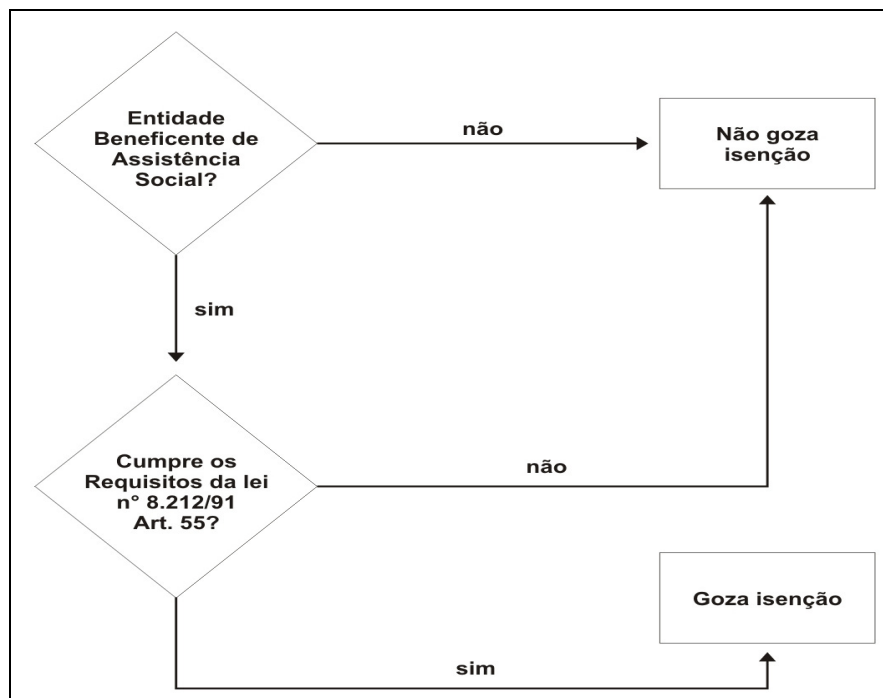
§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que se trata de artigo será requerida ao Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (parágrafo

acrescentado pela Lei 9.732, de 11.12. 1998)

§ 4º O Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (BRASIL, 1998).



Fluxograma 4 – Fluxograma de requisitos sobre isenção

Fonte: (CFC, 2004).

Após a organização possuir o Cebas, necessita solicitar ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) a isenção da cota patronal. Para estar isenta das contribuições, não basta apenas a entidade possuir o Cebas, é necessário fazer a solicitação de isenção.

Os pedidos de imunidade devem ser apresentados a cada três anos e, nos dois anos intermediários, a organização deve apresentar uma declaração. Já os pedidos de isenção devem ser apresentados anualmente.

Além da isenção e imunidade, conforme já comentados, existem as leis de incentivos fiscais, nos âmbitos federal, estadual e municipal. No entendimento de Souza *apud* Araújo (2005, p. 40), a repercussão tributária desses casos, na maioria das vezes, não recai sobre as próprias organizações, mas sim, sobre aquelas com que se relacionam por ocasião de investimentos em suas atividades, como os casos descritos a seguir:

- a) dedução, para efeitos de cálculos do Imposto de Renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a instituições de ensino e pesquisa (art. 13 § 2º, II, da Lei n.º 9.249/95);
- b) dedução, para efeitos de cálculo do Imposto de Renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a entidades civis sem fins lucrativos e de utilidade pública (art.13 §

2º, III, da Lei n.º 9.249/95);

- c) Lei de Incentivo à Cultura (Lei n.º 8.313/91 – Lei Rouanet);
- d) Lei de Incentivo às atividades audiovisuais (Lei n.º 8.685/93 – Lei do Audiovisual);
- e) Fundo de Financiamento da Indústria Cinematográfica (FUNCIME – Medida Provisória n.º 2.228-1 de 6 de novembro de 2001);
- f) Fundos federais, estaduais e municipais dos Direitos das Crianças e dos Adolescentes (Lei n.º 8.242, de 13 de julho de 1990 – Estatuto da Criança e do Adolescente).
- g) Lei de Incentivo ao Esporte (Lei n.º 11.438 de 29 de novembro de 2006).

É de grande importância que tanto os gestores quanto os contadores tenham conhecimento sobre as questões legais que envolvem esses benefícios, pois são questões bem peculiares ao Terceiro Setor, principalmente para o processo de captação de recursos.

4 A GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

No início da década de noventa, quando as organizações do Terceiro Setor começaram a surgir na mídia e ganhar mais notoriedade, os pesquisadores se preocupavam em tentar buscar uma definição precisa, sem ambigüidades, para este Setor, porém, até os dias atuais esse êxito não foi conquistado mundialmente. Com o passar dos anos, em pleno século XXI, a discussão agora é outra: o questionamento atual é sobre a gestão dessas organizações.

Vários autores, como Falconer (1999), Merege (2006), Scornavacca, Becker e Caravantes (1998) e Teodósio (2001) apontam a gestão como o “ponto fraco” das organizações do Terceiro Setor, mencionando a crescente necessidade de profissionalização na gestão dessas organizações, principalmente dos indivíduos que ocupam cargos gerenciais, surgindo uma grande demanda de ferramentas de gestão capazes de garantir a sustentabilidade de tais organizações.

Merege (2006, p. 7), destaca que “Entre as 276 mil organizações não-governamentais que o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) contabiliza no país, é muito pequeno o número das que têm boa gestão”.

Dirigir, coordenar, gerir, gerenciar, administrar, enfim, cuidar da gestão de uma organização que vive de doações, de repasse de recursos do governo, que não visa ao lucro, nem gera renda, é um grande desafio. Gerir uma entidade social implica um processo contínuo, dinâmico, diversificado, complexo e difícil de ser entendido por outros setores. Quem gerencia, portanto, está numa posição crítica, não sendo uma tarefa para qualquer perfil e quem se propõe a ser gestor em tais organizações tem de estar preparado (PANCERI, 2001).

A autora diz, ainda, que o gestor, nas organizações do Terceiro Setor, deve ter conhecimentos sobre o papel das instituições sem fins lucrativos, os modelos de gestão adequados a essas instituições, a forma de captação de recursos, marketing social, ética, entre outros aspectos. Certamente, ele defrontar-se-á com dificuldades como avaliação do impacto e dos resultados de seus projetos, avaliação de desempenho, planejamento da aplicação de recursos, capacitação técnica administrativa e operacional, informatização e alimentação de sistemas de informação, etc. Os gestores do Terceiro Setor, portanto, terão de dar mais atenção ao treinamento, à capacitação e à assistência técnica.

Para Silva e D’Arc (1996), o gestor de uma entidade social tem de lidar com seu “público-alvo”. Ele precisa conhecer essas pessoas e/ou grupos, suas reais necessidades, entender seus problemas, como vivem, quais as causas de viverem em tais condições, a sua

história. Saber bem quem são é a razão de ser da entidade. Ao gestor, é lançado o desafio de entender as características individuais no contexto social do momento. Ele precisa manter uma visão da sociedade, o que esse público-alvo representa nessa sociedade e o que esta, por sua vez, tem a ver com esse público. Precisa conhecer o que já está sendo feito e quem se interessa por esse “cliente”; quais são as outras organizações que realizam algum trabalho semelhante; como, por que e onde o fazem e quais dados utilizam. Nesse sentido, a ferramenta principal do gestor é a entidade social e espera-se que ele seja um agente ativo. Então, a sociedade é um dos campos de atuação do gestor.

Na prática, todos os campos observados por Panceri (2001) influenciam-se mutuamente, e essa congruência é vital para a organização. A relação entre serviços e sociedade define a direção, o rumo, o sentido e o papel que a entidade tomará no futuro. Aqui encontram-se a missão, os valores, a visão de futuro, as estratégias, os objetivos, as metas e os programas, revisando-se e repensando-se, periodicamente, o direcionamento organizacional.

A relação entre os recursos e as pessoas define a viabilidade da entidade, sendo esses dois campos considerados “campos de apoio”. A entidade existe para atender à sociedade, prestando serviços, mas, para tanto, precisa de pessoas e de recursos. Boa intenção apenas não é o suficiente. O gestor precisa estar atento e avaliar o quanto sua equipe está ou não capacitada, atualizada e preparada para prestar os serviços necessários (SILVA; D’ARC, 1996).

A relação entre as pessoas e a sociedade implica o comprometimento com a causa. Essa é a relação da motivação, da força propulsora, e precisa ser respeitada, reconhecida e nutrida, porque pode ajudar a superar crises, a persistir nas adversidades, a enfrentar situações difíceis. Ela mobiliza a criatividade e a vontade.

Kisil (2001) explica que, gerir uma entidade social tem algumas características:

- a) É uma atividade contínua. Tal como o tubarão nunca pode parar de nadar, é uma tarefa permanente. Sempre precisa ter alguém administrando, de olho, responsável. Todo dia há coisas importantes a serem feitas, desde pagar contas, contratar pessoas, telefonar para a Secretaria até visitar doadores, conversar com as cozinheiras, falar com o contador, resolver desentendimentos, e assim por diante.
- b) É uma função dinâmica: é difícil um dia ser igual ao outro. Um dia um menino se machuca e tem de ser levado para o hospital; no outro, há a visita do pessoal da Fundação; no outro, tem de fazer os relatórios; no outro, tem de prestar contas; no outro, tem de se reunir com os professores; no outro, tem de atender ao funcionário; no outro tem de decidir sobre o conserto do carro. Algumas vezes, tudo acontece ao

mesmo tempo.

- c) É um papel diversificado: tem-se de lidar com muitas coisas diferentes – há de se cuidar das pessoas, das coisas, dos equipamentos, das contas, dos parceiros, da diretoria, das crianças, dos pais. Não se pode fazer só um tipo de coisa, são sempre várias.
- d) É um desafio complexo: uma questão interfere na outra. Exige manter o todo na consciência e cuidar de cada parte, ao mesmo tempo. Se não houver reunião com as professoras, os pais vão continuar reclamando. Se não for ao encontro com os doadores, pode não vir o dinheiro que se precisa. Se gastar no conserto do carro, pode faltar para pagar os salários depois. Tudo isso traz muita tensão, preocupação e cansaço. A responsabilidade é muito grande: qualquer equívoco freqüentemente pode gerar complicações.
- e) É uma tarefa difícil de os outros entenderem: tudo tem de ser muito explicado, transparente. Qualquer dúvida é suficiente para as pessoas virem questionar, ficar insatisfeitas, isso porque qualquer erro sempre afeta alguém. Em geral, um erro de gestão ou de liderança sempre tem conseqüência direta para alguma pessoa ou grupo de pessoas dentro ou fora da entidade.

Ao estudar os processos de gestão das organizações do Terceiro Setor, é relevante observar que as teorias administrativas até hoje desenvolvidas focalizaram prioritariamente as organizações com fins lucrativos ou de gestão estatal. Ao tentar transpor os conceitos desenvolvidos por essas teorias administrativas para o Terceiro Setor, deve-se tomar cuidado para também não transferir a lógica de mercado baseada na “razão instrumental”, que difere da lógica das ações sociais, lembra Serva (1997).

