

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail [bibfea@usp.br](mailto:bibfea@usp.br) para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**

**A UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PARA O PROCESSO  
DE GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR SITUADAS NO  
ESTADO DO CEARÁ**

**OSÓRIO CAVALCANTE ARAÚJO**

**ORIENTADOR: PROF. DR. ARIIVALDO DOS SANTOS**

**São Paulo**

**2002**

**Reitor da Universidade de São Paulo**

Prof. Dr. Adolpho José Melfi

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**

Prof. Dr. Eliseu Martins

**Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária**

Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos

## FICHA CATALOGRÁFICA

**Araújo, Osório Cavalcante**

**A utilização de informações contábeis para o processo de gestão de organizações do terceiro setor situadas no Estado do Ceará / Osório Cavalcante Araújo. -- São Paulo : FEA/USP, 2002.**

**176 p.**

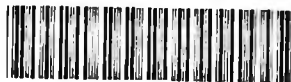
**Dissertação – Mestrado  
Bibliografia**

**1. Contabilidade 2. Gestão 3. Terceiro setor I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.**

**CDD – 657**

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**

**DEDALUS - Acervo - FEA**



20600022961

**A UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PARA O PROCESSO  
DE GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR SITUADAS NO  
ESTADO DO CEARÁ**

**OSÓRIO CAVALCANTE ARAÚJO**

**ORIENTADOR: PROF. DR. ARIIVALDO DOS SANTOS**

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

**São Paulo**

**2002**

T657 A663U 0.2  
T63437



2060022961



Powered by MidPreStar - [www.logprecess.com.br](http://www.logprecess.com.br)

## DEDICATÓRIA

À minha amada esposa Ivany,  
que me faz enxergar o essencial da vida  
de forma justa e honesta,  
caminhando comigo em todos os momentos  
e para todos os rumos que tomar,  
aos meus filhos  
José Victor e  
Ana Beatriz,  
pelas ausências durante essa etapa da vida.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, sem o concurso do qual não haveria sequer a vida, que dirá a alegria de ver a fé nos olhos dos que lutam pela paz.

Ao Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos, pela orientação segura durante a execução deste trabalho.

À Profa. Dra. Fátima de Sousa Freire e ao Prof. Dr. Fábio Frezatti, pelas valiosas sugestões dadas quando do exame de qualificação.

Aos Professores Doutores Diogo Toledo, Reinaldo Guerreiro, Nelson Carvalho, João Corrar, Jacira Carastran (*in memmorian*), Geraldo Barbieri, Nahor Lisboa, Welington Rocha, Edson Luiz Riccio e Armando Catelli, pelos ensinamentos e pela oportunidade de convivência.

À Profa. Ms. Maria da Glória Arrais Peter, Diretora da Faculdade de Economia, Administração, Atuarias e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, pelo apoio e incentivo.

À Profa. Dra. Sandra Santos pelas sugestões valiosas para a consecução deste trabalho.

À amiga Célia Maria Braga Carneiro, pela oportunidade de poder contar com sua amizade e pelas horas a fio em que buscávamos juntos o conhecimento através de debates proveitosos.

Aos demais colegas de curso, pela convivência saudável durante a execução do mesmo.

À amiga Lucinéia pelo apoio prestado e pelo interesse em estar sempre pronta a ajudar.

Aos meus pais, pelos importantes ensinamentos que me fizeram buscar e alcançar objetivos nobres em minha vida.



## SUMÁRIO

RESUMO .....	9
ABSTRACT .....	10
1. INTRODUÇÃO .....	11
2. TERCEIRO SETOR – UM AGENTE DE TRANSFORMAÇÃO DO SER HUMANO .....	13
2.1 Terceiro Setor – Abordagem Conceitual .....	13✓
2.2 Terceiro Setor – Organizações sem Fins Lucrativos .....	19✓
2.3 Classificação do Terceiro Setor .....	25✓
3. A APLICABILIDADE DOS CONCEITOS DE GESTÃO E CONTROLADORIA ÀS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR.....	34
3.1 Das Funções Administrativas e sua Aplicabilidade nas Organizações do Terceiro Setor.....	34
3.2 Planejamento e controle .....	43
3.3 Da abordagem sistêmica da organização.....	46✓
3.4 A Comunicação com a Sociedade e a Continuidade da Organização....	50
④ A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL PARA O TERCEIRO SETOR .....	54
4.1 Aspectos Teóricos da Evidenciação Contábil .....	54
4.2 Características da Evidenciação Contábil.....	69
4.3 Aspectos Legais da Evidenciação Contábil para o Terceiro Setor.....	72
4.4 Demonstrações Contábeis para o Terceiro Setor conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade.....	75
4.5 Contabilidade por fundos – instrumento de controle da gestão de recursos com finalidade específica.....	85
4.5.1 O uso da Contabilidade por Fundos pelo Primeiro Setor – um precedente para utilização pelo terceiro setor .....	90
5. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA .....	95
5.1 PLANEJAMENTO DA PESQUISA E COLETA DE DADOS .....	95

5.2 Análise dos Resultados .....	98
5.3. SUGESTÃO DE UM MODELO ALTERNATIVO DE PREPARAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....	114
5.3.1 Discussão acerca de características a serem consideradas na elaboração do modelo .....	114
5.3.2. Modelo de demonstrações contábeis sugeridos para o terceiro setor .....	130
6. CONCLUSÕES E PERSPECTIVAS .....	146
BIBLIOGRAFIA.....	150
APÊNDICE .....	157

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01	A tríade entre o Estado, o mercado e o terceiro setor	22
Figura 02	Natureza das transações entre os setores	25
Figura 03	Os estágios da tomada de decisão	37
Figura 04	Visão sistêmica das organizações sem fins lucrativos	48
Figura 05	Um modelo de processo de comunicação	56
Figura 06	Uma hierarquia de qualidade em contabilidade	59
Figura 07	Origem dos fundos por categoria	89
Figura 08	Itens na demonstração de resultados, com exemplos	122

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01	As maiores entidades do Ceará	96
Tabela 02	Questão nº 7 – Como são registradas as doações	106
Tabela 03	Questão nº 8 – Doações de recursos, com restrições	106
Tabela 04	Questão nº 2 – Elaboração de demonstrações	107
Tabela 05	O uso das demonstrações contábeis	109
Tabela 06	Eficiência e eficácia na organização	112
Tabela 07	Para quê usa as demonstrações	113

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01	Características de OTS	24
Quadro 02	Class Intern. De Org. não-lucrativas	26
Quadro 03	Classificação por fonte principal de recursos	28
Quadro 04	Modelos de avaliação de desempenho	41
Quadro 05	Relevância	61
Quadro 06	Classificação da amostra por grupos/sub grupos	100
Quadro 07	BP – EDISCA	136
Quadro 08	DRAE – EDISCA	139
Quadro 09	DFC (Método Indireto) EDISCA	142
Quadro 10	DOAR - EDISCA	143
Quadro 11	DMPS - EDISCA	144

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01	Elaboração de demonstrações contábeis	102
Gráfico 02	Demonstrações elaboradas	102
Gráfico 03	Prestação de serviços voluntários	104
Gráfico 04	Registro contábil dos serviços voluntários	104
Gráfico 05	Quem usa as demonstrações	108
Gráfico 06	Quando usa BP/DOAR/DSD	110
Gráfico 07	Quando usa DFC	110
Gráfico 08	Eficiência e Eficácia da Organização	111

## RESUMO

A presente pesquisa tem como objeto de estudo as organizações pertencentes ao terceiro setor, e como objetivo, estudar os aspectos que se referem à utilização de informações contábeis como instrumento de apoio à gestão por essas organizações. Para a consecução desse propósito foi realizada uma pesquisa de campo em 8 (oito) organizações pertencentes ao terceiro setor, localizadas no Estado do Ceará, e que figuravam entre as 400 (quatrocentas) maiores organizações em volume de recursos utilizados conforme pesquisa realizada pela empresa Kanitz e Associados no ano de 2000. Procurou-se conhecer como os gestores dessas organizações comunicavam aos agentes econômicos com elas envolvidos, os resultados de suas ações à frente das mesmas. Constatou-se o uso incipiente de informações contábeis, mais notadamente das demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, para a tomada de decisões pelos agentes econômicos envolvidos com as organizações pesquisadas. Verificou-se ainda, o aumento da necessidade de se profissionalizar a gestão dessas organizações e inseri-las em uma realidade voltada para as realizações que possam determinar sua auto sustentabilidade, utilizando-se inclusive conceitos de gestão aplicados aos outros dois setores citados ao longo do trabalho. A profissionalização aqui tratada está ligada de forma intrínseca ao uso de informações advindas do banco de dados da Contabilidade para a sobrevivência da organização, através das decisões tomadas pelos gestores, como também pelos clientes primários e secundários, fornecedores, funcionários e pela sociedade de modo geral.

## **ABSTRACT**

The present research has as its subject matter the organisations which belong to the third sector, and its main goal is to study the aspects that refer to the use of accounting information as a tool of supporting to management by these companies. To achieve this aim, a field research was developed in 8 (eight) companies belonging to the third sector in Ceará state and all of the eight companies have appeared among the 400 (four hundred) biggest organisations in volume of used resources according to a survey conducted by Kanitz and Associated in the year 2000. It was also searched the knowledge of how the managers of these companies get in contact with the economical agents in order to show the results of their actions. The use of incipient accounting information was reported, especially the accounting demonstration planned according to the rules required by the Conselho Federal de Contabilidade. Was also verified an increasing need of giving these companies a much more professional profile, trying to put them into a reality in which they would be able to provide their own sustainability, using concepts applied to the other two sectors mentioned in this work.. This professional profile discussed here is deeply connected to the use of information which comes from the data of Accounting for the survival of the organisation, through decisions made by the managers as well as the primary and secondary clients, providers, workers and the society as a whole.



## 1. INTRODUÇÃO

As organizações não-governamentais estão abandonando o amadorismo. Elas assimilam práticas empresariais, promovem auditorias e recrutam executivos para ganhar eficiência. É o caso do Fundo Mundial para a Natureza (WWF) e da Associação de Assistência à Criança Defeituosa (AACD) que conquistaram certificados de qualidade da série ISO 9.000 e contam com PhDs e MBAs em seus quadros. Scharf e Malta (2001:A-9).

Os motivos que levam as Organizações Não-Governamentais – ONGs a buscarem a profissionalização estão relacionados diretamente a dois fatores: o primeiro refere-se à concorrência por recursos, que com o crescimento do chamado terceiro setor, onde estão inseridas as ONGs, faz com que a fatia que cabe a cada uma dessas organizações sem fins lucrativos tenda à diluição; o outro está ligado às exigências que a sociedade faz em relação à aplicação desses recursos por parte dessas organizações.

Scharf e Malta (2001:A-9) enfatizam ainda que o exemplo do WWF com orçamento anual da ordem de R\$ 8 milhões e que acaba de receber o certificado ISO 9002, mostra o quanto essas organizações estão preocupadas com o aspecto de gestão e transparência em suas contas.

Essa necessidade é uma exigência da sociedade pois, nas palavras de Garo Batmanian *apud* Scharf e Malta (2001:A-9), secretário-geral da WWF no Brasil, “o doador é como um investidor que quer saber se a empresa na qual aposta é idônea.”

Segundo Olak (2000:1), há três elementos que caracterizam uma nova postura gerencial e de controle aplicável a organizações do terceiro setor que são: “transparência (accountability), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis).”

Entende-se que esses três elementos, quando apreciados em conjunto formam o que poder-se-ia denominar de tríade de gestão para organizações do terceiro setor; considere-se, no entanto, o aspecto relativo ao termo “accountability”, que, no dizer de Nakagawa (1993:17) “é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. (...) corresponde sempre à obrigação de se executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só se quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela contabilidade.”

Tem-se com isso que o termo “accountability” deve ser empregado como a obrigação de prestação de contas, e o termo transparência deve ser utilizado como essência do termo “disclosure”, que trata da forma de apresentação dos relatórios da gestão.

A aplicação dessa tríade, considerando-se a transparência como a essência da “disclosure”, oferece condições de se determinar o grau de sucesso que uma organização pode alcançar, pois de uma gestão que permita a correta aplicação e captação de recursos depende sua continuidade; e a determinação da possibilidade de manutenção de atividades, conseqüentemente da continuidade, é papel de um dos elementos componentes dessa tríade; a Contabilidade.

De acordo com ensinamento de Santos (1999:8),

**Hoje em dia, não se pode mais admitir que a Contabilidade esteja sendo preparada para uso exclusivo dos mesmos usuários de 4 ou 5 décadas atrás. A Contabilidade passou a ter relevância no cenário econômico como um todo, deixando de ser instrumento importante apenas no auxílio prestado no cálculo e identificação dos valores que servem como base para recolhimento de impostos, análise para concessão de crédito ou pagamento de dividendos, e com isso começa a ocupar espaço bastante importante nas relações sociais; ou seja, a Contabilidade tem demonstrado que sua base de dados para prestação de informações deve passar a ser um dos principais instrumentos de balizamento nas relações do homem e das empresas que estejam inseridas em um mesmo contexto social.**

Essa assertiva coloca a Contabilidade como o instrumento fornecedor de informações para o sistema de gestão de qualquer que seja a organização que se utilize de recursos escassos para a consecução de seus objetivos e cumprimento de sua missão. Nesse contexto figuram tanto as organizações governamentais, como as não governamentais, tenham estas fins lucrativos, ou não.

No que se refere à forma como as informações provenientes do banco de dados da Contabilidade são utilizadas, bem como à finalidade de seu uso, verifica-se um novo cenário para estudos de tomada de decisões baseadas em informações contábeis, principalmente quando se percebe a mudança ocorrida no foco que se dava ao uso dessa informação. Passou de instrumento de crédito ou de auditoria com o intuito de promover a verificação de cumprimento de obrigações, a instrumento de apoio na tomada de decisão nos mais diversos níveis, interna e externamente.

Novas categorias de usuários passaram a figurar nesse contexto. Os empregados, os sindicatos, a sociedade que consome os produtos ou paga tributos, a comunidade onde a organização está inserida, todos tornaram-se usuários dessas informações para um determinado fim específico de acordo com a necessidade de cada um.

Adaptando-se às alterações de cenários econômicos, de comprometimento com o social, de necessidade de provocar mudanças no ser humano, ganha maior força o terceiro setor, composto de organizações que promovem a cidadania através de programas em que o principal cliente é o ser humano excluído do sistema econômico-social.

Conforme Bava (2000:41),

**Para o Banco Mundial e outras instituições multilaterais, o Terceiro Setor, tendo à frente as ONGs, (sic), tem um importante papel executor de políticas sociais, articulado e complementar à ação do Estado. (...) estas instituições sem fins lucrativos (...) são eficientes,**

**baratas, não desperdiçam recursos com a burocracia, não são corruptas, apresentam resultados muito mais significativos que a ação do Estado.**

Assim, pode-se perceber a atuação e crescimento de um setor da economia até bem pouco tempo restrito às ações de filantropia e caridade, cuja atuação se verifica em todo o mundo, até nos mais longínquos grotões.

Esse crescimento em larga escala durante a década de 80 do século passado, até início deste século, provocou nos dirigentes desse setor a necessidade de profissionalização de sua gestão, a ponto de recrutar executivos dos outros dois setores, com o intuito de garantir, através de atitudes gerenciais profissionais, a continuidade e manutenção das atividades das organizações desse setor.

Landim e Beres (1999:23) registram ser, em 1995, cerca de 1.120.000 pessoas ocupadas com remuneração, e algo em torno de 350.000 pessoas ocupadas sem remuneração (trabalho voluntário), no Brasil. Adicione-se a esse número a cifra de R\$ 10,900 (dez bilhões e novecentos milhões de reais), que correspondem às despesas operacionais do terceiro setor para o mesmo ano; ainda se deve considerar as receitas, ou ingressos de recursos, nessas organizações da ordem de R\$ 12,165 (doze bilhões e cento e sessenta e cinco milhões de reais).

Sempre tomando por base dados da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE para o ano de 1995, referidas pesquisadoras determinaram que, dos que trabalham com remuneração, 1,7% da população ocupada no país está nesse setor, o que representa 21,2% de todo o pessoal ocupado no serviço público governamental nos três níveis de governo. Determinaram ainda que, “o tamanho do setor sem fins lucrativos varia bastante segundo os países, em termos de sua participação percentual no total de empregos”, e que o Brasil, com 2,2% (não incluindo aí os que trabalham sem remuneração) está abaixo da média mundial que é de 4,8%

(não incluindo-se também os sem remuneração), estando contudo na média para a América Latina, que é de 2,2%.

Com base nesses dados, observa-se que o terceiro setor responde por uma fatia considerável da economia do Brasil a considerar-se que em termos de pessoal ocupado cresceu 44,38% entre 1991 e 1995, este número mostra uma tendência de crescimento acima do que ocorre com o setor público governamental que diminuiu em cerca de 5% em termos de participação na ocupação de pessoal nesse mesmo período.

Com isso, passou-se a observar o crescimento da necessidade de se utilizarem informações das mais diversas fontes dentro e fora da organização que atua no terceiro setor, e um dos elementos que tem crescido em importância é a informação contábil.

De acordo com Olak (2000:8),

**Mesmo desempenhando funções de extrema importância, essas entidades têm recebido pouca atenção de estudiosos, no sentido de fomentar a aplicação de novas técnicas contábeis e gerenciais, amplamente discutidas no contexto empresarial. Como consequência, os sistemas de informações contábeis e gerenciais atualmente utilizados por essas entidades podem não satisfazer plenamente às necessidades dos gestores no processo de tomada de decisões.**

A concorrência por recursos, a necessidade de se medir e avaliar internamente o desempenho dos gestores do terceiro setor, bem como de se determinar a viabilidade de projetos, aumenta a necessidade de profissionalização de sua gestão, além da maior vigilância exercida por parte da sociedade.

A avaliação do desempenho da gestão pode se dar, segundo ainda o referido autor, através de "**padrões e indicadores de desempenhos** a serem observados, definidos por agentes externos, nesse caso, por aqueles

que financiam projetos sociais”, e isso faz aumentar a busca por informações advindas da Contabilidade, que é instrumento fundamental para a gestão.

De acordo com Santos (1999:2) “(...) a Contabilidade deve ser utilizada como sendo capaz de produzir informações que possam auxiliar na previsão do que poderia ser o futuro.” Tomando-se por base essa assertiva, pode-se dizer que a Contabilidade, aplicável a qualquer entidade que necessite efetivar controles e previsões da gestão de seus recursos, é instrumento bastante para a geração de informações de que os gestores necessitam para a implementação de seus planos e visão de como se comportará sua organização em um determinado momento no futuro.

Hudson (1999:153) enfatiza que

**Um sistema gerencial contábil projetado para ajustar-se à tarefa da organização é um elemento essencial para sua eficiência. Infelizmente, muitas organizações dão à administração financeira atenção insuficiente, e como resultado, o dinheiro é desperdiçado. As organizações do terceiro setor muitas vezes não podem comparar-se com as do setor privado ou público na sofisticação de seus processos administrativo-financeiros.**

Desse modo, verifica-se a necessidade citada anteriormente de profissionalização da gestão do terceiro setor, principalmente pelo seu crescimento em importância e efetividade frente à sociedade; as organizações desse setor deixaram de ocupar apenas pessoal voluntário e passaram a contratar pessoas remuneradas e capacitadas, com o intuito de gerir seus recursos de maneira a conseguirem a manutenção de suas atividades aliada à possibilidade de crescimento e mobilização de recursos em maior escala.

Portanto, dada a importância da Contabilidade para a vida de qualquer entidade, entendeu-se necessário estudar como as organizações do terceiro setor vêm utilizando as informações emanadas da Contabilidade, mais especificamente as demonstrações contábeis por elas elaboradas. Isso

coloca o presente estudo no campo da Contabilidade financeira como instrumento de apoio à gestão e como principal detentora do banco de dados que dará subsídio para a aplicação da Contabilidade Gerencial, sendo elemento básico para a tomada de decisões que envolvam o conhecimento de origens e aplicações de recursos, bem como as projeções que se fizerem necessárias para o processo de tomada de decisões nessas organizações.

A importância do fenômeno ora estudado decorre do fato de que o terceiro setor tem grande responsabilidade social, e necessita manter sua estabilidade, ou mesmo o crescimento para o atingimento de suas metas e a continuidade de seus serviços. Regras de gestão podem ser consideradas um diferencial dentro de um contexto, onde se unem voluntariado, participação da sociedade, captação de recursos, apoio governamental, dentre outros que asseguram essa continuidade.

Diante do exposto, surge uma indagação: **as Demonstrações Contábeis elaboradas por organizações do terceiro setor que seguem as regras das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCT – 10.19 são utilizadas pelos agentes econômicos<sup>1</sup> para a tomada de decisões?**

Para a solução dessa problematização, construíram-se as seguintes hipóteses:

I – Órgãos específicos do Governo (ex.: Receita Federal e Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS), não exigem que as Demonstrações Contábeis das Organizações do Terceiro Setor sejam preparadas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 10.19.

II – Os doadores de recursos das Organizações do Terceiro Setor não se utilizam das Demonstrações Contábeis elaboradas conforme as Normas

---

<sup>1</sup> Entenda-se por agentes econômicos o Governo, os Voluntários, os Gestores e os Clientes por terem poder de decisão junto às Organizações ora estudadas.

Brasileiras de Contabilidade – NBC T 10.19, porém exigem relatórios próprios subsidiados pela Contabilidade.

III – Os gestores tomam decisões com base nas informações contábeis elaboradas segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 10.19, porém com limitações.

IV – Os clientes não utilizam as Demonstrações Contábeis elaboradas conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 10.19, porém exigem informações sobre os gastos efetuados pelas Organizações do Terceiro Setor a partir de informações subsidiadas pela Contabilidade.

Para testar as hipóteses formuladas, limitou-se o campo da pesquisa às Organizações do Terceiro Setor situadas no Estado do Ceará, que foi escolhido dada às particularidades presentes no terceiro setor, principalmente no que se refere ao campo de atividades desempenhadas. Nesse Estado, como no restante do país, as organizações possuem as características bem delimitadas do terceiro setor, especialmente quando se trata da diversidade dos serviços prestados.

Outra característica que permitiu a realização da pesquisa nesse espaço geográfico, refere-se à característica do Estado do Ceará de, embora possuindo serviços apropriados para a cidadania, ainda se ressentir de uma atuação mais difundida, posto que é um Estado pobre, carente de hospitais, escolas e agentes que oportunizem a inclusão social de pessoas que não participam do contexto sócio-econômico que lhes permitam o exercício da cidadania. Assim, buscou-se um universo que representa as maiores organizações do terceiro setor em movimentação de recursos, em conformidade com pesquisa elaborada pela empresa Kanitz e Associados, extraindo-se daí as que ora participam do presente estudo.



Assim, tem-se como principal objetivo deste estudo, a investigação do uso de informações contábeis no processo de gestão de organizações do terceiro setor situadas no Estado do Ceará.

E como objetivos específicos:

- a) Identificar os usuários das IC's (Informações Contábeis) em organizações do terceiro setor;
- b) Identificar a importância das IC's, quer sejam elaboradas segundo as NBC's ou não, para a gestão de organizações do terceiro setor, através do conhecimento das decisões tomadas pelos gestores com base nessas informações;
- c) Identificar como essas organizações evidenciam a gestão de seus recursos para os agentes econômicos visando o cumprimento da sua missão e o atingimento dos seus objetivos;
- d) Propor um modelo de demonstrações contábeis para o terceiro setor que sirva como instrumento de informações para a gestão dessas organizações.

Após a determinação do tema e definição do problema a ser estudado, bem como a fixação dos objetivos, apresenta-se a parametrização da pesquisa, de forma a se conhecer as limitações que, sem as quais o projeto não seria considerado exeqüível. De acordo com Martins (2000:25), "É natural a fixação de condicionantes em qualquer tipo de pesquisa", pois sem esses elementos, pode-se determinar uma abrangência à pesquisa além das possibilidades do pesquisador, e não se pode "querer pesquisar tudo de uma única vez".

O método utilizado na pesquisa foi o método indutivo, posto que parte-se de uma situação particular, através da aplicação de técnicas de pesquisa em um grupo de organizações, buscando-se determinar a validade dos resultados para a maioria das organizações, desde que atendam a determinadas premissas observadas na amostra utilizada.

Subsidiariamente ao método principal utilizado, foi considerado o método dedutivo, de forma a se partir de premissas antecedentes (de valor universal) aplicando-se às organizações do terceiro setor, posto que essas premissas se utilizam de algumas abordagens da Teoria da Contabilidade aplicáveis a organizações não pertencentes ao setor em estudo.

Em trabalhos dessa natureza, a aplicação de pesquisa bibliográfica é fator fundamental, posto que a utilização de livros, revistas especializadas, periódicos e jornais são fonte de conhecimento incontestes para a solução do problema que se caracterizou. Os dados extraídos dessas fontes podem ser considerados como o referencial para aplicação de conceitos e situações, posto que o presente trabalho é uma contribuição à pesquisa que se vem realizando sobre o assunto.

Os dados colhidos para o referencial teórico teve como base livros, teses de doutoramento e livre docência, dissertações de mestrado, revistas especializadas em Contabilidade, Administração e Economia, publicações em periódicos especializados e não especializados, jornais de grande circulação, além de artigos disponibilizados eletronicamente via *Internet*, bem como em anais de congressos brasileiros e internacionais.

O método documental utilizado teve como base de dados documentos legais compulsados em *sites* oficiais da rede mundial eletrônica, bem como em publicações oficiais de organismos normalizadores; dessa forma, tem-se que os documentos pesquisados são fonte secundária de informações, posto que não foram verificados os originais desses documentos.

A fundamentação desse estudo também teve por base uma pesquisa de campo realizada junto a organizações do terceiro setor no Estado do Ceará, com justificativa apresentada no parágrafo que trata das hipóteses, e cujo método de escolha está melhor evidenciado no capítulo 5, onde são tratados os dados e analisados os resultados da pesquisa.

A coleta de dados nas organizações que participaram como amostra da pesquisa se deu através de entrevista, onde o questionário básico de pesquisa foi aplicado pelo próprio pesquisador, tendo sido mostrado aos participantes a importância da veracidade das respostas, cuja validade foi testada através de exames nos livros Diário e Razão, bem como as demonstrações contábeis apresentadas pelos entrevistados

A tipologia da pesquisa foi o que se denomina de Pesquisa-diagnóstico, que segundo Martins e Lintz (2000:40) "é um tipo especial de investigação aplicada que se propõe explorar o ambiente, **levantando e definindo problemas**. (...) possibilitando a produção de uma MONOGRAFIA que mostre todo o desenvolvimento de uma consultoria do tipo médico-paciente, em que o consultor define problemas e apresenta soluções para a organização."

O presente trabalho tem em sua estrutura, além desta introdução e da bibliografia consultada, os seguintes capítulos:

No segundo capítulo, buscou-se a identificação das características de organizações que compõem o terceiro setor onde se pode chegar à assertiva de ser o mesmo um agente de transformação do ser humano.

No terceiro capítulo, ficou evidenciada a necessidade e possibilidade de aplicação de conceitos de gestão e controladoria às organizações do terceiro setor de igual modo ao que se aplica em organizações do primeiro e segundo setores, bem como a necessidade de algumas adaptações para a efetividade e eficácia de seu uso.

O capítulo quarto tratou do estudo da evidenciação contábil para as organizações objeto desta obra discorrendo-se sobre seus aspectos teóricos e legais como forma de divulgação de suas ações.

A pesquisa de campo e seus resultados bem como sua análise, ficou evidenciada no capítulo quinto, de modos a se poder conhecer os dados e o tratamento dado aos mesmos, transformando-os em informações para análise e conseqüente resposta aos questionamentos levantados, bem como para a verificação, ou não, das hipóteses levantadas.

Por fim, no capítulo sexto, estão apresentadas as principais conclusões deste trabalho, bem como as perspectivas que se apresentam.

## **2. TERCEIRO SETOR – UM AGENTE DE TRANSFORMAÇÃO DO SER HUMANO**

### **2.1 Terceiro Setor – Abordagem Conceitual**

No atual panorama econômico mundial, pode-se afirmar que existem três setores distintos, que de formas diversificadas fazem movimentar a economia e trabalham para a evolução da sociedade.

Situado no primeiro setor está o Estado, que, no entender de Silva (1996:20), através de seus órgãos e entidades, exerce suas múltiplas atividades, quais sejam, política, administrativa, econômica e financeira, com o objetivo de cumprir suas finalidades básicas através do desempenho das seguintes funções:

- instituição e dinamização de uma ordem jurídica;
- resolução dos conflitos sociais através da aplicação das normas instituídas;
- administração e gerenciamento dos bens públicos para atender às necessidades da coletividade.

No segundo setor, situam-se as empresas privadas, que exercem suas atividades com o fim de obterem lucros a serem distribuídos aos investidores como remuneração do capital aplicado.

A existência de um terceiro setor pode-se determinar como certa. Porém, é polêmica sua classificação e sua definição, razão pela qual apresentam-se a seguir alguns conceitos e definições fornecidos por estudiosos examinados na bibliografia consultada.

O terceiro setor, de acordo com Loschpe (2000:26), é um conceito que vem sendo utilizado no Brasil e em outros países, principalmente nos Estados Unidos da América, para designar o conjunto composto de

organizações sem fins lucrativos, cujo papel principal é a participação voluntária, fora do âmbito governamental, que dão suporte às práticas da caridade<sup>2</sup>, da filantropia<sup>3</sup> e do mecenato<sup>4</sup>, voltadas para a garantia do direito de cidadania da sociedade.

Esses conceitos de caridade, filantropia e mecenato, embora distintos e inseridos em contextos diversos, podem estar coexistindo quando se sabe que o objetivo principal de uma organização desse setor é promover a cidadania em sua plenitude, utilizando-se os diversos meios de que dispõe.

De acordo com Landim e Beres (1999:08),

**Essa noção de ‘terceiro setor’ evoca não apenas um conjunto diversificado de organizações como também, metaforicamente, um espaço de afirmação de valores e práticas sociais que não pertencem ao terreno do mercado, como altruísmo, compromisso social, solidariedade, laços comunitários, ambientalismo etc.**

Coelho (2000:59) ensina que “Genericamente a literatura agrupa nessas denominações<sup>5</sup> todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, e que visam à produção de um bem coletivo.”

Ioschpe (2000:41), afirma que “Numa definição mais simplista, diria que se trata de todas aquelas instituições sem fins lucrativos que, a partir do âmbito privado, perseguem propósito de interesse público.”

Conforme Fonseca (2000:04), organizações do terceiro setor são aqueles agentes não-econômicos (sic) e não-estatais que procuram atuar, coletiva e formalmente, para o bem-estar de uma comunidade ou sociedade (...).”

---

<sup>2</sup> Caridade, segundo Ioschpe (2000:25). “remete à memória religiosa medieval e enfatiza o aspecto da doação (de si. para o outro).

<sup>3</sup> Filantropia, conforme Ioschpe Op. Cit. p. 26. é o “contraponto moderno e humanista à caridade religiosa.

<sup>4</sup> Mecenato refere-se, segundo Ioschpe Op. Cit. p. 26. “apoio generoso às artes e ciências”.

<sup>5</sup> Organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, terceiro setor, ONGs, dentre outros.

Pode-se verificar na assertiva de Fonseca acima exposta, um caráter generalista por não delimitar as ações desses agentes a determinados grupos específicos, não havendo uma preocupação nesse caso de definir o terceiro setor pelos beneficiados com seus serviços por não delimitar a forma de atuação da organização, se de caráter público ou coletivo.

A discussão sobre o que é público ou coletivo encontra guarida no ensinamento de Franco *apud* Coelho (2000:59), que determina: “somente podemos dizer que têm fins públicos aquelas organizações do terceiro setor que produzem bens ou serviços de caráter público ou de interesse geral da sociedade.”

Se o público alvo de uma organização for a sociedade, é público o caráter de sua prestação de serviços; se uma coletividade ou um grupo específico de cidadãos, será coletivo o caráter da prestação de seus serviços.

Contudo, a discussão em torno da identidade do terceiro setor depara-se com diversas críticas pela tentativa de interpretar cada um dos termos empregados nas definições de terceiro setor, considerando, dentre outros aspectos, principalmente a estrutura, a missão e os objetivos das organizações participantes desse setor.

Relativamente a essa discussão sobre o que deve e o que não deve ser considerado como participante do terceiro setor, Landim (1999:10) afirma que “o que entra e o que não entra (...) é objeto de arbitrariedade e controvérsia, estando sujeita a diferentes critérios, segundo as questões em jogo em diferentes situações.”

Alguns desses critérios dizem respeito diretamente aos objetivos dessas organizações. Sendo a dificuldade de se delimitarem as fronteiras entre o público e o privado, o lucrativo e o não lucrativo, o confessional e o

secular, o formal e o informal as situações que podem induzir à discussão quanto à legitimidade da utilização do termo terceiro setor.

No entanto, essa discussão parece encontrar um ponto de convergência no ensinamento de Ioschpe (2000:29), quando cita quatro razões para agrupar tão diferentes entidades sob uma mesma denominação:

- Faz contraponto às ações do governo – onde as iniciativas particulares também conduzem determinadas atividades típicas do Estado, tais como: educação, saúde, desporto, cultura, comunicação, geração de emprego e renda, dentre outros;
- Faz contraponto às ações do mercado – o mercado não consegue atender à demanda, necessitando portanto, de ações por parte das entidades sem fins lucrativos com o fim de atender uma parte das condições que viabilizam o mercado;
- Empresta um sentido maior aos elementos que compõem – estimula a filantropia empresarial, determinando maior valor à empresa como um dos elementos componentes do item continuidade do investimento;
- Projeta uma visão integradora da vida pública – dá ênfase ao caráter complementar das ações entre os setores – mercado, Estado e terceiro setor, de tal modo que a tríade é necessária e complementar onde se pode observar que sem o Estado o terceiro setor não seria organizado, sem o terceiro setor o Estado não conseguiria cumprir todas as suas funções e sem o terceiro setor o mercado não conseguiria atender à demanda por produtos, serviços e trabalho, sendo recíprocos os relacionamentos.



Esses pontos observados talvez não sejam suficientes para tornar pacífica a utilização do termo terceiro setor, mas auxilia na formação desse conceito de forma a que se possa utilizá-lo fazendo-se referência a todas as organizações que se enquadram nesses quatro pontos principais, além de outros aqui considerados.

Tenório (2001:11), define ONG (Organização Não Governamental), dessa forma:

**As ONGs caracterizam-se por serem organizações sem fins lucrativos, autônomas, isto é, sem vínculo com o governo, voltadas para o atendimento das necessidades de organizações de base popular, complementando a ação do Estado. *Têm suas ações financiadas por agências de cooperação internacional, em função de projetos a serem desenvolvidos, e contam com trabalho voluntário.* Atuam através da promoção social, visando a contribuir para um processo de desenvolvimento que supõe transformações estruturais da sociedade. (Sem o grifo no original).**

Coelho (2000:68) no entanto, entende que “o que se chama modernamente de ONG é apenas uma parte” das organizações que compõem o terceiro setor.

Olak (2000:23), ao discorrer sobre o assunto, arremata seu estudo com a seguinte assertiva: “Ser Terceiro Setor significa participar de um terceiro segmento, além do Estado e do mercado.”

Verifica-se através desses conceitos que a expressão terceiro setor, embora não seja totalmente aceita ou utilizada, pode designar uma grande variedade de organizações cujo principal produto é a transformação do ser humano.

Portanto, sejam sindicatos, associações, igrejas, cooperativas, ou quaisquer outras organizações que fazem contraponto ao capital, que não distribua seu patrimônio aos associados, que aja independentemente do

Estado e de forma autônoma em relação a este, são organizações do terceiro setor.

De acordo com Loschpe (1997:101),

*... o Terceiro Setor é a um só tempo:*

- *um conjunto de valores que privilegia a iniciativa individual, a auto-expressão, a solidariedade e a ajuda mútua;*
- *um conjunto de instituições que já representa uma força econômica bem mais considerável do que em geral se supõe ...; e*
- *alvo de toda uma variedade de mitos disfuncionais, distorções ideológicas e interpretações errôneas que ameaçam seu processo e limitam o papel que pode desempenhar.*

O fato de as organizações desse setor não distribuírem dividendos, aliada ao não pagamento de impostos, pode determinar a importância dessas entidades para a sociedade na consecução de seus objetivos justificada pela aplicação integral de seus recursos em atividades auxiliares do Estado, na busca pelo bem comum e pela transformação do ser humano.

No que se refere à transformação do ser humano, essa pode ser observada tanto pela ótica do usuário beneficiário, quanto pela ótica do doador; o primeiro por resgatar sua cidadania, o segundo por compreender a necessidade de propiciar esse resgate.

Cruz e Estraviz (2000:26) constataram que, numa amostra de 44 empresários que doavam recursos para o Hospital das Clínicas em São Paulo, 93,02% o faziam por acreditarem na instituição e nos seus propósitos (visão/missão).

Além disso, alguns outros itens foram pesquisados e discutidos por esses mesmos autores, que são: credibilidade e projetos, incentivos fiscais, promoção institucional, reconhecimento público, a pessoa do solicitante, gratidão para com a entidade, orgulho de pertencer ou ter pertencido à

instituição, responsabilidade comunitária, ganho social, obrigação, identidade com a causa, imortalidade, reconhecimento público.

Percebe-se assim, que o que se busca quando da doação de recursos a essas entidades, com pouquíssimas exceções representadas pelos casos de busca por incentivos fiscais, é a satisfação pessoal e não financeira.

Paes (2000:57) conceitua o terceiro setor como

**o conjunto de organismos, organizações ou instituições dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.**

Dessa forma, pode-se observar que existe um terceiro setor, e que o mesmo contempla as mais diversas organizações sem finalidade de lucro, cuja base de sustentação encontra amparo no voluntariado e na promoção do bem estar social.

## **2.2 Terceiro Setor – Organizações sem Fins Lucrativos**

O primeiro setor, ou governamental diz respeito a uma idéia de Estado, cuja conotação jurídica é dada pelo governo. Conforme ensinamento de Brancato (1997:50), "O homem (sic), sendo um animal social, só poderá viver em sociedade. Em conseqüência, não há sociedade, (...) sem governo."

O Estado existe para realizar o bem comum, interferindo na ordem social, econômica e jurídica para o atingimento desse objetivo.

A principal fonte de receita do Estado para garantir a realização do bem comum, decorre da tributação das atividades econômicas das pessoas físicas e jurídicas; sua aplicação para alcançar esse objetivo se dá de forma

indiscriminada para todos, tratando de forma semelhante as pessoas ou contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

Essa situação permite ao Estado a garantia dos serviços essenciais à coletividade como educação, saúde e segurança da população de forma a que todos tenham acesso a esses benefícios de forma indistinta.

O segundo setor, distribui dividendos como forma de remunerar o capital investido, e é formado por capitalistas, pessoas físicas ou jurídicas, que investem capital ou trabalho em entidades com o fim precípua de promover um aumento desse capital através da obtenção de resultados positivos entre a aplicação e alocação de recursos, ou seja o retorno que as operações da entidade podem oferecer.

Essa característica é melhor verificada quando se remete à idéia de lucro, ou retorno sobre investimentos, devendo salientar-se que esse retorno será sempre monetário; sempre aumentará a riqueza do dono do capital investido na entidade.

De acordo com ensinamento de Hudson (1999:1), as organizações participantes do **terceiro setor** têm duas características principais que as diferem das demais; não distribuem lucro, como fazem as organizações pertencentes ao setor privado, nem estão sujeitas ao controle estatal, como as organizações do setor público.

No que se refere ao termo “não têm fins lucrativos”, Machado (1994:197), ensina que:

***Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção de seus objetivos institucionais.***

Falcão (1999:39) enfatiza que

***A uma entidade do Terceiro Setor não basta a autonomia política, o compromisso ideológico ou o espírito beneficente. Ela tem que ter também superávits operacionais para sobreviver economicamente. Do contrário, não passará de uma boa idéia com um pires na mão. (...) Reinvestindo, como tem de ser, possibilita a expansão e a maior eficiência na consecução do interesse público a que se propõe, e que é legítimo e a diferencia.***

Assim, entende-se que a expressão “sem fins lucrativos” está relacionada diretamente à não distribuição de seus resultados a qualquer título, determinando que não haverá vantagens financeiras a terceiros ligados a essas entidades, sejam pessoas físicas ou jurídicas, mas que há uma sobra financeira denominada superávit que deverá ser reaplicada em suas atividades operacionais.

Conforme Olak (1996:27), o crescimento do patrimônio das Entidades Sem Fins Lucrativos não está relacionado ao crescimento do patrimônio de seus associados, mantenedores, financiadores ou diretores, assertiva que o faz determinar como uma característica dessas entidades o que se mostra a seguir:

***O patrimônio das ESFLNG (sic) pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo.***

Na comparação das organizações do terceiro setor com os outros tipos de organizações, loschpe (1997:143) considera como características mais particulares e complementares do terceiro setor as seguintes:

- a) não têm fins lucrativos, sendo organizações voluntárias;
- b) são formadas, total ou parcialmente, por cidadãos organizados voluntariamente;
- c) o corpo técnico normalmente é constituído por cidadãos ligados à organização por razões filosóficas;

- d) são orientadas para a ação; e
- e) comumente são intermediárias entre o cidadão comum e entidades que podem participar da solução de problemas identificados.

Ioschpe (1997:153) determina ainda como alguns dos papéis da liderança dessas entidades, não o recebimento de dividendos ou parcelas dos seus patrimônios, mas, dentre outros, a mobilização de recursos e a gerência dos mesmos, entendendo a gerência como a busca da eficiência e eficácia na correta utilização desses recursos, incluídos aí os financeiros, organizacionais e naturais, para alcançar os objetivos definidos.

Verifica-se ainda pelo exposto, a atuação do terceiro setor, criando, de acordo com Fonseca (2000:04) uma “relação íntima, formando uma tríade” com o Estado e o Mercado , conforme representado na Figura 1 a seguir.

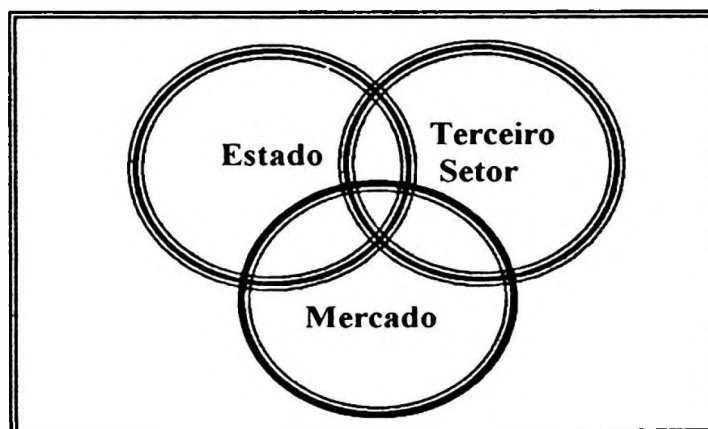


Figura nº 1 – A Tríade entre o Estado, o mercado e o terceiro setor

Fonte: Fonseca (2000:05)

Percebe-se com a Figura 1, a condição de indispensável para cada um dos três setores representados através da interseção de suas atividades, havendo no entanto, independência e autonomia entre os mesmos, sendo cada um livre no que se refere à sua gestão e tomada de decisões.

Giddens (2001:11) afirma que “É muito comum a colaboração entre governo, empresários e grupos do terceiro setor para que haja um desenvolvimento econômico efetivo. É isso que muitos países desenvolvidos têm feito.”

Ioschpe (2000:20), que considera dois tipos de capital, o capital de mercado (o capital que move o segundo setor, ou setor produtivo), e capital social (incluindo-se no capital social tanto o terceiro setor quanto o estado), diz que cada indivíduo maximiza seus interesses no mercado, fazendo avançarem os interesses da comunidade, ao mesmo tempo em que cada pessoa dá de si para a comunidade, com o fim de, em otimizando os interesses da comunidade também otimizar seus interesses próprios. Assim o capital de mercado e o capital social equilibram-se; um precisa do outro e devem coexistir pacificamente.

Assim, pode-se observar a existência de um terceiro setor convivendo com o primeiro e segundo setores, cada um com seu papel definido, havendo no entanto, um momento em que as fronteiras entre eles não são tão claras, como no momento da ocorrência da interseção conforme se vê na Figura 1.

De acordo com Olak (2000:28), as principais características das entidades sem fins lucrativos, aqui denominadas de organizações do terceiro setor são as apresentadas no Quadro 1 a seguir:

Quadro nº 01 – Características de OTS

1.	Objetivos institucionais	TM	Provocar mudanças social
2.	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	TM	Doações, Contribuições, Subvenções e prestação de serviços comunitários
3.	Lucro	TM	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim
4.	Patrimônio/Resultados	TM	Não há participação/distribuição aos provedores
5.	Aspectos Fiscais e Tributários	TM	Normalmente são imunes ou isentas
6.	Mensuração do Resultado Social	TM	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: Olak (2000:28)

Essas características são a principal diferença existente entre o terceiro setor e os demais, ainda que se considere que algumas delas pertencem tanto ao primeiro setor, ou setor governamental, quanto ao terceiro setor.

Segundo Hudson (1999:17), no setor privado o relacionamento entre a empresa e o cliente se dá pelo oferecimento de mercadorias e serviços que são adquiridas pelo preço de mercado; no setor público, o governo oferece serviços e em troca os eleitores escolhem o governo.

Já no terceiro setor, na maioria dos casos, os doadores dão dinheiro e/ou bens às organizações para que essas financiem projetos, forneçam serviços ou realizem pesquisas, podendo também provirem esses recursos de subvenções ou contratos.



A figura 2 a seguir fornece uma idéia de como se efetuam essas transações:

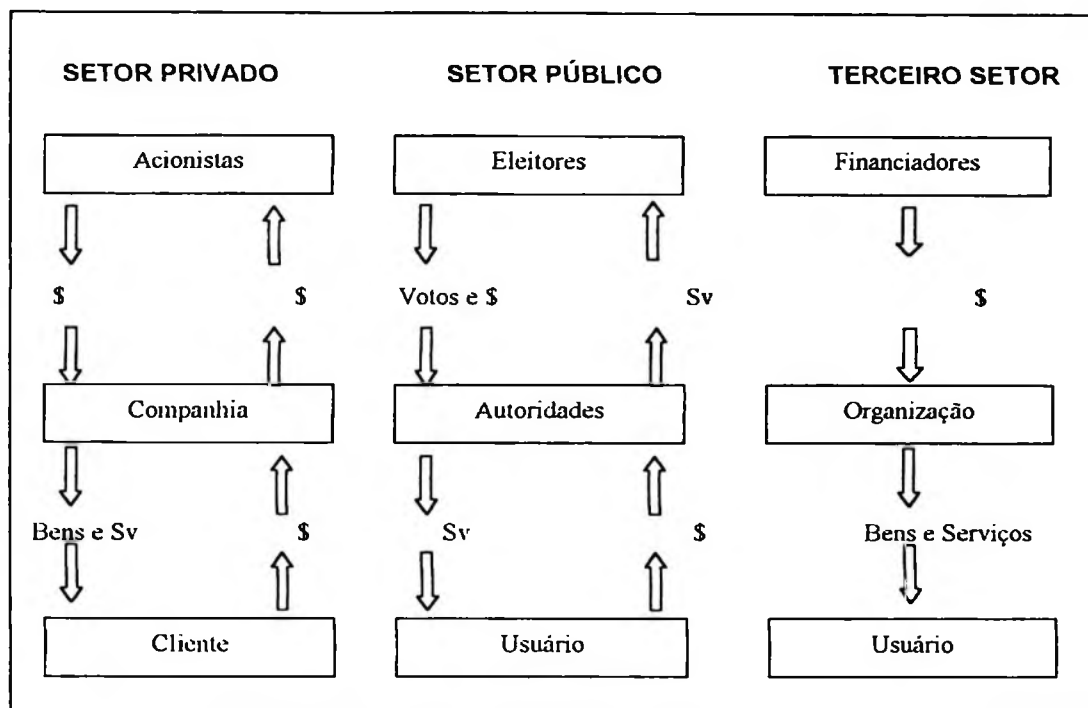


Figura nº 2 – Natureza das transações entre os diferentes setores.  
Fonte: Hudson (1999:17) (Com adaptações).

### 2.3 Classificação do Terceiro Setor

As organizações pertencentes ao terceiro setor, são classificadas por áreas de atuação, da mesma forma como o são as atividades privadas.

Uma classificação utilizada internacionalmente é a elaborada de acordo com a *International Classification of Non-profit Organizations*<sup>6</sup>, conforme se vê no Quadro 2, a seguir:

<sup>6</sup> Classificação Internacional de Organizações não Lucrativas

Quadro nº 2 - Classificação Internacional de Organizações Não-Lucrativas Por Grupos e Sub grupos

<b>GRUPO 1: CULTURA E RECREAÇÃO</b>	<b>GRUPO 6: DESENVOLVIMENTO E HABITAÇÃO</b>
SG 1 100 Cultura e Desenvolvimento das Artes	SG 6 100 Desenvolvimento Econômico, Social e Comunitário
SG 1 200 Esportes	SG 6 200 Moradia
SG 1 300 Outras Recreações	SG 6 300 Emprego e Treinamento Pessoal
<b>GRUPO 2: EDUCAÇÃO E PESQUISA</b>	<b>GRUPO 7: LEI, DIREITO E POLITICA</b>
SG 2 100 Educação Primária e Secundária	SG 7 100 Civismo e Direito
SG 2 200 Educação Superior	SG 7 200 Leis e Serviços Legais
SG 2 300 Outros Tipos de Educação	SG 7 300 Política Organizacional
SG 2 400 Pesquisa	<b>GRUPO 8: INTERMEDIARIOS PARA FILANTROPIA E PROMOÇÃO DE VOLUNTÁRIOS</b>
<b>GRUPO 3: SAUDE</b>	<b>GRUPO 9: ASSUNTOS INTERNACIONAIS</b>
SG 3 100 Hospitais e Reabilitação	
SG 3 200 Asilos para Idosos	<b>GRUPO 10: RELIGIAO</b>
SG 3 300 Saúde Mental	
SG 3 400 Outros Serviços de Saúde	<b>GRUPO 11: NEGOCIOS, ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS E SINDICATOS</b>
<b>GRUPO 4: SERVIÇOS SOCIAIS</b>	<b>GRUPO 12: ATIVIDADES NAO CLASSIFICADAS</b>
SG 4 100 Serviços Sociais	
SG 4 200 Assistência Emergencial	
SG 4 300 Apoio à manutenção	
<b>GRUPO 5: MEIO AMBIENTE</b>	
Meio Ambiente	
Proteção Animal	

Fonte: Landim e Beres (1999:57) (Com adaptações)

Ainda que essa classificação seja apropriada, não se pode definir categorias de forma conclusiva, tendo em vista que muitas organizações iniciam suas atividades com um propósito definido, e com o passar do tempo modificam ou acrescentam outras atividades encaixando-se em uma ou mais categorias, podendo-se dizer que as atividades acrescidas ou introduzidas são consideradas como sub-categorias.

Acredita-se que, dada a abrangência da classificação apresentada anteriormente, pode-se dizer que ela exprime o terceiro setor no momento atual no tocante a área de atuação, pois considera basicamente todas as atividades que o terceiro setor pode desenvolver.

Observe-se contudo, a possibilidade da existência de organizações cuja área de atuação esteja inserida dentre as aqui apresentadas, mas que têm como fim a obtenção de lucros para a remuneração do capital aplicado, não significando com isso que a mesma faz parte do terceiro setor, principalmente pela finalidade que possui de obtenção e distribuição de lucros entre os sócios.

Além da classificação por área de atuação, em grupos e subgrupos, pode-se também classificar essas organizações por categorias

Segundo Hudson (1999:238), muitas são as maneiras de categorizar as organizações do terceiro setor, destacando-se como principais: "a finalidade ampla da organização, a fonte principal de recursos e a composição de seu conselho."

No que se refere à finalidade, o autor classifica essas organizações em apenas três categorias, afirmando que: "(...) o propósito principal das organizações do terceiro setor é um dos seguintes: fornecer serviços, ... fornecer apoio mútuo, ... realizar campanhas para mudanças." Dessa forma,

as organizações do terceiro setor participam de apenas três grandes grupos, diferentemente da classificação internacional verificada anteriormente.

Na classificação por fonte de recursos, Hudson (1999:240) também apresenta as quatro fontes diferentes que financiam as entidades pertencentes ao terceiro setor, a saber:

- a) Venda de produtos e serviços;
- b) Subsídios;
- c) Doações e atividades de captação de recursos; e
- d) Taxas dos associados (mensalidades, anuidades, etc)

Quadro nº 03 – Classificação por fonte principal de recursos (com adaptações)

DOAÇÕES	SUBSÍDIOS	VENDAS E CONTRATOS	CONTRIBUIÇÕES DE ASSOCIADOS
Igrejas	Universidades	Associações de amigos	Entidades de classe
Partidos políticos	Escolas subsidiadas	Hospitais	Sindicatos
Organizações de campanha	Organizações de arte	Associações de moradores	Clubes
Associações voluntárias	Organizações Sociais	Conselhos de treinamento	Organizações profissionais

Fonte: Hudson (1999:241)

O Quadro 03 fornece uma idéia de organizações onde se pode observar que, para cada atividade, existe um tipo principal de fonte de recursos. Contudo, essa classificação não é excludente, podendo um tipo de organização participar de mais de uma atividade, e em participando de um grupo específico, como hospitais por exemplo, pode ser classificada como inserida em mais de um grupo por fonte de receitas principal. Assim, tem-se que um hospital pode receber doações, subsídios, e ainda vender seus serviços (ainda que a preços módicos).

Observação feita por Hudson (1999:240) diz respeito à influência da fonte de recursos na sua utilização, determinando um intervalo entre o mais próximo da autonomia até o ponto onde há uma quantidade maior de

restrições ao seu uso. Quanto a esse assunto, o capítulo 3 do presente trabalho lhe é complementar, por tratar da gestão do terceiro setor.

Na classificação por composição do conselho<sup>7</sup>, Hudson (1999:242) identifica três tipos básicos<sup>8</sup> de pessoas eleitas para compor esse conselho, a seguir evidenciado:

1. especialistas – levam conhecimentos e habilidades para os conselhos;
2. usuários – beneficiam-se do trabalho da organização e são eleitas para os cargos;
3. indivíduos interessados – acreditam na causa e são voluntários.

O trabalho desses grupos de pessoas é diferenciado, mas possui um fim comum, que relaciona-se com a continuidade da organização na consecução de seus objetivos, atingimento de suas metas e cumprimento de sua missão.

Outras classificações e categorizações podem ser efetuadas, de acordo com a necessidade do usuário da informação, considerando-se no entanto, que, independentemente da forma como são classificadas, essas organizações pertencem ao chamado terceiro setor.

Verifica-se assim, que essas organizações administram recursos provenientes das mais variadas fontes, essas nem sempre constantes, e prestam serviços de diversas naturezas.

As principais fontes de recursos dessas entidades estão assim baseadas não no mercado organizado, mas nos conceitos de cidadania e responsabilidade social, nem sempre constantes e previsíveis, o que

---

<sup>7</sup> O conselho, para efeitos deste estudo, trata-se de pessoas que, de forma voluntária, são eleitas para os cargos de direção previstos no estatuto, inclusive representando a organização nas mais diversas áreas.

<sup>8</sup> Classificação também não excludente – o conselho pode ser composto por apenas um dos tipos elencados.

determina a necessidade de encontrar formas de gerenciamento que as façam manter seus serviços e assim, garantir sua continuidade.

Conforme Catelli (1999:58), a garantia do equilíbrio necessário à continuidade da entidade deve estar relacionada ao processo de gestão que deve:

- a) ser estruturado com base no processo de decisão;
- b) contemplar as fases de planejamento, execução e controle das atividades da entidade;
- c) ter o suporte de sistemas de informações que dêem subsídios às decisões.

Ainda segundo Catelli (1999:317), “Os gestores têm grande dependência do recurso ‘informação’. A informação é matéria-prima do processo de tomada de decisão.”, considerando ainda o autor que o sistema de informações contábeis deve ter sua configuração voltada para o atendimento das necessidades de seus usuários, incorporando elementos que estimulem o gestor a tomar a melhor decisão para a empresa.

Observe-se que o conceito tanto é aplicável às empresas quanto às entidades sem fins lucrativos, de forma a se considerar o sistema de informações contábeis como instrumento eficaz para a tomada de decisão em qualquer tipo de organização, tenham estas fins lucrativos, ou não, atue no âmbito governamental, no mercado ou no terceiro setor.

Neste estudo serão verificadas as necessidades dessas informações para entidades pertencentes ao terceiro setor, e principalmente como deverão ser elaboradas e apresentadas para a gestão dessas organizações.

O Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira (Financial Accounting Standards Boards – FASB), dos Estados Unidos da América estabelece padrões, que segundo Hendriksen (1999:91), “representam

soluções gerais a problemas de contabilidade financeira”. Em seu pronunciamento FAS nº 4, o Conselho tratou acerca dos objetivos dos relatórios financeiros para organizações sem fins lucrativos, como também elencou as principais características dessas entidades que são:

- a) Recebimento de recursos significativos de investidores que não esperam receber benefícios pessoais em conformidade com os valores aplicados na entidade;
- b) Suas operações, ainda que de venda de bens e serviços, não são efetuadas com a finalidade de obtenção de lucro, podendo inclusive efetuar vendas abaixo do preço de custo de aquisição;
- c) Em caso de liquidação da organização, os recursos nela empregados serão transferidos para outra entidade da mesma natureza.

Esse elenco demonstrado pelo FASB encontra respaldo nos autores aqui estudados, bem como na legislação aplicada no Brasil sobre as entidades objeto deste estudo.

Além dessas características, existe uma que determina às entidades participantes do terceiro setor um grau maior de diferença em relação às demais do setor privado; refere-se à tributação de suas operações, que pode ser considerada como incentivo do Estado às atividades tidas como próprias do terceiro setor. Essas formas são a imunidade e a isenção.

A imunidade, de acordo com Machado (1994:192), “é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune, não pode ser tributado.” Relaciona-se assim, a imunidade ao não alcance de quaisquer impostos instituídos ou que venham a sê-lo, por quaisquer dos entes públicos que tenham poderes para tal.

As entidades objeto deste estudo não consideradas imunes, mas isentas, são beneficiadas com leis específicas determinantes de isenção, que exigem condições e requisitos mínimos para a sua concessão, posto que decorre sempre de uma lei infraconstitucional, que pode ser modificada e alcançar o terceiro setor.

Sobre o assunto tributação e legislação que rege o terceiro setor, pode-se citar o Art. 14, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional, que define os requisitos a serem observados pelas entidades para que sejam consideradas como de fins não lucrativos, tanto imunes quanto isentas, por entender-se que trata-se de uma característica do terceiro setor:

"Art. 14 (...)

I – Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação nos seus resultados;

II – Aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

**III – Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão."**

A exigência da escrituração contábil, prevista no CTN, é fundamental para que o fisco possa verificar o atendimento, ou não, dos requisitos da imunidade ou da isenção, podendo suspender a aplicação dos benefícios caso venha a constatar irregularidades na observação desses requisitos legais.

Conforme entendimento de Machado (1994:197), essa exigência do CTN tem um cunho meramente instrumental, mas que é meio de comprovação das exigências da legislação para imunidade ou isenção.



Pode-se considerar então, como a principal diferença entre as organizações dos três setores tratados neste estudo, a característica particular das entidades do setor privado de auferir lucro a ser distribuído entre os investidores como forma de remuneração do capital investido.

### **3. A APLICABILIDADE DOS CONCEITOS DE GESTÃO E CONTROLADORIA ÀS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR**

As organizações do terceiro setor movimentam recursos escassos como qualquer outra entidade dos dois outros setores da economia, conforme definido anteriormente.

A movimentação desses recursos requer dessas entidades o grau de profissionalização de seus gestores a ponto de os mesmos dominarem e aplicarem técnicas de gestão utilizadas pelos demais setores.

#### **3.1 Das Funções Administrativas e sua Aplicabilidade nas Organizações do Terceiro Setor**

Conforme Alcântara (2000:30),

**Uma varredura futurologista sobre a Administração aponta para três pilares que certamente irão condicionar o desenho organizacional e as relações entre os indivíduos e as organizações nos próximos anos: a sociedade do conhecimento, o avanço tecnológico e a globalização.**

No que se refere à sociedade do conhecimento, Alcântara (2000:49) enfatiza que o conhecimento é o grande recurso do final do século passado e início deste. Diz ainda que "Os setores intensivos de conhecimento se tornam o escoadouro do emprego para empreendedores, cientistas, educadores, técnicos, profissionais de informática e consultores."

Relativamente ao avanço tecnológico, Alcântara (2000:52), determina que o "conhecimento faz a tecnologia progredir.", colocando esses dois pilares juntos e estreitamente relacionados.

Quanto à globalização, Alcântara (2000:53) coloca que é "algo que se sente sem se saber o que é realmente", manifestando-se na administração através da eliminação de fronteiras tecnológicas e internacionais, determinando às organizações sua colocação em um mundo sem fronteiras obrigando-lhes a voltarem-se para fora e refletir sobre sua posição no mundo.

A indicação desse posicionamento, aliado à necessidade de sobrevivência das organizações do terceiro setor, determinam sua inclusão no mundo dos negócios, saindo assim de seu estado de inércia e passando a ter uma atitude mais agressiva em relação às suas necessidades de captação de recursos, "accountability" e continuidade de suas operações.

Arantes (2000:06), diz que "a mais estrita observância da cláusula *sem-fins-lucrativos* não é uma barreira à entrada no mundo dos negócios, podendo até representar uma senha privilegiada de ingresso." Pode-se dizer com isso que o profissionalismo que deve estar presente na gestão de organizações do terceiro setor justifica a necessidade de tratá-la como um negócio, e não como um mero instrumento de apoio filantrópico à sociedade.

As exigências de financiadores no que se refere à execução de um projeto, os quais exercem vigilância muito próxima, não tolerando amadorismos e exigindo um retorno sobre seus investimentos, determinam um cálculo bastante profissional do custo/benefício desse investimento na prestação de serviços.

Arantes (2000:06) enfatiza que essas organizações são submetidas à "concorrência do programa similar oferecido por outra entidade, que também disputa 'parcerias' e nichos em 'mercados sociais inovadores'", o que as faz recorrerem às ferramentas de gestão aplicadas nas demais entidades, efetuando as devidas adaptações.

Conforme Welsh (1983:20),

**(...) as responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração são fundamentalmente idênticas em atividades empresariais e não-empresariais<sup>9</sup> (sic); o processo de administração geralmente assume uma forma comum, qualquer que seja o tipo do empreendimento.**

De acordo com Tenório (2001:15), enquanto o Banco Mundial preocupa-se com aspectos econômicos e financeiros das organizações sem fins lucrativos pertencentes ao terceiro setor<sup>10</sup>, essas estão mais voltadas para os aspectos de promoção social de suas ações.

No entanto, para superar dificuldades advindas das peculiaridades dessas organizações, as mesmas devem acrescentar às suas características particulares, novos instrumentos de gestão, como também determinar sua continuidade e definir sua posição perante a sociedade que deve ser seu foco principal de atenções.

A consecução desses objetivos passa obrigatoriamente pelas ações dos gestores, ou tomadores de decisões sobre os rumos da organização. Gerenciar é estabelecer objetivos e alocar recursos para atingir uma finalidade, sendo essa a função do gestor.

Com base nessas condições, as ações dos gerentes devem ser avaliadas para a verificação de sua correta decisão na aplicação dos recursos, em vistas da consecução dos objetivos da organização.

---

<sup>9</sup> Welsh (1983:19) ao tratar de atividades não-empresariais, as relaciona às atividades governamentais e instituições de caridade. Logo trata também do objeto deste estudo

<sup>10</sup> Tenório trata das ONG's (Organizações Não Governamentais), as quais são consideradas neste estudo como um dos elementos participantes do terceiro setor.

O processo de tomada de decisões, conforme Bateman & Snell (1998:95), envolve seis estágios, conforme se pode ver na figura nº 03 a seguir:

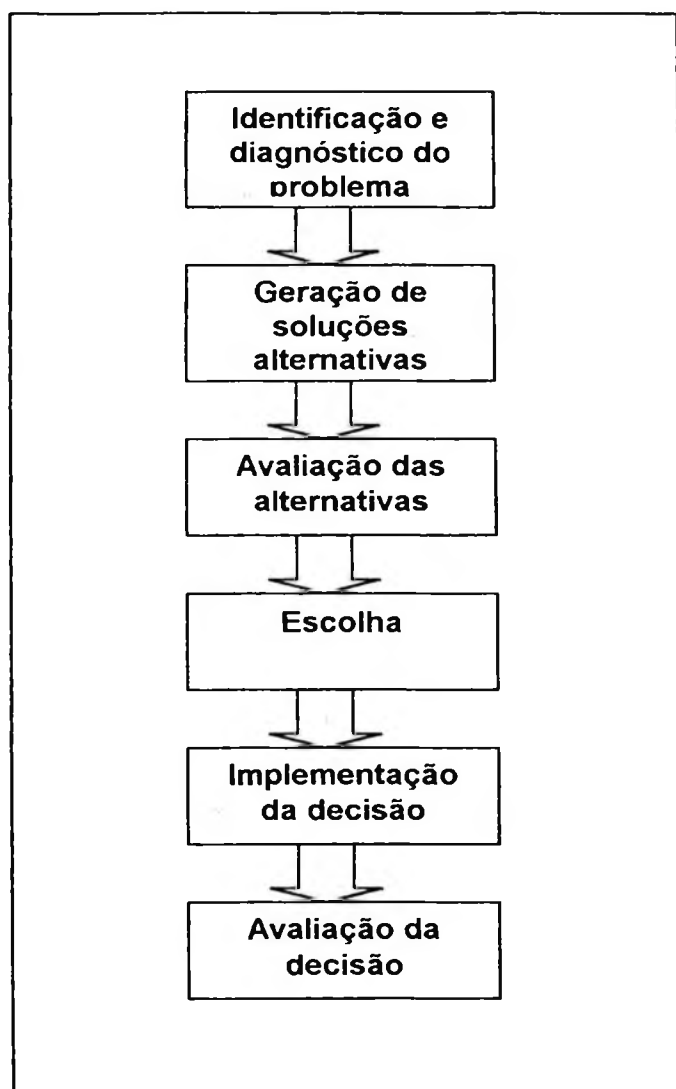


Figura nº 03 - Os estágios da tomada de decisão

Fonte: Bateman & Snell (1998:95)

Identificar e diagnosticar o problema, segundo os autores citados, ou seja, reconhecer o problema é o começo desse primeiro estágio do processo de tomada de decisões; o gestor deve averiguar profundamente o problema e tentar diagnosticar as suas causas.