A sobrevivência da maioria das organizações do Terceiro Setor passa hoje pela necessidade de se questionarem e modificarem paradigmas de gestão, pois, na ausência de modelos específicos para atender às suas especificidades, as organizações do Terceiro Setor acabam utilizando os mesmos modelos das organizações com finalidade lucrativa, em que a preocupação principal é a maximização da riqueza dos acionistas.

Assim como na definição do termo Terceiro Setor, existem também divergências entre os autores no tocante à forma de gestão dessas organizações. Autores como Almeida (2003), Andrade (1997), Cabrera (2000), Costa (1992) e Tenório (2005) afirmam que a gestão da organização e das pessoas deve ser feita da mesma forma que no setor privado, pois detém muitos componentes semelhantes, como gerenciamento, clientes, recursos materiais, financeiros, técnicos e humanos.

Contrariamente, autores como Costa Júnior (1997), Drucker (1997), Hudson (1999), Landim (1999) Mintzberg, (*apud* Teodósio (2000)) e Serva (1997) afirmam que administrar uma organização não lucrativa é diferente de administrar uma empresa pública ou privada, sendo necessários referenciais específicos para atender de maneira adequadas às especificidades das organizações do Terceiro Setor. Sem essas correções, corre-se o risco de que as técnicas administrativas incorporadas tragam distorções à gestão, fazendo as organizações perderem suas virtudes gerenciais. O que se observa é que esses últimos autores não apresentam um modelo de gestão para essas organizações, apenas aspectos gerenciais que podem ser utilizados e que estão mais voltados ao planejamento estratégico.

Voltolini (2004) destaca que o grande desafio para aqueles que atuam na área social é criar um campo de conhecimento novo e multidisciplinar para a gestão das organizações do Terceiro Setor que, embora não seja o da administração de empresas, pode sim tomar emprestado alguns de seus fundamentos como ponto de partida, visando organizar um novo referencial teórico, não estando simplesmente baseado em adaptações conceituais, mas na construção de novas premissas.

De acordo com O'Neill (1998), oito características diferenciam uma organização sem fins lucrativos de uma empresa que tem o lucro como finalidade. O autor ressalta que conhecer as diferentes características ajuda na definição das competências (conhecimentos, habilidades, valores e atitudes) necessárias para a gestão dessas entidades. Essas características são:

- a) **Missão:** o objetivo principal da existência da organização é a prestação de um serviço, e nunca o lucro.
- b) **Valores:** qualquer organização deve basear suas ações em valores, mas no Terceiro Setor eles são fundamentais na definição da missão, atividades e ações.
- c) **Recursos:** a prestação de serviços ou a realização de atividades relacionadas com a missão não são a fonte principal de recursos da entidade. Os recursos advêm de donativos, subsídios ou até da venda de produtos ou serviços, mas independentes da sua atividade principal.
- d) **Resultado:** os indicadores de eficiência e eficácia da organização devem ser definidos para cada caso, e não são racionais e lógicos como o lucro de uma empresa.
- e) **Legislação:** há uma legislação específica para essas entidades.
- f) **Pessoal:** há a existência de um trabalhador não remunerado (o voluntário), o que já é um diferencial, mas o perfil do trabalhador e seu ambiente de trabalho muitas vezes também é característico.

- g) **Governança:** a estrutura de poder e o processo decisório incluem um conselho formado por voluntários que não devem obter vantagens com o resultado da organização. A estrutura de poder e o processo decisório são influenciados, também, pelo relacionamento entre esses voluntários e a estrutura organizacional.
- h) **Complexidade organizacional:** as características citadas, a variedade de serviços prestados, a dependência da captação de recursos, e a multiplicidade de “*stakeholders*” tornam essas organizações mais complexas que as empresas.

Falconer (1999, p. 47) ressalta que essas características não tornam as funções da administração no Terceiro Setor diferentes daquelas de qualquer outro tipo de organização, mas o perfil do Terceiro Setor reveste as funções administrativas (planejamento, organização, direção e controle) de atribuições específicas as quais requerem do dirigente os conhecimentos, habilidades, valores e atitudes específicos a que se refere O’Neill (1998).

No entender de Silva e Karawejczyk (2000), os gestores das organizações do Terceiro Setor devem ser capazes de estabelecer o elo entre o ambiente interno e o ambiente externo, de modo a buscar novos conhecimentos que acarretem o aumento da competência gerencial.

Tenório (1997) afirma que, para conseguir superar os desafios gerenciais e garantir, assim, o cumprimento dos objetivos da instituição, os gestores das organizações do Terceiro Setor devem ser capazes de incorporar novos modelos de gestão, adaptando-os às particularidades presentes em suas organizações. Pode-se esperar como resultado desse processo: trabalho por meio de redes, identificação de áreas de atuação, produtos e cidadãos-beneficiários, criação de mecanismo de controle e avaliação das ações desenvolvidas e alcance de maior visibilidade perante a sociedade para divulgação do trabalho realizado.

A gestão no Terceiro Setor e as funções gerenciais requeridas para os gestores são salientadas também por outros autores, como Drucker (1997) e Hudson (1999), os quais estabelecem algumas características comuns que compõem a função de gerenciar: o planejamento estratégico, o gerenciamento descentralizado, o trabalho em equipe e a liderança. Não se pode, todavia, determinar um só tipo de gestão para todas as organizações do Terceiro Setor; devem-se reconhecer suas especificidades.

Para Hudson (1999), o gestor de organizações do Terceiro Setor precisa deter conhecimentos em finanças, marketing, e administração de recursos humanos, além de possuir habilidades interpessoais e políticas.

Nesse sentido, o Terceiro Setor tem buscado a profissionalização de seus membros. No entendimento de Panceri (2001, p. 130),

a tendência do Terceiro Setor é crescer em tamanho, em conhecimento, em profissionalização, em número de colaboradores contratados e, principalmente, em número de pessoas atendidas, aumentando sua qualidade de vida, em número de projetos executados com sucesso, em visibilidade e credibilidade.

4.1 Desafios da Gestão no Terceiro Setor

Embora o número de organizações do Terceiro Setor venha crescendo ano a ano, tanto no âmbito nacional quanto internacional, essas organizações precisam superar muitos desafios para que o setor possa desempenhar seu papel e ser reconhecido como agente de mudança social.

Dentre as dificuldades de gerenciamento do Terceiro Setor, autores como Serva (1997) e Tenório (2005) defendem que um dos maiores desafios enfrentados circula em torno da dificuldade de obtenção de recursos, devido, principalmente, ao caráter substantivo de suas ações (promoção social), distantes do modelo econômico-financeiro desejado pelos organismos financiadores.

Salamon (1996) concorda e complementa defendendo a existência de quatro desafios críticos para o Terceiro Setor:

- a) Desafio da legitimidade: a entidade compete na busca pela distinção do Terceiro Setor.
- b) Desafio da eficiência: refere-se à necessidade do setor em demonstrar capacidade e competência.
- c) Desafio da sustentabilidade: trata-se da dificuldade de subsistência, tanto financeira quanto em relação ao número de indivíduos comprometidos com as causas sociais.
- d) Desafio da colaboração: diz respeito à necessidade de participação do Estado, do setor privado e das demais entidades do Terceiro Setor, as quais devido à escassez de recursos, tornaram-se competitivas entre si.

No entendimento de Voltolini (2007), são cinco os desafios enfrentados por organizações do Terceiro Setor:

1º O desafio da legitimação

- Aumentar as informações básicas sobre as organizações, ampliando a visibilidade pública.
- Educar a população sobre o setor e suas atividades.
- Desenvolver legislação que favoreça o direito de associação, elaborar códigos de ética e exigir a prestação pública de contas.

2º O desafio da colaboração

- Estabelecer uma cultura de colaboração entre organizações do Terceiro Setor,

governos, empresas, criando condições para alianças e parcerias baseadas numa combinação de interesses e expectativas e em mecanismos como redes, terceirização de serviços sociais, ambientes estimulados por responsabilidade social.

3° O desafio da justiça social

- A missão das organizações de Terceiro Setor é promover a justiça social. Ao contrário das empresas que nascem para se perpetuar, as organizações do Terceiro Setor nascem para acabar no dia em que for solucionado o problema social que lhes deu origem.

4° O desafio da sustentabilidade

- Dotar as organizações da capacidade de estabelecer relações produtivas com os seus públicos de interesse, que assegurem o conjunto de recursos (humanos, financeiros e materiais) de que necessitam para cumprir sua missão.

5° O desafio da eficácia

- Desenvolver os gestores de organizações, capacitando-os em ferramentas como planejamento estratégico, elaboração de projetos, gestão de pessoas, gestão financeira, comunicação e marketing, captação de recursos e avaliação de resultados.

Falconer (1999), por sua vez, aponta quatro aspectos essenciais na gestão que devem ser observados por organizações do Terceiro Setor:

- a) **Transparência:** refere-se ao cumprimento da responsabilidade da organização em prestar contas aos diversos públicos que têm interesses legítimos diante dela. Para o autor, este “prestar contas” representa uma postura de responsabilidade que se exercita no dia-a-dia da gestão dessas entidades, satisfazendo os interesses dos usuários (internos e externos) por suas informações.
- b) **Sustentabilidade:** trata-se da capacidade de captar recursos (financeiros, materiais e humanos), de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de forma a perpetuar a organização e permitir que ela alcance seus objetivos.
- c) **Qualidade de serviços:** o aprimoramento da qualidade deve ser um objetivo contínuo das entidades, que não podem se acomodar em uma postura de satisfação de estar fazendo a sua parte, ou de paralisia frente ao sentimento de impotência diante da magnitude dos déficits sociais.
- d) **Capacidade de articulação:** esta característica depende da existência de interesses compartilhados, dos recursos necessários para promovê-la, mas também, de uma competência gerencial, que inclui técnicas e habilidades interpessoais desenvolvidas nos gestores de organizações do Terceiro Setor.

Os desafios relacionados por Costa (2005) são:

- a) divulgar mais o que é a instituição, como ela é formada, como se expressa no panorama nacional e na execução de ações de interesse público, sua vinculação com o Estado e com o setor Privado, etc.

- b) buscar recursos financeiros mais estáveis para a sua sustentabilidade financeira, técnica e administrativa.
- c) incentivar, mobilizar e criar condições para uma participação mais contextualizada e atual de voluntários, tanto na manutenção financeira das organizações que compõem o Terceiro Setor, como no gerenciamento dessas organizações e, também, na execução das atividades junto à população usuária. Que perfil de voluntário a realidade do Terceiro Setor hoje demanda?

Na realidade, as organizações sem fins lucrativos são vistas com desconfiança no nosso país, não sem alguma razão, segundo Torquato (2003) relata: “a verdade é que, sob a capa de filantropia, esconde-se uma gigantesca malha de ‘pilotropia’”. Com tal desconfiança, essas organizações precisam provar para a sociedade que o trabalho realizado é sério e, com isso, as organizações do Terceiro Setor, mais do que as outras organizações, precisam ser transparentes em suas ações.

Talvez um dos motivos pelos quais a sociedade, de maneira geral, apresenta tal desconfiança esteja relacionado aos maus exemplos vistos freqüentemente na gestão dos recursos públicos apresentados nos noticiários, desvios de recursos que deveriam ser utilizados para prover a sociedade com uma melhor qualidade de vida.