Elaborar soluções alternativas inclui a escolha entre soluções prontas e soluções sob medida, sendo essa última mais utilizada para decisões importantes e irreversíveis, por ter mais chances de conduzir a soluções de melhor qualidade.

Avaliação das alternativas, significa verificar a adequação das alternativas elaboradas, o que pode ser feito, por exemplo, através de simulações.

Fazer a escolha é a própria tomada de decisão, de forma a se obter a maximização – melhor decisão possível, satisfação – primeira opção minimamente aceitável ou adequada, e otimização – o atingimento do melhor equilíbrio possível entre várias metas.

Implementação da decisão, significa por em prática ou efetuar a escolha feita.

E avaliar a decisão, significa obter informações sobre como a decisão, após implementada, vem correspondendo às expectativas. É o *feed back* contido no processo de comunicação da organização. Através dessa avaliação, pode-se determinar se a decisão foi a melhor, ou não e se implementarem ações corretivas.

Assim, pode-se dizer que o gestor deve estar sempre atento às conseqüências das decisões que tomou e estar apto a agir, tomando ações de correção, caso não consiga maximizar, satisfazer ou otimizar suas metas através das decisões tomadas.

Cumprir observar o que diz Catelli (1999:118) sobre tomada de decisão e as variáveis envolvidas nesse processo.

**Outro fator de grande importância é que qualquer decisão envolve um conjunto de expectativas quanto ao ambiente futuro; (...) sendo que o tomador de decisão não tem controle sobre as variáveis**

**ambientais e, mesmo sobre as variáveis de decisão, o gestor tem controle apenas sobre parte destas, no entanto, tem influência e responsabilidade pelo seu impacto no patrimônio da empresa.**

Guerreiro (1989:56), indica uma correspondência do processo de tomada de decisão, conforme apresentado anteriormente, ao ciclo gerencial de planejamento, execução e controle, evidenciando essa condição traçando um paralelo entre as fases do ciclo gerencial e as fases do processo de tomada de decisão conforme se pode ver a seguir:

Relativo a planejamento:

- Caracterização da necessidade de decisão ou definição do problema;
- Formulação do objetivo e das alternativas de ação;
- Obtenção de informações relevantes, necessárias às alternativas de solução;
- Avaliação e classificação das alternativas em termos de contribuição para o alcance do objetivo; e
- Escolher a melhor alternativa de ação.

Relativo à execução:

- Implementação da alternativa escolhida (ação);

Relativo ao controle:

- Avaliação dos resultados; e
- Implementação de medidas corretivas necessárias.

Verifica-se assim que as três funções citadas pelo autor, têm uma visão restrita e outra ampla, donde se pode inferir que em uma visão restrita, essas funções aplicam-se ao processo de tomada de decisão, e em uma visão abrangente, macro, essas funções gerenciais são aplicadas na organização como um todo, determinando assim a ligação.

Portanto, tem-se que o gestor está em constante contato com o processo de tomada de decisão dentro de uma organização, e que o mesmo

deve sempre considerar a necessidade de tomar a melhor decisão, ou seja aquela que traga os melhores resultados para a organização, conseqüentemente determinando sua continuidade.

A qualidade das decisões dos gestores deve ser medida e os indicadores de avaliação da gerência, segundo Tenório (2001:18), são a eficácia, a eficiência e a efetividade.

Oliveira (1997:36), trata esses elementos como essenciais para a gestão e os relaciona às ações que dão forma a essas medidas:

**Eficiência é:**

- Fazer as coisas de maneira adequada;
- Resolver problemas;
- Salvar os recursos aplicados;
- Cumprir o seu dever; e
- Reduzir os custos.

**Eficácia é:**

- Fazer as coisas certas;
- Produzir alternativas criativas;
- Maximizar a utilização dos recursos;
- Obter resultados; e
- Aumentar o lucro.

**Efetividade é:**

- Manter-se no ambiente; e
- Apresentar resultados globais positivos ao longo do tempo (permanentemente).

Tenório (2001:19) apresenta hipóteses para análise do desempenho de organizações com base em eficiência e eficácia, entendendo que essas medidas são relativas, posto que cada organização "estabelecerá diferentes graus de eficiência e eficácia."



Quadro nº 04 - Modelos de Avaliação de Desempenho

DESEMPENHO	AValiaÇÃO
Eficaz e eficiente	Os objetivos propostos foram atingidos com a menor utilização dos recursos disponíveis
Eficaz, mas ineficientes	Os objetivos foram alcançados, mas com maior consumo de recursos do que o previsto
Eficiente, mas ineficaz	Os recursos foram utilizados conforme o estabelecido, porém os objetivos previstos não foram alcançados
Ineficaz e ineficiente	Os objetivos não foram alcançados e o consumo de recursos ultrapassou o previsto

Fonte: Tenório (2001:19)

A terceira medida, a efetividade, diz respeito à capacidade de a organização atender às expectativas da sociedade, pois dessa forma poderá manter-se no ambiente. O estabelecimento dessa medida é mais complexo, tendo em vista as dificuldades de se determinar a demanda por um serviço e se efetuar um comparativo com a capacidade da organização de atender a essa demanda.

Como muitos indicadores não financeiros ou não quantitativos podem estar envolvidos nessa análise, a escassez de recursos e a necessidade de mudanças na sociedade podem ser considerados empecilhos para o alcance da efetividade na maioria das organizações do terceiro setor, principalmente se for levado em consideração que a demanda por serviços nessas entidades é sempre crescente.

A eficiência, a eficácia e a efetividade, são medidas que devem ser perseguidas pelos gestores da organização ao longo do tempo, como elementos indicadores de sua sobrevivência e continuidade.

A continuidade da organização está ligada diretamente às ações dos gestores na busca permanente dessas medidas, o que se dá através das quatro funções gerenciais que são: *Planejamento, Organização, Direção e Controle*.

Welsh (1983:29) acrescenta a função *Formação da equipe de pessoal da organização*, o que entende-se de aplicabilidade mais acentuada em organizações do terceiro setor, principalmente pelo caráter de voluntariado<sup>11</sup> de sua equipe.

Tenório (2001:22), ao tratar das funções administrativas para organizações do terceiro setor, assim define cada uma das quatro citadas:

**Planejamento** - é a ação de determinar a finalidade e os objetivos da organização e prever as atividades, os recursos e os meios que permitirão atingi-los ao longo de um período de tempo determinado;

**Organização** – é a ação de agrupar pessoas e recursos, definir atribuições, responsabilidades e normas, de modo a atingir os objetivos previstos;

**Direção** - é a ação de conduzir e motivar pessoas a exercerem suas tarefas a fim de alcançar os objetivos organizacionais;

**Controle** – é a ação de comparar os objetivos estabelecidos e os recursos previstos com os resultados atingidos e os recursos realmente gastos, a fim de se tomar medidas que possam corrigir ou mudar os rumos fixados; e

---

<sup>11</sup> O caráter voluntário é a principal diferença existente entre a equipe de trabalho de uma organização do terceiro setor e as demais organizações.

**Formação da equipe de pessoal da organização**, de acordo com Welsh (1983:29), é a ação de “avaliar e definir as necessidades de recursos humanos compatíveis com os objetivos e planos da empresa”; “empregar indivíduos competentes e desenvolver programas para aumentar suas competências.”

Entenda-se aqui o termo **empregar indivíduos**, não apenas como baseado na relação de emprego entre a organização e o indivíduo, posto que se faz presente a característica fundamental de organizações do terceiro setor, o Voluntariado.

Assim, entende-se que a essa função deve ser dada especial atenção, principalmente pela abordagem comportamental do voluntário, que presta serviços gratuitamente à entidade e, em muitos casos os oferece sem ter a devida qualificação, passando assim a prestar um desserviço.

### **3.2 Planejamento e controle**

Para os propósitos deste trabalho, serão abordadas as funções planejamento e controle, as quais estão diretamente relacionadas ao processo de comunicação da organização, cujos relatórios provêm de sua Contabilidade.

Relativamente ao planejamento, Bateman & Snell (1998:28) dizem que “planejar é especificar os objetivos a serem atingidos e decidir antecipadamente as ações apropriadas que devem ser executadas para atingir esses objetivos.”

A necessidade de planejamento se dá em qualquer organização, quer tenha fins lucrativos, quer não. Os indivíduos também necessitam elaborar planejamento, embora às vezes sequer sintam que estão a fazê-lo, por ser algo corriqueiro.

Um exemplo pode ser citado quando alguém acorda pela manhã e tem que ir ao trabalho. Inicialmente ele procura conhecer o ambiente que o cerca; se está chovendo, ou não, se o trânsito está complicado, ou não; daí pode escolher o melhor caminho a seguir, ou o melhor transporte que o levará ao seu destino, considerando o tempo que dispõe e os recursos.

Oliveira (1997:33) conceitua planejamento como “um processo, (...), desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa.”

Tenório (2001:27) enfatiza que planejamento “é o processo de estabelecer antecipadamente a finalidade da organização, escolher objetivos e prever as atividades e os recursos necessários para atingi-los.”

Dessa forma, pode-se determinar o planejamento como a preparação para as atividades da organização, momento no qual se deve determinar onde se quer chegar, quais os caminhos, quais os recursos e de que forma serão atingidos esses objetivos.

Verifica-se aqui, o processo de tomada de decisão como elemento sempre presente quando se trata de gestão nas organizações.

Contudo, todas essas funções abordadas neste capítulo perdem sua validade caso não sejam apoiadas por um sistema de informações, que dê subsídios aos gestores para que tome a decisão mais acertada tendo em vista sua interação com o ambiente.

Welsh (1996:22) diz que o planejamento e o controle de resultados estão especialmente relacionados com o sistema contábil da empresa, ocorrendo essa ligação nos seguintes sentidos:

- a) a contabilidade fornece os dados históricos para fins de análise no desenvolvimento dos planos da organização;
- b) o componente financeiro de um plano de resultados geralmente é estruturado de acordo com um formato contábil;
- c) os dados efetivamente utilizados na avaliação de desempenhos são fornecidos em grande parte pelo sistema contábil.

Diz ainda Welsh (1996:22) que um método de planejamento e controle financeiro poderá ser de “particular relevância” se baseado nos conceitos a seguir:

- a) planejamento de resultados;
- b) contabilidade por níveis e áreas de responsabilidade;
- c) contabilidade por margem de contribuição;
- d) custo-padrão;
- e) orçamentos variáveis de despesas;
- f) relatórios de desempenho operacional.

Principalmente os itens “a”, “b” e “f” são elementos diretamente ligados à prestação de contas com a sociedade. Quando se trata de organizações do terceiro setor, a esses elementos deve ser dada maior ênfase posto que a transparência é fundamental para a organização, conforme já visto neste estudo.

No que se refere à maneira como os gestores devem enxergar a organização, Catelli (1999:30) ensina que

**as empresas necessitam de uma abordagem ‘holística’ para fazer face aos seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização do modelo de gestão, no sistema de gestão, no sistema de informações, nos processos operacionais e fundamentalmente fomentar a competência das pessoas e estimulá-las ao atingimento dos objetivos da empresa.**

Assim, entende-se relevante observar mais uma vez a quinta função – formação da equipe de pessoal da organização como elemento determinante da eficiência, eficácia e efetividade das organizações do terceiro setor.

De que serve para a organização elaborar planejamentos, fomentar a criação de sistema de informações, sistema de gestão, desenhos de processos operacionais, se sua equipe de trabalho não é competente o suficiente para utilizar ferramentas de gestão que levem a organização à eficácia e, em consequência sua continuidade?

### 3.3 Da abordagem sistêmica da organização

As organizações, tenham fins lucrativos ou não, devem ser geridas como um todo harmônico, de modo a não se preocuparem os gestores apenas com as partes individualizadas sob sua responsabilidade, pois a eficiência, eficácia e efetividade do todo é quem determina a continuidade, ou não da organização.

Catelli (1999:38) enfatiza que

**Sob o enfoque da Teoria dos Sistemas, a empresa caracteriza-se como um sistema *aberto* e essencialmente *dinâmico*, isto é, como *um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente.***

No tocante ao ambiente em que se insere a organização, pode-se considerar duas categorias principais e distintas que são, segundo Catelli (1999:41), o ambiente remoto e o ambiente próximo.

O ambiente remoto é caracterizado pelas entidades que, de uma forma indireta influenciam a organização na consecução de seus objetivos e cumprimento da missão. Exemplos dessas entidades podem ser: o governo,

entidades fiscalizadoras e regulatórias, entidades de outros setores, governos de outros países, potenciais parceiros, dentre outros.

O ambiente próximo caracteriza-se pela sua interação mais direta com a organização, de modos a que essa tenha alguma influência sobre as variáveis que provêm desse ambiente. Como exemplo, pode-se citar: fornecedores, organizações concorrentes, clientes, voluntários, dentre outros.

Além dessa classificação, pode-se determinar uma terceira, a do ambiente controlável. As variáveis sobre as quais a organização pode ter controle encontram-se inseridas nesse ambiente controlável, pois a maioria delas favorece aos gestores decidirem sobre sua condução.

A interação das organizações do terceiro setor com o ambiente remoto e ambiente próximo, se dá pela obtenção, segundo Olak (2000:43) dos

**recursos (pessoal, materiais, dinheiro, tecnologia, informações, dentre outros) utilizados pela entidade na execução de suas atividades de apoio (administração, manutenção, marketing, etc.) e atividades principais (filantropia, esporte, lazer, religião, cultura, educação, saúde, etc.), gerando, assim, o que denominamos de 'produto social', ou seja, pessoas atendidas.**

O cumprimento da missão da organização pode ser verificado pela integração, ou reintegração das pessoas atendidas ao sistema econômico e social, definido por Olak (2000:43) como "o ambiente externo no qual atuam, denominado de sistema econômico e social, composto pelo mercado, governos, legislações, etc. e a sociedade, no sentido amplo (indivíduos, organizações não governamentais, etc.)."

Esse sistema pode ser melhor visualizado através da Figura nº 04 a seguir, onde são apresentados os elementos componentes do ambiente

remoto, do ambiente próximo e do ambiente controlável e, dentro de uma visão sistêmica, o modo cíclico como funciona esse sistema.

FORNECEDORES	ENTRADAS	PROCESSAMENTO	SAÍDA	CLIENTE
Sistema econômico e social  <i><b>Ambiente desestruturado</b></i>	Recursos: Monetários Pessoal Tecnológicos Informacionais <i><b>Seres humanos</b></i>	Execução das Atividades fim  Execução das Atividades meio	Ser humano mudado	Sistema econômico e social

Figura nº 04 – Visão sistêmica das organizações sem fins lucrativos

Fonte: Elaborado pelo autor

Como o principal produto de organizações do terceiro setor é o ser humano mudado, entende-se que o instrumento de trabalho dessas organizações é o próprio ser humano. A mudança nesse indivíduo se dá por trazê-lo de um estado inicial, onde o exercício da cidadania se faz necessário, e transportá-lo a outro desejado, onde o mesmo tem condições de exercer sua cidadania.

Este modelo de sistema para organizações sem fins lucrativos pode ser aplicado nos mais diversos grupos e subgrupos de acordo com a Classificação apresentada anteriormente. No entanto, o fornecedor denominado **ambiente desestruturado** e o recurso **ser humano**, aplicam-se melhor aos grupos que resgatam a cidadania, executando a transformação das pessoas pela sua inserção no meio econômico e social.

Observe-se o movimento cíclico na atuação da organização do terceiro setor, onde a mesma adquire os recursos do ambiente econômico e



social, como também do ambiente desestruturado, processa esses recursos na consecução de seus objetivos e os faz retornar ao fornecedor através do cumprimento de sua missão que está ligada à mudança do ser humano, que é a razão de ser de organizações do terceiro setor.

Essa atividade de receber os recursos de entrada no sistema, *inputs*, e processá-los de forma ótima para ter-se uma saída que determine a eficiência, eficácia e efetividade da organização é o desafio da gestão, principalmente considerando-se que o produto dessa organização é a mudança em seu principal recurso, o ser humano.

O processamento desses elementos se dá pela controlabilidade das variáveis que interagem internamente na organização, através da gestão para que seja gerado o produto, *output* do sistema, de forma a que seja inserido no sistema econômico e social, retornando como entradas *input* para um novo processamento, para daí obterem-se outras saídas, sempre cumprindo um ciclo, pois daí vem o pressuposto da continuidade.

Considere-se nesse momento o cliente, como sendo o componente do sistema econômico e social que aporta recurso na organização e espera o produto que lhe será fornecido para que venha a fazer parte desse sistema. Sabe-se que a satisfação pessoal que esses investidores obtêm por aportarem recursos nessas organizações diz respeito, também, à possibilidade de, em vivendo em uma sociedade melhor, possam utilizar o serviço dessas pessoas de maneira mais efetiva, pois as mesmas estando melhor preparadas, lhes darão resultados mais próximos do que se espera delas.

### 3.4 A Comunicação com a Sociedade e a Continuidade da Organização

De acordo com Ioschpe (2000:129), as funções gerenciais aprendizagem e execução são indicativos de continuidade e devem estar atreladas a outras funções tais como: *accountability* (prestação de contas), diagnóstico e avaliação. Essas funções devem ser consideradas como instrumentos de comunicação com o meio ambiente social.

Enquanto nas organizações mercantis o sócio exige um retorno sobre o capital aplicado como forma de remunerá-lo, e nas organizações governamentais a sociedade exige a boa aplicação dos tributos que paga, (aos quais se obriga por força legal), nas organizações do terceiro setor, a sociedade e o governo aportam recursos pelos motivos já discutidos anteriormente que não o lucro financeiro, ou a remuneração de capital aplicado.

De acordo com Olak (2000:44) nas organizações do terceiro setor,

**os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram realmente aplicados nos projetos institucionais, ou seja, se a entidade está sendo eficaz. Se isso não ocorrer, provavelmente tais entidades terão seus recursos limitados ou até mesmo 'cortados'. Dado tais características, a relação de 'accountability' é muito forte nestas entidades.**

Pode-se então concluir que a transparência é fundamental para a continuidade de organizações, não importa se participante do segundo ou do terceiro setor.

Relativamente à função transparência, mesmo as empresas do segundo setor devem dar-lhe atenção. Sobre o assunto, Santos (2001:17) enfatiza que a falta de transparência das empresas brasileiras é algo não

democrático, “sobretudo num momento em que se fala tanto em responsabilidade social.”

Mais adiante, Santos (2001:18) declara que “Não só os funcionários deveriam ter o direito de saber a quantas anda a empresa para que trabalham. Também ao conjunto da sociedade interessa vigiar de perto a classe produtiva.” E vai mais além, concluindo que é “um direito do consumidor conhecer a empresa com que negocia.”

O exercício desse direito por parte do consumidor pode se dar por deixar de adquirir produtos de empresas que, a título de exemplo, não mantêm projetos na área social, o que pode determinar sua descontinuidade.

Assim, pode-se inferir que a função transparência é fundamental em qualquer atividade econômica, pois a interação com o ambiente social faz com que as organizações necessitem utilizá-la para a manutenção de suas atividades.

Cabe ressaltar que as funções gerenciais tratadas neste estudo são realizadas com base nas informações obtidas da Contabilidade da organização, o que dá o caráter de indispensável à Contabilidade como elemento de qualquer instrumento de gestão.

Com o aumento da competitividade entre as organizações e a conseqüente necessidade de se criarem instrumentos que possibilitem a captação de recursos, as organizações do terceiro setor buscam de forma mais intensa, os instrumentos utilizados pelo segundo setor, ou setor com finalidades lucrativas.

Dessa situação decorre a criação de modelos de gestão baseados nas organizações do segundo setor adaptados ao terceiro setor. Essas

adaptações provêm fundamentalmente da missão e dos objetivos de uma organização qualquer do terceiro setor, que diferem de forma bastante acentuada da missão e objetivos das do segundo setor, aproximando-se mais em termos metodológicos das organizações governamentais.

Citam-se neste estudo dois instrumentos de gestão; um desenvolvido por Kaplan e Norton, denominado *Balanced Scorecard*, um instrumento que mede os indicadores de eficiência e eficácia da gestão através da transformação das estratégias da organização em ação.

No que se refere ao *Balanced Scorecard*, tem-se que os executivos precisam de indicadores sobre os vários aspectos do ambiente e desempenho organizacional, elemento chave para a manutenção do rumo da excelência empresarial. Os instrumentos de que os executivos necessitam são oferecidos pelo *Balanced Scorecard* (BSC), que, segundo seus criadores, Kaplan e Norton (1997:09) traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto de medidas de desempenho abrangente que é a base do sistema de medição e gestão estratégicas.

O outro instrumento, denominado Sistema de Gestão Econômica, ou simplesmente GECON, é um sistema de gestão desenvolvido na FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas Contábeis e Financeiras, da Universidade de São Paulo, que tem por base a Missão, as Crenças e os Valores da organização, e em cuja estrutura aplicam-se conceitos econômicos.

O GECON apóia-se na premissa de que as empresas necessitam de maior agilidade em seus processos e de informações corretas e tempestivas para a tomada de decisões, derivando daí a necessidade de utilização de ferramentas com características de previsão e simulação de resultados, que permitam aos gestores fazer a escolha da melhor alternativa de negócio para sua área e para a empresa em sua totalidade.

Isso se dá, segundo os fundamentos do sistema GECON, através da utilização de conceitos econômicos corretos, considerando-se a interação da organização com o ambiente próximo e remoto, bem como a passagem do tempo como elemento que deve ser considerado.

A citação desses dois instrumentos de gestão se deu apenas como exemplo do que se vem pesquisando sobre as informações que o banco de dados da Contabilidade pode oferecer aos gestores para que possam conduzir suas organizações dentro dos mais elevados padrões de gestão.

Diante do exposto, verifica-se a necessidade de profissionalização da gestão de organizações do terceiro setor, posto que se tratam de entidades com patrimônio controlável e necessário ao cumprimento de sua missão de transformar o ser humano enquanto cliente.

## **4. A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL PARA O TERCEIRO SETOR**

### **4.1 Aspectos Teóricos da Evidenciação Contábil**

Evidenciar, segundo o Dicionário Aurélio (1999:855) é: “tornar evidente; mostrar com clareza; comprovar” e evidente: “Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente; (...).”

Portanto, pode-se dizer que evidenciação contábil tem um sentido mais restrito que informação contábil, posto que a informação é um conjunto amplo que pode ser estruturado de acordo com a necessidade dos diversos usuários, e a evidenciação refere-se aos diversos métodos como essas informações estão disponibilizadas aos usuários. De acordo com Ludícibus (2000:118), a esses métodos estão entre os a seguir enumerados:

- “1. forma e apresentação das demonstrações contábeis;
2. informação entre parêntesis;
3. notas de rodapé (explicativas);
4. quadros e demonstrativos suplementares;
5. comentários do auditor; e
6. relatório da diretoria.”

Esses métodos de evidenciação são os utilizados em qualquer tipo de organização para a consecução de seus objetivos, inerentes à publicação da situação patrimonial, econômica e financeira visando fornecer a seus principais usuários informações que dêem subsídio à sua tomada de decisão, inclusive pelas organizações do terceiro setor.

A evidenciação é o canal utilizado no processo de comunicação entre a entidade e os tomadores de decisões nas organizações como instrumento de informação.

Visando melhor compreensão desse tópico, apresentam-se a seguir alguns aspectos associados à Comunicação e à Contabilidade, contemplando o processo de comunicação, como se dá a comunicação em Contabilidade e as características da informação contábil.

a) O processo de comunicação

De acordo com Bateman & Snell (1998:402), "A **comunicação** é a transmissão de informação e significado de uma parte para outra através da utilização de símbolos partilhados." Entende-se assim, a comunicação como a disponibilização de informações que partem de um transmissor para um receptor. Esses são o fornecedor e o cliente no processo de comunicação.

As entradas, ou *inputs*, são as informações que se deseja transmitir; as saídas, ou *outputs*, são as informações processadas e transformadas em um sinal que possa ser entendido pelo cliente, ou receptor. O resultado final desse processo de comunicação é o *feedback* que o receptor fornece ao transmissor de que efetivamente recebeu a mensagem e que a entendeu, fechando assim o ciclo do processo de comunicação.

Bateman & Snell (1998:403) denominam comunicação de mão dupla o processo completo, onde há o *feedback* do receptor para o transmissor, e de comunicação de mão única o processo onde "a informação flui apenas em uma direção – do emissor para o receptor, não se formando um ciclo de *feedback*.", ver Figura nº 05.

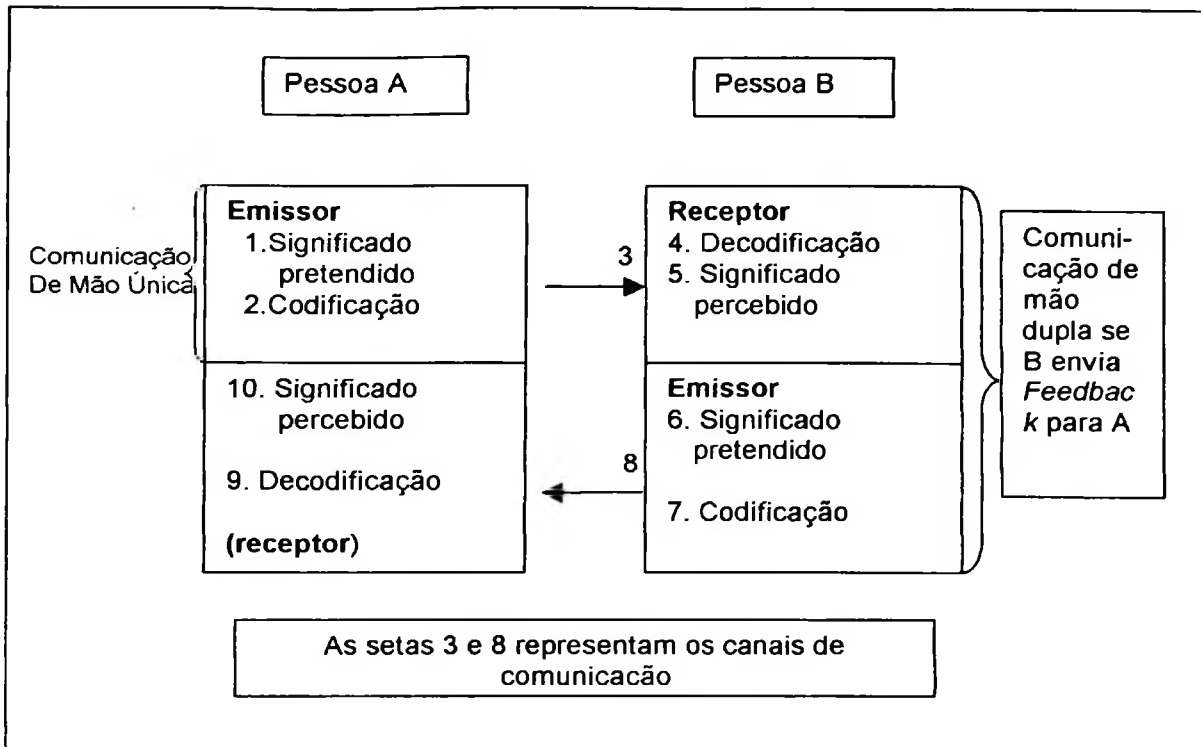


Figura nº 05 – Um modelo de processo de comunicação.

Fonte: Bateman & Snell (1998:403)

Percebe-se que o receptor, ao enviar *feedback* – que é uma mensagem, para o emissor, inverte os papéis, tornando-se agora o emissor. Assim, fecha-se o ciclo dessa mensagem inicial, em uma comunicação de mão dupla. Esse é o ciclo do processo de comunicação genérico.

#### b) A comunicação na Contabilidade

Conforme Dias Filho & Nakagawa (2000:3), os elementos componentes do processo de comunicação num Sistema de Informações Contábeis - SIC podem ser: os *inputs*, considerando-se como fontes de informações; a Contabilidade, considerando-se aqui como o elemento que processa os dados transformando-os em informações, produzindo assim, o canal da comunicação que são os relatórios ou *outputs*, que recebidos pelo cliente ou usuário, são por ele decodificados e utilizados conforme suas necessidades.



Verifica-se que a informação contábil é produzida a partir da captação de dados sobre eventos econômicos que, após codificados são transformados em relatórios, que sendo úteis aos gestores dão suporte às suas decisões, cujas conseqüências impactam o patrimônio da organização determinando o grau de eficiência e eficácia da gestão.

Portanto, tem-se que a comunicação em Contabilidade deve estar atrelada às necessidades dos usuários em obter e utilizar as informações que o SIC pode fornecer.

Conforme Bateman & Snell (1998:408) "Deve-se fazer um esforço para prever as interpretações que as pessoas darão a uma mensagem, e para pensar em termos de como elas poderiam *interpretar de forma equivocada* essa mensagem." Assim, pode-se dizer não só o que se quer, mas também o que não se quer dizer, para tornar claro qual o verdadeiro sentido da informação.

Pode-se considerar como característica essencial da informação a compreensibilidade, pois de nada adianta se enviar uma mensagem que não pode ser compreendida pelo receptor ou o será de forma equivocada. Isso pode resultar em um efeito inverso determinando grande confusão, sem dar o devido suporte à tomada de decisão correta.

Nos casos em que a mensagem não pode ser decodificada e compreendida em consonância com o pensamento de seu emissor, essa não deve ser considerada como informação.

Conforme Dias Filho & Nakagawa (2000:4), "o valor das informações depende da capacidade que elas tenham de melhorar o conhecimento sobre determinada realidade, reduzindo riscos e incertezas, de tal maneira que seus destinatários se sintam mais apoiados no processo decisório."

Com isso, tem-se que a informação contábil deve possuir determinadas características que a tornam útil ao tomador de decisão, permitindo-lhe identificar as alternativas que se lhe apresentam escolher a que esteja adequada de melhor maneira aos seus objetivos na organização.

### c) Características da informação contábil

Hendriksen & Breda (1999:92), ao tratarem dos objetivos da contabilidade enfatizam que existem várias correntes de pensamento acerca do assunto. Os autores citam três linhas de crítica à atual maneira de se publicarem informações contábeis.

A primeira, refere-se ao entendimento de que a Contabilidade é manipulada pelos contadores, como em um jogo, onde os “contadores são responsáveis por tomar conta do placar”, preparando as demonstrações contábeis de forma a atender a todos os participantes ou interessados em razão de os mesmos aceitarem as regras desses interessados de forma passiva;

uma outra, que entende a Contabilidade como “uma arma ideológica no conflito social sobre a distribuição de renda e riqueza”, considerando a decisão para preparação de demonstrações contábeis tanto política quanto técnica;

e uma terceira linha, citada ainda pelos autores, a que critica o foco nos usuários, entendendo que, muito embora atraente esse foco, não isenta a Contabilidade de dificuldades e distorções para a apresentação das demonstrações contábeis, dada à quantidade de usuários e seus múltiplos objetivos.

Além do foco, na maioria dos casos centrado nos usuários, existem outras características da informação contábil que necessitam ser

observadas. O FASB, ao tratar do assunto, em seu pronunciamento nº 2, e considerar as características qualitativas da contabilidade, enfatiza, para elaboração dessas informações, a relação custo x benefício, a relevância da informação, a confiabilidade, a comparabilidade e a materialidade.

Na Figura nº 06 tem-se a hierarquia de qualidade em Contabilidade.

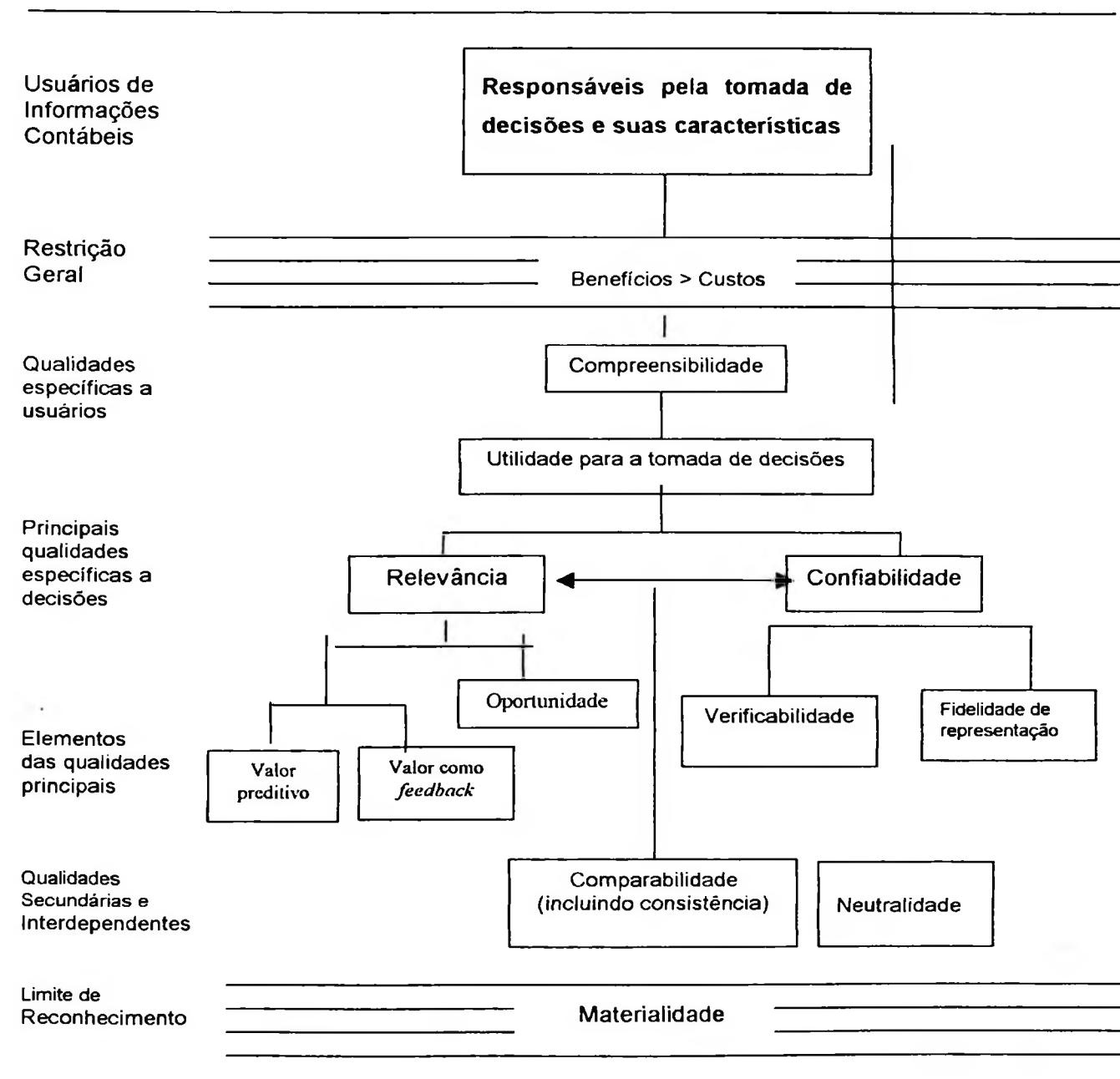


Figura nº 06 – Uma Hierarquia de Qualidades em Contabilidade

Fonte: Hendriksen e Breda (1999:96)

A relação custo x benefício diz respeito mais imediatamente à verdadeira necessidade da informação que se quer obter da Contabilidade, pois se os benefícios advindos da informação que se busca forem inferiores aos custos que serão incorridos para a sua obtenção, essa informação deverá ser desprezada, ou pelo menos reavaliada.

O entendimento do FASB é que não se despreze uma informação de forma imediata ou sem que se façam cálculos corretos quanto à sua viabilidade. O que se torna difícil, ou quase impossível, segundo Hendriksen & Breda (1999:96), é mensurar com exatidão essa relação, de forma a considerar o pensamento de alguns estudiosos e críticos de que é “causa perdida sequer tentar fazer uma análise custo-benefício.”

Hendriksen & Breda (1999:96) citam ainda que o FASB insistiu em apresentar o assunto (relação custo x benefício) e tratá-lo como característica da informação contábil, “pois há alguma coisa que pode fazer para preservar a eficácia de seus padrões, em termos de custo.”

Nesse caso, as entidades sem fins lucrativos também deverão observar esse pronunciamento e considerar essa relação custo x benefício quando da busca da melhor informação, pois incorrer em custos de forma desnecessária pode comprometer a liquidez da entidade.

No que se refere à relevância da informação contábil, Hendriksen & Breda (1999:97) afirmam que a informação considerada relevante é aquela “pertinente à questão sendo analisada”, de forma que a relevância deverá ser mensurada considerando o objetivo da informação. Para determinadas situações, uma informação pode ser relevante e, em situação distinta, essa mesma informação pode não ter o mesmo grau de importância, ou não ser irrelevante.

De acordo com Hendriksen & Breda, (1999:97), a pertinência da informação que determina sua relevância, pode ser verificada de três formas, que são: “afetando metas, afetando a compreensão e afetando decisões”. O Quadro nº 05 a seguir fornece melhor conhecimento sobre o assunto.

Quadro nº 05 - Relevância

Relevância	
Relevância para metas	Alcançada quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas Determinação difícil quando as metas são subjetivas
Relevância semântica	Alcançada quando o destinatário da informações compreende o significado pretendido da informação divulgada. Um pré-requisito essencial mas não um objetivo primordial
Relevância para tomada de decisões	Alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários. Este é o objetivo primordial para o Fasb.

Fonte: Hendriksen e Breda (1999:97), com adaptações.

A visão sistêmica da organização, com o conhecimento de todos os seus processos, de suas necessidades informacionais, de suas relações com o ambiente em que atua, tudo isso deve ser considerado pelo contador quando da montagem do SIC – Sistema de Informações Contábeis da organização.

Com base nesses aspectos, a Contabilidade tem como principal missão, segundo Dias Filho & Nakagawa (2000:2) “facilitar a tomada de decisão”, o que determina ao contador a constante busca pela transmissão de uma mensagem que signifique ao receptor algo útil e de qualidade.

Nas organizações do terceiro setor, por exemplo, pode não ser relevante conhecer o quanto de contribuições sociais trabalhistas deixa de

ser recolhido com o trabalho voluntário, não se podendo dizer o mesmo para o Governo Federal que administra esses tributos e deseja conhecer as dimensões do trabalho voluntário para fins oficiais.

Nesse caso, o benefício de se obter esse tipo de informação não ultrapassaria o custo incorrido para sua obtenção. Observe-se aí, o atrelamento das características e utilidades das informações contábeis; custo x benefício ligado à relevância.

Assim como nas empresas com fins lucrativos, nas organizações do terceiro setor só devem ser geradas informações contábeis se as mesmas forem úteis para a tomada de decisão. Se não houver utilidade para essas informações, não há que se verificar custos para a sua obtenção.

Segundo Hendriksen & Breda (1999:95) as características qualitativas da informação contábil podem ser compreendidas como sendo as propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil aos seus usuários para a tomada de decisões. São as qualidades a serem buscadas no momento das escolhas em contabilidade.

Os relatórios financeiros de empresas sem fins lucrativos, para serem considerados úteis, devem, de acordo com o pronunciamento FAS nº 4:

- Prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que as entidades se propõem;
- Fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem;
- Informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à sua disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade;
- Evidenciar o fluxo de recursos postos à sua disposição, visando a sua continuidade e capacidade de cumprir com suas obrigações;

- 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 conhece a fundo, exceto se por relatórios financeiros;
- 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;
- Informar como as entidades utilizam os recursos e de onde os mesmos provêm, e como isso afeta sua liquidez;
- 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 organização.

Há que se considerar a importância do conhecimento e análise dos elementos citados como determinantes da utilidade dessas informações para a tomada de decisão, principalmente pelas pessoas para as quais essas informações devem ser elaboradas.

De acordo com o FASB, os usuários de informações contábeis de entidades sem fins lucrativos são aqueles que aportam recursos nessas entidades, tais como:

- a) financeiras, doadores, empregadores em caso de associações de empregados, dentre outros;
- b) os associados, que participam da entidade e aportam recursos através das 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

c) os administradores, cujas decisões são tomadas baseadas em informações advindas da contabilidade.

Em determinadas organizações, notadamente nas denominadas Organizações Sociais – OS's, o Estado, que deveria executar aquela atividade e não o faz, estabelece com elas uma parceria, através do investimento de recursos, desde que as mesmas lhe prestem contas do que foi realizado com os recursos aportados, através do contrato de gestão, por exemplo.

Da mesma forma, as empresas privadas e pessoas físicas, buscando realização pessoal, através de obras assistencialistas, efetuam investimentos sem exigir retorno econômico ou financeiro. Nesses casos o que se espera desse tipo de entidade é que ela cumpra seus objetivos sociais e assistenciais. Segundo Drucker (1997:43) os doadores “vêm o apoio à instituição como auto-realização.”

Além dos anteriormente citados, tem-se uma categoria de usuários de informações contábeis de entidades sem fins lucrativos, que são os potenciais associados, doadores e emprestadores de recursos que, baseados nas informações provenientes da contabilidade investirão, ou não nessa organização.

Cada uma dessas categorias de usuários busca informações de acordo com suas necessidades. Mas, a principal característica da tomada de decisão, ver Figura nº 06 Hierarquia das Informações Contábeis, é a oportunidade. Determinadas informações, ainda que espelhem a verdade sobre os elementos patrimoniais e de resultados de uma organização, seja com ou sem fins lucrativos, se não chegar nas mãos do usuário a tempo de o mesmo tomar decisões baseado nelas, não serão utilizadas quando o fator tempo estiver presente, perdendo assim sua utilidade.



A confiabilidade também trata-se de característica importante pois, de que adianta que a informação chegue em tempo hábil para que seja utilizada devidamente, se não houver por parte do usuário confiabilidade suficiente para lhe dar segurança na tomada de decisão, também não será utilizada e perderá sua eficácia.

Percebe-se que todas essas qualidades estão intrinsecamente ligadas, de tal forma que se torna difícil hierarquizá-las, e definir o grau de importância de cada uma. O que importa, no entanto, é se observar a necessidade da informação contábil para cada tipo de usuário.

Conforme pronunciamento do FASB nº 04 citado anteriormente, os atuais e os potenciais usuários da informação provenientes dos demonstrativos contábeis de organizações objeto deste estudo, possuem interesses comuns nas informações sobre os serviços prestados por elas, pois a eles interessam a eficiência dos seus serviços e sua capacidade de continuar a prestá-los.

Os que entregam recursos, sejam doadores, sejam membros associados, necessitam decidir sobre a continuidade, ou não, dessas contribuições, baseados nas informações acima identificadas.

Outros organismos, tais como bancos, financeiras, governo, dentre outros, incluindo os empregados, necessitam conhecer a capacidade de geração de caixa para cumprimento de suas obrigações assumidas perante esses usuários ou interessados nas informações.

Uma outra categoria, que o FASB denomina de "usuários internos", são os dirigentes ou administradores dessas organizações. Para eles, mais do que para qualquer outro, as informações extraídas da contabilidade são de extrema importância, posto que medem seu desempenho e são poderosos elementos auxiliares quando se trata de planejamento e controle das atividades da gestão da organização.

No Brasil, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade elaborou a NBC T 1 - Das Características da Informação Contábil, onde foram elencados, além dos aspectos relativos à utilidade das informações contábeis e de seus usuários, 4 (quatro) atributos da informação que são:

- a) confiabilidade;
- b) tempestividade;
- c) compreensibilidade; e
- d) comparabilidade.

Relativamente à confiabilidade, o CFC determinou, no item 1.4.1:

**A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.**

Esse atributo encontra respaldo no enfoque da teoria da Contabilidade denominado de enfoque ético, que segundo Hendriksen e Breda (1999:25) "(...) dá ênfase aos conceitos de justiça, verdade e eqüidade."

Esses conceitos não são discutidos neste trabalho, ressaltando-se contudo, que os mesmos encontram-se ligados intimamente ao conceito de verdade, e as discussões acerca do que é e do que não é "verdade" em Contabilidade, encontra correntes divergentes de pensamento, mas que não chegam a comprometer o item confiabilidade pela validade básica de regras e princípios que dão suporte aos relatórios contábeis.

Iudícibus (2000:77) acrescenta um item, denominado de Integralidade, que refere-se ao fato de a informação contábil contemplar o registro de todos os fatos relevantes e significativos daquilo que se quer

divulgar, tais como “transações, previsões, análises, demonstrações, opiniões ou outros elementos.”

No entanto, esse item acrescentado por *Iudicibus* é parte integrante do atributo confiabilidade normalizado pelo CFC.

O segundo atributo, a tempestividade, tratado no item 1.5, que traz em seu bojo a seguinte definição: “A tempestividade refere-se ao fato de a informação contábil dever chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.”

Hendriksen e Breda (1999:99), referem-se a esse item observando que “A informação não pode ser relevante quando não é oportuna, ou seja, deve estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão.”

Assim, tem-se que uma informação que chega às mãos dos gestores em momento que já não lhes dá apoio no processo decisório, não deveria sequer ser produzida, pois perde sua utilidade.

O terceiro atributo, a compreensibilidade, está contido no item 1.6 dessa NBC T 1, cuja definição tem o seguinte teor:

**A informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine.**

**§ 1º A compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da Entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários.**

**§ 2º A eventual dificuldade ou mesmo impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por algum usuário, jamais será motivo para a sua não-divulgação.**

**1.6.2 – A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde**

**elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizadas.**

**§ 1º A organização espacial, os recursos gráficos e as técnicas de exposição devem promover o entendimento integral da informação contábil, sobrepondo-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética.**

**§ 2º As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavras em língua estrangeira somente no caso de manifesta inexistência de palavra com significado idêntico na língua portuguesa.**

O estudo mais aprofundado desse item justifica-se posto que as discussões entre o formato como foram preparadas as demonstrações contábeis e sua utilidade para os usuários é bastante complexa.

O quarto e último item refere-se à comparabilidade, sendo determinado pelo CFC, nessa NBC T 1, item 1.7, que as demonstrações contábeis devem ser preparadas de modos a permitir ao usuário,

**o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.**

Além do mais, no Parágrafo único a esse item, o CFC determina que "a manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil."

Verifica-se nesse item o aspecto flexível dado pelo CFC à comparabilidade, em proveito da evolução do pensamento contábil, não devendo as organizações estarem presas às Normas se surgirem elementos de grande importância a serem evidenciados, e os mesmos não puderem sê-lo no formato das demonstrações como se apresentam.

A título de exemplo do que se falou sobre comparabilidade, desenvolve-se o raciocínio aplicado à Contabilidade por Fundos, exposta neste Capítulo mais adiante.

Se até o exercício anterior ao que se está evidenciando, a organização não se utilizava do sistema de Contabilidade por Fundos para evidenciar seus fundos específicos, e no exercício atual essa modalidade está sendo utilizada, prefere-se demandar um prejuízo à comparabilidade, a se prejudicar a informação dessa nova postura da organização.

Essas características formam o arcabouço da informação contábil, aplicando-se a todos os tipos de organizações de forma indistinta. As adaptações devem ser estruturadas de acordo com as normas inerentes a cada um dos entes contábeis que se esteja estudando.

#### **4.2 Características da Evidenciação Contábil**

Conforme ensinamento de Marion (1998:27),

**A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.**

Esse conceito está relacionado diretamente ao entendimento de que a Contabilidade é tida como uma técnica de coletar, registrar e informar dados sobre a vida das entidades de forma a que se possa tomar decisões sobre o futuro com base nesses dados.

Em outras palavras, pode-se entender a Contabilidade como um instrumento que examina o passado da entidade e dá subsídios ao gestor para decidir sobre o futuro da mesma.

Ribeiro (1996:14), em um conceito que ainda que mereça maior aprofundamento, posto que simplista embora efetivo, diz que “A Contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do Patrimônio da empresa.”

Dessa forma, entende-se a Contabilidade como uma ciência, cuja principal função seria a de controlar o Patrimônio das entidades, de forma a auxiliar os gestores na tomada de decisões que envolvam alterações no patrimônio das mesmas.

Iudícibus et all (1998:21), entendem a Contabilidade como

**(...) ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esse pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa (...) tem um campo de atuação circunscrito às entidades supramencionadas, o que equivale a dizer muito tempo.**

Diante das citações anteriormente explicitadas, pode-se verificar na Contabilidade um instrumento de controle, que permite extrair informações de modo a, segundo Iudícibus et al (1998:21) ter aplicação (a Contabilidade), para qualquer tipo de entidade “que tenha necessidade de exercer atividades econômicas para alcançar suas finalidades, mesmo que tais atividades econômicas não sejam atividades-fim.”

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 785, de 28 de julho de 1995, que aprova a NBC T 1 – Das características da informação contábil, acrescenta a esses conceitos que a Contabilidade busca “a geração de informações quantitativas e qualitativas (...) expressas tanto em termos físicos quanto monetários.”, donde se observa mais uma vez o caráter informativo da contabilidade.

No item 1.1.2, essa mesma Norma (NBC T 1), determina que as informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos usuários “base segura às suas decisões”, e no item 1.1.3, considera que a “informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis (...) ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.”

Neste caso, verifica-se um caráter normativo dado às informações contábeis, não sendo esse elemento normativo algo que desvirtue essas informações.

Frente ao que se expõe, pode-se dizer que a Contabilidade aplica-se a qualquer entidade que possua um patrimônio controlável, mensurável e variável, de forma a que se possa compreender as variações havidas nesse mesmo patrimônio e se tomem decisões sobre sua utilização com o objetivo de garantir a continuidade das operações da organização.

Entretanto, o item 1.3.1 determina que:

**A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e eqüitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerando o fato de que os interesses desses nem sempre são coincidentes.**

Esse ato normativo confirma-se sob o aspecto teórico pois, segundo Ludícibus (2000:19), para o atingimento de seus objetivos a Contabilidade deve possuir um:

**'arquivo básico de informação contábil', que possa ser utilizado, de forma flexível por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou 'data-base' estabelecido pela Contabilidade.**

Essa flexibilidade na forma de utilização da informação contábil pode determinar diversas maneiras de se apresentarem demonstrativos segundo as necessidades dos usuários, desde que todos os elementos possam ser extraídos do banco de dados contábil.

Mais adiante Ludícibus (2000:20) ensina que determinar o que é, e o que não é útil para a tomada de decisão, carece de estudos mais profundos do modelo decisório **de cada tipo de usuário.**

Assim, às entidades objeto do presente estudo aplicam-se tanto as normas quanto os conceitos relativos à informação contábil.

Ioschpe (2000:128) diz ainda que “sem a rotina dos serviços contábeis, (...) coloca-se em risco a transparência e a própria existência da instituição.” Assim, percebe-se que as informações provenientes da Contabilidade constituem-se em elemento determinante da continuidade da organização, pelo uso que se pode fazer delas.

Verifica-se também, que a transparência da gestão de organizações do terceiro setor discussão fundamental na sua relação com a sociedade e o Estado, enquanto entes participantes do processo, conforme se pode ver na Figura nº 05, anteriormente apresentada.

O elemento transparência passa também pela forma como são elaboradas as demonstrações contábeis, além de políticas contábeis praticadas pela organização. Afinal, é através da divulgação de informações corretas, justas e verdadeiras, que a comunidade toma conhecimento do que se está fazendo com os recursos que são postos à disposição dos gestores do terceiro setor, ou de qualquer outra organização.

#### **4.3 Aspectos Legais da Evidenciação Contábil para o Terceiro Setor**

Diversas são as críticas a favor e contra a regulamentação contábil, indo desde os aspectos da responsabilidade social das empresas até à proteção dos acionistas. Hendriksen & Breda (1999:162), ao tratarem do assunto, ensinam que “Há alguma evidência de que o Congresso<sup>12</sup>, ao criar a SEC<sup>13</sup>, confundiu contabilidade e auditoria – e auditoria com a descoberta de fraudes.”

---

<sup>12</sup> Hendriksen e Breda são autores americanos. e tratam do Congresso dos Estados Unidos: contudo, no Brasil não é diferente. chegando a Contabilidade a ter um cunho fiscalista muito presente.

<sup>13</sup> SEC – Securities and Exchange Commission



No entanto, não se elabora aqui a discussão sobre os motivos da regulamentação contábil, mas sobre quais as formas usuais de Contabilidade para o terceiro setor com base na legislação pertinente.

O principal diploma legal brasileiro sobre regulamentação contábil é a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a chamada Lei das SA's.

Embora esse diploma refira-se às Sociedades Anônimas, que de acordo com Aloe & Valle (1981:23), "têm seu capital social dividido em partes iguais e ideais denominadas ações e cujos sócios (...) têm a sua responsabilidade limitada ao valor das ações que subscreveram." , ainda assim, a Lei nº 6.404/76 pode ser aplicada às demais sociedades ou organizações que se utilizem de recursos econômicos no cumprimento de seus objetivos.

Assim, de acordo com o exposto, entende-se que as organizações do terceiro setor estão autorizadas a fazer uso de partes da Lei das SA's, no que se refere, principalmente, às demonstrações contábeis e à escrituração de suas operações. Pode-se inferir que a base legal para a preparação e divulgação das demonstrações contábeis encontra-se na Lei nº 6.404/76.

Os órgãos normativos da profissão contábil e do mercado, nesse caso mais especificamente, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, elaboram normas que devem ser consideradas pelos profissionais que atuam na contabilidade das organizações. Essas normas estão em consonância com os ditames da chamada Lei das SA's.

Para as organizações do terceiro setor, o CFC ao editar a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica nº 10, a NBC T – 10, DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS, dedicou 5 (cinco) itens, dos 20 (vinte) que a compõem, onde são evidenciados os aspectos

relacionados ao registro de operações e ao formato das demonstrações contábeis que se lhes aplicam.

O item 10.4, trata das fundações, o item 10.8, trata das cooperativas, o item 10.16 trata de entidades que recebem subsídios, subvenções e doações, o item 10.18 trata de entidades sindicais e associações de classe e, por fim, o item 10.19, que de forma mais genérica trata de entidades sem finalidade de lucros, contemplando portanto, a grande maioria das organizações tratadas em itens anteriores.

Como as Normas editadas pelo CFC seguem naquilo que cabe às regras da Lei nº 6.404/76, serão estudados aqui os ditames da Norma do CFC diretamente, ao invés de se estudar diretamente a Lei.

A NBC T 10.19, em seu item 10.19.1.1 estabelece os critérios e procedimentos de avaliação, registro de transações e eventos, bem como a estruturação de demonstrações contábeis, determinando as informações mínimas que devem ser divulgadas pelas organizações a que compete. No item 10.19.3.1 determina a norma que as organizações sem finalidade de lucros atendam aos ditames da NBC T 3, que trata da estrutura das demonstrações contábeis, bem como aos ditames da NBC T 6, que trata da divulgação dessas.

Assim, pode-se observar que também para o terceiro setor existem normas de preparação e apresentação de demonstrações contábeis, bem como de divulgação, e que essas devem ser seguidas pelos profissionais que lidam com a contabilidade dessas organizações.

Outras regras também existem no que se refere ao aspecto de preparação e apresentação de demonstrações contábeis para o terceiro setor, como as regras contidas no Regulamento do Imposto de Renda, na Lei do Terceiro Setor, ou Lei das OSCIP – Lei nº 9.790/00, na Lei das OS's,

que no entanto, apenas citam quais demonstrações devem ser preparadas e apresentadas por essas organizações do terceiro setor.

No entanto, com exceção da NBC T 10, os demais comandos legais apenas indicam quais as demonstrações que se fazem necessárias para seus propósitos, sem contudo explicitar a forma como devem ser preparadas e apresentadas.

O item 10.19.3.1 impõe a elaboração de Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, e o item 10.19.3.2 determina algumas adaptações na nomenclatura da conta Capital, que deve ser denominada de Patrimônio Social e da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, que deve ser denominada, segundo a norma, Superávit ou Déficit do Exercício.

O item 10.19.3.3 determina a utilização de notas explicativas mínimas que contenham informações complementares às contidas nas demonstrações contábeis, compostas de 10 (dez) itens. Relativamente ao conteúdo das demonstrações e das notas explicativas, será tratado mais adiante, quando se tratar dos aspectos informacionais da Contabilidade para a gestão.

#### **4.4 Demonstrações Contábeis para o Terceiro Setor conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade**

Conforme visto anteriormente, as demonstrações contábeis para o terceiro setor são, de acordo com as Normas emanadas do CFC, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Déficit ou Superávit do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

O Balanço Patrimonial, segundo Campiglia (1997:35) é um “instrumento elaborado para evidenciar a situação financeira da instituição, empresa ou entidade, em determinada data, com seus elementos monetariamente expressos e tecnicamente intitulados e classificados.”

O CFC, através da NBC T 3, conceitua o Balanço Patrimonial como “a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o Patrimônio e o Patrimônio Líquido da entidade.”

Os elementos que compõem essa demonstração são o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido. Conforme Campiglia (1997:37), “A natureza diversa dos elementos indica funções que transcendem o falso suposto de que o balanço nada mais é do que o simples resumo geral dos saldos das contas escrituradas nos registros analíticos de contabilidade da instituição.”

São reconhecidos no balanço três aspectos importantes que são: o patrimonial, o financeiro e o econômico, principalmente quando analisado o balanço patrimonial em conjunto com a demonstração de resultado do exercício.

Conforme Olak (1996:124), para as organizações do terceiro setor, “A estrutura patrimonial definida pela legislação societária, (...) deve ser preservada”. Assim, será utilizado aqui o formato definido na Lei nº 6.404/76 e na NBC T 3, do CFC.

No Ativo, estão representadas todas as aplicações de recursos resultantes em bens e direitos da organização<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Para efeitos deste estudo não serão considerados os conceitos teóricos, posto que não se deseja discutir o assunto dessa forma, mas tão somente compreender a utilização de demonstrações contábeis por gestores de organizações do terceiro setor.

No Passivo, representam-se as origens de recursos resultantes em obrigações com terceiros.

O Patrimônio Líquido, segundo a NBC T 3, item 3.2.2.1 c) "compreende os recursos próprios da Entidade e seu valor é a diferença entre o valor do Ativo e o valor do Passivo. (...) pode ser positivo, nulo ou negativo."

A NBC T 10.19, item 10.19.3.2 determina a substituição apenas da conta Capital Social das organizações com finalidade de lucros pela expressão Patrimônio Social, não fazendo alusão a mudanças na denominação do Grupo do Patrimônio Líquido.

Relativamente ao Patrimônio Líquido, Olak (1996:125), que denomina esse grupo de Patrimônio Líquido Social, diz que "O conceito básico de Patrimônio Líquido é o mesmo tanto nas empresas quanto nas ESFLNG. (...) O acréscimo, no entanto, da expressão 'SOCIAL' apenas qualifica a quem 'pertence' o Patrimônio Líquido, ou seja, à própria sociedade."

Essa denominação de Patrimônio Líquido Social guarda maior consonância com a realidade dessas organizações, considerando-se o acima exposto.

As contas que compõem esses grupos do balanço patrimonial das organizações do terceiro setor não guardarão grandes diferenças, em termos de nomenclatura, das demais organizações.

De acordo com Olak (1996:124), "Cada entidade, obviamente, dentro de suas próprias características particulares elaborará seu próprio Plano de Contas." Isso significa dizer que em termos de práticas contábeis, essas não diferem muito das organizações com finalidade de lucros.

A Demonstração do Resultado do Exercício, denominada pelo CFC simplesmente Demonstração do Resultado, segundo a NBC T 3, item 3.3.1.1 "é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade."

Conforme Campiglia (1997:49)

**A 'demonstração de resultado' tem por finalidade evidenciar o resultado (lucro ou prejuízo) periódico da instituição e os fatores negativos (custos e despesas) e positivos (ganhos e rendimentos) que entram na composição desse resultado, representados por saldos das contas a que se referem.**

Assim, tem-se que a demonstração de resultado comunica qual o resultado – receitas menos custos e despesas que uma organização obteve durante determinado período refletindo o empenho dos gestores na utilização dos recursos que lhes foram confiados.

A Norma do CFC que trata das demonstrações contábeis para organizações do terceiro setor, determina a alteração da nomenclatura da linha final do resultado, que a NBC T 3 chama de resultado líquido do período e a Lei nº 6.404/76, em seu Art. 187, VII, chama de lucro ou prejuízo do exercício, para superávit ou déficit do período.

Quanto a essa denominação *superávit* ou *déficit*, carece de maiores esclarecimento semânticos, posto que, conforme se vê no Dicionário Aurélio, (1999:614 e 1903) aquele está ligado à sobra de algo que se havia previsto e este está ligado à falta em relação ao que se havia previsto.

Não cabe aqui essa discussão, mas o esclarecimento dessas duas expressões reveste-se de importância tendo em vista que o que se tem, na realidade, é um resultado positivo ou negativo, que o senso comum denomina de lucro ou prejuízo pelo confronto de receitas com despesas de

um determinado empreendimento, enquanto superávit ou déficit está ligado à orçamentação de recursos para esse empreendimento.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, de acordo com a NBC T 3, item 3.4.1.1, “é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da Entidade.”

Ora, se não cabe às organizações do terceiro setor manter lucros ou prejuízos acumulados, logo essa demonstração é inaplicável nesses casos. Prefere-se substituí-la pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que Nascimento & Olak (2000:11) denominam *Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPS)*.

De acordo com Campiglia (1997:56), “Esta demonstração tem por finalidade evidenciar as mudanças verificadas nos elementos que compõem o patrimônio líquido (...) decorrentes de resultados da gestão de um exercício antecedente, comparadas com as do exercício subsequente (...)”.

Nascimento & Olak (2000:11) dizem que “Em linhas gerais, essa demonstração explicará como e por que as diversas contas do patrimônio líquido modificam-se durante o período.”

Por esses motivos, entende-se que a DMPS pode, e deve, substituir a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos – DOAR, em conformidade com a NBC T 3, item 3.6.1 “é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da Entidade.”

A DOAR, tornada obrigatória para organizações do terceiro setor através da NBC T 10.19, conforme o O Boletim IOB nº 33, (2001:1), essa demonstração, a despeito de ser "uma rica fonte de informações de aspectos e políticas financeiras da empresa, provoca aparentemente um certo 'medo'."

O medo que o autor fala refere-se ao uso de conceitos considerados abstratos "mais especificamente a folga financeira de curto prazo, que nada mais é que o Capital Circulante Líquido (CCL = ativo circulante menos passivo circulante)."

Segundo o Boletim IOB nº 31 (2001:6), a

**DOAR tem a finalidade de evidenciar as mudanças na situação financeira da empresa (...). Pela análise dessa demonstração, pode-se tomar conhecimento de:**

- a) política financeira da empresa, quanto às inversões em ampliações ou aplicações permanentes;**
- b) recursos gerados pelas atividades próprias;**
- c) recursos obtidos de fontes externas;**
- d) forma de aplicação dos recursos obtidos.**

Ressalta ainda o autor a importância de se elaborar a DOAR mensalmente para acompanhamento da situação financeira da empresa como elemento de grande auxílio na administração da empresa.

De acordo com Marion (1998:407), a DOAR

**explica a variação do Capital Circulante Líquido (Capital de Giro Próprio ou Capital de Giro Líquido) ocorrida de um ano para o outro. Ajuda-nos a compreender como e por que a *Posição Financeira* mudou de um exercício para outro.**

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbke (2000:337) o objetivo da DOAR é apresentar as informações de financiamento e investimentos da



empresa durante o exercício e evidenciar as alterações na sua posição financeira.

Dizem ainda os autores que as *origens de recursos* representam os financiamentos e as *aplicações de recursos* representam os investimentos; e que recurso não significa exatamente dinheiro, mas os ativos que podem ser transformados em disponibilidades a curto prazo em contrapartida aos passivos que devem consumir disponibilidades também a curto prazo.

Assim, entende-se que a DOAR aplica-se às organizações do terceiro setor por representar a forma como foram originados e aplicados seus recursos e, ainda poder determinar a aplicação de políticas eficazes para o uso de seus recursos, ou Capital Circulante Líquido.

Outra demonstração contábil que pode ser elaborada pelas organizações do terceiros setor é a Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC, que, segundo Marion (1998:381) “indica a origem de todo o dinheiro que *entrou* no Caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que *saiu* do Caixa em determinado período, e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro.”

A DFC pode ser elaborada segundo dois métodos distintos, o Método Direto e o Método Indireto:

a) o Método Direto, o qual exige que se tenha à mão o livro caixa ou cópia do razão da conta Caixa, explicitando-se as entradas e saídas brutas de caixa, ordenando-se as operações em acordo com sua natureza e condensando-as até se chegar ao saldo final de caixa;

b) o Método Indireto, que concilia o lucro líquido com o caixa gerado pelas operações, excluindo-se desse lucro líquido os elementos que não afetaram o caixa no período.

A Demonstração do Fluxo de Caixa, embora não obrigatória ainda no Brasil para as empresas do segundo setor, não o sendo também para o terceiro setor, reveste-se de importância a medida que, segundo Ludícibus, Martins e Gelbke (2000:351), se analisadas em conjunto com as demais demonstrações contábeis, podem permitir que se avalie:

- 1) a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa;
- 2) a capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
- 3) a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;
- 4) a taxa de conversão de lucro em caixa;
- 5) a *performance* operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos;
- 6) o grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa;
- 7) os efeitos, sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento etc.