Além da questão da seriedade, essas organizações enfrentam um alto grau de competitividade entre si, pois já não há espaço para aquelas que não se profissionalizarem, principalmente no tocante à gestão. Só conseguirão recursos as que conquistarem credibilidade perante a sociedade e seus parceiros.

Em síntese, pode-se definir, diante do exposto, que os principais desafios do Terceiro Setor são: captação de recursos, capacidade de articulação, eficácia e transparência conforme demonstra figura abaixo.



Figura nº 1: Desafios do terceiro setor
Fonte: Elaborado pela autora

Cabe ao gestor conseguir superar essas barreiras e evidenciar a seriedade de sua instituição, conquistando credibilidade, pois a prestação de contas (transparência), a qual deveria ser uma prática intrínseca a qualquer organização social, passa a ser um diferencial daquela que a faz.

5 O COTIDIANO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

A trajetória da instituição pesquisada é repassada por mudanças históricas, econômicas, políticas, sociais, religiosas e culturais ocorridas no Terceiro Setor, passando, inicialmente, por processos essencialmente caritativos, promocionais, voltados à cidadania até o presente momento, em que o investimento se faz no potencial humano, com processos de gestão mais profissionalizados e atentos às mudanças atuais. (PANCERI, 2001, p. 145).

5.1 Descrição da Organização Pesquisada

A Irmandade do Divino Espírito Santo (Ides) é uma organização não governamental, filantrópica, assistencial, sem fins lucrativos, localizada na Av. Hercílio Luz, 1249 – A, no centro da cidade de Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina. Tem como dirigentes o Sr. Washington Luiz do Valle Pereira – Provedor, e o Sr. Luiz Carlos de Oliveira Gomes – Vice-Provedor.

A organização foi criada em 1773, iniciando suas atividades sociais em 1910, com o abrigo denominado *Lar São Vicente de Paulo*. Em 1977, criou o Jardim de Infância Girassol e, no mesmo ano, incorporou a Associação Promocional do Menor Trabalhador (Promenor).

A Promenor foi oficialmente constituída em 12 de julho de 1971 como uma organização civil, de caráter privado, promocional e beneficente. A protagonista, Sra. Dayse Werner Salles, então primeira dama, juntamente com esposas de secretários do Governo e demais voluntárias, empenhou-se na arrecadação de fundos para a construção da sede e manutenção da entidade. Com a mudança no governo, a entidade passou por sérias dificuldades financeiras, correndo o risco de fechar. A fim de dar prosseguimento ao atendimento iniciado, após contatos com a Diretoria da Ides, esta passou a ser mantenedora daquela, a partir de 28 de maio de 1977, mantendo sua personalidade jurídica e dando continuidade ao trabalho específico já realizado.

A Ides é gerenciada por uma diretoria de voluntários. Atualmente, atende em torno de 1.100 crianças, adolescentes e famílias em situação de vulnerabilidade. Tem como objetivo geral oferecer atendimento a crianças e adolescentes ameaçados ou violados em seus direitos, por programas que despertem valores e potencialidades, visando contribuir para a formação

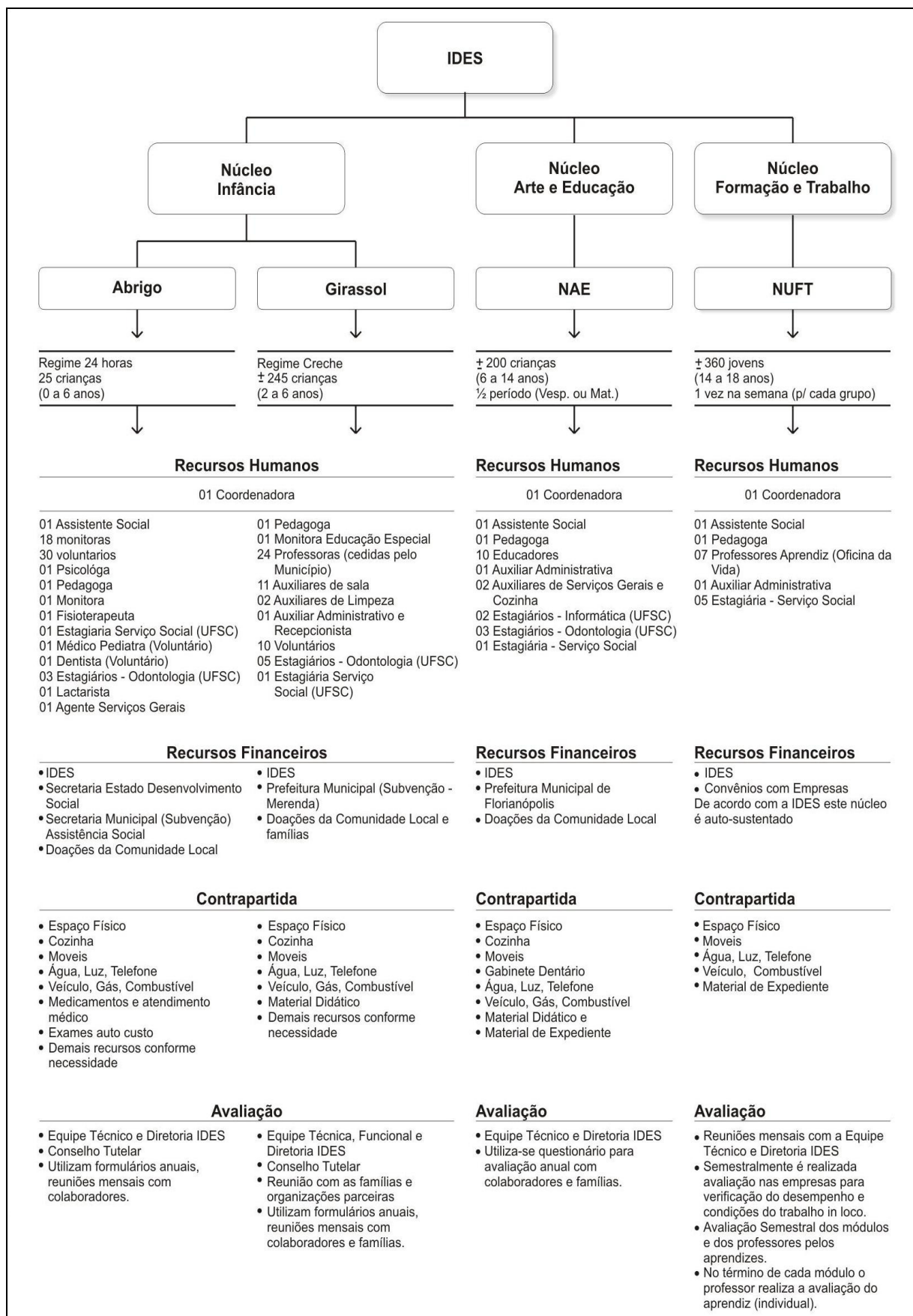
do ser humano.

A partir de 2008, de acordo com a elaboração do Projeto Político Pedagógico da Ides/Promenor, os programas foram agrupados por núcleos, porque a noção de núcleo designa um grupo de programas, de pessoas, com capacidade, conhecimentos e vontade de operar, há uma cooperação reforçada; interdisciplinar.

5.2 Núcleos da Ides

A organização em núcleos se constitui em alternativa de superação da fragmentação e do isolamento em busca da organicidade e como estratégia de articulação entre teoria e prática. Espaço singular, de identidade, de responsabilidade e de maior autonomia pela gestão de processos científicos, políticos e operacionais, ajuda a definir responsabilidades de cada área, possibilitando unicidade de ação, bem como um gerenciamento matricial e por equipes.

Em cada núcleo da Ides há: coordenador, assistente social, pedagogo, psicólogo, auxiliar administrativo, estagiários de Serviço Social, Pedagogia e Psicologia.



Fluxograma 5: Estrutura dos núcleos da Ides
Fonte: Elaborado para fins de pesquisa.

5.2.1 Núcleo da infância

O Núcleo da infância atende crianças de zero a seis anos, sendo composto pelo Abrigo Lar São Vicente de Paulo e pelo Centro de Educação Infantil Girassol.

O Abrigo Lar São Vicente de Paulo acolhe, em regime de 24 horas ininterruptas, 25 crianças de zero a seis anos, vítimas de maus tratos e/ou abandonadas judicialmente, encaminhadas pelos Conselhos Tutelares ou pela Vara da Infância e Juventude, de acordo com a política preconizada pelo Estatuto da Criança e do Adolescente.

Destaca-se como forma de transição para a colocação das crianças em famílias substitutas (adoção) ou retorno à família de origem.

O Centro de Educação Infantil Girassol (Ceig), por sua vez, atua em regime de creche (11 horas/dia), atendendo sistemática e diariamente 245 crianças, de ambos os sexos, de dois a seis anos, pertencentes a famílias com dificuldades financeiras, residentes na grande Florianópolis. Utiliza-se no Ceig uma abordagem transdisciplinar, focada no sociointeracionismo, em que se procura acompanhar e estimular o desenvolvimento biopsicossocial e pedagógico da criança, visando ao desenvolvimento do seu processo de autodescoberta e à construção de sua personalidade, em harmonia com a sociedade e a natureza.

A metodologia visa à participação de todos os envolvidos no processo, como a família, funcionários (professores, auxiliares e outros) e crianças, sujeitos centrais do trabalho. Motiva-se a participação das crianças através de atividades motoras, afetivas, de linguagem, com atividades lúdicas, incentivando a cooperação e a autonomia.

A equipe de professores e auxiliares recebe capacitação continuada através de parcerias com outras organizações, em especial com a Prefeitura Municipal de Florianópolis, que cede ao Ceig 24 professores.

5.2.2 Núcleo Arte e Educação (NAE)

O Núcleo de Arte e Educação (NAE) tem como objetivo proporcionar um espaço pedagógico e prazeroso, no qual as crianças e adolescentes possam desenvolver habilidades conceituais e pessoais que levem a fazer diferença no ambiente em que vivem.

Este núcleo está localizado no bairro da Agrônômica, e tem como meta de atendimento 200 crianças e adolescentes, de seis a quatorze anos, no período matutino e vespertino, de acordo com o período escolar. Os beneficiados participam das seguintes atividades didático-pedagógicas:

- a) atividades escolares: orientação das tarefas escolares, literatura, desenvolvimento da linguagem oral e escrita;
- b) atividades artístico-culturais: Coro Vozes do Divino, artes plásticas e cênicas, dança, capoeira e boi de mamão;
- c) atividades esportivas: futebol, vôlei, tênis e jogos;
- d) atividades de integração com a natureza;
- e) atendimento odontológico preventivo;
- f) alimentação.

5.2.3 Núcleo Formação e Trabalho

O Núcleo Formação e Trabalho tem por objetivo inserir, capacitar e acompanhar os adolescentes de 14 a 18 anos no mercado de trabalho, proporcionando um processo de aprendizagem e de formação contínua, assegurando os seus direitos trabalhistas e o exercício da cidadania, de acordo com o que preconiza o Estatuto da Criança e do Adolescente, a Lei da Aprendizagem e a Missão Institucional.