Observe-se contudo que, para utilização pelo terceiro setor, alguns dos itens elencados não se aplicam, notadamente o que se refere ao pagamento de dividendos.

Tem-se assim que a elaboração da DFC 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 buscar recursos para a manutenção de suas atividades.

As Notas Explicativas, um método de evidenciação, embora não sejam demonstrações contábeis, podem ser consideradas como um

complemento dessas, e estão previstas nas NBC T 6 e 10 como componentes do conjunto das demonstrações contábeis para fins de divulgação.

Um instrumento que utiliza dados contábeis para o cumprimento de sua finalidade é o Orçamento. De acordo com Sanvicente e Santos (1995:17) “envolve tanto facetas de planejamento quanto de controle”. Dizem ainda que “os orçamentos elaborados fornecem direção e instrução para a execução de planos”. Dessa forma, pode-se inferir que os orçamentos podem, de fato, serem considerados como o plano, ou a materialização e detalhamento do que se vai realizar com base no planejamento.

Frezatti (2000:36) enfatiza que

**Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia. (...) O controle é fundamental para o entendimento do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado.**

Verifica-se assim, que o orçamento também é uma peça contábil, cujos dados são colhidos no sistema de informações contábeis da organização, onde os gestores, de acordo com Frezatti (2000:19) “decidem antecipadamente, ou seja, antes de o fator requerer a decisão.”, principalmente por necessitar esse plano de uma visão sistêmica da organização, o que ao final de sua elaboração, projeta demonstrações contábeis para o período a que se referir.

Percebe-se com o exposto que as demonstrações contábeis para o terceiro setor seguem os mesmos padrões normativos e legais que as para as demais organizações, com exceção do primeiro setor, ou governamental, que tem na Lei nº 4.320/64 sua fonte legal de Contabilidade.

No anexo I são apresentadas demonstrações contábeis obrigatórias para o terceiro setor, publicadas, de uma das organizações pesquisadas.<sup>15</sup>

A organização que elaborou as demonstrações apresentadas no anexo I, assim como as demais, as publicou em jornais e as submeteu à apreciação de auditores independentes.

A análise dessas demonstrações, bem como das elaboradas pelas demais organizações pesquisadas, permite que seja observada a semelhança de procedimentos de evidenciação existente entre o terceiro setor e o setor chamado lucrativo, ou segundo setor.

Embora se saiba que tal semelhança deva continuar a existir, até porque alterações na estrutura conceitual básica da Contabilidade para efeitos de divulgação, restringe sobremaneira seu campo de atuação, prejudicando uma das características da informação contábil tratada anteriormente, que é a comparabilidade<sup>16</sup>.

Percebe-se perfeitamente a possibilidade de determinação de índices, tais como os de liquidez e de imobilização de capital, para se citar alguns, bem como a análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis, assim no terceiro setor como no segundo setor.

---

<sup>15</sup> A escolha da organização que teria suas demonstrações contábeis apresentadas, se deu de forma aleatória, utilizando-se como método de escolha o sorteio, que, conforme Mattar (1987:305), é um dos "dois procedimentos para obtenção de uma amostra aleatória simples de uma população cujos elementos estejam todos identificados."

Utilizou-se esse método para a escolha de 1 (uma) organização, tendo em vista que todas possuem demonstrações contábeis elaboradas segundo as Normas que tratam do assunto, e não há espaço neste estudo para a apresentação de 8 (oito) relatórios elaborados dentro de um mesmo formato.

<sup>16</sup> Comparabilidade aqui, para efeitos de análise entre o setor lucrativo e o terceiro setor, não se aplicando as diferenças entre a contabilidade governamental, a contabilidade de Entidades Fechadas de Previdência Privada, que possuem regras próprias para preparação de demonstrações contábeis.

Do mesmo modo que se verificam índices e coeficientes, pode-se proceder à análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis do terceiro setor e se inferir sobre as modificações havidas no patrimônio da organização, reflexo da “orientação que a Direção da empresa imprimiu ao patrimônio social.”, no dizer de Jacintho e Jacintho (1983:601).

A gestão das organizações do terceiro setor, por mais diversificado que seja seu campo de atuação, necessita da Contabilidade como elemento fornecedor de informações, posto que não se pode conceber que uma organização que utilize-se de recursos escassos para a consecução de seus objetivos, não possua um sistema contábil, para proceder a gestão do patrimônio.

#### **4.5 Contabilidade por fundos – instrumento de controle da gestão de recursos com finalidade específica**

Um sistema não previsto nas Normas sobre contabilidade, pode ser utilizado pelas organizações do terceiro setor com o intuito de propiciar maior qualidade na informação contábil.

Trata-se de um sistema simples no seu entendimento, mas complexo na execução, posto que determina a segregação de contas por fundos, como se fora a Contabilidade de empresas que possuem várias filiais ou controladas.

Olak (1996:152) ensina que “Visto como entidade Contábil, um fundo possui recursos próprios para serem aplicados em atividades ou projetos específicos.” Isso significa que, em havendo recursos destinados exclusivamente para um determinado projeto, esses devem ser contabilizados em separado, verificando-se inclusive a existência de ativos e passivos, bem como de resultados próprios desse fundo.

As demonstrações contábeis para essa sistemática de contabilização devem ser apresentadas de forma a que se possa visualizar os fundos individualmente, separando-se seus ativos e resultados. Não que deva existir um conjunto de demonstrações para cada fundo, mas o consolidado apresentado de forma segregada.

Como os fundos são recursos identificados diretamente com cada projeto, sua contabilização deve se dar em contas também específicas, de modo a se poder conhecer os saldos e os resultados de cada um desses fundos.

Olak (1996:155) identifica, através de regras definidas pelo *American Institute Of Certified Public Accountants – AICPA*, três categorias de contribuições que constituirão esses fundos:

- a) recebidas sem nenhuma restrição (uso irrestrito);
- b) recebidas com restrição temporária; e
- c) recebidas com restrição permanente.

A não restrição da doação permite à direção da organização utilizar os recursos doados da forma como melhor lhe convier, desde que cumprindo os objetivos da organização; A restrição temporária, segundo Olak (1996:155) “o doador impõe restrições temporárias quanto à utilização desses recursos, (...)” significando dizer que a direção da organização não pode dispor livremente do recurso no projeto e ao tempo que achar mais conveniente;

E por último, em relação à doação permanentemente restrita existem restrições por parte do doador do recurso, as quais não permitem à organização seu uso de forma autônoma, mas tomando por base as determinações do doador.

Observe-se que essas categorias de doações criam categorias de fundos nas contas da organização. Isso significa dizer que os fundos irrestritos, temporariamente restritos e os permanentemente restritos originam-se de doações. Os doadores impõem à organização a forma como deve ser utilizados os recursos doados, e devem querer conhecer como os gestores se comportaram na utilização desses recursos.

As informações que o doador requer da Contabilidade podem ser oferecidas de forma a que o mesmo possa vislumbrá-las em um relatório contábil, e possa fazer um comparativo com a utilização dos demais recursos utilizados pela organização. Pode decorrer daí a análise da eficiência e eficácia da organização na utilização desse recurso, inclusive podendo ser vislumbrada a necessidade de liberação de determinadas restrições nos casos em que a organização encontra-se em dificuldades de solvência junto a suas obrigações.

Outra análise que se pode fazer dos relatórios onde são evidenciadas de forma segregada os fundos e suas características principais, trata da verificação da necessidade de se investirem recursos em projetos que não foram contemplados com as doações efetuadas para aquele fundo específico, sendo instrumento de tomada de decisão dos mais eficazes e transparentes.

Entende-se que os fundos podem ser formados por pressão interna advinda dos gestores de diversas áreas da organização (Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Assembléia Geral<sup>17</sup>, etc.). No entanto, as cláusulas restritivas que determinam menor grau de independência financeira para os gestores das organizações provêm de pressões externas, onde os doadores dos recursos exigem a aplicação para determinado uso e só voltam a efetuar doações se tiverem sido utilizados esses recursos conforme sua orientação.

---

<sup>17</sup> A Assembléia Geral, na maioria dos casos, contempla os clientes secundários que representam os interesses da organização e dos clientes primários.

Pode-se inferir que os fundos, em sua maioria, são formados a partir de doações feitas à organização. Contudo, alguns fundos podem ser formados internamente, principalmente quando se trata de projetos específicos.

Um exemplo que se pode dar é o de uma organização do terceiro setor que está classificada como pertencendo ao Grupo 11 da Classificação Internacional por Grupos e Subgrupos, Associações Profissionais, mantendo contudo uma escola profissional para os associados e a comunidade não associada, que anualmente promove um grande encontro nacional da classe que representa.

Nada impede que essa organização crie fundos por necessidade de os gestores efetuarem análises de desempenho de gestão.

Os fundos a serem criados, a título de sugestão, poderiam ser denominados de Escola de Aperfeiçoamento, Congresso Anual e Associação. Com isso, os dirigentes poderiam obter respostas individualizadas sobre cada um dos entes citados acima, bem como a informação consolidada ao final do exercício ainda que segregada em sua forma original naquilo que couber.

Olak (1996:157) apresenta a origem dos fundos por categoria de restrição, a qual reproduz-se a seguir:



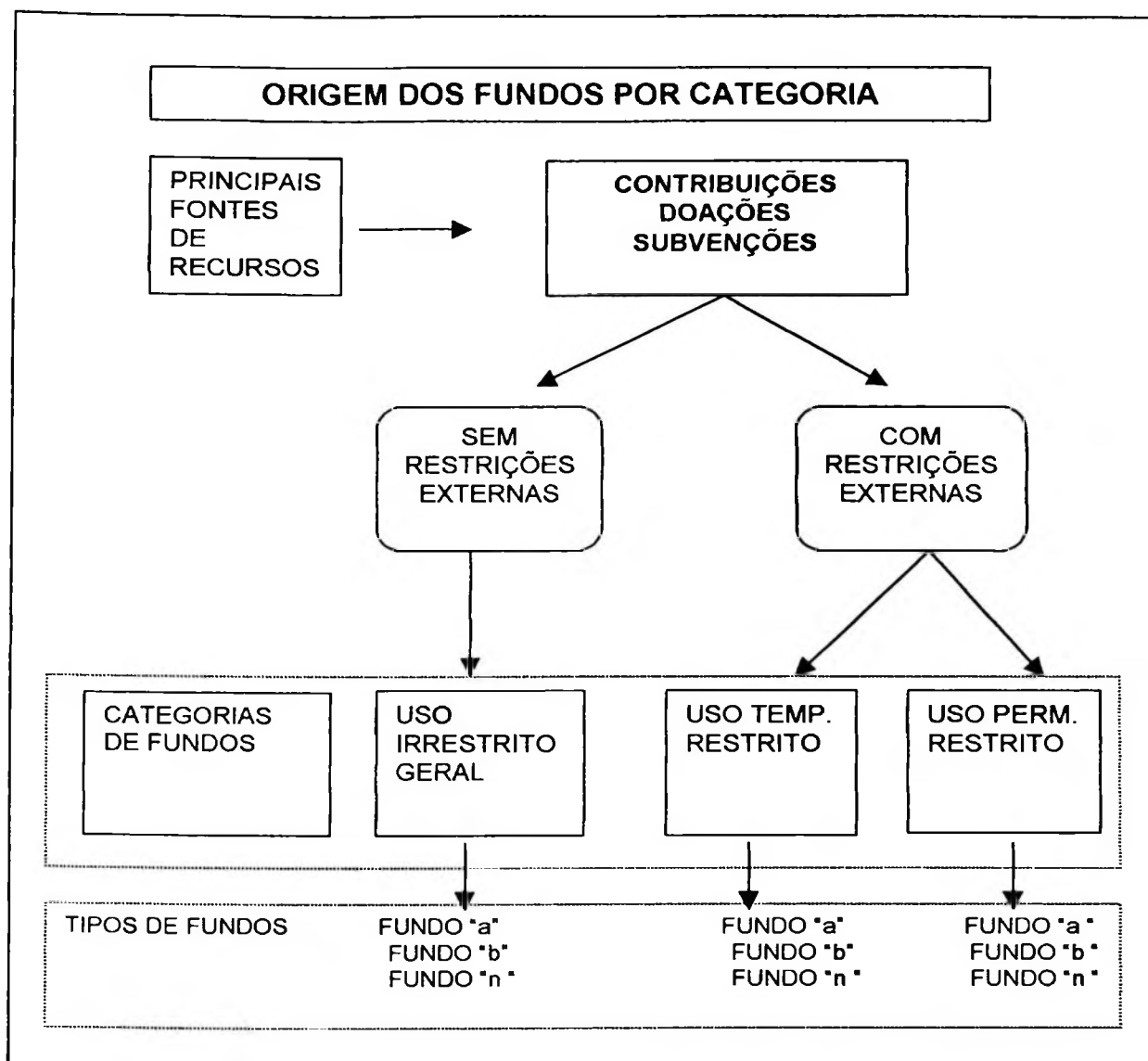


Figura nº 07 – Origem dos Fundos Por Categoria

Fonte: Olak (1996:157)

Diversos são os tipos de fundos e os usos que se podem dar aos recursos doados, bem como aos seus rendimentos. A contabilização desses fundos deve se dar conforme a natureza do recursos e os resultados que o mesmo trouxe par a organização, de forma a se dar a conhecer a eficiência da organização na sua utilização.

No que se refere à eficácia, formas alternativas de demonstrações podem ser apresentadas de modos a se dar a conhecer se o uso do recurso

teve o efeito esperado, se o gestor conseguiu atingir seus objetivos na aplicação e gestão dos recursos.

De acordo com Olak (1996:165) Contabilidade por fundos é "(...) um sistema contábil idêntico ao das empresas, com um elenco próprio de contas, possuindo ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas/ganhos e despesas/perdas, só que para cada Fundo. "

Olak e Nascimento (2000:8) identificam que em organizações que só possuem fundos Irrestritos, não há que se falar em Contabilidade por fundos, entendendo contudo, que se houver restrições internas, essa prática de Contabilidade por fundos é perfeitamente praticável.

#### **4.5.1 O uso da Contabilidade por Fundos pelo Primeiro Setor – um precedente para utilização pelo terceiro setor**

É prática usual, em organizações governamentais, a utilização da contabilidade por fundos, que funciona com as entidades elaborando seus demonstrativos de forma individual por determinados períodos da gestão, sendo contudo consolidados ao final do exercício no Livro Diário do Governo Central,<sup>18</sup> e são elaboradas demonstrações contábeis consolidadas.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, reza no Art. 71: Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Machado Jr. e Reis (1997:133) em comentário a este e outros artigos dessa mesma Lei, elencaram 7 (sete) itens característicos para os fundos especiais em Contabilidade governamental, quais sejam:

---

<sup>18</sup> Entenda-se a expressão Governo Central como existindo tanto no âmbito, Federal, Estadual e no Municipal.

- a) receitas e despesas especificadas pela entidade jurídica instituidora do fundo;
- b) vinculação legal dessas receitas a objetivos específicos ou serviços;
- c) normas peculiares de aplicação dessas receitas;
- d) transferências para o exercício seguinte de saldo positivo apurado em balanço;
- e) normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas;
- f) manutenção da competência específica para fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão equivalente;
- g) vinculação a um órgão integrante da estrutura administrativa da entidade jurídica.

A observação desse elenco de características para os fundos especiais na área de Contabilidade governamental permite um comparativo entre esses fundos e os fundos constituídos em organizações do terceiro setor.

Veja-se o item 2., que caracteriza um fundo com restrição permanente, onde os ativos só devem ter seu uso vinculado à realização de programas de interesse da administração.

No que se refere ao item 3., Machado Jr. e Reis (1997:134) entendem que

**Os saldos de quaisquer fundos especiais, transferidos ou não, devem, (...) ser demonstrados (salvo se a lei que os instituiu dispuser em contrário), no balanço patrimonial, em conta específica destacada das demais contas que representem disponibilidade.**

O balanço a que se referem os autores, é o balanço patrimonial do Governo Central daquela esfera da administração pública, consolidado pelos saldos das contas desse Governo Central e dos fundos que a ele pertencem.

Efetivamente os fundos especiais constituem-se de unidades administrativas específicas com gestores próprios, com objetivos e características definidos, subsidiando a administração central e por ela atuando na consecução do objetivo maior da administração que é o conjunto de todas as atividades a depender dos aspectos políticos concernentes.

Podem-se citar exemplos de fundos especiais criados na Prefeitura Municipal de Aquiraz-CE, tendo os mesmos autonomia administrativa nos mais diversos aspectos, inclusive com a atividade contábil realizada em separado, tendo sua dependência do Governo Central da Prefeitura apenas no que concerne a aspectos políticos e recursos financeiros, que estão atrelados ao Orçamento Geral do Município.

Os exemplos são:

- a) Fundo Municipal de Saúde;
- b) Fundo Municipal de Educação;
- c) Fundo Municipal de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF);
- d) Fundo Municipal de Assistência Social; e
- e) Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente

Esses fundos foram criados por força de leis específicas e são entidades autônomas em sua gestão, mas que dependentes no que se refere a aspectos políticos e orçamentários.

Cada um desses fundos tem uma missão e objetivos específicos definidos na própria lei que os instituiu, sendo a contabilização de suas atividades elaborada de forma autônoma, inclusive com livros e relatórios contábeis próprios, como se cada um fosse uma filial da Prefeitura, que ao final do exercício apresenta demonstrativos contábeis consolidados, dentro

da especificidade da lei nº 4.320/64 que rege a Contabilidade Governamental.

Assim, tem-se que a Contabilidade por fundos utilizada pelas organizações públicas, sejam municipais, estaduais ou federais, tem grande semelhança com a Contabilidade por fundos proposta para as organizações do terceiros setor.

Essa sistemática de contabilização e conseqüente elaboração de demonstrações contábeis são consideradas, para o terceiro setor, como práticas subsidiárias ao aspecto legal da evidenciação.

No terceiro setor, é comum os denominados parceiros, entidades que investem recursos nas organizações com um fim determinado, exigirem que os recursos sejam integralmente aplicados na atividade a que determinam. Isso, em boa parte dos casos torna inviável a consecução dos objetivos previstos no contrato inicial, posto que para se desenvolverem determinadas atividades são necessários por exemplo, a aquisição de equipamentos.

Como a aquisição de equipamentos não diz respeito à atividade, o doador por não permitir a aquisição desses equipamentos, inviabiliza aquela atividade a que se propõe financiar.

Um exemplo que pode ser citado para o terceiro setor trata de doações para aquisição de merenda escolar para as crianças assistidas pela organização. O doador dos recursos determina que sejam adquiridos alguns tipos de alimentos, e só permite que sejam adquiridos com os recursos que ali aporta os alimentos que indica.

Ocorre que, para preparar a merenda, é necessário que se adquira o gás de cozinha; mas gás de cozinha não está previsto no contrato, logo, se a organização não possuir recursos de outros fundos para a aquisição do gás

de cozinha necessário ao preparo da alimentação, os objetivos de alimentar as crianças com os gêneros adquiridos podem não ser atingidos.

## 5. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

### 5.1 PLANEJAMENTO DA PESQUISA E COLETA DE DADOS

Nos procedimentos para viabilizar uma pesquisa de campo, pode-se fazer uso do censo e da amostragem.

Na técnica do censo são pesquisados todos os elementos da população. Essa modalidade de pesquisa é mais usual em pequenas populações, onde se pode coletar todos os dados necessários à pesquisa em cada um dos elementos dessa população.

De acordo com Mattar (1999:275) recebem o nome de amostragem os procedimentos que o pesquisador aplica para a determinação dos elementos dos quais os dados serão coletados. A esses elementos dá-se a denominação de amostra, que é qualquer parte de uma população.

A coleta de dados em amostras pode evidenciar informações importantes sobre a população pesquisada, de forma a se ter uma estimativa dos dados a respeito de toda a população apenas em se conhecendo os dados da amostra.

O presente trabalho tomou como referência para seleção de sua amostra, os dados levantados pela Kanitz Associados relativos ao ano de 1999, sobre as 400 (quatrocentas) maiores organizações do terceiro setor no Brasil, classificadas segundo os recursos financeiros movimentados no ano. Daquele total, foram consideradas aquelas situadas no Estado do Ceará, constituindo-se num total de 08 (oito) organizações.

Esse tipo de amostra, denominada amostra intencional, ou por julgamento, que segundo Mattar (1999:286), "com bom julgamento e estratégia adequada, podem ser escolhidos os casos a serem incluídos e,

assim, chegar a amostras que sejam satisfatórias para as necessidades da pesquisa.”, foi considerada como aplicável aos objetivos do presente estudo.

Na tabela nº 01 a seguir, apresentam-se as organizações localizadas no Estado do Ceará que fizeram parte da presente pesquisa, compondo a amostra intencional utilizada, apresentadas por ordem de classificação na pesquisa já citada:

Tabela nº 01 – As maiores entidades do Ceará (com adaptações)

	ENTIDADE/ÁREA DE ATUAÇÃO	CIDADE	Dispêndios ano – em milhares de reais
1	ABBEM – Assistência à criança	Fortaleza	1.536
2	IPREDE – Assistência à criança	Fortaleza	1.477
3	EDISCA – Educação	Fortaleza	623
4	Comunicação e Cultura – Direitos humanos e cidadania	Fortaleza	461
5	ACOM – Desenvolvimento	Milagres	408
6	CDI – Fortaleza – Assistência à criança	Fortaleza	270*
7	PROFAR – Assistência à criança	Fortaleza	249
8	SOAF – Assistência à criança	Milagres	222

\* Dados Estimados

Fonte: [www.filantropia.org.br](http://www.filantropia.org.br), disponibilizado na rede em 15.07.2000.

O instrumento utilizado para se elaborar a pesquisa de campo foi o questionário aplicado por meio de entrevista entre o pesquisador e o gestor principal de cada organização, com o auxílio do profissional da contabilidade, responsável perante os órgãos públicos pela escrituração e manutenção da documentação e livros contábeis na organização.

A técnica da entrevista, segundo Marconi e Lakatos (1996:193) “é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.” Considera-se ainda a entrevista como importante instrumento



de trabalho nos vários campos do conhecimento social, bem como de outros setores de atividade.

Ainda de acordo com Marconi e Lakatos (1996:196), o principal objetivo da entrevista é obter informações do entrevistado sobre determinado assunto ou problema.

Conforme ensinamento de Martins (2000:44) a entrevista “é uma técnica que permite o relacionamento entre entrevistado e entrevistador. (...) Trata-se de um diálogo orientado que busca, através do interrogatório, informações e dados para a pesquisa.

O tipo de entrevista utilizado foi o que se chama de entrevista padronizada ou estruturada, onde se seguiu um roteiro único para todos os entrevistados, tendo como instrumento de consecução o formulário.

Nogueira *apud* Marconi e Lakatos (1996:212) define formulário como “uma lista formal, catálogo ou inventário destinado à coleta de dados resultante, quer da observação, quer de interrogatório (...). “

No dizer de Marconi e Lakatos (1996:212), o formulário utiliza um sistema de coleta de dados que é a obtenção de informações diretamente do entrevistado, e é caracterizado pelo contato face a face com o informante, sendo o roteiro de perguntas preenchido pelo entrevistador no momento da entrevista.

O formulário utilizado para a obtenção de dados por parte das organizações que participaram desta pesquisa, encontra-se no Apêndice A. Os dados foram coletados pessoalmente pelo pesquisador, o que possibilitou a explicação sobre alguns itens que poderiam suscitar dúvidas aos entrevistados, além de inibir a resposta não verdadeira.

## 5.2 Análise dos Resultados

Os resultados do presente trabalho foram fruto, principalmente de uma pesquisa de campo, na qual foram compulsados dados e elementos que pudessem vir a dar cumprimento ao que se propôs fazer, principalmente no que se refere às condições em que organizações do terceiro setor fazem uso de informações contábeis para a gestão de seus recursos.

Assim elaborou-se um questionário básico a ser aplicado diretamente pelo pesquisador em visita às organizações, sendo sempre requisitada a presença do profissional responsável pela contabilidade que fornecia informações em conjunto com os gestores das mesmas.

A análise que se faz da pesquisa de campo realizada foi dividida em quatro blocos distintos para melhor compreensão dos resultados, que são:

No primeiro bloco, através da pergunta 1 e dos dados institucionais, buscou-se conhecer o perfil das organizações e da elaboração de demonstrações contábeis;

No segundo bloco, através das questões 4 a 7, buscou-se conhecer os aspectos sintáticos das demonstrações elaboradas pelas organizações pesquisadas;

No terceiro bloco, pelas questões nº 2 e nº 8 alíneas a), b) e c), buscou-se verificar os aspectos semânticos das demonstrações contábeis produzidas, conhecendo-se como as organizações pesquisadas utilizam esses documentos;

No quarto e último bloco em que foi dividida a pesquisa, buscou-se conhecer os aspectos pragmáticos das demonstrações elaboradas, tratando-se aqui dos motivos pelos quais as organizações elaboram demonstrações contábeis. As questões que respondem a essa colocação são as 3 e 8 d).

Discorrendo-se agora sobre cada um dos blocos, verifica-se que no primeiro bloco, traçou-se um perfil das organizações pesquisadas no que concerne à sua área de atuação, levando-se em conta suas características básicas conforme a Classificação Internacional já citada.

Essa classificação é importante para a pesquisa tendo em vista que pode-se inferir como devem ser tratados os dados de acordo com os campos de atuação das organizações que participaram da amostra.

Como a principal característica em que se assentam organizações do terceiro setor diz respeito ao voluntariado, pode-se perceber que os mais variados propósitos movem organizações do terceiro setor. Algumas participam do segmento que cuida da saúde, outros do que cuida da educação e há ainda as que se inserem no segmento que cuida da arte e da cultura, para citarem-se alguns.

Em cada um desses segmentos, a abordagem é diferente, embora a finalidade não lucrativa esteja presente de forma marcante. Contudo, as diferenças verificadas no terceiro setor não devem ser consideradas como um empecilho à elaboração de estudos dessa natureza, posto que as atividades dessas organizações são concretizadas com um único propósito, o de atender ao ser humano.

Assim, na amostra considerada, verificaram-se as seguintes condições:

Quadro nº 06 – Classificação da Amostra por Grupos e Subgrupos

	ORGANIZAÇÃO	CLASSIFICAÇÃO INTERNACIONAL EM GRUPO E SUBGRUPO*
1	ABBEM – Associação Batista Beneficente e Missionária	1.300, 2.100, 6.100 e 6.300
2	IPREDE – Instituto de Prevenção à Desnutrição e à Excepcionalidade	3.100, 4.100, 4.200 e 4.300
3	EDISCA – Escola de Dança e Integração Social para Crianças e Adolescentes	1.100, 2.100, 4.100 e 6.300
4	Comunicação e Cultura	1.100, 2.100, 4.100 e 6.300
5	ACOM – Associação Comunitária de Milagres	1.100, 2.100, 3.100, 4.200, 6.100 e 6.300
6	CDI – Centro de Desenvolvimento Infantil – Fortaleza	1.100, 2.100, 3.400, 4.100 e 6.300
7	PROFAR – Projeto Famílias Reunidas	2.100, 4.100, 6.100 e 6.300
8	SOAF – Sociedade de Assistência à Criança	2.100, 4.100, 6.100 e 6.300

\* A Classificação Internacional encontra-se exposta à página 26. Contudo, apresenta-se extrato do quadro em referência por questões de praticidade de acompanhamento.

<b>GRUPO 1: CULTURA E RECREAÇÃO</b>	<b>GRUPO 4: SERVIÇOS SOCIAIS</b>
SG 1 100 Cultura e Desenvolvimento das Artes	SG 4 100 Serviços Sociais
<b>GRUPO 2: EDUCAÇÃO E PESQUISA</b>	SG 4 200 Assistência Emergencial
SG 2 100 Educação Primária e Secundária	SG 4 300 Apoio à manutenção
<b>GRUPO 3: SAÚDE</b>	<b>GRUPO 6: DESENVOLVIMENTO E HABITAÇÃO</b>
SG 3 100 Hospitais e Reabilitação	SG 6 100 Desenvolvimento Econômico, Social e Comunitário
SG 3 400 Outros Serviços de Saúde	SG 6 300 Emprego e Treinamento Pessoal

Pode-se verificar na amostra estudada uma grande concentração em atividades de Educação, grupo 2.100 e Emprego e Treinamento Pessoal, grupo 6.300.

Das 8 (oito ) organizações pesquisadas, 7 (sete), ou seja aproximadamente 90% lidam com educação e com emprego e treinamento pessoal.

Um outro grupo bastante representativo do setor na amostra pesquisada refere-se ao 4.100, que trata de Serviços Sociais. Das 8 organizações pesquisadas, 5 (cinco), ou seja, mais de 50% (cinquenta por cento) cuidam de assistência social de alguma forma.

Tem-se então uma amostra pouco heterogênea no que concerne ao foco de suas atividades, onde estão presentes cuidados com a educação e com a colocação dos usuários de seus serviços no mercado de trabalho, bem como a assistência social. Essa característica condiz com a situação econômico-financeira e social porque vem atravessando o Brasil, e pelo aspecto de descaso que os governantes têm dado à área de saúde, educação e emprego, notadamente no Nordeste brasileiro .

Essa perspectiva de concentração maior em uma área de atuação, bem como a grande concentração em uma área secundária, confere à amostra um caráter eqüitativo em relação ao que se pode inferir sobre suas atividades e gestão, sendo seus modelos diferenciados apenas por aspectos internos inerentes a cada categoria de gestor.

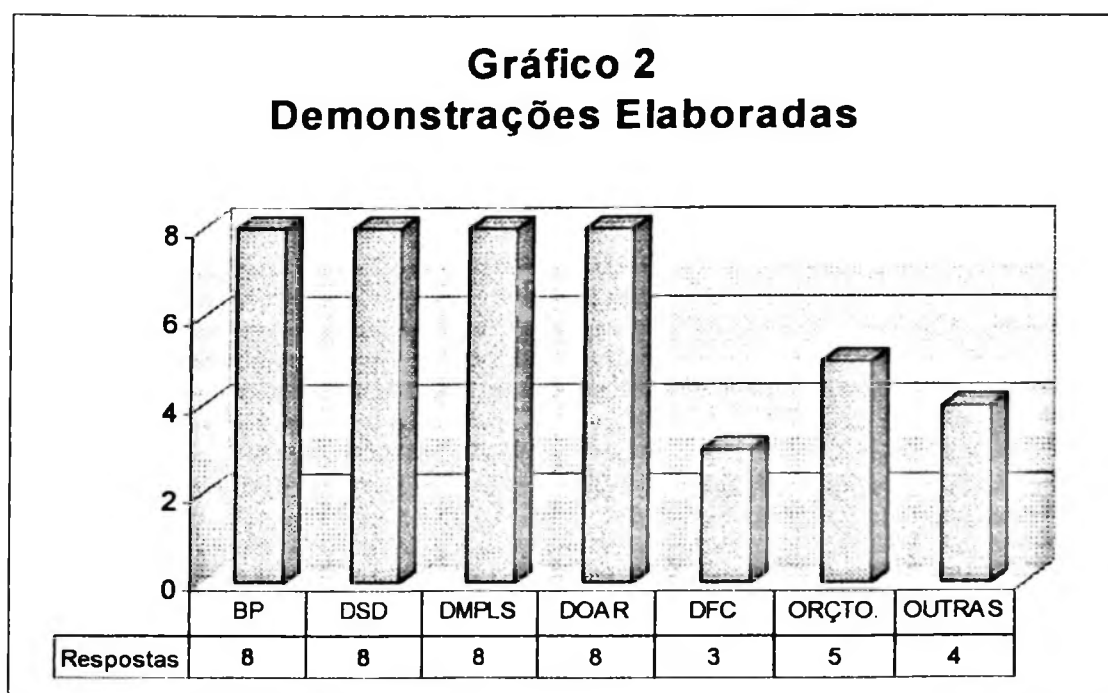
Ainda nesse bloco, foi verificado se as organizações em estudo elaboram algum tipo de demonstrações e, quando elaboram, quais modelos são adotados.

A questão nº 01 do questionário aplicada busca saber se a organização elabora alguma demonstração contábil. As respostas estão apresentadas no gráfico 01 a seguir:



As respostas a essa questão revelam que todas as organizações pesquisadas elaboram demonstrações contábeis, de forma a se determinar que as mesmas possuem um sistema contábil que lhes permite captar, mensurar, registrar e informar os eventos econômicos.

No que se refere a quais demonstrações contábeis são elaboradas, verifica-se que a maioria está inserida no contexto legal, posto que as demonstrações consideradas obrigatórias pela lei e pelos órgãos normativos são as que a maioria das organizações prepara.



As demonstrações elaboradas pelas organizações do terceiro setor que predominam na pesquisa são o Balanço Patrimonial (BP), Demonstração de Superávit ou Déficit do Período (DSD), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS) e a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, todas previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade e na legislação que trata do setor.

Contudo, entre as oito organizações pesquisadas, cinco elaboram o Orçamento, o que corresponde a mais de 50% (cinquenta por cento) dessas organizações. Três elaboram a Demonstração de Fluxo de Caixa, o que representa 40% (quarenta por cento) dessas organizações, e 50% (cinquenta por cento) delas elaboram, outras demonstrações com base nos dados fornecidos pelo sistema de informações contábeis que possuem.

Convém salientar que o orçamento considerado pelas organizações que o elaboram, diz respeito apenas aos aspectos das receitas e despesas necessárias ao desenvolvimento dos trabalhos para um exercício.

Para o segundo bloco verificaram-se os aspectos sintáticos das demonstrações contábeis com o intuito de se conhecer como essas organizações realizam lançamentos contábeis que têm reflexo no formato que deverão dar às demonstrações. As questões de n.ºs. 4 a 7 do questionário aplicado buscam conhecer a forma como são registrados alguns eventos típicos de organizações do terceiro setor, mais especificamente no que concerne ao trabalho voluntário prestado por terceiros.

Relativamente à questão n.º 04, onde se busca conhecer se as organizações costumam receber doações de serviços voluntários, os resultados foram os apresentados no gráfico n.º 3 a seguir:



Verificou-se que duas organizações não recebem esse tipo de serviço voluntário, o que representa 25% (vinte e cinco por cento) da amostra e as demais organizações, que representam 75% (setenta e cinco por cento) recebem tal tipo de doação.

A questão de nº 05, que foi elaborada de forma complementar à de nº 04, busca verificar o reconhecimento e registro contábil de doações de serviços voluntários nessas organizações. As respostas dadas à mesma estão contidas no gráfico nº 4 a seguir:





Percebe-se aqui que a maioria das organizações que recebem serviços voluntários não elaboram o registro contábil dos mesmos, determinando a seus gestores e demais usuários a desinformação sobre esses eventos, o que não lhes permite elaborar estudos e previsões relativas ao uso de serviços voluntários prestados por terceiros.

Para as organizações que reconhecem os serviços voluntários e os registram contabilmente, foi perguntado sobre como eram elaborados esses registros em sua Contabilidade e as respostas foram:

- Os serviços são considerados Receitas pelo valor de mercado e, em seguida, considerados como custo ou despesa, pelo mesmo valor.
- Em um livro específico por área de atuação do voluntário.

Essa segunda resposta permite verificar que os registros de alguns eventos econômicos são elaborados conforme as necessidades dos gestores, pois os mesmos não fazem registrar nos livros formais esse item.

Tem-se com isso que as informações contábeis para organizações que elaboram registros apenas em livros considerados auxiliares, não estão contidas nas demonstrações contábeis tradicionais elaboradas, mas em outros demonstrativos, deixando inclusive de se cumprir com o que determina o Princípio da Oportunidade, no que se refere ao registro de todas as ocorrências que podem modificar o Patrimônio de uma entidade contábil.

Pode-se perceber que os doadores de serviços não questionam os gestores dessas organizações quanto ao aspecto de ter sua doação registrada e evidenciada nas demonstrações contábeis.

Um outro aspecto desse bloco refere-se às doações recebidas com restrição de uso, o que, de acordo com as respostas, verificou-se não ser aplicada a Contabilidade por fundos, sendo registrados os recursos tão-

somente em um grupo de conta distinto dos demais, ainda assim em apenas 01 (uma) das organizações pesquisada, que apresenta demonstrações contábeis por tipo de doação com restrições.

Tabela nº 02 – Questão nº 07 – Questionário

COMO SÃO REGISTRADAS AS DOAÇÕES FEITAS POR TERCEIROS CUJA APLICAÇÃO DAR-SE-À CONFORME AS INDICAÇÕES E EXIGÊNCIAS DO DOADOR?		
1	As Doações São Recebidas Sem Restrição de Uso	03
2	Através de "Centro de Custo"	02
3	Demonstrações Contábeis por Apoiador Como se Fossem Filiais (Recursos)	01
4	Registradas no REF com Contratos	01
5	Em Localizações Contábeis	01

No que tange às aplicações financeiras efetuadas com os recursos recebidos em doação, a maioria dos doadores não as permite.

Tabela nº 03 – Questão nº 08 - Questionário

Em Havendo Doação de Recursos com Restrições ao seu uso, cujo prazo para Utilização Permite uma Aplicação Financeira, em Qual Modalidade de Aplicação é Investido o Recurso? Como se dá sua Contabilização?		
1	Doação sem Restrição de Uso	03
2	Aplicação de um Fundo Fixo	01
3	Proibido Aplicar	02
4	Escolhido o que Dá a Melhor Taxa	01
5	Aplicação de Liquidez Imediata	02
6	Não Dá Tempo Aplicar	01

No terceiro bloco tem-se o estudo dos aspectos semânticos, que tratam da forma de "como utilizam" as demonstrações. As questões de nºs 2 e 8, em seus subitens a) e b) e c) , foram utilizadas sob essa perspectiva. A questão de nº 2 trata da forma como as organizações pesquisadas dão a conhecer à sociedade e ao governo sobre a gestão de seus recursos. Embora essa seja uma questão aberta, que cabe mais de uma resposta por

cada entrevistado, realizou-se uma aglutinação das respostas que estavam mais próximas umas das outras, às vezes elaborada de outra forma, mas com o mesmo significado, e os resultados estão apresentados a seguir.

Tabela nº 04 – Questão nº 02 - Questionário

1	Relatórios Financeiros Escritos	02
2	Através de Publicação do Balanço em um Jornal de Grande Circulação	02
3	Relatórios de Atividades de Cada Apoiadora	03
4	Através de Jornais Comunitários Associados	01
5	Através de Página na WEB	01
6	Rádio Comunitária	01
7	Discussão com a Comunidade	04
8	Relatórios específicos para o Governo	03

Diante desses resultados, pode-se inferir que as demonstrações contábeis são utilizadas para a prestação de contas com a sociedade, mas como fonte subsidiária e não como principal fonte de informações, posto que apenas 02 (duas) organizações fazem publicar seus balanços para a prestação de contas com a sociedade.

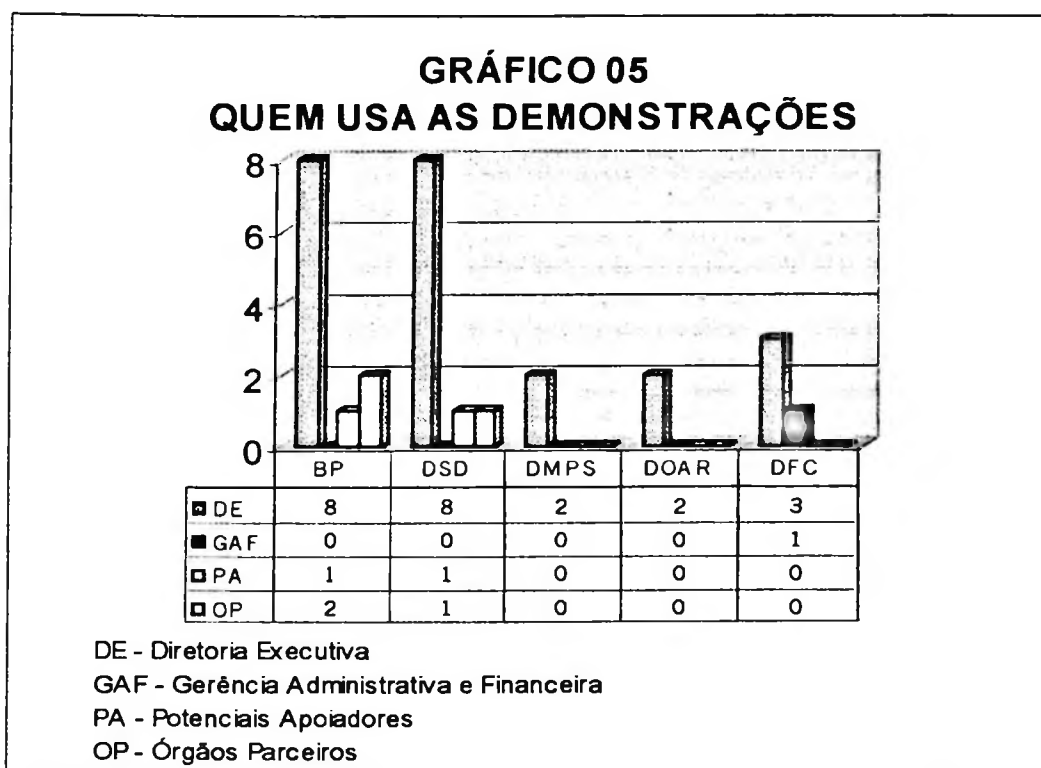
Identifica-se que a discussão com a comunidade é a forma mais utilizada, além de relatórios para o governo e para os apoiadores. Os relatórios para os apoiadores estão restritos às atividades a eles inerentes, enquanto que os relatórios para o governo têm o caráter fiscalista, pois são elaborados no formato determinado oficialmente, através da legislação em vigor ou de Instruções Normativas elaboradas por cada órgão que aporta recursos nessas organizações.

Observa-se uma resposta tratando de divulgação em rádio comunitária e outra em jornais comunitários associados, evidenciando a preocupação dos gestores dessas organizações com a transparência de sua gestão na linguagem da comunidade em que está inserida.

A publicação em jornais de grande circulação também determina preocupação com a transparência, embora não consiga atingir totalmente a comunidade a que serve; verifica-se também a pouca utilização de relatórios financeiros como instrumento de divulgação e transparência nas organizações pesquisadas, principalmente tendo em vista apenas 02 (duas) organizações efetuarem essa publicação.

A questão de nº 8, em seus itens a e b, permite conhecer quem faz uso das demonstrações contábeis e como se dá seu uso.

O Gráfico de nº 05 a seguir apresentado contém o resultado dessa questão, subitem a) – Quem usa as demonstrações contábeis.



Percebe-se que a Diretoria Executiva (DE), órgão que pode ter outras denominações em diversas organizações, mas que é composta por diretores com poderes de mando, é quem mais utiliza as demonstrações contábeis, seguida pela Gerência Administrativa Financeira (GAF).

Diante dos resultados apresentados no gráfico pode-se perceber que o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit do Período são as demonstrações mais utilizadas pela Diretoria Executiva e pelos demais usuários identificados na pesquisa, sendo enfatizado seu uso pela DE. A Demonstração do Fluxo de Caixa, embora também utilizado pela Diretoria Executiva, é manuseada pela Gerência Administrativa Financeira em apenas 01 (uma) das organizações pesquisadas. A DOAR e DMPLS só são utilizadas pela Diretoria Executiva

b) Como usa as Demonstrações Contábeis

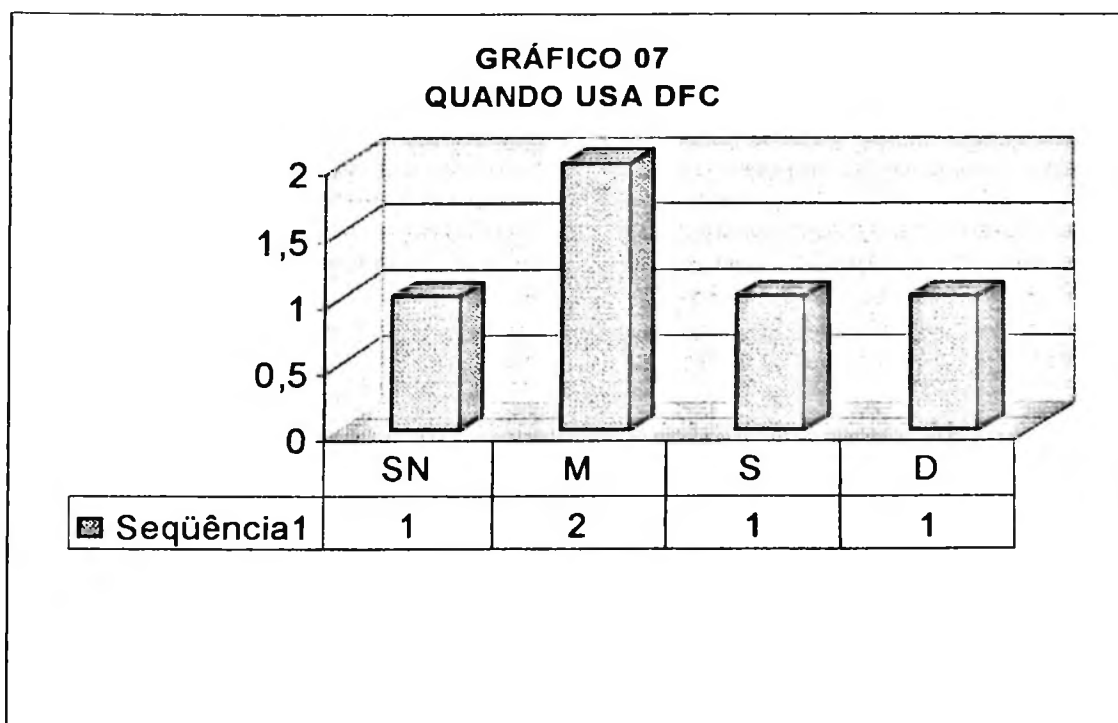
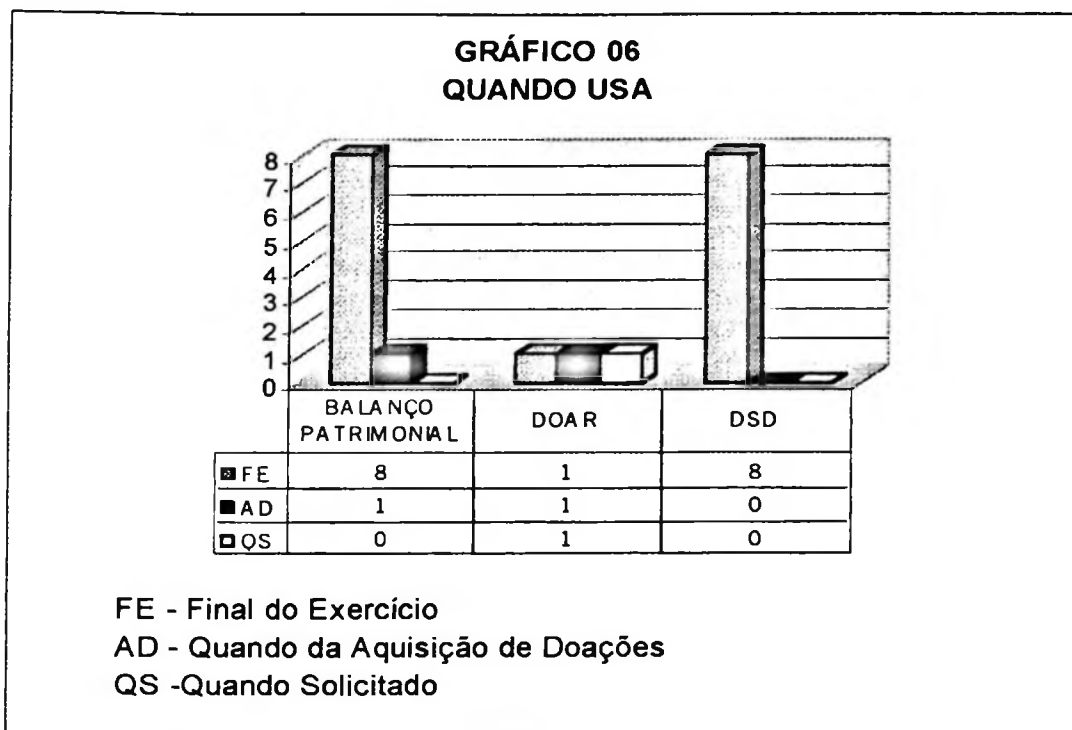
Tabela nº 05 – O Uso das Demonstrações Contábeis

COMO USA AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS		
BP	Verificando saldos das contas	08
DSD	Avaliando captação e aplicação de recursos	01
	Analisando custos	01
	Base para orçamento do ano seguinte	01
DMPS	Verificando acréscimos ou diminuições	01
DFC	Verificando saldo real de caixa	03
DOAR	Enviando para órgãos que exigem	08

c) Quando usa as demonstrações contábeis

O item c) da questão 08 informa quando são utilizadas as demonstrações contábeis pelos gestores dessas organizações. Os gráficos de nºs 06 e 07 a seguir apresentam quando e quais as organizações que utilizam as demonstrações contábeis. No gráfico de nº 06 encontram-se elencados o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Superávit ou Déficit do Período e a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, enquanto no gráfico de nº07 apresentam-se os períodos de uso e as quantidades de organizações que dela se utilizam. Tal separação se dá por conta de serem

muito diferentes os períodos entre a DFC e as demais demonstrações pesquisadas.



SN – Sempre que Necessário  
 M – Mensalmente  
 S – Semanalmente  
 D – Diariamente

O quarto bloco, que busca conhecer o uso das informações contábeis, num aspecto pragmático, verifica para que são produzidas as demonstrações contábeis nas organizações pesquisadas.

No que se refere à utilização de informações contábeis para a avaliação de eficiência e eficácia da gestão, as respostas determinam que essas organizações realizam discussões internas como principal instrumento de avaliação e executam pesquisa junto aos clientes.

A forma pesquisa junto aos clientes obteve 03 (três) respostas, empatando com o item resultados contábeis da entidade, verificando-se com isso que, na amostra pesquisada, menos de 50% (cinquenta por cento) das organizações avaliam eficiência e eficácia com base em resultados contábeis.

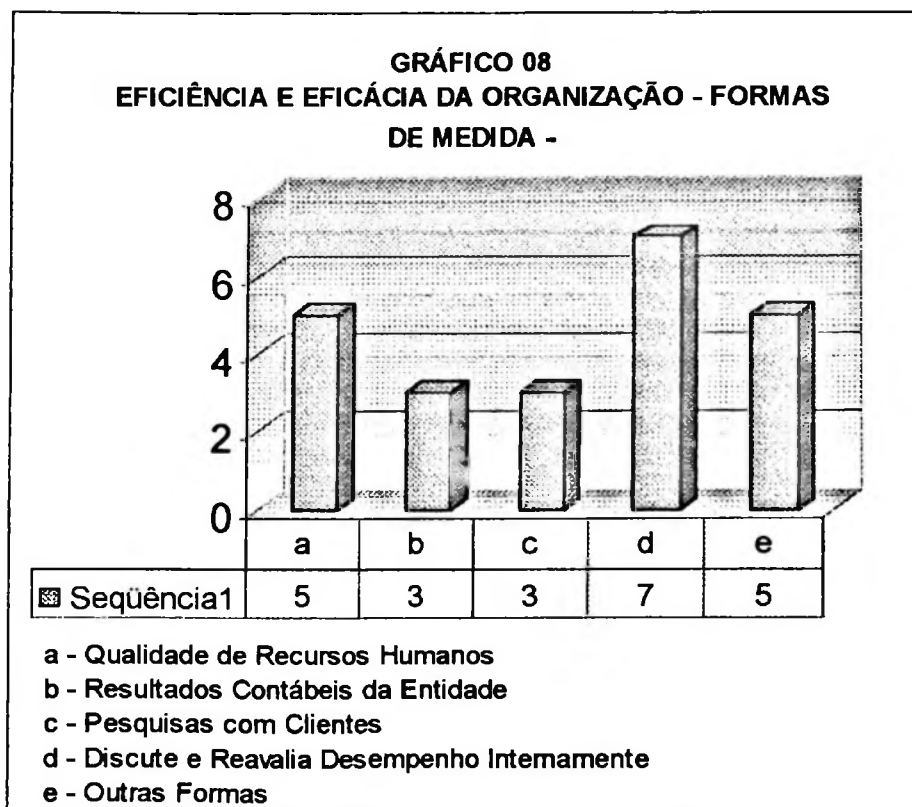


Tabela nº 6 – Questão nº 03 – Questionário

EFICIÊNCIA E EFICÁCIA NA ORGANIZAÇÃO		
1	Através de Avaliações	01
2	Através de Questionários	01
3	Assembléias Gerais	01
4	Pelo Aumento da Clientela	01
5	Cumprimento dos Programas no Prazo	01
6	Resultados de Indicadores Numéricos	01

Esses outros itens que foram abordados por apenas 01 (uma) organização, estão apresentados fora do gráfico, embora sejam também importantes para a pesquisa.

Um fato que merece destaque é o de apenas uma organização avaliar sua eficácia e eficiência através do aumento da clientela, posto que esse deveria ser considerado um dos mais importantes pelo caráter de aumento de atividades. Ressalte-se que o cliente tanto pode ser o primário como o secundário, a dar respaldo à administração da organização.

Relativamente ao uso das informações contábeis pela administração das organizações pesquisadas, constatou-se sua não utilização para efeitos de gestão.

Sob a perspectiva pragmática, verificou-se que as organizações pesquisadas elaboram demonstrações contábeis com o intuito de cumprir obrigações de caráter normativo, tendo em vista as respostas dadas ao à questão 3, que n ao indica o uso de demonstrações contábeis para avaliação de eficiência e eficácia, e ao item d) da questão 8, que indica o uso das demonstrações contábeis para "renovação dos convênios anualmente", tendo sido obtidas 7 (sete) vezes em 8 (oito) essa resposta.



Tabela nº 7 – Questão nº 09 – d) – Questionário

PARA QUÊ USA AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS					
DEMONSTRAÇÃO	RC	CB	CI	DI	VM
BP	07	01	01	-	-
DSD	07	-	-	-	03
DMPS	07	-	-	-	-
DOAR	07	-	-	-	-
DFC	-	-	-	03	-

RC – Renovação de Convênios CB – Cadastro em Bancos CI – Comparação de Índices DI – Decisão de Investimentos VM – Verificação de Atingimento de Metas
---

Diante dos dados apresentados, pode-se verificar que, nas organizações pesquisadas, nas quais predominam as atividades que tratam do desenvolvimento econômico e de emprego e treinamento pessoal, com incursão sempre na área de educação e saúde, as demonstrações contábeis são elaboradas com o fim de prestação de contas, e somente quando exigido.

Da verificação dos resultados da pesquisa, infere-se ainda que as organizações do terceiro setor não fazem uso das demonstrações contábeis para efeitos de gestão de seus recursos, mas que elaboram referidos relatórios de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade para cumprirem o que determinam as normas relacionadas ao terceiro setor.

Além disso, verificou-se a necessidade de se elaborarem instrumentos capazes de dar tratamento profissional à gestão dessas organizações, quando se observa que sua comunicação com a comunidade e com o governo, bem como a forma de avaliação da gestão estão muito voltadas para os aspectos legais e normativos.

### **5.3. SUGESTÃO DE UM MODELO ALTERNATIVO DE PREPARAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

#### **5.3.1 Discussão acerca de características a serem consideradas na elaboração do modelo**

As demonstrações contábeis devem ser preparadas em conformidade com o já explicitado no capítulo 4, devendo atender ao maior número de usuários possível. A relação custo x benefício da obtenção e divulgação de uma informação, na maioria dos casos não permite às organizações satisfazerem todas as necessidades dos mais diferentes tipos de usuários.

Contudo, podem-se evidenciar informações contábeis de forma a que se possa extrair o maior número possível de elementos para a tomada de decisão nos mais diversos níveis do processo decisório; desde os usuários externos, credores, financiadores, doadores, subventores, até os usuários internos, passando pelos empregados e pelos gestores.

A evidenciação no terceiro setor, embora tendo que ser feita atendendo aos preceitos normativos e legais, pode atender tanto às normas quanto aos usuários, em determinados aspectos.

Entende-se como característica mais marcante da informação contábil na relação organização/usuário, a denominada compreensibilidade, posto que o uso que se deve dar a essa informação relaciona-se aos elementos que dela se pode entender e extrair para a consecução do processo de tomada de decisão.

Uma solução alternativa à não compreensibilidade das informações contábeis pela falta de sólidos conhecimentos contábeis por parte do usuário, prevista no § 1º do item 1.6.1 da NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil, pode ser a utilização de explicações entre parêntesis dos itens mais suscetíveis de gerar dúvidas.

Por mais que se determine a falta de objetividade na escolha de quais elementos implicam em necessidade de informações complementares, acredita-se que sempre deve existir um ou mais itens em comum na necessidade de cada usuário.

Exemplo disso pode ser citado em organizações do terceiro setor. O principal motivo que leva os gestores a publicarem demonstrações contábeis diz respeito à transparência que se deve dar às contas de gestão, cumprindo inclusive a característica denominada de confiabilidade.

Além da transparência, existe um ponto que se pode determinar como fundamental para a continuidade da organização: a necessidade de captar recursos para a manutenção de suas atividades. Os doadores/investidores querem conhecer a capacidade do gestor de manter o “negócio” e de aplicar de forma correta os recursos ali aportados – mais uma vez o item confiabilidade.

Assim, com essas duas situações, pode-se dizer que as demonstrações contábeis devem refletir, além dos itens informacionais recomendados pelo CFC anteriormente estudado, pelo menos, informações que tratem da forma de utilização dos recursos e da capacidade de se manter no mercado.

Pode-se determinar diversas situações alternativas, contudo a relação custo x benefício pode ficar comprometida com a produção de muitas informações, gerando inclusive prejuízos para a compreensibilidade.

Para que se possa entender melhor a questão do que deve e do que não deve ser informado, bem como o modo de se informar sobre alguns elementos extraídos da Contabilidade, convém que sejam discutidos alguns aspectos a eles inerentes.

O primeiro passo para se estudar um modelo de demonstração alternativo às demonstrações contábeis previstas na legislação e nas normas, convém que seja a discussão sobre as características das organizações em estudo, comparativamente às exigências legais de preparo e divulgação de informações contábeis.

Não se trata de uma repetição do que foi estudado no capítulo 2, posto que aqui não se está discutindo as características das organizações do terceiro setor, mas busca-se fazer uma conexão entre os caracteres organizacionais e os modelos de decisão dos usuários de informações contábeis no terceiro setor.

A característica que pode ser considerada mais marcante em organizações do terceiro setor diz respeito à sua fonte de recursos. Enquanto as organizações do primeiro setor arrecadam tributos ou participam de fundos de distribuição de tributos; as organizações do segundo setor vendem produtos de fabricação própria de fabricação de terceiros, ou serviços, as organizações do terceiro setor captam seus recursos na sociedade através de doações, subvenções e contribuições.

Olak (1996:82) assim se pronuncia sobre o termo contribuições:

**(...) são recursos pecuniários oriundos de associados e outros indivíduos ou empresas que se comprometem, periodicamente, (mensal, trimestral, anualmente, etc) contribuir com determinada quantia, pré-fixada ou não, para manutenção da entidade ou para a execução de uma obra, projeto ou atividade específicos. A contribuição dá a idéia de um compromisso ininterrupto (não eventual) do contribuinte para com a entidade beneficiada.**

Olak (1996:83), divide ainda as contribuições em Contribuições de Associados e Contribuições de Não Associados. Os associados são os membros da organização; os não associados são pessoas, físicas ou jurídicas, estranhas à organização, que por um motivo ou outro resolvem contribuir com a mesma.

Essas contribuições no entanto, sejam de associados, sejam de não associados, não determinam ao contribuinte a obrigatoriedade de efetuá-la. No máximo, determinam os direitos desses associados aos serviços prestados pela organização àqueles que com ela contribuírem.

Embora estejam muito próximas do setor governamental, pelo caráter público da maioria de suas ações, as organizações do terceiro setor estão estruturadas como as do segundo setor, principalmente por não possuir o poder coercitivo da tributação que o Estado possui.

Isso implica dizer que uma organização do terceiro setor não possui uma fonte de recursos baseada na compulsoriedade<sup>19</sup>, mas na boa vontade tanto do doador, quanto do associado e do subventor.

Essa característica tem reflexo direto sobre o patrimônio da organização, posto que de acordo com Olak (1996:81)

**(...) nas ESFLNG (sic) a manutenção e ampliação do patrimônio ocorre, tal como na sua formação, por contribuições, doações e subvenções. Além disso, estes recursos podem ser acrescidos por receitas financeiras, receitas de capital e, em casos especiais, até mesmo por lucros obtidos na venda de produtos, mercadorias e serviços prestados, os quais serão, sempre, utilizados na própria manutenção das atividades e nunca para serem distribuídos, como ocorre nas empresas.**

Saliente-se que a venda de produtos, mercadorias e serviços, não é atividade comum, ou atividade fim de organizações do terceiro setor. Em determinadas situações, a produção de bens e serviços faz parte do processo de transformação do ser humano, que será vendida à coletividade como forma de melhorar a arrecadação de recursos, e conseqüente manutenção de suas atividades e continuidade.

---

<sup>19</sup> Exceto por organizações de profissionais, cujos participantes só adquirem o direito à prática profissional mediante o pagamento de anuidades e outras taxas. Ex. CRC, OAB, CREA, dentre outros. Essas organizações detêm o poder de cobrar as taxas, inclusive executando o profissional que não cumprir sua obrigação.

Outras fontes de recursos poderiam ser citadas, onde os doadores não entregam simplesmente os valores às organizações, mas participam de eventos tipo bingos, congressos, bazares, dentre outros; ora como doadores dos bens para os bingos, ora como adquirentes de cartelas ou ingressos, ora como doadores de mercadorias para os bazares.

O tratamento dispensado pela legislação aos ingressos de recursos nas organizações do terceiro setor se dá da seguinte forma:

- a) se o recurso houver entrado na organização via doação, e se esse recurso for em dinheiro, deve compor o resultado do exercício, logicamente sendo lançado como receita em contrapartida às disponibilidades;
- b) se o recurso fruto da doação for em bens de uso, esse não comporá o resultado da organização, mas deverá ser classificado diretamente na conta de patrimônio social em contrapartida ao ativo, conforme sua natureza.

Essa determinação legal carece de melhores discussões tendo em vista os conceitos nela envolvidos. O conceito de receita, para efeitos de reconhecimento, vai muito além da mera entrada de recursos monetários para as disponibilidades da organização.

FIPECAFI e Arthur Andersen (1994:468) têm a seguinte definição para receita:

**Receita corresponde à remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária, de ativos da empresa ou pela prestação de serviços. Receita pode corresponder também a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços.**

Citando parágrafo 2º do pronunciamento IBRACON nº XIV – RECEITAS E DESPESAS – RESULTADOS, FIPECAFI E Arthur Andersen (1994:470), apresentam o conceito de receita para referido órgão:

**Receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, (sic) resultantes dos diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido.**

De acordo com Stickney e Weil (2001:109), as receitas medem os ativos que entram na empresa quando ela vende bens e/ou presta serviços. Daí depreende-se que para a existência de receita, deve haver uma relação de troca entre o vendedor e o comprador ou adquirente do bem ou serviço.

Hendriksen e Breda (1999:225) entendem que “todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades *produtoras de riqueza* da empresa, seriam incluídas na categoria geral de *receita*.”

Pode-se entender então que o termo receita está relacionado às operações normais da organização, incluindo-se nessas operações as atividades produtoras de riqueza para a organização mediante a troca de ativos entre o vendedor e o comprador.

Outro que carece de discussão é o termo ganho. Embora não esteja contemplado nas normas ou legislação que trata do terceiro setor, é importante sua inclusão em um estudo dessa natureza, posto que se distingue de receita e é fundamental para a análise dos demonstrativos que se pretende apresentar aqui.

Conforme Pronunciamento IBRACON NPC 14, 9 c., “Ganho - Corresponde ao evento econômico aditivo ao patrimônio líquido não associado com atividades relacionadas com a cessão ou empréstimo ou aluguel de bens ou direitos.”

De acordo com Hendriksen e Breda (1999:226), ganhos foram definidos como “aumento de patrimônio líquido decorrentes de operações periféricas ou incidentais.”

Assim, tem-se que ganhos são itens que não ocorrem com frequência e não estão relacionados ao uso de ativos da organização por parte de terceiros.

Hendriksen e Breda (1999:226) vão mais além e determinam que a maioria dos ganhos entra na demonstração de resultados das empresas, entendendo-se as doações como uma exceção, pois podem ser classificadas como capital ou lucro, dependendo da intenção do doador.

O que ocorre no entanto, é que para o terceiro setor, o ganho relacionado às doações, contribuições e subvenções não têm o caráter esporádico conforme se vê na conceituação de ganho acima. Ao contrário, são a principal fonte de recursos na organização do terceiro setor, sendo considerada a característica mais marcante e que diferencia esse setor do segundo de forma mais efetiva.

Assim, pode-se dizer que ao terceiro setor não se devem imputar ganhos, ainda que os recursos estejam vinculados à produção de bens e serviços; mesmo assim, entrarão na organização pela forma principal de obtenção de recursos: doação, contribuição e subvenção.

Stickney e Weil (2001:318) apresentam para as empresas itens que entram na demonstração de resultados, fazendo a distinção entre itens recorrentes e não recorrentes da atividade operacional principal e de atividades secundárias.