Na ocasião da pesquisa, objetivava-se para o ano de 2008 ênfase ao atendimento do aprendiz, no que se refere a sua formação. São jovens de ambos os sexos, pertencentes a famílias com baixo poder aquisitivo, residentes na grande Florianópolis

Os 340 aprendizes atendidos participam dos módulos de formação uma vez por semana e pretende-se ampliar o número de atendimentos e de turmas. O pré-requisito de acesso é estar regularmente matriculado a partir da 6.^a série e ter acima de 14 anos. Para o mesmo ano, a intenção da Ides era que continuassem sendo acompanhados nos postos de trabalho semestralmente, participando de atividades de lazer, culturais e esportivas. Os beneficiados apresentam caderneta escolar e/ou atestado de frequência e a desistência escolar implica desligamento do programa.

A efetiva colocação empregatícia é garantida mediante a celebração de convênios com empresas públicas, de economia mista e privada. O projeto *Jovem Aprendiz*, implantado em

2004, está em conformidade com o Programa de Aprendizagem (Lei n.º 10.097/2000).

O projeto *Movimentando a Família* é um projeto que, durante a pesquisa, era idealizado para implantação no segundo semestre de 2008. O projeto tem como objetivo geral propiciar o desenvolvimento social e psicológico de famílias atendidas na Ides, facilitando a inclusão social, uma melhoria da qualidade de vida e aprendizagem de suas dinâmicas internas.

Como as ações realizadas pela Ides voltam-se à proteção de crianças e adolescentes em processo de exclusão social, busca-se o fortalecimento da família, por meio de reuniões, encontros, atendimentos individualizados, visitas domiciliares, encaminhamentos a outras instituições, etc., de acordo com a necessidade.

Os dados são obtidos por pesquisa feita com alunos do Curso de Serviço Social da Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul).

O projeto visa, ainda:

- a) identificar, junto aos Núcleos, ações que são realizadas com as famílias;
- b) desenvolver atividades socioeducativas e de qualificação profissional de acordo com as demandas que aparecerem;
- c) estimular constantemente a ação participativa das famílias junto à criança, adolescente e instituição;
- d) viabilizar o atendimento, a orientação e o encaminhamento das famílias, de acordo com a situação e necessidade apresentada;
- e) criar projetos e campanhas, visando captar recursos para a realização de ações junto às famílias atendidas;
- f) realizar eventos e feiras culturais, de lazer, recreativas, visando à integração e dinamização das famílias;
- g) divulgar o projeto na mídia.

5.3 A Gestão e a Contabilidade na Ides

As organizações do Terceiro Setor diferem das organizações do primeiro e segundo setores em relação aos objetivos, fontes de recursos e participação do voluntariado. Quanto à gestão dessas organizações, não existe um modelo definido, tampouco consenso entre autores. Alguns afirmam que devem ser gerenciadas da mesma maneira que as organizações com fins

lucrativos; outros, porém, dizem que não se pode trazer a lógica do mercado para essas organizações.

No aspecto contábil, o Terceiro Setor possui uma série de normas e leis no que se refere às exigências burocráticas para obtenção de registros e certificados, porém, não há legislação clara e definida, além das elaboradas pelo CFC.

Na ausência de uma metodologia gerencial comprovada para atender às organizações do Terceiro Setor, cabe aos pesquisadores iniciar investigações com o objetivo de conhecer a realidade cotidiana de uma organização pertencente ao Terceiro Setor, compreender suas especificidades e verificar sua demanda, a fim de buscar respostas a esses questionamentos.

Atualmente a gestão na Ides não implica somente trabalho voluntário. É possível ter funcionários atuando na gestão, e a organização terceiriza o departamento contábil por redução de custos. Mesmo sendo terceirizada, entretanto, a contabilidade é realizada nas dependências internas da organização, por uma funcionária do escritório, que trabalha uma semana por mês na instituição.

A diretoria é composta por pessoas com formação nas mais diversas áreas, havendo advogado, engenheiro, arquiteto, contabilista e administrador, os quais possuem um elevado nível de escolaridade, o que, pressupõe-se, demonstra elevado nível de conhecimento.

Em termos de gestão, a organização não faz uso de nenhuma ferramenta gerencial. Entre as ferramentas disponíveis para auxiliar a gestão de uma organização do Terceiro Setor é recomendado o uso da ferramenta *orçamento* que, apesar de não previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade, é uma peça norteadora de grande importância, devido a seu poder informativo para o processo de gestão dessas organizações. O orçamento é indicado, pois o exercício de sua preparação leva os gestores a refletirem detalhadamente sobre cada projeto, permitindo o acompanhamento e controle das operações, fornecendo informações essenciais sobre as despesas previstas e as receitas associadas às atividades planejadas, bem como mostrando a composição do suporte financeiro.

Como auxílio na gestão, a organização utiliza apenas os demonstrativos gerados pela contabilidade, quando se faz necessário tomar decisões. Os relatórios utilizados são prioritariamente de natureza financeira, tais como balanços, demonstração do resultado do exercício (DRE), balancete de verificação, destinados principalmente aos usuários externos. As informações geradas pela contabilidade são a única fonte de informações utilizada pelos gestores da Ides.

Como a organização, conforme já descrito, não utiliza nenhuma ferramenta para controle dos recursos e gastos, verificou-se como acontece na prática a gestão de tais contas.

No tocante aos recursos, um dos maiores desafios vivenciados diariamente pela maioria dessas organizações, é mencionado por Landim (1999, p. 47): “Para realizar sua missão e atender às necessidades da comunidade, as organizações necessitam de recursos, de origem nacional ou internacional, advindos de fontes governamentais ou privadas.”

A Ides é uma organização atípica entre as organizações do Terceiro Setor, pois possui recursos excedentes que estão aplicados os quais lhe rendem ganhos com juros. Porém não é por esse motivo que a organização não tem necessidade de captar recursos. Ela tem, neste momento, uma situação financeira confortável, mas isso não significa que não poderá vir a passar por dificuldades financeiras, tampouco que os gestores devam deixar de buscar a eficiência e eficácia em sua gestão.

De acordo com Gets (2002), para

a maioria de dirigentes de entidades sem fins lucrativos, pensar de maneira empreendedora é algo inusitado. A maioria tem paixão por sua missão, mas não faz parte de sua natureza promover a sua organização. Tornar-se empreendedor é uma questão de aplicar a mesma paixão na captação de recursos. (GETS, 2002, p. 16).

A Ides não possui um departamento exclusivo, nem um profissional específico para a captação de recursos. A partir de maio de 2008, com a posse da nova diretoria, foi criada uma diretoria de comunicação e captação de recursos, porém, até o momento não está em funcionamento. É essencial que as organizações do Terceiro Setor desenvolvam um projeto para captação de recursos, pois, na visão de Albuquerque (2006, p. 97), a captação de recursos não traz apenas recursos para a organização, é uma maneira de dar-lhe visibilidade, tornando ainda mais público o seu trabalho.

Para Valarelli (2006), uma boa estratégia de captação de recursos, pode tornar as organizações mais autônomas frente às mudanças ou exigências que as fontes de financiamento fazem, sendo capazes de conservar sua identidade, sem precisar abrir mão da sua missão e dos seus valores. Muito mais do que a auto-sustentação, a organização tem de tratar de garantir a sustentabilidade de seus propósitos e iniciativas, por meio da ampliação e diversificação das fontes de recursos, diminuindo assim a fragilidade e a dependência habitual quando está sujeita a poucas fontes de recursos.

A Ides, no início de 2008, buscou captar recursos junto ao banco BNDES no valor de R\$ 3 milhões para a construção do novo prédio do Ceig, porém, não obteve êxito, devido à falta de um profissional com conhecimento do processo de captação de recursos, o qual precisa conhecer os trâmites legais e burocráticos. Na organização pesquisada a captação de recursos é feita de maneira informal e acontece sem um planejamento, pois realiza-se

conforme a necessidade do momento. Os recursos são provenientes de diversas fontes, conforme descrito a seguir:

- a) **Aluguel:** a Ides tem vários imóveis que foram recebidos há muitos anos por doações. São prédios, salas comerciais, terrenos e apartamentos em localidades de alta valorização comercial. No momento atual, todos os bens estão alugados e são administrados por uma imobiliária.
- b) **Anuidades dos irmãos:** pagamento realizado pelos irmãos anualmente, nos meses de junho e julho. No primeiro semestre do ano de 2008, a organização possui 175 irmãos cadastrados e são emitidos os boletos bancários para pagamento no valor de R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), podendo ser feito pagamento único ou em duas parcelas.
- c) **Subvenção:** contribuição federal repassada pelo Estado referente à merenda escolar das crianças atendidas no Núcleo da infância. Atualmente, o Estado atribuiu ao município a responsabilidade do repasse desse recurso.
- d) **Convênios:** contratos firmados com empresas, referentes à contratação do jovem aprendiz, realizados pelo núcleo Formação e Trabalho (NUFT), sendo este recurso fixo durante o período vigente do contrato e seu valor reajustado com o aumento do salário mínimo, pois o valor cobrado pela taxa de administração é de 25% (vinte e cinco) sobre o salário mínimo.
- e) **Show room:** espaço criado e administrado por 40 voluntárias que se reúnem de segunda a quinta-feira, onde são confeccionados trabalhos manuais, como costura, bordado, crochê em panos de louça, porta-sacos, enfeites de porta, enfeites de mesa, trilhos, toalhas, e a tupira, um vaso com árvore artificial. As voluntárias trabalham sempre com foco em duas datas comemorativas: de março a maio a produção é voltada para a Páscoa, e de junho a dezembro, a produção é para o Natal. Os produtos confeccionados são vendidos em duas feiras anuais, sempre em datas que antecedem as datas comemorativas. São vendidos também no bazar ao lado da Capela do Divino Espírito Santo, mantida pela Ides, e toda receita arrecada é revertida para a Ides. As voluntárias são as responsáveis pela compra de toda a matéria-prima para a confecção dos produtos, tais como linha, agulha, tecido, fitas, botões, custeados, na maioria das vezes, pela venda de roupas doadas para um brechó, e, também, por um café da tarde organizado para arrecadação de recursos. O *show room* utiliza a energia elétrica, água e uma funcionária da Ides.
- f) **Capela do Divino Espírito Santo:** A Igreja existe desde a década de 1900, sendo tombada como patrimônio histórico pertencente à Ides, localizada em Florianópolis.

Na capela são realizadas as missas aos sábados e eventos religiosos, conforme locação.