A figura nº 08, a seguir, permite uma visualização e conseqüente claro entendimento sobre o assunto:



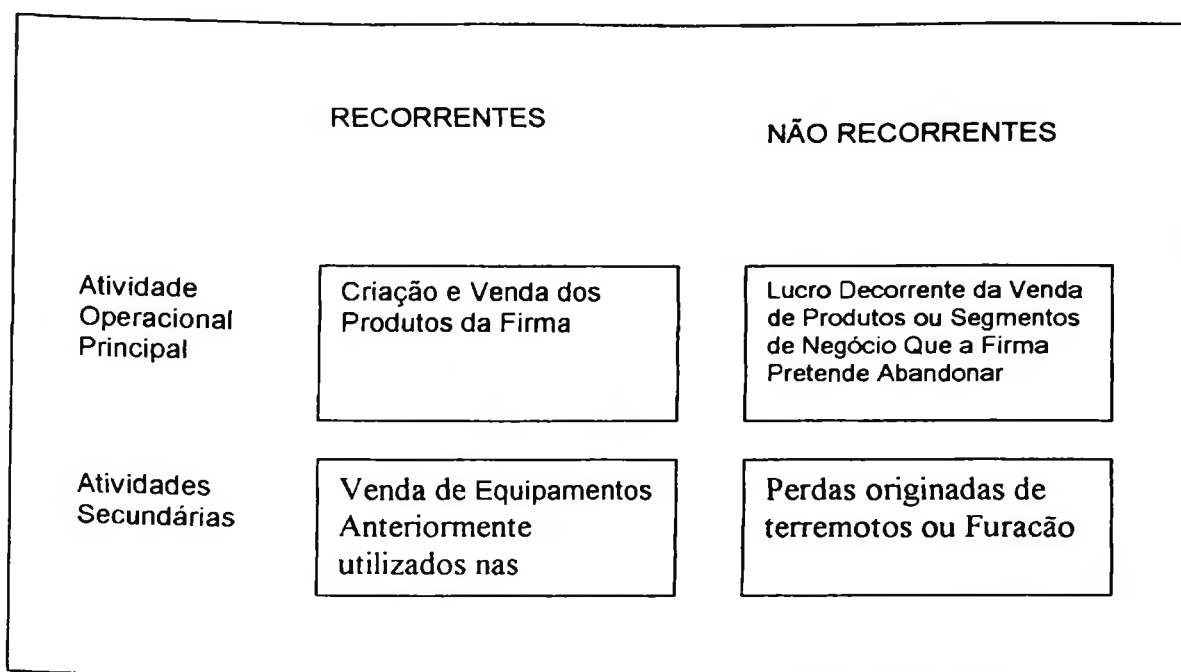


Figura nº 08 - Itens na demonstração do resultado, com exemplos.

Fonte: Stickney e Weil (2001:318)

Através da figura nº 08 acima pode-se inferir que, quando se relacionam à atividade principal da organização do segundo setor, os itens recorrentes estão ligados à criação de riqueza da mesma; os itens não recorrentes, nesse caso, ligam-se a produtos em descontinuidade ou que não determinarão entradas de forma contínua à organização.

Os termos recorrentes e não recorrentes estão relacionados à ocorrência dos eventos na organização. Os itens recorrentes são comuns e, em determinados casos, ocorrem com frequência previsível. Os não recorrentes, são incidentais e, na maioria dos casos, imprevisíveis. Não se pode determinar uma tabela de frequência para a ocorrência desses eventos.

Assim, pode-se dizer que os itens recorrentes são os operacionais e os não recorrentes, os incidentais ou não operacionais. Pode-se dizer também que receitas resultam das atividades operacionais recorrentes da

empresa e os ganhos resultam das atividades secundárias ou não recorrentes.

Stickney e Weil (2001:318) dizem ainda que “receitas e despesas apresentam valores ‘brutos’, no sentido de que a partir deles é que se determina o lucro, enquanto ganhos e perdas já apresentam o resultado líquido da atividade ou evento a que estão associados.”

Em contrapartida às receitas e ganhos, os itens que se devem discutir são as despesas e perdas. Esses elementos possuem as mesmas características que as receitas e ganhos, com um diferencial que despesas e perdas determinam diminuições no patrimônio líquido, mas sua fundamentação é a mesma que se faz para receitas e ganhos.

As despesas refletem diminuições no patrimônio líquido em contraponto às receitas; as perdas refletem diminuições no patrimônio líquido fazendo contraponto aos ganhos. Prefere-se nesse caso não adentrar nos aspectos desses elementos que se igualam aos que fazem contraponto, mas apenas nos aspectos conceituais para que se possa vislumbrar o significado de cada um desses termos.

Quando se fala em despesa, está-se falando de despesa e custo, embora cada um tenha características diferentes, fundamentalmente não divergem no sentido de serem elementos que, diminuídos das receitas, determinam o resultado<sup>20</sup> da organização.

Martins (2001:25-27), define alguns termos relacionados ao assunto, os quais transcreve-se a seguir:

Custo significa “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

---

<sup>20</sup> Entenda-se resultado como o lucro ou prejuízo gerado pelas operações da organização.

Gasto, é todo "Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)."

Despesa, significa "Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas."

Perda, significa "Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária."

Com isso pode-se inferir que despesa e receita relacionam-se de forma oposta, mas que conceitualmente se explicam da mesma forma; tratam-se de elementos recorrentes e derivados das operações das organizações. Do mesmo modo, ganho e perda têm a mesma fundamentação; tratam-se de elementos não recorrentes e decorrem de atividades secundárias dentro da organização.

Nas organizações do terceiro setor, seu principal insumo é o ser humano, e seu principal produto é a transformação que provoca nesse ser humano. Assim, suas operações não contemplam a troca de ativos, nem tampouco as atividades que executam geram riqueza<sup>21</sup> para elas ou aumentam seu patrimônio.

Assim, pode-se inferir que existem duas categorias de entradas de recursos nas organizações objeto do presente estudo:

a) as entradas por venda de produtos ou serviços (que não é seu foco principal ou sua atividade fim); e

---

<sup>21</sup> A geração de riqueza nas organizações do terceiro setor está estreitamente relacionada à sociedade que recebe o ser humano transformado, mas não é esse o escopo do presente estudo.

b) as entradas por doações, contribuições e subvenções (motivo primeiro de sua sobrevivência e que a leva ao cumprimento de sua missão).

As entradas por venda de produtos ou serviços devem ser consideradas como receitas, pois cumprem os requisitos para serem consideradas como tal.

Outras entradas que podem ser consideradas como receitas, são as que se referem ao uso dos ativos da organização, como aluguéis de espaços físicos, rendimentos de aplicações financeiras – que relacionam-se ao uso dos recursos da organização por empresas financeiras, dentre outros.

Ainda assim, essas entradas podem ser tidas como extraordinárias, mesmo que corriqueiras, por não constituírem a principal função da organização, nem tampouco levá-la ao cumprimento de sua missão, mas servir como mais um meio de arrecadação recursos para esse fim.

Contudo, não podem nem devem ser consideradas como ganhos apenas por seu caráter extraordinário. Precisariam ser considerados os aspectos relacionados ao item incidental.

Efetivamente o produto da venda de bens ou serviços, embora não incidental, é considerado periférico no que se refere às operações da organização. Se deixasse de existir a venda de bens e serviços, a organização dificilmente deixaria de existir também e de cumprir sua missão, pois existem outras fontes de recursos para o terceiro setor, diferentemente por exemplo de organizações do segundo setor, que se deixassem de vender bens e serviços, marcariam o fim de sua existência.

Não se pode afirmar que a venda de bens e serviços por organizações do terceiro setor que mantêm atividade de produção desses

bens e serviços seja algo incidental. Efetivamente, existe habitualidade na produção e venda de bens e serviços.

Essa característica de ser habitual, confere à organização que produz bens e presta serviços, os aspectos que envolvem a questão da definição de receita. Sob esse enfoque, pode-se dizer que em organizações do terceiro setor as situações de operacionalidade estão invertidas em relação às do segundo setor.

Nas empresas tidas como lucrativas, o que se pode considerar como operacional é o que se relaciona ao cumprimento de sua missão e existe com frequência; refere-se ao uso de seus ativos por terceiros gerando receitas.

No terceiro setor, o que se pode considerar como operacional, está diametralmente oposto ao que se considera no segundo setor. Suas operações não se centram no uso de seus ativos por terceiros, mas na captação de recursos para manutenção de suas atividades e cumprimento de sua missão. Nesse caso, o que pode ser considerado como operacional está relacionado não à venda de bens e serviços, mas às atividades para a transformação do ser humano.

As outras entradas como doações, contribuições e subvenções, essas não devem ser consideradas como receitas, pois não possuem as características próprias, nem estão relacionadas ao uso de ativos da organização.

Após a definição dos termos que encontram-se ligados à característica fonte de recursos, passa-se a tratar de outra característica inerente às organizações do terceiro setor, que dão sustentação à tese de algo privado, mas ao mesmo tempo público, por cumprir determinadas

regras em relação à sociedade. Trata-se da destinação do patrimônio social em caso de dissolução da organização.

De acordo com Olak (1996:98), as formas de dissolução de organizações do terceiro setor podem ser:

- a) por término do prazo;
- b) por consecução dos objetivos; e
- c) por vontade unânime dos associados.

O comando legal que determina o destino que deve ser dado ao patrimônio social dessas organizações é o Art 22 do Código Civil, que reza o seguinte:

**Extinguindo-se uma associação de intuitos não econômicos, (sic) cujos estatutos não disponham quanto ao destino ulterior dos seus bens, e não tendo os sócios adotado a tal respeito deliberação eficaz, devolver-se-á o patrimônio social a um estabelecimento municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.**

O parágrafo único desse artigo determina, nos casos de não haver organizações de fins idênticos ou semelhantes, que o patrimônio será vertido para a Fazenda Pública Estadual, Municipal ou da União.

Com base nessa imposição legal, pode-se dizer que o patrimônio social de uma organização do terceiro setor jamais deverá ser distribuído a uma pessoa ou grupo de pessoas, mas a uma outra organização de natureza idêntica ou à Fazenda Pública.

Esse comando trata dos casos de descontinuidade. Contudo outros comandos legais, como o Regulamento do Imposto de Renda, que determina que o patrimônio ou parte dele não deverá ser distribuído a qualquer título, sob pena de a organização perder determinados privilégios que possui em virtude de não distribuir seu patrimônio.

A terceira característica elencada para se atingir o objetivo de apresentar modelo de demonstrações contábeis, trata da tributação dessas organizações (o que se considera o privilégio tratado acima). Embora já discutido anteriormente, salienta-se agora a não tributação, por isenção ou imunidade, dessas organizações como elemento que deve ser considerado no estudo de suas informações contábeis.

Se as organizações do terceiro setor não sofrem tributação em suas operações, isso implica em um diferencial na determinação de seu resultado, que não será diminuído pelos tributos que as organizações do terceiro setor pagam ao Governo. Nas operações que não implicam na apuração de resultado, não há que se falar em tributos.

Isso significa dizer que seu patrimônio não será distribuído sequer com o Estado, que em alguns casos é parceiro da organização.

No que se refere à depreciação, os itens do ativo pertencentes às organizações do terceiro setor também devem ser depreciados para justeza da informação.

As abordagens de estudo da depreciação são diversas e não são um consenso entre os estudiosos. Hendriksen & Breda (1999:325), ao tratarem da aplicação de métodos em contraponto às estimativas que se fazem, dizem que "(...) mesmo que um procedimento de alocação pudesse ser defendido em termos lógicos, ele seria irrelevante par fins de divulgação financeira, por causa das dificuldades de estimação envolvidas."

Dessa forma tem-se que o não consenso se dá principalmente pela incapacidade que se tem de se fazerem estimativas que possam ser consideradas ideais pelo caráter subjetivo da estimativa.

Assim, tem-se que uma das abordagens está voltada ao estudo dos efeitos fiscais sobre o lucro, que chama-se aqui de abordagem fiscalista, que permite às organizações reconhecer um custo pela utilização dos ativos depreciables, para efeitos de apuração do resultado e, conseqüentemente do imposto a ser recolhido.

Outra abordagem que se dá, é a que trata da capacidade que tem o ativo de prestar serviços à organização; a medida que esse ativo perde a capacidade que possui de gerar benefícios futuros, essa perda de capacidade é medida e adicionada aos custos ou despesas conforme tenha se dado seu uso.

Nessas duas abordagens, de acordo com Stickney e Weil (2001:393), a depreciação não é perda de valor do bem, mas "representa simplesmente uma parcela do custo de aquisição do ativo, que é reconhecida como despesa do período ou como dos produtos nele fabricado."

Hendriksen e Breda (1999:325) ensinam que "A dificuldade mais séria com a depreciação está ligada ao fato de que nenhum método de alocação é perfeitamente defensável." Com base nessa assertiva, preferiu-se a abordagem dada de perda da capacidade de geração de benefícios futuros que um ativo possui.

Em primeiro lugar, porque nas organizações objeto deste estudo, não existe o aspecto da tributação, logo não há necessidade de se determinar lucro para efeitos de apuração de impostos, conseqüentemente, a utilização de métodos que digam respeito a taxas baseadas na vida útil dos bens.

Em segundo lugar, em organizações do terceiro setor não existe a questão da receita produzida para reconhecimento de resultados, conforme se estudou anteriormente; exceto por situações que não dizem respeito à atividade fim da mesma, como produção e venda de bens e serviços. Logo,



pode-se inferir que os ativos utilizados pelas mesmas geram benefícios futuros não como elementos de receita, mas simplesmente como serviços que não serão transformados em receitas, mas em consumo de patrimônio social.

Dessa forma, entende-se como de melhor adequação a metodologia de se reconhecer a depreciação de um ativo para organizações do terceiro setor quando da perda de capacidade de gerar benefícios futuros para a organização, que deverá ser medida e reconhecida como consumo, para que se dê justeza às informações sobre esse mesmo bem.

Diante do exposto, apresentam-se a seguir os modelos sugeridos para a elaboração e apresentação de demonstrações contábeis para organizações do terceiro setor, entendendo-se que, embora muito tenha que ser estudado no que se refere ao assunto, esses modelos podem ser considerados como parte de um processo para estudos mais aprofundados que envolvam elementos econômicos, correção integral e valor presente, gestão estratégica e elaboração de modelos gerenciais a partir de demonstrações contábeis, dentre outros.

Para a elaboração desses modelos partiu-se das demonstrações contábeis publicadas pela organização sorteada anteriormente quando se tratou dos modelos segundo as Normas expostas.

A presente sugestão apresenta-se como um parâmetro para que sejam elaboradas revisões nas normas, de tal modo a se promover uma maior qualidade das demonstrações contábeis para o terceiro setor no que se refere às suas qualidades intrínsecas, principalmente no tocante à compreensibilidade.

Além dessa característica, buscou-se também a transparência como elemento informativo da justeza da informação contábil.

Observe-se que não se buscou com este estudo criar novas demonstrações contábeis, mas dar um novo formato às já existentes, a fim de que se possa melhor entender as alterações havidas com o patrimônio, suas causas e necessidades de recursos nas organizações do terceiro setor.

Saliente-se ainda, que essa forma de preparar as demonstrações contábeis em organizações do terceiro setor guarda estreito relacionamento com a missão e os objetivos dessa organização, tendo em vista o uso de conceitos tipo: receitas, custos e despesas operacionais, dentre outros devem estar bem esclarecidos conforme se pode ver no conjunto de demonstrações que se apresenta.

Embora não se consiga atender a todas as necessidades dos usuários das informações contábeis, notadamente o usuário externo, buscou-se no conjunto ora sugerido, um formato que atenda de forma razoável às necessidades dos grupos de usuários contidos no ambiente próximo.

### **5.3.2. Modelo de demonstrações contábeis sugeridos para o terceiro setor**

A primeira informação que se deve ter quando da elaboração de demonstrações contábeis no formato sugerido, tanto para usuários internos quanto externos, trata da missão da organização, pelos motivos já explicitados, seguida de seus objetivos, crenças e valores dos gestores.

Conhecer a missão da organização dá ao usuário da informação condições de entender aspectos relacionados às escolhas por determinadas soluções, em detrimento de outras que não se aplicariam. Assim, tem-se que se a organização tiver por missão a produção de hortifrutigrangeiros sob o foco comunitário, certamente deve considerar os aspectos relacionados ao reconhecimento das entradas de recursos por venda de produtos como receitas.

Isso pode ser determinante no momento, por exemplo, de se conceder um empréstimo a uma organização dessa natureza. Sabendo-se que sua fonte de receitas é a produção própria e que sua capacidade produtiva é determinada, pode-se decidir sobre a concessão, ou não, do empréstimo.

Outros exemplos podem ser citados, mas entende-se desnecessários, posto que o que se pretende aqui não é efetuar uma análise de demonstrações contábeis ou determinar quais decisões poderão tomadas com base nessas demonstrações, mas tão somente atrelar o conhecimento da missão às escolhas contábeis feitas pelos gestores em organizações do terceiro setor.

No caso em estudo, tem-se declarados: a Missão e os objetivos, razão pela qual apenas essas duas informações constam do presente trabalho, faltando aqui a declaração das crenças e valores dos gestores/instituidores para que esteja melhor apresentado o quadro institucional da organização.

**ORGANIZAÇÃO: ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL  
PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES – EDISCA**

**MISSÃO DA ORGANIZAÇÃO: ATUAR NA BUSCA DE UMA  
CIDADANIA PLENA E CONSCIENTE, ATRAVÉS DA  
SOCIALIZAÇÃO DO CONHECIMENTO, DE OUTRAS ATIVIDADES,  
DA DANÇA E DO DESENVOLVIMENTO DE OUTRAS ATIVIDADES  
CULTURAIS, JUNTO ÀS CRIANÇAS E ADOLESCENTES DAS  
COMUNIDADES DE FORTALEZA.**

**OBJETIVOS:**

- POSSIBILITAR À CRIANÇA E AO ADOLESCENTE, ECONOMICAMENTE CARENTES, O ACESSO AO ESTUDO E À PRÁTICA DA ARTE DA DANÇA;
- TRABALHAR A DANÇA E OUTRAS ARTES COMO INSTRUMENTO DE TRANSFORMAÇÃO DAS PERSPECTIVAS DE VIDA DE SEU PÚBLICO DESTINATÁRIO, DAS RESPECTIVAS FAMÍLIAS E COMUNIDADES;
- VALORIZAR, ESTIMULAR E DIFUNDIR A ARTE DA DANÇA JUNTO ÀS COMUNIDADES CARENTES DO ESTADO DO CEARÁ;
- UTILIZAR A DANÇA COMO INSTRUMENTO DIFUSOR E SOLIDIFICADOR DA CONSCIÊNCIA DE CIDADANIA, SOBRETUDO JUNTO AO PÚBLICO DESTINATÁRIO DE SEU TRABALHO.

### **BALANÇO PATRIMONIAL**

O Balanço Patrimonial informa a situação econômica e financeira da organização em um determinado momento, sendo considerada uma demonstração estática que se reveste de importância no sentido de se conhecer a capacidade que tem a organização de cumprir suas obrigações e capacidade de investir em novos projetos.

No modelo apresentado não foram criadas situações diversas das ocorridas na organização no decorrer do ano 2000, conforme evidenciado nas demonstrações publicadas. O que se fez foi melhorar o nível de detalhamento de algumas informações com o fim de efetivamente reconhecer o caráter compreensibilidade.

Alguns dos principais elementos são citados para que se possa conhecer como se deu o processo de modificação e elaboração das novas demonstrações.

A organização trabalha apenas com elementos considerados de curto prazo ou circulante, não sendo portanto necessário verificar os prazos de vencimentos de elementos que compõem seus ativos e passivos para efeitos de divulgação.

Conforme se pode ver declarado na missão e nos objetivos da organização, a mesma não tem o caráter comercial, nem tampouco de organização de profissionais que justifique a inserção de contas a receber de clientes ou associados como seria feito no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará<sup>22</sup>, para se citar um exemplo.

Contas como valores em poder de terceiros, que aparecem na demonstração em estudo, carecem de maiores explicações, não devendo estar colocadas dessa forma, mas determinando quem são os terceiros e a que se referem esses valores, ainda que em Notas Explicativas se obtenham essas respostas.

Outra situação que não se modificou para apresentação do exemplo, trata da depreciação, que foi calculada pelo método linear, conforme nota explicativa publicada. Saliente-se que o método de depreciação utilizado depende dos propósitos da organização, embora tenha sido sugerido no decorrer do presente trabalho o método que considera a perda de capacidade de gerar benefícios futuros que tem o ativo para a organização.

Considerou-se apenas uma modificação no que se refere ao item Diferido. A aquisição de *software* pela organização foi considerada pela

---

<sup>22</sup> A característica principal dos Conselhos de Profissões Regulamentadas é a possibilidade de os mesmos cobrarem judicialmente de seus membros em atraso, impedindo inclusive de os mesmos exercerem a profissão, o que justifica sua inclusão como cliente (contas a receber).

mesma como elemento do Diferido, em desacordo com o que se defende no presente trabalho no que se refere a despesas e receitas. Com isso, preferiu-se tratar a aquisição de *software* como item do permanente imobilizado.

No que se refere ao Passivo, nesse caso especificamente, não foram efetuadas modificações nem tampouco apresentado novo formato para o mesmo.

Quanto ao Patrimônio Social, foram efetuadas grandes modificações no formato de apresentação que justifica-se pelo grau de informação sobre sua composição que é necessária em organizações do terceiro setor.

A primeira delas refere-se à divisão desse Patrimônio Social em: Patrimônio Social em Capital Circulante Líquido e Patrimônio Social em itens Permanentes.

Observe-se contudo, que a expressão Capital Circulante Líquido foi utilizada aqui apenas para os itens considerados circulantes. Caso houvesse elementos de Longo Prazo nessa organização, deveria ser informada a coluna Patrimônio Social em Capital de Longo Prazo Líquido.

A justificativa para essa forma de apresentação do Patrimônio Social se dá pela oportunidade da informação de como se formou o Patrimônio Social ao longo dos exercícios, bem como sua capacidade de determinar a continuidade da organização, inclusive a necessidade de obtenção de mais recursos através de investimentos de terceiros ou operações de fabricação, venda ou prestação de serviços.

Dessa forma pode-se entender que as alterações propostas possuem um caráter gerencial, combinado com a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, atendendo às Normas Brasileiras de

Contabilidade no que se refere à forma de apresentação do Balanço patrimonial e dos elementos que devem ser evidenciados.

Quadro nº 07

**ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E  
ADOLESCENTES - EDISCABALANÇO PATRIMONIAL – (EM REAIS R\$)**

<b>ATIVO</b>	<b>2000</b>	<b>1999</b>
<b>CIRCULANTE</b>	118.217	208.196
Caixa e Bancos	74.749	194.625
Aplicações Financeiras	41.053	2.664
Adiantamento a Fornecedores	500	973
Valores em Poder de Terceiros	1.915	9.934
<b>PERMANENTE</b>	1.207.912	1.220.305
Imobilizado	1.206.109	1.220.305
Diferido	1.803	
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>1.326.129</b>	<b>1.428.501</b>
<b>PASSIVO</b>	186.460	187.030
<b>CIRCULANTE</b>		
Obrigações Fiscais	32.743	32.565
Encargos e Salários a Pagar	147.818	147.306
Outras Contas a Pagar	5.899	7.159
<b>PATRIMÔNIO SOCIAL</b>	<b>1.139.669</b>	<b>1.241.471</b>
<b>PS EM CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO<sup>23</sup></b>	<b>(68.243)</b>	<b>21.166</b>
<b>PS EM INTENS PERMANENTES</b>	<b>1.207.912</b>	<b>1.220.305</b>
<b>TOTAL PASSIVO + PL</b>	<b>1.326.129</b>	<b>1.428.501</b>

<sup>23</sup> O Patrimônio Social em Capital Circulante Líquido refere-se à diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante, e deve estar explicitado em Nota Explicativa para melhor entendimento dos usuários.

O fato de se verificar um Patrimônio Social em Capital Circulante Líquido negativo, de R\$ 68.243,00 em 2000, implica dizer que a organização não possui recursos de curto prazo em montante suficiente para fazer face às obrigações de curto prazo; implica ainda na determinação de que o Patrimônio Social da organização é formado em sua quase totalidade, 83,30% (oitenta e três inteiros e três décimos) por cento, de bens do ativo permanente. Como a atividade principal da EDISCA não é comprar e vender bens de caráter permanente, significa dizer que a mesma deve buscar captar recursos para a manutenção de suas atividades.<sup>24</sup>

Um outro aspecto que pode ser observado é a possibilidade de liquidação da organização. Verifica-se claramente que, como a maior parcela do patrimônio está representada por bens de caráter permanente, não haveria que se falar em sobras de caixa no momento da transferência de seu patrimônio para outra organização conforme determinado em seu estatuto.

Outras considerações podem ser feitas, principalmente em se analisando mais detalhadamente as demonstrações contábeis em conjunto, incluindo-se aí as Notas Explicativas. O que se ressalta, é a possibilidade de se obterem informações úteis à tomada de decisões pelos gestores e doadores, bem como outros usuários, no Balanço Patrimonial.

Assim, tem-se que não se criou outra demonstração que substitua o Balanço Patrimonial, mas buscou-se outra forma de evidenciar os elementos componentes dessa demonstração de modos a se obterem a maior quantidade de informações contábeis possível para a tomada de decisão sem incorrer em custos proibitivos para sua elaboração.

---

<sup>24</sup> Ocorre, no entanto, que a conta que registra os encargos e salários a pagar, que é o maior passivo da organização, está *sub jûdice*, podendo inclusive não vir a se confirmar. Contudo, em caso de confirmação, a organização terá dificuldades para fazer cumprir essa obrigação.



## DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ATIVIDADES DO EXERCÍCIO

A Demonstração de Resultados e Atividades do Exercício – DRAE apresenta duas partes distintas: uma trata dos resultados obtidos nas operações onde se reconhecem receitas, custos e despesas; a outra trata de atividades desenvolvidas com recursos obtidos através de doações e subvenções, as quais não permitem a apuração de resultados, mas apenas a determinação de quanto foi investido na organização por terceiros e quanto foi consumido para a consecução dos objetivos.

Essa demonstração permite também que se utilize da Contabilidade por Fundos, com a diferença que, da forma como é sugerida, não permite que se reconheça como de resultado contas que não compõem efetivamente o resultado da organização.

Os fatos, assim como no Balanço Patrimonial, não foram alterados nem tampouco criadas situações diferentes das expostas na Demonstração do Resultado do Exercício publicada.

Embora não tenha havido alterações nos eventos, as contas foram segregadas em conformidade com sua situação, em Contas de Resultado e Contas de Atividades (projetos). O formato da demonstração permanece o mesmo, inclusive com a mesma metodologia de apuração de resultados e de recursos não utilizados.

As contas de resultados apuram resultados e as contas de atividades informam os investimentos efetuados por terceiros, deles subtraindo-se os consumos, encontrando-se o somatório dos recursos não utilizados. Inclui-se aí também a depreciação como consumo de recursos não monetários, mas dos próprios ativos pelos aspectos tratados anteriormente.

Quadro nº 08

**ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E  
ADOLESCENTES – EDISCA**

**DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS E ATIVIDADES DO EXERCÍCIO**

	2000	1999
<b>I RESULTADOS DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>RECEITAS</b>		
De promoção de Eventos	111.321	28.544
(-) Custos dos Eventos	(143.943)	(37.311)
Resultado Bruto com Eventos	(32.622)	(37.311)
(-) Gastos Relacionados	-	-
Resultado Operacional	(32.622)	(37.311)
<b>AUMENTO/REDUÇÃO DO PS</b>	<b>(32.622)</b>	<b>(37.311)</b>
<b>II CAPTÇÃO E CONSUMO NAS ATIVIDADES</b>		
<b>FUNDOS RESTRITOS</b>		
Investimento Projeto A	-	-
(-) Consumo de Recursos	-	-
. Nas operações	-	-
. No imobilizado	-	-
Recursos Não Consumidos	-	-
<b>FUNDOS IRRESTRITOS</b>		
Convênio c/Ent Públicas	132.815	1.212.223
Doações Fund/Instituições	438.967	420.807
Doações de Pessoas Físicas	600	1.295
(-) Consumo de Recursos	641.563	545.294
. Pessoal	306.811	250.188
. Gerais e Adm	147.555	167.439
. Impostos e Contribuições	1.041	19.806
. Depreciação e Amortização	79.964	21.315
. Manut. e Projetos	114.137	93.177
(+/-) Rec-Desp Financeiras	(7.946)	(6.631)
<b>RECURSOS NÃO CONSUMIDOS<sup>25</sup></b>	<b>(69.180)</b>	<b>1.089.031</b>
<b>AUMENTO/DIMINUIÇÃO DO PS</b>	<b>(101.802)</b>	<b>1.051.720</b>

<sup>25</sup> Representam as sobras ou faltas, que devem ser explicitadas em Notas Explicativas

A maior diferença verificada entre a Demonstração de Resultados e Atividades do Exercício e a Demonstração do Resultado do Exercício, cuja denominação conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade é Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, publicada, reside no fato de a DRAE segregar as contas em contas de resultados e contas de consumo de patrimônio social.

Tal fato se dá tendo em vista que os desembolsos que não geram resultado não são apresentados nas demonstrações publicadas em conformidade com as Normas, e o conhecimento dessa relação é fundamental para os usuários gestores e doadores, principalmente.

A sociedade também necessita conhecer como os recursos foram utilizados na organização, com o fim de fazer valer seu direito de cidadania em “fiscalizando” a aplicação de recursos que pertencem à coletividade e não a um pequeno grupo gestor.

Verifica-se na demonstração da organização em apreço, o consumo de recursos em atividades sem restrição de uso, incluindo-se aí a depreciação pelo consumo dos ativos que participam dessas atividades. Tem-se que no ano de 2000 os recursos consumidos<sup>26</sup> foram superiores aos recebidos

Uma observação deve ser feita quanto a essa demonstração. Os recursos dos projetos podem ter sido consumidos em imobilizações, o que não altera o Patrimônio Social, apenas a localização de cada conta, ou em desembolso para a manutenção das atividades, o que diminui o Patrimônio Social.

---

<sup>26</sup> O regime de competência foi verificado para os custos, despesas e consumos de recursos, e o regime de caixa para os recebimentos (receitas e subvenções e doações)

Esses fatos devem estar evidenciados em Notas Explicativas, ainda que outras demonstrações tais como a DOAR e a DFC já os mostrem com um grau de precisão aceitável.

## DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

A presente demonstração, conforme comentado anteriormente, justifica-se pelo conhecimento dos fluxos financeiros da organização, podendo-se fazer inclusive projeções com base nessas informações.

Evidentemente que os recursos provenientes das atividades produtivas<sup>27</sup> serão apresentados como no segundo setor, partindo-se do lucro líquido quando se utilizar o fluxo de caixa pelo método indireto. Os demais recursos, esses serão apresentados em separado apenas pelo fluxo líquido de entradas e saídas.

Para a elaboração do modelo a seguir, preferiu-se utilizar o Método Indireto, principalmente pela facilidade com que se pode elaborá-la sem necessidade de se obterem informações sobre como se deram as operações que afetam o caixa da empresa de forma individual.

Assim como para as demais demonstrações, foram efetuadas adaptações principalmente nos grupos de contas que devem ser apresentados, bem como no formato da própria demonstração.

Os itens considerados operacionais continuam sendo os que tratam das atividades que geram receitas e despesas na organização, enquanto os itens considerados como atividades, são os que não geram resultados, conforme estabelecido anteriormente.

---

<sup>27</sup> Atividades produtivas para efeitos do presente estudo, são as que dizem respeito à produção e venda de bens, mercadorias e serviços na organização.

Além disso, alguns itens, como depreciação, foram subsidiados por outras demonstrações publicadas pela organização tais como: DOAR, DRE e Notas Explicativas.

Quadro nº 09

**ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E  
ADOLESCENTES – EDISCA  
DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA – MÉTODO INDIRETO**

I ATIVIDADES OPERACIONAIS		1999
Aumento/Redução total no PS		(101.802)
- Mais Depreciação		79.964
- Menos ganho na venda de imobilizado		-
Aumento/Redução total no PS ajustada		(21.838)
+ Red. Adiantamento a Fornecedores	473	
+ Redução Valores em Poder de Terceiros	8.019	
+ Aumento Obrigações Fiscais	178	
+ Aumento Salários Encargos a Pagar	512	
(-) Redução Outras Contas a Pagar	(1.260)	
Caixa gerado Atividades Operacionais		(13.916)
<b>II ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		<b>-</b>
Caixa gerado Ativ. Financiamento		-
<b>III ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
(-) Aquisição de Imobilizado		(67.571)
<b>IV VARIAÇÃO FINAL NO CAIXA</b>		<b>(81.487)</b>
+ Saldo Inicial (Cx e Eqv.Cx)		197.289
<b>SALDO FINAL</b>		<b>115.802</b>

Como essa demonstração trata efetivamente das entradas e saídas de caixa na organização, verifique-se não haver necessidade de se separarem os grupos, posto que, parte-se do Aumento/Redução do Patrimônio Social retirado da Demonstração de Resultados e Atividades do Exercício já feita tal segregação.

## DEMONSTRAÇÃO DE ORIGENS E APLICAÇÃO DE RECURSOS

Essa demonstração aplica-se perfeitamente ao terceiro setor utilizando-se da abordagem aqui verificada.