- g) **Festa do Divino:** manifestação popular, em que se unem a espiritualidade e o folclore, *shows* culturais e musicais em agradecimento ao Espírito Santo pelos dons e graças recebidas. A festa ocorre no mês de maio ou junho, dependendo do calendário religioso. Durante sua realização, a Ides conta com a comunidade, que participa ativamente, sendo o resultado financeiro repassado à instituição.
- h) **Gráfica:** existente desde março de 1998, quando foi adquirida. Na ocasião, foi contratado um funcionário, o qual produzia impressos gráficos, como panfletos, cartões, *folders*, envelopes timbrados, etc., que permanece no cargo até os dias atuais. A gráfica também funcionava como centro de capacitação para jovens, onde tinham a possibilidade de ter uma profissão e, conseqüentemente, uma colocação no mercado de trabalho. Durante uma época houve, por parte da instituição, a contratação de um vendedor para buscar mais serviços, já que havia maquinário e mão-de-obra disponível para produção. Com a questão da legislação, porém, em que somente se poderiam contratar pessoas acima de 18 anos, encerrou-se a capacitação desses jovens, pois o público que freqüenta a organização é menor de 18 anos. Nos dias atuais, são feitos os impressos internos e externos apenas pelo funcionário Reze. A organização atualmente não dispõe de nenhum vendedor para oferecer esse serviço, e existe estrutura física para uma produção maior, de modo que a gráfica poderia ser mais bem aproveitada, gerando mais recursos para a organização.
- i) **conta Celesc:** trata-se de doações realizadas por pessoas físicas que utilizam essa opção para fazer a doação mensalmente à organização. A maior parte desses doadores reside na grande Florianópolis. Mensalmente a Centrais Elétricas de Santa Catarina (Celesc) envia uma listagem com a quantidade de doadores por cidade, sem identificar o nome de cada doador.

Pelas contas relacionadas acima, é possível verificar que a Ides conta com diversas fontes de recursos para garantir sua sustentabilidade. A seguir, são apresentadas as fontes de recursos na Ides no ano de 2007 com os seus respectivos valores, e sua representatividade.

Tabela 1: Representatividade das fontes de recursos na Ides no ano de 2006 e 2007

RECEITAS	2006		2007	
	R\$	%	R\$	%
Receita de serviços	1.338.891,47	36,99	1.160.373,59	33,38
Aluguéis ativos	1.134.551,02	31,35	1.135.729,25	32,67
Gratuidade INSS	349.991,69	9,67	447.349,32	12,87
Promenor	192.552,90	5,32	-	-
Promoções e festas	122.201,36	3,38	191.967,26	5,52
Subvenção Municipal – NAE	132.285,50	3,65	151.949,05	4,37
Renda de apl. financ.	95.494,77	2,64	95.276,41	2,74
Convênio Coral Vozes	50.000,00	1,38	-	-
Subvenção estadual	-	-	50.000,00	1,44
PMF – Merenda – Girassol	-	-	49.302,50	1,42
PMF Prest. continuada	50.804,70	1,40	46.660,25	1,34
Doações de pessoas físicas	15.316,46	0,42	20.073,89	0,58
Receita de cursos	85,62	0,01	19.893,05	0,57
Renda bazar Ides	10.052,00	0,27	15.725,53	0,45
Receitas da capela	18.203,79	0,50	12.838,37	0,37
Anuidade dos irmãos	11.550,00	0,32	12.450,00	0,36
Convênio Celesc	12.158,28	0,33	11.686,05	0,34
Serviços gráficos	26.466,20	0,74	9.175,00	0,26
PMF – Merenda – Abrigo	9.775,00	0,27	7.763,25	0,22
Portal Social – NAE	-	-	6.600,67	0,19
Doações de pessoas jurídicas	12.934,73	0,35	5.082,00	0,15
Merenda	35.501,40	1,00	3.880,80	0,11
Receitas diversas	698,45	0,01	2.542,97	0,07
TOTAL	3.619.515,34	100	3.475.869,21	100

Fonte: Dados coletados durante a pesquisa (IDES).

A maior fonte de recurso da Ides é proveniente da receita de serviços, com 36,99% em 2006 e 33,38% no ano de 2007. Essa fonte diz respeito aos convênios firmados com empresas referentes à contratação do jovem aprendiz, realizada pelo núcleo NUFT.

Atualmente existem duas modalidades de contrato: a primeira opção é a de contratação direta do aprendiz pela empresa, em que o jovem trabalha quatro dias na empresa e um dia realiza cursos na Ides. Esse contrato tem duração de 17 a 18 meses, com quatro horas diárias, o registro é feito pela empresa conveniada, que repassa o valor para a Ides, de administração, de 25% do salário mínimo. Na segunda opção de contrato, o jovem trabalhador é registrado na Ides e a empresa repassa os valores (custas) trabalhistas desse jovem acrescidos da taxa de administração, bem como os benefícios de vale-transporte e vale-alimentação.

Durante a pesquisa, entretanto, surgiu o seguinte constatação: a Ides contabiliza como receita de serviços o valor total pago pelas empresas conveniadas, porém, apenas a taxa de administração é que é receita. No valor de receita com serviços no quadro acima esses valores não estão expurgados da receita.

A segunda fonte de recursos, representando 31,35% em 2006 e 32,67% em 2007 da receita, é proveniente com os aluguéis, o que evidencia uma ótima origem de recursos, considerando que esta receita é considerada fixa, sendo mensal. Os imóveis que geram tais

receitas, provenientes de doações, como já mencionado, resultam em uma situação confortável para a organização, diminuindo sua dependência de captação de recursos com terceiros, daí ter sido mencionado o fato de a Ides estar em uma situação atípica em relação a outras do Terceiro Setor.

Como a organização gera um valor expressivo de receita com aluguéis, surgiu a curiosidade de saber o valor desses bens, porém, com a verificação no Balanço Patrimonial do ano de 2007, é possível perceber que os valores contabilizados no seu ativo permanente, principalmente na conta *imóveis*, que apresenta um total de R\$ 16.500,00 (dezesesseis mil e quinhentos reais), estão defasados, o que resulta numa perda de informação contábil, evidenciando um resultado que não reflete a realidade do valor patrimonial da Ides.

Cruz e Straviz (2003), como sugestão, apregoam que as organizações nunca dependam em mais de 30% do seu orçamento de um único financiador, exceto no caso de aporte do poder público. A dependência de um número reduzido de financiadores pode ameaçar a viabilidade da organização, caso o doador resolva, de repente, parar a doação. Porém, no caso da Ides, não se trata de um único doador, são fontes seguras, como os aluguéis e os convênios realizados com as empresas.

Por sua vez Hudson (1999) cita que a fonte principal de financiamento tem um impacto significativo na liberdade estratégica da organização. Na Ides, as duas principais fontes de recursos possibilitam pouca interferência e alta liberdade estratégica.

Ainda de acordo com o mesmo autor, outro fator primordial é procurar expandir as possibilidades de arrecadação. Para atingir esse objetivo, a organização deverá desenvolver contato com diversos públicos, atingindo o reconhecimento de vários segmentos da sociedade, o que contribuirá para legitimá-la.

Nesse sentido, a Ides conta com outras fontes de recursos eventuais, como a receita da Festa do Divino Espírito Santo, realizada anualmente, sempre no mês de maio ou junho; também o bazar do *show room*, conforme descrito, com duas feiras anuais, quando acontece a venda dos produtos produzidos durante o ano, como o resultado totalmente revertido para a organização e que somou, no ano de 2007, R\$ 207.692,79 (Duzentos e sete mil, seiscentos e noventa e dois reais e setenta e nove centavos).

Outra fonte de recursos, a anuidade dos irmãos, também é obtida por cobrança via boleto bancário uma vez no ano, enviado no mês de junho. Para facilitar a gestão, a organização trabalha com várias contas bancárias onde são contabilizadas as receitas de acordo com as fontes de recursos, pois, dependendo da fonte de recursos, o dinheiro é depositado em conta específica, como é o caso dos recursos repassados pela Prefeitura

Municipal de Florianópolis, referentes à merenda escolar. O abrigo recebe esse recurso durante os doze meses, enquanto que a Ceig o recebe por apenas onze meses, devido ao fato de as aulas se iniciarem em fevereiro de cada ano. Os recursos advindos do poder público, como os da merenda escolar, deveriam ser recebidos mensalmente, sendo o governo o primeiro a contribuir e se preocupar com a sustentabilidade dessas organizações, porém, não o são, pois há um atraso no repasse.

A contabilização desses recursos públicos é feita em uma conta específica, porém, não é realizada nenhuma contabilização individual por projeto ou por núcleo, impossibilitando, assim, o conhecimento sobre o resultado gerado por cada projeto, o que leva a um questionamento: como a organização pode afirmar que o núcleo NUFT é auto-sustentável, se não conhece os resultados individuais gerados pelo núcleo?

Durante a pesquisa, foi possível verificar, ainda, como já mencionado, que a organização contabilizava todo o recebimento do valor como receita, sendo que, no caso do salário e encargos referentes aos jovens aprendizes, deveria ser contabilizada apenas a taxa de administração. Ainda referente ao aspecto trabalhista, a contabilidade deveria realizar a provisão para causas trabalhistas, o que atualmente não é realizado nem mesmo para os funcionários da organização.

As receitas são contabilizadas por origem dos recursos, como receitas por doações financeiras, serviços gráficos, aluguéis ativos, etc. A distribuição desses recursos para cada núcleo, porém, se dá em função da necessidade de cada um, com repasse conforme despesas e custos, não havendo um orçamento ou uma programação para os gastos de cada núcleo.

As doações recebidas nem sempre são em moeda, sendo comum nessas organizações o recebimento de doações de móveis, utensílios, roupas, fraldas, mão-de-obra voluntária, etc. Nem todos os bens recebidos como doação são contabilizados na Ides, pois a organização enfrenta a dificuldade de atribuir um valor monetário para alguns desses bens.

Quanto ao serviço voluntário, sua contabilização não é realizada e, conforme a legislação, deve ser contabilizado o valor referente à mão-de-obra recebida do trabalho voluntário como receita.

No que concerne ao gerenciamento dos custos e despesas, existe uma preocupação em realizar o seu registro para legitimá-lo, porém, não há uma preocupação em realizar a contabilização dos gastos e o rateio para cada projeto, como os custos e despesas indiretas que contribuem para mais de um programa, por exemplo, água, luz, telefone, combustível.

A necessidade de tais informações é destacada por Limongi, Imeton e Laffin (2007), quando relatam que

no atual contexto das organizações do terceiro setor são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e aprimoradas. Assim, as organizações estão se dedicando à melhoria de alguns aspectos críticos, tais como: captação e melhor desempenho dos recursos aplicados nos projetos, prestação de contas, gerenciamento dos custos e despesas para maior atenção às exigências dos financiadores.

Martins (1997), explica que deveria ser realizado uma DRE para cada núcleo, para melhor gestão dos recursos de cada programa. Diferentemente de uma organização com fins lucrativos, o conhecimento do resultado por programa ou núcleo não significaria excluí-lo, sequer haveria a possibilidade de “cortar ou diminuir” o atendimento a uma criança que já está no programa, como é o caso do abrigo. Caso o resultado gerado fosse negativo, entretanto, o conhecimento do fato serviria para auxiliar na captação de recursos.

De acordo com a funcionária da contabilidade, a falta de identificação no corpo das notas fiscais de onde foi realizado o gasto dificulta a contabilização do gasto para o núcleo, logo, o gasto é contabilizado em conta única, como despesas gerais. Atualmente, o *software* utilizado pela organização não possibilita a contabilização por centros de custos, resultando em uma perda da informação a ser gerada pela contabilidade. Existe, ainda, falta de comunicação entre as pessoas que realizam as compras, as do setor financeiro e a da contabilidade.

Sem o auxílio de ferramentas gerenciais, em muitos casos, não é possível perceber o que poderia ser otimizado para geração de recursos. Verificando-se o Balanço Patrimonial, é possível identificar, pela contabilização, que os gastos com a gráfica perfizeram um total de R\$ 22.300,41, no ano de 2007, e que a receita gerada foi de R\$ 9.175,00, o que evidencia um déficit de R\$ 13.125,41 (treze mil cento e vinte e cinco reais e quarenta e um centavos).

Conforme observado pela pesquisa e, de acordo com entrevista realizada recentemente a gráfica não trabalha com toda sua capacidade instalada, tendo condições de produzir mais serviços, logo, poderia cobrir seus gastos e gerar resultado positivo. O que ela necessita é oferecer seus serviços à comunidade, como feito anteriormente, quando a organização dispunha de um vendedor. A mesma situação acontece com a lavanderia, que possui gastos e não gera receita, atendendo apenas à organização. Se os seus serviços fossem oferecidos para a comunidade, poderia estar trabalhando com toda a sua capacidade e, ainda, gerando receita para a instituição.

A organização dispõe, ainda, de uma estrutura montada para cursos de panificação, onde, no passado, eram realizados cursos e vendidos produtos. Talvez fosse oportuno rever a possibilidade de gerar receita com essa estrutura, pois, atualmente, cede as instalações para a realização de cursos realizados por órgãos públicos gratuitamente, desconhecendo o gasto

gerado com o atual empréstimo como, por exemplo, com água e luz. O mesmo acontece com o bazar do *show room* e com a Festa do Divino. A Ides desconhece o valor monetário dos gastos assumidos com esses eventos.

A cozinha, que fornece atualmente uma média de 700 refeições diárias, é terceirizada. Para isso, foi realizada uma concorrência, na qual, conforme acontece no setor público, ganhou a empresa que ofereceu o menor valor. A organização, porém, não fez nenhum comparativo de quanto poderia custar se ela mesma assumisse o controle da cozinha. Em muitas organizações do Terceiro Setor, o custo com a cozinha é reduzido em função das doações recebidas com alimentos, sendo que, as doações de alimentos, muitas vezes, resultam em problemas para Ides.

As informações geradas pela contabilidade auxiliam a organização no tocante à prestação de contas, item obrigatório para a garantia dos títulos e certificados. A Ides possui titulação de filantropia do CNAS, prestando as informações anuais necessárias. A cada três anos solicita renovação do título, sendo a prestação de contas anual.

A organização também realiza a prestação de contas para as empresas com quem mantém convênio no núcleo Formação e Trabalho, repassando informações dos jovens, quanto aos custos com salário mais encargos sociais.

No momento atual, a prestação de contas exigida da organização é para fins fiscais e não se faz necessário que seja realizada a prestação de contas por núcleo ou projeto, o que talvez justifique o fato de a organização não realizar a contabilização por centro de custos. O conhecimento dessa informação seria uma necessidade gerencial, não fiscal.

Durante o período da pesquisa observou-se, que o contador não atua na gestão da organização. A funcionária do departamento contábil realiza o seu serviço na organização. Outra questão que se pôde perceber é que o processo de decisão é lento na organização, pois quando os colaboradores apresentam os problemas, sugerindo mudanças, o retorno por parte da diretoria é lento, ficando evidente a necessidade de uma gestão mais pró-ativa.

Com base nas informações coletadas, verificou-se que, de modo geral, a contabilidade, ainda que usada de maneira simplificada, é utilizada para auxiliar a gestão da Ides. O nível de exigência em termos de contabilidade e a utilização de suas informações estão diretamente ligadas ao grau de profissionalização em que se encontra a organização.

A organização adota o regime de competência, logo, poderia criar um fluxo de informação, pois possui a informação, porém, não faz uso dela, pois nas demonstrações contábeis, tal informação não se reflete.

Na prática, foi possível visualizar que existe a preocupação com o registro contábil dos

fatos, mas a organização perde na questão da veracidade da informação. Paga-se uma nota fiscal, porém, não se sabe se o setor produz déficit ou superávit. Há fidelidade no uso dos recursos, porém, essa fidelidade não se expressa nos instrumentos contábeis possíveis. Não há um registro departamentalizado dos recursos e gastos, o que de alguma forma não traduz a plena informação contábil que, conforme a resolução 785/95 do CFC, diz que a informação deve prover atributos de confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade, pois só assim a contabilidade estará sendo utilizada em sua plenitude.

É preciso profissionalizar a gestão, pois o voluntariado, apesar de contribuir com certa experiência, não otimiza as condições instaladas na Ides. É preciso ter uma equipe diretora que potencialize o voluntariado, pois o seu contrário não é verdadeiro.

5.4 Sugestões

A partir da realidade observada no cotidiano da organização, sugere-se:

- a) a criação de um departamento de captação de recursos com profissionais trabalhando exclusivamente para esse objetivo;
- b) a aquisição de um *software* que possibilite a contabilização por centro de custos;
- c) elaboração de orçamento para cada programa, a fim de melhorar o planejamento e controle dos gastos individuais, possibilitando conhecer o quanto custa manter cada programa para a organização;
- d) criação de um setor de compras, bem como a contratação de um responsável pelo serviço;
- e) maior integração entre contabilidade, setor financeiro e de compras;
- f) mais aproveitamento da infra-estrutura para captação de recursos, tal como a ampliação dos serviços prestados pela gráfica, lavanderia e padaria, bem como utilização do terreno para obtenção de receita com *outdoors*, por exemplo;
- g) um plano de comunicação eficiente, tanto interna quanto externamente, a atualização do *site* e sua utilização como ferramenta de prestação de contas para conhecimento da sociedade, evidenciando transparência nas ações, em busca de credibilidade;
- h) a adoção de indicadores para medir a gestão da organização, gerando um banco de dados que auxiliará no seu desempenho;
- i) a formação de uma equipe com os colaboradores da Ides para realização de reuniões com a finalidade de integração da equipe colaboradora, bem como discussão sobre as ações desenvolvidas na organização.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O termo *Terceiro Setor* tem recente utilização no Brasil e no mundo, porém, as práticas de atuação do Terceiro Setor não são novas, tendo-se como exemplo antigo no Brasil as Santas Casas de Misericórdia e as suas obras sociais. Desde muitos anos o assistencialismo já era praticado pela igreja católica. De acordo com Castro (1999), as ações das organizações ligadas à igreja, praticamente desde a chegada dos portugueses no Brasil, estavam carregadas com conceito de benemerência.

Nos últimos anos, porém, percebe-se um despertar no Brasil para os benefícios de um Terceiro Setor fortalecido. É notório o destaque dado pela mídia ao Terceiro Setor, como pode ser evidenciado pelo número de cursos, seminários, livros e artigos, bem como o número de entusiastas que promovem o crescimento do setor. Incentivado pela lacuna deixada pelo Estado na promoção do bem-estar público, o Terceiro Setor é formado pela sociedade civil organizada, mobilizando-se com o propósito de melhorar a qualidade de vida da população e garantir a igualdade entre os indivíduos não atendidos de maneira satisfatória pelo estado.

As discussões que envolvem o Terceiro Setor ainda são difusas, desde o conceito à classificação das organizações a ele pertencentes, que são categorias em construção, pois são termos utilizados em sentido muito abrangente e não estão livres de ambigüidades. Essas organizações, porém, foram crescendo e se ampliando independentemente da polêmica em torno do conceito *Terceiro Setor* e, cabe ressaltar, essa problemática não se restringe apenas à esfera nacional.

As organizações do Terceiro Setor possuem características próprias que as diferenciam dos demais setores em relação à gestão, origem de recursos, objetivos, por isso, não podem ser tratadas como organizações com fins lucrativos em seus aspectos contábeis e gerenciais.

O grande diferencial do Terceiro Setor é o voluntariado, pois somente nessas organizações é possível encontrar pessoas motivadas a cooperar, seja por meio de recursos financeiros, materiais ou humanos. Quanto maior a cooperação da sociedade, mais a sociedade se desenvolverá tanto no aspecto humano como no social.

Apesar de desempenharem hoje na sociedade, bem como na economia, um papel fundamental, por atenderem as demandas não realizadas de maneira satisfatória pelo estado, essas organizações ainda sofrem certo descaso por parte do poder público, verificado no atraso de repasse de verbas, quando o governo deveria ser o primeiro a se preocupar com elas e apoiá-las. No caso da Ides, organização analisada na presente pesquisa, o merecido respeito

não se verifica, uma vez que o repasse dos valores referentes à merenda escolar encontravam-se atrasados há um ano e meio, durante o período em que a pesquisa foi realizada na organização.

Não basta possuir boa intenção para gerenciar uma organização que não visa a lucro. O gestor precisa estar atento e avaliar o quanto sua equipe está ou não capacitada, atualizada e preparada para prestar os serviços necessários (SILVA; D'ARC, 1996).

A gestão no Terceiro Setor e as funções gerenciais requeridas dos gestores são salientadas também por outros autores, como Drucker (1997) e Hudson (1999), e podem-se estabelecer algumas características comuns que compõem a função de gerenciar: o planejamento estratégico, o gerenciamento descentralizado, o trabalho em equipe e a liderança. Não se pode, porém, determinar um só tipo de gestão para todas as organizações do Terceiro Setor; deve-se reconhecer suas especificidades.

Conforme apontado pela literatura, existe realmente a necessidade de profissionalização das pessoas que atuam nessas organizações, pois é necessário o comprometimento dos gestores com a missão da organização, uma vez que as pessoas beneficiadas com os serviços oferecidos são carentes e depositam na organização a esperança de um futuro melhor, como, por exemplo, muitas das crianças atendidas pela Ides, que só conseguem ter uma alimentação adequada por serem atendidas pela organização.

No caso da Ides, os gestores são comprometidos com a organização, porém, necessitam se profissionalizar ou deixar que outros assumam seu lugar, a fim de proporcionar uma gestão mais ativa, pois a Ides possui uma ótima estrutura montada que, se melhor gerenciada, pode proporcionar melhores resultados, tanto na captação de recursos, quanto no número de atendimentos.

A Ides é gerenciada sem o uso de qualquer ferramenta de gestão, não possui um planejamento, sendo a gestão realizada conforme os fatos vão acontecendo, o que faz reportar à afirmação de Porter (2004, p. 28), que diz que “uma organização sem estratégia corre o risco de se transformar numa folha seca que se move ao capricho dos ventos da concorrência”.

Fazer planejamento não é uma tarefa fácil, pois demanda tempo, disponibilidade e comprometimento em sua operacionalização, exigindo uma organização interna, porém, seus benefícios são imensos, pois, corroborando o que diz Tenório (2005), o planejamento tem a finalidade de preparar a organização para enfrentar o futuro. Através dele, a organização define seus objetivos e define os recursos e os meios necessários para atingi-los. Para auxiliar no planejamento, é recomendado o uso do orçamento, que é uma ferramenta altamente indicada para organizações do Terceiro Setor, por seu poder informativo para o plano de

trabalho, o qual se constituem uma peça contábil importante, norteadora das atividades da organização, tanto para previsão futura quanto para controle por parte dos gestores e colaboradores.

Em qualquer organização, para que a tomada de decisão seja eficaz, é preciso que ela esteja subsidiada por informações que possam suprir o gestor com alternativas que lhe mostrem, com alguma margem de segurança, as conseqüências de uma tomada de decisão. Procurando identificar a contribuição prática da contabilidade na gestão de uma organização do Terceiro Setor, desenvolveu-se esta pesquisa empírica, a partir da qual é possível concluir que a contabilidade contribui para a gestão de organizações sem fins lucrativos. Diferentemente das organizações dos demais setores, as do Terceiro Setor precisam prestar contas aos mais diversos públicos, uma vez que este é um setor muito mais fiscalizado do que os demais, necessitando divulgar mais informações sobre as suas ações.

Os critérios contábeis aplicados na organização são semelhantes aos dos demais setores. Os princípios contábeis são os mesmos, há apenas diferença na nomenclatura. Mesmo sendo isenta de tributos e não havendo destinação dos lucros, a organização deve apresentar os relatórios contábeis exigidos pela legislação, pois, na ausência de leis específicas e claras, as organizações sem fins lucrativos acabam realizando a contabilização da mesma maneira que as organizações com fins lucrativos.

A contabilidade da organização estudada apresenta todos os relatórios exigidos pela legislação, porém, os relatórios mais utilizados pela organização para a tomada de decisão são: o Balanço Patrimonial, Demonstrativo do Resultado do Exercício e Balancete de Verificação. A contabilidade elabora os demonstrativos sempre que solicitada pela diretoria gestora da organização.

No Terceiro Setor a contabilidade é importante, principalmente como estratégia, porque, em primeiro lugar, atesta a idoneidade da organização e, em segundo lugar, por seu aspecto político, pois se faz necessário conhecer sua representatividade setorial, e é preciso elaborar estatísticas para isso.

A utilização da contabilidade passa a ser vital para o gerenciamento da organização, tanto no processo de captação de recursos, uma vez que depende da captação de recursos para sua sobrevivência e realização de sua missão, quanto na transparência, que é essencial para fidelizar os doadores. Para ajudar nesse processo, a prestação de contas apresenta-se como a principal ferramenta, pois, por meio dela é que serão evidenciados os resultados atingidos pela organização, e o que deveria ser uma prática intrínseca a qualquer organização social passa a ser um diferencial daquela que a faz.

A contabilidade das organizações do Terceiro Setor precisa ser realizada com perfeição técnica, eficiência, transparência e muita precisão, principalmente nas organizações filantrópicas, as quais necessitam contabilizar toda ação beneficente caracterizada como gratuidade. As gratuidades devem ser contabilizadas na medida em que ocorrem, a fim de se atender às exigências governamentais, além de comprovarem por meio de documentos a idoneidade da organização.

Para obter êxito no cotidiano de uma organização que não visa a lucro e que depende de doações, é necessário buscar informação e conhecimento para realizar uma gestão eficaz, através da utilização da contabilidade, a qual, desenvolvida de forma integrada e adequada às necessidades da entidade, permite uma maior flexibilidade, eficiência, agilidade e segurança aos gestores, os quais passam a avaliar melhor as diversas decisões a serem tomadas e o impacto decorrente delas.

Conhecendo o cotidiano de uma organização sem fins lucrativos, é possível verificar que as discussões atuais são pertinentes à realidade dessas organizações. É preciso profissionalização para a realização de uma gestão eficiente e eficaz. O gestor de uma organização do Terceiro Setor precisa ter consciência das responsabilidades do cargo que ocupa, pois não está gerenciando apenas um patrimônio, mas oportunidades concedidas à população, especialmente aos mais desassistidos pelo Estado.

Esta pesquisa foi realizada utilizando-se apenas uma organização que pertence ao Terceiro Setor, procurando dar uma contribuição para a organização pesquisada, bem como ao processo de formação da pesquisadora. Entende-se não ser possível ampliar seus resultados para todas as organizações, contudo, de uma experiência fundamentada na pesquisa científica, é possível fornecer contribuições generalizadas para a área de estudo.

Como resultado desta pesquisa, fica a sugestão da execução dos itens 5.4 na organização pesquisada, e para academia a sugestão de continuidade na investigação para se chegar a um modelo que, colocado em prática, possa propiciar o verdadeiro desenvolvimento social, local, integrado e sustentável. Avançar nas pesquisas para definir processos de gestão específicos para o Terceiro Setor contribuirá sobremaneira para o crescimento e a concretização do modelo de gestão social das instituições sem fins lucrativos. Por esse motivo, recomenda-se ampliar a pesquisa a outras entidades e escritórios de contabilidade, a fim de verificar a realidade das demais organizações.

REFERÊNCIAS

ABONG. **Manual de administração jurídica, contábil e financeira para organizações não-governamentais**. São Paulo: Peirópolis, 2003.

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos C. de; **Terceiro setor: história e gestão de organizações**, São Paulo: SUMMUS, 2006.

ALMEIDA, Jaqueline. **Cresce mercado de trabalho no terceiro setor**, 2003. Disponível em: <<http://www.oliberal.com.br/social/default/20.asp>>. Acesso em: 20 mar. 2007.

ANDRADE, Miriam Gomes Vieira. **Organizações do terceiro setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas**. 2002, 146 f. Dissertação (Mestrado) Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2002.

ANDRADE, Roberto P. C. Considerações de fim de século. *In*: IOSCHPE, Evelyn (Org.). **3.º Setor: Desenvolvimento social sustentado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997, p. 73-80.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BARRETO, Aldo de A. A eficiência técnica e econômica e a viabilidade de produtos e serviços de informação. **Ciência da Informação**. Brasília, v. 25, n. 3, p. 405-414, set./dez. 1996.

BASSO, Irani Paulo. **Contabilidade geral básica**. Ijuí: Unijuí, 1996.

BAYMA, Fátima. Capacitação de administradores para as organizações sem fins lucrativos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n. 31, v. 6, p. 119-126, 1997.

BETTIOL JR., Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. 2005. 116 f. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2005.

BÍBLIA. Português. **Bíblia sagrada**. Barueri, SP: Sociedade Bíblica do Brasil, 1995.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2006.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.2**. Da Documentação Contábil Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t22.htm>>. Acesso em: 31 jan. 2007.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.5**. Das Contas de Compensação Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res612.htm>>. Acesso em: 31 jan. 2007.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 3.** Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t3.htm>>. Acesso em 31 jan. 2007.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 4.** Da Avaliação Patrimonial. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t4.htm>>. Acesso em: 31 jan. 2007.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 6.** Da Divulgação das Demonstrações Contábeis . Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t6.htm>>. Acesso em: 31 jan. 2007.

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.** Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2007

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10. 4.** Fundações. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.4.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2007

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10. 18** Entidades sindicais e associações de classe. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.18.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2007

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10. 19** Entidades sem finalidades de lucro. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t10.19.htm>>. Acesso em: 02 fev. 2007

_____. _____. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.4.** Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/serie_millenium/normas/index.htm>. Acesso em: 07 fev. 2007.

_____. _____. **Resolução nº 750**, de 29 de dezembro de 1993.

_____. _____. **Resolução nº 838/99**, de 22 de fevereiro de 1999.

_____. Constituição (1988). Emenda constitucional n.º 9, de 9 de novembro de 1995 **Lex:** legislação federal e marginalia, São Paulo, v. 59, out./dez. 1995.

_____. Decreto n.º 2.536, de 6 de abril de 1998. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 abr. 1996.

_____. Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 9 jun. 2008.

_____. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, Acesso: 29 jan 2007.

_____. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, Acesso: 5 fev 2007.

_____. Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, Acesso: 5 fev 2007.

_____. Lei n.º 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, Acesso: 17 dez 2007.

_____. Lei n.º 9.790, de 23 de março de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, Acesso: 2 fev 2007.

CABRERA, Luiz C. A importância da gestão de pessoas no terceiro setor. **Integração Revista Eletrônica do terceiro setor**, 2000. Disponível em: <<http://200.18.48.123/administrando>>. Acesso em: mar. 2007.

CAMARGO, Mariângela Franco de *et al.* **Gestão do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.

CARNEIRO, Célia Maria Braga; ARAÚJO, Osório Cavalcante; ARAÚJO, Maria Ivany Gomes. Evidenciação contábil em entidades sem fins lucrativos. *In*: Congresso Brasileiro de Contabilidade. 16., 2000. Goiânia. **Anais eletrônicos...** Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, 2000. Disponível em: <<http://www.milenio.com.br>>. Acesso: em 10 dez. 2006.

CARRION, Rosinha M. Organizações privadas da sociedade civil de interesse público: a participação do mercado no terceiro setor. *In*: ENCONTRO DA ANPAD. XXIV., **Anais...** Florianópolis: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2000. p. CD-rom.

CARVALHO, Cristina Amélia. Preservar a identidade e buscar padrões de eficiência: questões complementares ou contraditórias na atualidade das organizações não governamentais? **READ**, 14. ed., Porto Alegre, v. 6, n. 2, p. 1-15, mar./abr. 2000.

CASTRO, Jucília Vieira de. O terceiro setor. *In*: MÓDULO-CAPACITAÇÃO DE DIRIGENTES, FUNCIONÁRIOS E COLABORADORES DE ORGANIZAÇÕES NÃO-LUCRATIVAS. 1., Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, Univali, 1999. p. 12.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. Rio de Janeiro: Cortez, 1991.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, CFC. NBC T 1: Das características da informação contábil. **Resolução Conselho Federal de Contabilidade**, n. 785, 1995. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 18 mar. 2007.

_____. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Brasília, 2004.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2002.

COSTA, Aloysio Teixeira. **Administração de entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Nobel, 1992.

COSTA, Selma. F. O Serviço Social e o Terceiro Setor. **Revista Serviço Social em Revista**. Universidade Estadual de Londrina. v. 7, n. 2, jan./jun. 2005. Disponível em: <<http://www.ssrevista.uel.br/c-v7n2.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2008.

COSTA Júnior, Leopoldo. Terceiro setor e economia social. Integração: a revista eletrônica do terceiro setor.1997. Site: <<http://integracao.fgvsp.br/cadernos.htm>>. Acesso em: 30 jan. 2007.

CRUZ, Célia Meirelles; STRAVIZ, Marcelo. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos**. 2 ed. São Paulo: Global, 2003.

DAVENPORT, Tomas H. **Ecologia da informação**: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 1998.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos**: princípios e práticas. São Paulo: Pioneira, 1990.

_____. _____. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

_____. _____. 7. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

_____. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

EBSEN, Kamille Simas. Contabilidade em organizações do terceiro setor. 2003, 109 f. Monografia (Graduação) Departamento de Ciências Contábeis, Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Florianópolis (UFSC), Florianópolis, 2003.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. São Paulo, 1999. 153 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP). São Paulo, 1999.

FINANCIAL ACCOUNTING STATEMENTS BOARD – FASB. **Accounting Standards – Statements of financial accounting concepts**. Illinois, 1990.

FEICHAS, Susana. A. Q. Proposta de reestruturação organizacional de uma ONG e processo de aprendizagem de mão-dupla. **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 29, n. 2, p. 164-183, abr./jun. 1995.

FERNANDES, Rubem César. **Privado porém público**: o Terceiro Setor na América Latina. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumara, 1994.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIPECAFI – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E

FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. _____. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FIPECAFI; ANDERSEN, Andersen. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991.

FIGUEIREDO, Sandra M. A. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Rev. Bras. De Cont**, Brasília, n. 93, p. 20-34, 1995.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 33, n. 1, p. 12-19, jan./mar., 1998.

FREY, Irineu. A.; FREY, Márcia R. O uso de informações contábeis na pequena empresa. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, ano 5, n. 17, p. 46-50, ago./out. 2002.

GETS – Grupo de Estudos do Terceiro Setor. **Captação de recursos**: da teoria à prática. São Paulo, 2002.

GEWANDSZNAJDER, Flavio. **A influência da gestão da informação no processo decisório da Previdência Social Brasileira**: um estudo exploratório, 2005. 145 f. Dissertação. (Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Administração. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro-PUC-Rio. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em <http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/0116524_05_pretextual.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2007

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio de Loureiro. **Sistemas de informações contábil/financeiros**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed., Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HUDSON, Mike. **O desafio de administrar sem receita**. São Paulo: Makron Books, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil – 2002**. Gerência de Cadastro de Empresas: Estudos e Pesquisas. Informação Econômica. n. 4. 2. ed. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 13 dez. 2006.

INSTITUTO SUPERIOR DE ESTUDOS DA RELIGIÃO (ISER) Atividade voluntária é 8.^a no ranking das maiores economias do mundo. **Folha de São Paulo**/Trainne Especial. São Paulo, p. 3, set. 1999. Disponível em: <<http://www.iser.org.br>>. Acesso em: 13 de dez 2006.

IOSCHPE, Evelyn B. *et al.* (Org.) **3.º setor**: desenvolvimento social sustentado. Rio de

Janeiro: Paz e Terra, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio.; MARTINS Eliseu; CARVALHO, Nelson L. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 17-19, maio/ago. 2005.

KISIL, Rosana. **Elaboração de projetos para organizações da sociedade civil**. São Paulo: Global, 2001.

LAFFIN, Marcos. **De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade**. Florianópolis: Imprensa Universitária, 2005.

LANDIM, Leilah; BERES, Neide. **As organizações sem fins lucrativos no Brasil: ocupações, despesas e recursos**. Rio de Janeiro: Nau. 1999.

LEE, Stephen, *et al.* (1997) *The regulation of fundraising: in search of the “public good” or an intractable problem of vested interest?* **International journal of nonprofit and voluntary sector marketing**, v. 8, n. 4, p. 307-313, fev. 2003.

LIMONGI, Bernadete; IMETON, Luciana da S.; LAFFIN, Marcos. **Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicaseos em cidades catarinenses**. In: CONGRESSO DE CUSTOS. XIV., 2007. João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: Associação Brasileira de Custos - ABC. CD-ROM.

LUTZEMBERG, José. **Gaia, o planeta vivo**. São Paulo: LPM, 1991.

MARION, José C. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. **Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços**. São Paulo, Bol. 17/90, 1983.

_____. _____. _____. São Paulo, Bol.12/97, 1997.

_____. _____. _____. São Paulo, n. 33, 2000.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. **Responsabilidade social e cidadania empresarial: a administração do terceiro setor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

MEREGE, Luiz Carlos. Educação e Terceiro Setor. In: **Congresso educação e transformação social**. São Paulo. Disponível em: <<http://www.sesc.org.br/sesc/imagens/upload/conferencias/57.rtf>>. Acesso em: 23 abr. 2008.

O'NEILL, Michael, *Nonprofit management Education: History, Current Issues and the future*. In: O'NEILL, Michael Michael; FLETCHER, Kathleen (Ed.). *Nonprofit management education: U.S. and World Perspectives*. Westport: Praeger, 1998.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. 1996. 273 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1996.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Atlas, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000a.

_____. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000b.

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

PAIVA, Simone Bastos. **Fonte: Classe Contábil Data: 24/08/2006**. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigo.htm>> Acesso em: 30 dez. 2007.

PAIVA, Kamille Simas Ebsen. **Utilização de instrumentos de gestão contábil-financeira em organizações do terceiro setor: um estudo em entidades assistenciais de Florianópolis**. 2007. 94 f. Dissertação. (Mestrado) Programa de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2007.

PAIXÃO, Ricardo Luís. **Gestão do conhecimento: estudos de caso no setor público**. Dissertação. 2004. 142 f. Dissertação. (Mestrado) – Instituto COPPEAD de Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2004.

PANCERI, Regina. **Terceiro setor: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos**. 2001. 266 f. Tese. (Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 2001.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

RAPOSO, F. O. **O uso das informações contábeis para fins gerenciais nas micro e pequenas empresas de Teresópolis**. 2004. 106 f. Monografia (Graduação). Curso de Ciências Contábeis. Faculdades Unificadas. Fundação Educacional Serra dos órgãos. Teresópolis, 2004.

RESENDE, Tomás de Aquino. **Roteiro do terceiro setor. Associações e fundações: o que são, como instituir, administrar e prestar contas**. Belo Horizonte: Prax, 2006.

RESENDE, Tomáz de Aquino. **Imunidade tributária e isenções de impostos**. 2003. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/artigo.htm/>> Acesso em: 10 abr. 2008.

REZENDE, D. I.; ABREU, A. F. **Tecnologia da Informação aplicada a Sistemas de Informatização Gerenciais**. São Paulo: Atlas, 2000.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**. 1989. 170 f. Tese (Doutorado) Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1989.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALAMON, Lester M. Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor. *In*: ENCONTRO IBERO-AMERICANO PARA O TERCEIRO SETOR, 3., 1996, Rio de Janeiro: GIFE/ Paz e Terra, 1997.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. *Defining Non-Profit Sector: a Cross-National Analysis*. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SCORNAVACCA JÚNIOR, Eusébio; BECKER, João L.; CARAVANTES, Geraldo R. . Administrando projetos sociais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 32, n. 6, p. 159-77, nov./dez. 1998.

SERVA, Maurício. A racionalidade substantiva demonstrada na prática administrativa. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 18-30, 1997.

_____. **Racionalidade e organizações: o fenômeno das organizações substantivas**. 1996. 618 f. Tese (Doutorado) Curso de Administração de empresa – EAESP/Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1996.

SILVA, Casturina Jaíra da; KARAWEJCZYK, Tamára Cecília. A Gestão das Organizações Não Governamentais: uma contribuição da região do vale do rio dos sinos – RGS. *In*: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INDUSTRIAIS (SIMPOI), 3., 2000, São Paulo, **Anais...** São Paulo: Departamento de Administração da Produção e Operações (POI) da Escola de Administração de Empresas de São Paulo; Fundação Getúlio Vargas, 2000. CD-ROM.

SILVA, Paulo R.G.; D'ARC, Hélène R. Participação Social: Instrumento de Gestão Pública? Elementos para um debate sobre a gestão das cidades brasileiras. Quais as perspectivas nos anos 90? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n. 30, v. 2, p. 44-70, mar./abr., 1996.

SILVEIRA, Ricardo Boeing. **Elementos do marketing na captação de recursos: uma análise discriminante em fundações do terceiro setor de Santa Catarina**. 2005. 134 f. (Dissertação) Mestrado em Administração. Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI), Itajaí, 2005.

SOARES, Euvaldo Antônio Ruiz; CATÃO, Gustavo Campos; LIBONATI, Jeronymo José. A Contabilidade como um sistema de informação de apoio ao processo decisório nas entidades

do terceiro setor. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE. 17., 2004. Santos. Anais...* Santos, 2004. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/trabalhos/terceiroSetor.doc>>. Acesso em: 10 jan. 2007.

SZAZI, Eduardo. *Terceiro setor: regulamentação no brasil*. 3 ed. São Paulo: Peirópolis, 2003

TAVARES, Patrícia da Cunha. O papel das universidades no desenvolvimento do terceiro setor. *In: Organizador. 3.º setor: grandes empresas investindo no desenvolvimento social*. São Paulo: AIESEC, 1996. p. 12-14.

TEIXEIRA, Rubens de França. Discutindo o terceiro setor sob o enfoque de concepções tradicionais e inovadoras de administração. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 1-15, jan./mar. 2004.

TENÓRIO, Fernando Guilherme. **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. 9. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005. (FGV Prática).

TEODÓSIO, Armindo S. S. O terceiro setor e a provisão de políticas sociais: desafios, perspectivas e armadilhas da relação entre organizações da sociedade civil e estado em Minas Gerais. *In: SEMINÁRIO SOBRE A ECONOMIA MINEIRA, 10., 2002, Diamantina. Trabalhos Apresentados...* Curitiba: Cedeplar, 2002. CD-ROM.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

TORQUATO, Gaudêncio. *Pilantropia e filantropia. O Liberal*, Belém, 27 fev. 2003. <http://www.funadesp.org.br/ponto_vista/ponto_vista.asp?id=8>. Acesso em: 10 dez. de 2006.

VALARELLI, Leandro Lamas. **Uma noção ampliada de captação de recursos**. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<http://www.umtoquedemotivacao.com/administracao/uma-nocao-ampliada-de-captacao-de-recursos.>>. Acesso em: 10 maio 2008.

VOLTOLINI, José Jorge. **Oficioplus**, São Paulo: Soluções D Group, 2007. Disponível em: <<http://www.oficioplus.com.br>>. Acesso em: 12 abr. 2008.

VOLTOLINI, Ricardo. **Terceiro setor: planejamento e gestão**. São Paulo: SENAC, 2004.

APÊNDICE

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

1. Como é composta a diretoria da Ides?
2. Quais demonstrações contábeis são elaboradas na organização?
3. Realiza anualmente auditoria?
4. Utiliza algum tipo de ferramenta gerencial para auxiliar a gestão?
5. Faz uso da ferramenta *orçamento*?
6. Utiliza algum indicador de avaliação de desempenho? Qual(is)?
7. Que tipos de informação são utilizados para tomada de decisão?
8. Como são gerenciados os recursos?
9. A contabilidade é feita por centro de custos ou utiliza ou método ABC?
10. Conhece o total gasto em cada núcleo?
11. De que forma os gastos são identificados?
12. Quais as fontes de recursos que a Ides possui atualmente?
13. Existe um profissional para cuidar da captação de recursos?
14. A contabilização é feita individualmente por classificação de Receita/Recurso?
15. Existe captação de recursos financeiros, materiais e voluntários?
16. Como é realizada a captação de recursos materiais?
17. Como é gerenciado o recurso voluntário na organização?
18. Quais as funções que recebem trabalho voluntário na organização?
19. O doador recebe algum retorno de agradecimento da Ides? (carta, *e-mail*, etc).
20. Qual a porcentagem de dependência da maior fonte de recursos?
21. Como são gerenciadas as despesas?
22. Quais são os demonstrativos contábeis solicitados pela diretoria?
23. Como são contabilizados os custos indiretos?
24. Existe a contabilização dos materiais recebidos por doações (fraldas, leite, alimentos, etc.)?
25. Quais as principais dificuldades encontradas para contabilizar gastos na Ides?
26. Quem solicita e como se faz o uso das informações contábeis?
27. Como é realizada a prestação de contas? E para quem se faz?