Os recursos deverão estar separados em provenientes das atividades produtivas e das não produtivas, e sua aplicação será evidenciada também em separado, verificando-se assim a dependência, ou não da organização por capitais de investidores<sup>28</sup> e suas necessidades em relação a suas atividades.

Quadro nº 10

### ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES – EDISCA

#### DEMONSTRAÇÃO DE ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS – 2000

	2000	1999
<b>ORIGENS DOS RECURSOS</b>		
Das Operações	(32.622)	37.311
Das Atividades	(69.180)	1.014.409
<b>Total de Origens</b>	<b>(101.802)</b>	<b>1.051.720</b>
<b>Ajustes às origens</b>		
Depreciações	79.964	21.315
<b>Origens ajustadas</b>	<b>(21.838)</b>	<b>1.073.035</b>
<b>APLICAÇÕES</b>		
Nas operações		
Nas atividades	67.571	1.107.499
. Permanente	67.571	1.107.499
<b>VARIAÇÃO DO CCL</b>	<b>89.409</b>	<b>34.464</b>

<sup>28</sup> Investidores são os doadores, contribuintes e subventores.

## DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL

Essa demonstração complementa as demais e informa a composição e motivos pelos quais esse patrimônio social tem determinado saldo ou valor.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados pode ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que conterà o item lucro ou prejuízo acumulado se houver, quando for apurado resultado positivo ou negativo nas atividades produtivas.

Quadro nº 11

### ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES – EDISCA

#### DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL- 2000

	PS EM CCL	PS EM PERM	PS TOTAL
31.12.99	21.166	1.220.305	1.214.471
Red/Aum por Operações	(32.622)		(32.622)
Red/Aum por Atividades	(69.180)		(69.180)
Depreciação	79.964		79.964
Red por Imobilizações	(67.571)		(67.571)
Red/Aum Líquido	(68.243)		(68.243)
Aum por Aquisição		67.571	67.571
Red por Depreciação		(79.964)	(79.964)
Em 31.12.2000	(68.243)	1.207.912	1.139.669

A despeito da utilização do conceito de Capital Circulante Líquido, tem-se que essa denominação, para se determinar os ativos circulantes menos os passivos circulantes, é a que melhor expressa essa relação. Na demonstração apresentada acima, consta apenas o Patrimônio Social em

Capital Circulante Líquido por haver na entidade em apreço apenas valores classificados nos itens Circulantes. No caso de haver valores classificados como itens de Longo Prazo, esse fato deve ser evidenciado, criando-se a coluna para o Patrimônio Social em Capital de Longo Prazo Líquido.

Tal classificação se faz necessária para informar a capacidade que a organização possui de saldar seus compromissos de curto ou de longo prazo e ainda a capacidade de gerar e manter recursos para sua continuidade, ocorrendo de forma semelhante à efetuada na Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos.

Suponha-se uma organização do terceiro setor cuja classificação está, conforme a classificação internacional no Grupo 3 – Saúde, subgrupo 100, hospitais e reabilitação, que pode-se determinar como sendo o IPREDE, uma das organizações que compuseram a amostra deste estudo. Admita-se que o IPREDE necessite manter um alto nível de immobilizações para a manutenção de suas atividades. Admita-se ainda que todos os recursos que o IPREDE recebe em dinheiro, são consumidos em suas atividades fim de maneira imediata (seja com alimentação de crianças, com pagamento de profissionais, etc.), além de adquirir ativos permanentes.

Dessa forma, o Patrimônio Social do IPREDE será formado, em sua maior parte, por Ativos de caráter permanente, o que é necessário; no entanto, pode-se perceber que sua capacidade de pagamentos de passivos de curto ou de longo prazo é comprometida e depende de campanhas de arrecadação de recursos, caso o mesmo não possua receitas de operações típicas do segundo setor.

Contudo, se for uma organização que não necessite manter alto índice de immobilizações, a revelação de que seu Patrimônio Social é composto em sua maior parte por ativos de caráter permanente, pode ser um indicativo de que algo encontra-se errado na forma como vêm sendo



utilizados os recursos, alertando-se assim aos gestores da necessidade de se tomarem medidas corretivas para essa situação.

## 6. CONCLUSÕES E PERSPECTIVAS

As principais conclusões deste trabalho foram observadas durante seu desenvolvimento, seja quando da análise dos resultados da pesquisa de campo, seja quando do estudo dos conceitos de gestão e sua aplicabilidade ao terceiro setor bem como dos aspectos teóricos e legais da Contabilidade, contida na revisão bibliográfica e documental apresentada.

Desta forma, observou-se o cumprimento dos objetivos previstos no capítulo inicial, bem como a confirmação das hipóteses levantadas; ainda, a necessidade da ampliação da pesquisa do objeto científico aqui tratado, face ao crescimento da participação do terceiro setor na economia de forma globalizada, de modos a induzir outros pesquisadores a darem continuidade à produção científica sobre o tema.

No que se refere aos objetivos declarados na pesquisa, pode-se concluir que os mesmos foram atingidos conforme se vê a seguir:

O objetivo principal proposto buscou a investigação do uso de informações contábeis no processo de gestão de organizações do terceiro setor localizadas no Estado do Ceará. Esse objetivo foi atingido plenamente através da própria execução da pesquisa de campo, onde se verificou o uso incipiente de informações contábeis pelos gestores dessas organizações, pelo fato de os mesmos não fazerem uso das demonstrações contábeis em conjunto com outros relatórios; verificou-se aqui, o uso de informações de caráter imediatista, onde se busca conhecer apenas os saldos de determinadas contas, especialmente as que representam disponibilidades, despesas e receitas.

Quanto ao objetivo específico que trata da identificação dos usuários das informações contábeis em Organizações do Terceiro Setor, constatou-se que os agentes econômicos que têm poder de decisão dentro das organizações fazem uso de informações contábeis, principalmente o

Governo, os gestores e os clientes secundários pelos motivos explicitados no corpo da pesquisa.

A identificação das decisões tomadas pelos gestores das organizações objeto deste estudo com base nas informações emanadas da Contabilidade, seja através das demonstrações contábeis elaboradas segundo a NBC T 10.19, ou não, foi o segundo objetivo específico atingido, posto que se verificou que os mesmos fazem uso do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, bem como de outros relatórios, ainda que não explorem suas potencialidades, nem façam projeções baseadas nelas.

O terceiro objetivo específico atingido tratou do modo como se dá a evidenciação da gestão dos recursos utilizados na execução de suas operações visando o cumprimento de sua missão, onde se verificou a elaboração de informações contábeis, principalmente as demonstrações contábeis segundo o padrão da NBC T 10.19 como forma de tornar evidente os aspectos inerentes à gestão e utilização dos recursos confiados aos gestores.

Por fim, o quarto objetivo proposto e atingido tratou de sugestão de modelos de demonstrações contábeis para organizações do terceiro setor, em um formato que permita aos agentes econômicos conhecerem a formação do patrimônio e o consumo dos recursos aportados na organização, de forma a estarem segregados esses recursos em bens permanentes e disponibilidades, bem como conhecer o patrimônio e o modo como se deu sua formação, segregados no formato da contabilidade por fundos.

Relativamente à confirmação ou negação das hipóteses construídas para a presente pesquisa, verificou-se a confirmação de todas elas, posto que se pode observar o comportamento dos agentes econômicos aqui

estudados no tocante à utilização das demonstrações contábeis elaboradas em conformidade com o ditame das Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente da NBC T 10.19, conforme se pode verificar a seguir:

Para a Hipótese I, onde se buscou verificar se Órgãos específicos do Governo não exigem que as Demonstrações Contábeis das Organizações do Terceiro Setor sejam preparadas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 10-19, as respostas à questão nº 2 permitiram que se verificasse a confirmação desta Hipótese, posto que uma das respostas observadas foi que a organização elabora relatórios específicos para o Governo.

A Hipótese II, entende-se confirmada pelas respostas dadas às Questões nºs 2, 4 e 5, onde se verificou que as organizações apoiadoras apenas exigem relatórios específicos de prestação de contas da utilização de recursos que a mesma aportou na organização, e os doadores de serviços sequer sabem como, e se são, registrados os serviços que prestam às organizações.

A Hipótese III foi confirmada, haja vista as respostas dadas às questões de nºs 3 e 8 d), que permitiram verificar-se que os gestores utilizam as informações contábeis evidenciadas em consonância com a NBC T 10.19, posto que 3 organizações responderam que as utilizam para verificar atingimento de metas, logo, determinando as limitações de uso.

No que se refere à observação da verificação da Hipótese IV, percebe-se que os clientes, tanto primários quanto secundários, não fazem uso das demonstrações contábeis formuladas segundo os ditames da NBC T 10.19, dada as respostas às questões nºs 2, 3 e 8 d), que não informam o uso de referidas demonstrações pelos clientes, tendo sido verificado que os mesmos são informados sobre a gestão das organizações pesquisadas através de relatórios próprios criados pelos clientes, quando se trata de

clientes secundários que desejam saber como os recursos que aportou na organização estão sendo utilizados, ou de forma mais simplificada quando se trata de clientes primários que são informados dos resultados da gestão através de assembléias gerais, informes em rádios comunitárias e outras formas como se pode verificar na resposta às questões referenciadas.

O presente estudo permitiu ainda que se pudesse verificar a necessidade de ampliação da pesquisa no sentido de se buscarem outros instrumentos de gestão, adaptando-os às organizações objeto deste estudo, inclusive aumentando o tamanho da amostra para se procurar a confirmação dos resultados aqui encontrados em uma quantidade maior de organizações.

Como perspectivas de pesquisas que aumentariam as possibilidades de melhoria na gestão do terceiro setor, entende-se como importante e necessário também o estudo da mensuração e informação da riqueza que o terceiro setor gera para a economia do território onde se estabelece, a exemplo do que ocorre com as empresas que, através da Demonstração do Valor Adicionado – DVA, informam à sociedade o valor da riqueza por elas gerada e distribuída, incluindo-se tal Demonstração no Balanço Social para o Terceiro Setor.

A contribuição dada pela presente pesquisa à Ciência Contábil concentra-se no aspecto relativo à verificação do grau de utilização das informações emanadas da Contabilidade por organizações que foram objeto desse estudo de forma sistemática, utilizando-se o rigor científico que requer uma pesquisa dessa natureza. Para o dia-a-dia dos gestores, a contribuição dada foi no sentido de os mesmos conhecerem a necessidade de profissionalizar a gestão das organizações que comandam, inclusive sugerindo alterações na forma como são elaboradas as Demonstrações Contábeis no sentido de melhorar a compreensão dos elementos que as compõem.

**BIBLIOGRAFIA**

- ALCÂNTARA, Lúcio. *Administração: tempo e modo*. Coleção Idéias. V. 4. Brasília: Senado Federal, 2000.
- ALOE, Armando & VALLE, Francisco. *Contabilidade comercial*. São Paulo: Atlas, 1981.
- ARANTES, Paulo E. *Esquerda e direita no espelho das ONGs*. Cadernos ABONG. V. 27. São Paulo, Maio 2000.
- BAILEY, Michael. *Levantamento de fundos no Brasil: principais implicações para as organizações da sociedade civil e ONGs internacionais*. Cadernos ABONG. V. 27. São Paulo, Maio 2000.
- BATEMAN, Thomas S. & SNELL, Scott A. *Administração: construindo vantagem competitiva*. Tradução por Celso A. Rimoli. São Paulo: Atlas, 1998.
- BAVA, Sílvio Caccia. *O terceiro setor e os desafios do estado de São Paulo para o século XXI*. Cadernos ABONG. V. 27. São Paulo, Maio 2000.
- BELCHIOR, Elysio O. *Vocabulário de termos econômicos e financeiros*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1987.
- BENÍCIO, João Carlos. *Gestão financeira para organizações da sociedade civil*. São Paulo: Global, 2000.
- BINZEN, Susanna C. et al. *Gerenciando serviços de saúde reprodutiva técnicas e instrumentos um manual de referência*. Boston USA: Menagement Sciences for Health, 1999.
- BOLETIM IOB. *Um estudo mais detalhado sobre a elaboração da DOAR*. Caderno Temática Contábil e Balanços. São Paulo: IOB, 2001.
- BRANCATO, Ricardo Teixeira. *Instituições de direito público e de direito privado*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº 3.071, de 1º de Janeiro de 1916. Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1997.

- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. *Introdução à hermenêutica das demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas, 1997.
- CARNEIRO, ARAÚJO, ARAÚJO & SILVA NETO. *Evidenciação contábil em entidades sem fins lucrativos*. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia: CFC 2000.
- CARVALHO, Maria Cecília M. *Metodologia Científica*. Campinas: Papirus, 1994
- CATELLI, Armando et al. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo : Atlas, 1999.
- COELHO, Simone de Castro T. *Terceiro setor. Um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos*. São Paulo: SENAC, 2000.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Contabilidade no contexto internacional*. Nº 09. São Paulo: Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Contabilidade no contexto internacional*. Nº 04. São Paulo: Atlas, 1991.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO CEARÁ. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. Fortaleza: CRC-CE, 1999.
- CRUZ, Célia Meireles & ESTRAVIZ, Marcelo. *Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos*. São Paulo: Global, 2000.
- DIAS FILHO, José Maria e NAKAGAWA, Massayuki. *Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação*. In XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade. Goiás. 2000
- DOLABELLA, Maurício Melo. *Globalização e Contabilidade: Modelos Contábeis de Avaliação das Empresas Multinacionais*. In: XV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade. Ceará. 1996.
- DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de organizações sem fins lucrativos*. Princípios e práticas. São Paulo: Pioneira, 1997.

- \_\_\_\_\_. *Terceiro setor: exercícios de auto-avaliação para empresas*. São Paulo: Futura, 2001.
- FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. São Paulo: Atlas, 1993.
- FALCÃO, Joaquim & CUENCA, Carlos. *Mudança social e reforma legal: estudos para uma nova legislação do terceiro setor*. Rio de Janeiro: Comunidade Solitária, Série Marco Legal, 1999.
- FERNANDES, Rubem César. *Privado porém público*. Rio de Janeiro: Relume- Dumará, 1994.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1994.
- FONSECA, Luzia Viana da. *O estado, o terceiro setor e o mercado. Uma tríade complexa*. Goiás: CFC, XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000.
- FORTES, José Carlos. *Obrigatoriedade da escrituração contábil*. Fortaleza: CRC-CE, 1998.
- FREZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- GALLIANO, A. Guilherme. *O método científico teoria e prática*. São Paulo: Harbra, 1979.
- GÉLÉDAN, Alain & BRÉMOND, Janine. *Dicionário das teorias e mecanismos econômicos*. Lisboa: Livros Horizonte, 1988.
- GIDDENS, Anthony. *A roda redescoberta*. Revista Isto É. Nº 1658. 11 de julho de 2001. São Paulo: Editora Três.
- GITMAN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira*. Rio de Janeiro
- GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração do resultado econômico*. n.º 3, São Paulo : FIPECAFI, Caderno de Estudos, jul/set. 1991.
- \_\_\_\_\_. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.



- HENDRIKSEN, Eldo S. e BREDA, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1999.
- HOPP, João Carlos e LEITE, Hélio de Paula. *O crepúsculo do lucro contábil*. Revista de Administração de Empresas FGV. São Paulo: out /dez. 1988.
- HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor*. São Paulo: Makron Books, 1999.
- HUHNE, Leda Miranda(organizadora). *Metodologia científica: caderno de textos e técnicas*. Ed. Agir, Rio de Janeiro, 5ª ed., 1992.
- IOB. *Contabilidade de entidades de fins não lucrativos*. Boletim Temática Contábil e Balanços. nº 12, 1997.
- IOSCHPE, Evelyn Berg et. al. *3º setor: desenvolvimento social sustentado*: in III Encontro Ibero-americano do Terceiro Setor. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Contabilidade introdutória*. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. São Paulo: Atlas, 2000.
- JACINTHO, Roque e JACINTHO, Eduardo. *Balanço: encerramento e análise*. São Paulo: Brasiliense, 1983.
- JEREMIAS, Cristiane & BEUREN, Ilse Maria. *Contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais*. In XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia: CFC, 2000.
- KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- 
- \_\_\_\_\_ *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- KARDEK, Alan. Traduzido por Júlio Abreu Filho. *O Evangelho Segundo o Espiritismo*. São Paulo: Pensamento, 1997

- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1991
- LANDIN, Leilah e BERES, Neide. *As organizações sem fins lucrativos no Brasil ocupações, despesas e recursos*. Rio de Janeiro: Nau, 1999.
- LIBONATI, Jeronymo José e SOUTO MAIOR, Verônica Cunha de. *O processo de comunicação na contabilidade*. In XV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Fortaleza: CFC, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- MACHADO JR, J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.
- MARCONI, Marina Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. São Paulo: Atlas, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo : Atlas, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Fluxo de Caixa e DOAR* . Boletim do IBRACON . Instituto Brasileiro de Contadores. Nº 199. Dez/94.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Gilberto de A e LINTZ, Alexandre. *Guia de elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução, análise*. São Paulo: Atlas, 1999.
- NASCIMENTO, Diogo T. do e OLAK, Paulo Arnaldo. *As entidades sem fins lucrativos (terceiro setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas*. In XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia: CFC, 2000.
- HAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos*. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. São Paulo, 1996.

- \_\_\_\_\_. *Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras*. Tese de Doutorado. FEA/USP. São Paulo, 2000.
- OLAK, Paulo Arnaldo e NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Contabilidade por fundos aplicada às entidades sem fins lucrativos*. In VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife: ABC, 2000.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Planejamento estratégico*. São Paulo: Atlas, 1997
- OLIVEIRA, Francisco de. *Brasil: da pobreza da inflação para a inflação da pobreza*. Cadernos ABONG. V. 27. São Paulo, Maio 2000.
- PAES, José Eduardo Sabó. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade básica fácil*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- ROCHA, Welington, CARNEIRO, Célia M. B, ARAÚJO, Osório C. *Análise de custos de concorrentes proposta de um modelo de relatório para análise de posicionamento estratégico*. VII Congresso Brasileiro de Custos. Recife: Agosto, 2000.
- RUDIO, Franz Victor. *Introdução ao projeto de pesquisa científica*. Petrópolis: Vozes, 1998.
- SÁ, Schneider de. *Manual de normalização de trabalhos técnicos, científicos e culturais*. Petrópolis: Vozes, 1994.
- SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração contábil do valor adicionado – DVA: um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas*. Tese de Livre Docência. FEA/USP. São Paulo, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Sociedades anônimas: capital, democracia e transparência*. Rumos Economia e Desenvolvimento para os Novos Tempos. V. 183, ABDE, Abril 2001.
- SANTOS, Edilene Santana e PONTE, Vera. *Modelo de decisão em gestão econômica*. São Paulo : FIEPECAFI, Caderno de Estudos, v.10, n 19. Set/dez 1998. p. 43-51.

- SANVICENTE, Antonio Zoratto e SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. São Paulo: Atlas, 1995.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. São Paulo: Cortez, 1998.
- SCHARF, Regina e MALTA, Christiane Bueno. *ONGs passam a adotar gestão empresarial*. In *Gazeta Mercantil*, 15 de março de 2001. Página A-9.
- SILVA, Antonio Luiz de Paula. *Utilizando o planejamento como ferramenta de aprendizagem*. São Paulo: Global, 2000.
- SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1996.
- SILVA, Neide. *ONG's: um perfil. Cadastro das associadas à abong*. Rio de Janeiro: ABONG, 1998.
- STICKNEY, Clyde P. e WEIL, Roman L. *Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos*. Tradução por: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- SZAZI, Eduardo. *Terceiro setor. Regulação no Brasil*. São Paulo: Peirópolis, 2000.
- TENÓRIO, Fernando G. (Org.). *Gestão de ONGs principais funções gerenciais*. Rio de Janeiro: FGV, 2001.
- THIOLLENT, Michel. *Metodologia da pesquisa-ação*. São Paulo: Cortez, 1988.
- VIEIRA, Balbina Otoni. *Serviço Social política e administração*. Rio de Janeiro: Agir, 1979.
- WELSCH, Glenn A. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1983.

## APÉNDICE

**APÊNDICE I - MODELO DE QUESTIONÁRIO****PARTE I – Identificação da organização e dos gestores****ENTIDADE:** \_\_\_\_\_**ENDEREÇO:** \_\_\_\_\_**GRUPO E SUBGRUPO QUE PARTICIPA:** \_\_\_\_\_**MISSÃO:** \_\_\_\_\_**OBJETIVOS:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**1) GESTORES:**

Presidente: \_\_\_\_\_

Diretor \_\_\_\_\_ : \_\_\_\_\_

Diretor \_\_\_\_\_ : \_\_\_\_\_

Diretor \_\_\_\_\_ : \_\_\_\_\_

Diretor \_\_\_\_\_ : \_\_\_\_\_

**CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO:**

Presidente: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

**CONSELHO FISCAL:**

Presidente: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

PARTE II – Informações sobre a elaboração de demonstrações contábeis e sobre a gestão das organizações<sup>29</sup>.

1) ESSA ENTIDADE ELABORA DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS?

SIM  NÃO

EM CASO AFIRMATIVO, QUAIS SÃO AS DEMONSTRAÇÕES?

BALANÇO PATRIMONIAL;

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO PERÍODO;

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL;

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS;

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA;

ORÇAMENTO;

OUTRAS: \_\_\_\_\_

2) COMO ESSA ENTIDADE SE COMUNICA COM A SOCIEDADE E COM O GOVERNO (PRESTAÇÃO DE CONTAS), RELATIVAMENTE À GESTÃO DE SEUS RECURSOS?

3) DE QUE FORMA A ENTIDADE AVALIA A EFICIÊNCIA E EFICÁCIA DE SUA GESTÃO?

QUALIDADE DE SEUS RECURSOS HUMANOS

RESULTADOS CONTÁBEIS DA ENTIDADE

A ENTIDADE FAZ PESQUISA COM OS CLIENTES

A ENTIDADE DISCUTE E REAVALIA O SEU DESEMPENHO INTERNAMENTE

OUTRAS FORMAS: ESPECIFICAR \_\_\_\_\_

<sup>29</sup> Entre uma pergunta e outra foi dado um espaço suficiente para a resposta

4) HÁ OCORRÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GRATUITOS (TRABALHO VOLUNTÁRIO) POR TERCEIROS A ESSA ENTIDADE?

SIM     NÃO

5) EM CASO AFIRMATIVO, ESSES SERVIÇOS SÃO RECONHECIDOS E REGISTRADOS NA CONTABILIDADE DA ENTIDADE?

SIM     NÃO

EM CASO AFIRMATIVO, COMO SÃO EFETUADOS OS REGISTROS CONTÁBEIS DESSE SERVIÇO VOLUNTÁRIO?

6) COMO SÃO REGISTRADAS CONTABILMENTE AS DOAÇÕES FEITAS POR TERCEIROS CUJA APLICAÇÃO DAR-SE-Á CONFORME AS INDICAÇÕES E EXIGÊNCIAS DO DOADOR?

7) EM HAVENDO DOAÇÃO DE RECURSOS COM RESTRIÇÕES AO SEU USO, CUJO PRAZO PARA UTILIZAÇÃO PERMITE UMA APLICAÇÃO FINANCEIRA, EM QUAL MODALIDADE DE APLICAÇÃO É INVESTIDO O RECURSO?

PARTE III – Refere-se à utilização das demonstrações contábeis

A PERGUNTA A SEGUIR, REFERE-SE À EFETIVA UTILIZAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS POR ESSA ENTIDADE:

8) USO EFETIVO DAS SEGUINTE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS:

BALANÇO PATRIMONIAL

QUEM USA \_\_\_\_\_



---

---

---

COMO USA \_\_\_\_\_

---

---

---

QUANDO USA \_\_\_\_\_

---

---

---

PARA QUÊ \_\_\_\_\_

---

---

---

As perguntas referentes às demais demonstrações têm o mesmo formato das elaboradas para o Balanço Patrimonial, não sendo portanto necessário apresentar neste momento a forma completa desse formulário.

As demais demonstrações contábeis pesquisadas foram as constantes das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como as exigidas pela legislação do terceiro setor.

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO PERÍODO

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMONIO LÍQUIDO SOCIAL

DEMONSTRAÇÃO DE ORIGENS E APLICAÇÃO DE RECURSOS

DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA

**ANEXO**

**ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES – EDISCA**

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2000 E DE 1999**

**CONTEÚDO**

Parecer dos auditores independentes

Quadro 1 - Balanço patrimonial

Quadro 2 - Demonstração do resultado

Quadro 3 - Demonstração das mutações do patrimônio social

Quadro 4 - Demonstração das origens e aplicações de recursos

Notas explicativas às demonstrações contábeis



## PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos associados e administradores da  
Escola de Dança e Integração Social para Crianças e Adolescentes – Edisca

- 1 Examinamos o balanço patrimonial da Escola de Dança e Integração Social para Crianças e Adolescentes - Edisca, em 31 de dezembro de 2000, e a respectiva demonstração do resultado, das mutações do patrimônio social e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- 2 Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume das transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- 3 Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1, representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Escola de Dança e Integração Social para Crianças e Adolescentes - Edisca para o exercício findo em 31 de dezembro de 2000, o resultado de suas operações, as mutações do patrimônio social e as origens e aplicações de recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis, aplicáveis no Brasil, descritas na nota 2.
- 4 As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 1999, apresentadas para fins de comparabilidade, foram auditadas por outros auditores independentes que emitiram parecer sem ressalvas, datado de 31 de março de 2000.

Fortaleza, 5 de março de 2001

Gerson Lopes Fonteles  
CRC PA 003082/O-T-9

  
Ronaldo Batista Bezerra  
CRC CE 012886/0-6

**Fonteles Auditores Independentes**  
**CRC CE 000470/0**  
**Nexia International**

## QUADRO 1

## ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES - EDISCA

## BALANÇO PATRIMONIAL

(Em reais)

ATIVO	2000	1999	PASSIVO	2000	1999
<b>CIRCULANTE</b>			<b>CIRCULANTE</b>		
Caixa e bancos	74.749	194.625	Obrigações fiscais	32.743	32.565
Aplicações financeiras	41.053	2.664	Encargos e salários a pagar	147.818	147.306
Adiantamentos a fornecedores	500	973	Outras contas a pagar	5.899	7.159
Valores em poder de terceiros	1.915	9.934		186.460	187.030
	118.217	208.196	<b>PATRIMÔNIO SOCIAL</b>		
<b>PERMANENTE</b>			Patrimônio social adquirido	234.804	189.751
Imobilizado	1.206.109	1.220.305	Reserva de patrimônio	904.865	1.051.720
Diferido	1.803			1.139.669	1.241.471
	1.207.912	1.220.305	<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	1.326.129	1.428.501
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	1.326.129	1.428.501			

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

**QUADRO 2**

**ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES - EDISCA**

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**  
**(Em reais)**

	<u>2000</u>	<u>1999</u>
<b>RECEITA SOCIAL</b>		
De convênios com entidades públicas	132.815	1.212.223
De promoção de eventos	111.321	28.544
Doações de fundações e instituições	438.967	420.807
Doações de pessoas físicas	600	1.295
	<u>683.703</u>	<u>1.662.869</u>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>		
Pessoal	306.811	250.188
Promoção de eventos	143.943	65.855
Gerais e administrativas	147.555	167.439
Impostos e contribuições sociais	1.041	19.806
Depreciação e amortização	79.964	21.315
Manutenção e projetos	114.137	93.177
Receitas financeiras, líquidas	<u>(7.946)</u>	<u>(6.631)</u>
	<u>785.505</u>	<u>611.149</u>
<b>SUPERÁVIT (DÉFICIT) DO EXERCÍCIO</b>	<u><u>(101.802)</u></u>	<u><u>1.051.720</u></u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis

**QUADRO 3**

**ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES - EDISCA**

**DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL  
(Em reais)**

	<u>Patrimônio social adquirido</u>	<u>Reserva de patrimônio</u>	<u>TOTAL</u>
<b>EM 31 DE DEZEMBRO DE 1998</b>	<b>34.009</b>	<b>155.742</b>	<b>189.751</b>
Superávit do exercício		1.051.720	1.051.720
Transferência de reserva	<u>200.795</u>	<u>(200.795)</u>	<u>                    </u>
<b>EM 31 DE DEZEMBRO DE 1999</b>	<b>234.804</b>	<b>1.006.667</b>	<b>1.241.471</b>
Déficit do exercício		<u>(101.802)</u>	<u>(101.802)</u>
<b>EM 31 DE DEZEMBRO DE 2000</b>	<u><u>234.804</u></u>	<u><u>904.865</u></u>	<u><u>1.139.669</u></u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis



**QUADRO 4**

**ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES - EDISCA**

**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**(Em reais)**

	<u>2000</u>	<u>1999</u>
<b>ORIGENS DOS RECURSOS</b>		
Das operações:		
. Superávit (déficit) do exercício	(101.802)	1.051.720
. Depreciações e amortizações	<u>79.964</u>	<u>21.315</u>
<b>TOTAL DAS ORIGENS</b>	<u>(21.838)</u>	<u>1.073.035</u>
<b>APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>		
Nas operações:		
No ativo permanente	<u>67.571</u>	<u>1.107.499</u>
<b>TOTAL DAS APLICAÇÕES</b>	<u>67.571</u>	<u>1.107.499</u>
<b>REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE</b>	<u>(89.409)</u>	<u>(34.464)</u>
<b>VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE</b>		
Ativo circulante:		
No fim do exercício	118.217	208.196
No início do exercício	<u>208.196</u>	<u>172.669</u>
	<u>(89.979)</u>	<u>35.527</u>
Passivo circulante:		
No fim do exercício	186.460	187.030
No início do exercício	<u>187.030</u>	<u>117.039</u>
	<u>(570)</u>	<u>69.991</u>
<b>REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE</b>	<u>(89.409)</u>	<u>(34.464)</u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis

## **ESCOLA DE DANÇA E INTEGRAÇÃO SOCIAL PARA CRIANÇAS E ADOLESCENTES – EDISCA**

### **NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2000 E DE 1999**

**(Em reais)**

#### **1 CONTEXTO OPERACIONAL**

Escola de Dança e Integração Social para Crianças e Adolescentes – EDISCA, constituída em 2 de fevereiro de 1993, através da Assembléia Geral de Constituição, é uma sociedade civil sem fins lucrativos que tem como objetivo social:

- possibilitar a criança e ao adolescente, economicamente carentes, o acesso ao estudo e à prática da arte da dança;
- trabalhar a dança e outras artes como instrumento de transformação das perspectivas de vida do seu público destinatário, das respectivas famílias e comunidades;
- valorizar, estimular e difundir a arte da dança junto às comunidades carentes do Estado do Ceará; e
- utilizar a dança como instrumento difusor e solidificador da consciência de cidadania, sobretudo junto ao público destinatário de seu trabalho.

#### **2 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS**

As demonstrações contábeis foram elaboradas com observância das disposições contidas na legislação societária e fiscal e na NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe – do Conselho Federal de Contabilidade, em consonância com as práticas contábeis descritas a seguir:

##### **2.1 Apuração de Resultado**

As receitas decorrentes de convênios e doações são contabilizadas quando do recebimento e as despesas são apropriadas de acordo com o regime de competência.

##### **2.2 Ativo circulante**

Está demonstrado pelo valor provável de realização incluindo, quando aplicável, os rendimentos auferidos até a data do balanço.

### 2.3 Imobilizado

Demonstrado ao custo de aquisição ou construção. A depreciação é calculada pelo método linear com base em taxas fiscais considerando o prazo de vida útil do bem.

### 2.4 Diferido

Demonstrado ao custo de aquisição de sistemas (*softwares*) e a amortização é calculada, pelo método linear, com taxa de 20% ao ano. A instituição optou por registrar, diretamente no resultado, a totalidade das despesas com montagem e promoção de eventos cujas receitas beneficiarão mais de um exercício.

### 2.5 Passivo circulante

Demonstrado por valores conhecidos ou calculáveis, acrescidos, quando aplicável, dos correspondentes encargos incorridos.

## 3 Imobilizado

	Taxa anual de Depreciação - %	2000	1999
Terrenos		105.208	105.208
Edificações e benfeitorias	4	813.523	768.801
Instalações	10	142.650	132.091
Móveis e utensílios	10	151.521	150.021
Máquinas e equipamentos	10	9.997	9.478
Computadores, periféricos e equipamentos de som	20	92.824	84.751
		1.315.723	1.250.350
Depreciações acumuladas		(109.614)	(30.045)
<b>TOTAL</b>		<b>1.206.109</b>	<b>1.220.305</b>

## 4 OBRIGAÇÕES FISCAIS

	2000	1999
Imposto de renda retido na fonte	266	266
Imposto sobre serviços	31.334	31.290
PIS	1.143	1.009
<b>TOTAL</b>	<b>32.743</b>	<b>32.565</b>

**5 ENCARGOS E SALÁRIOS A PAGAR**

	<u>2000</u>	<u>1999</u>
Salários a pagar	16.678	15.625
Férias a pagar	20.392	18.890
INSS	101.565	100.970
FGTS	9.183	8.911
Outros		<u>2.910</u>
<b>TOTAL</b>	<b><u>147.818</u></b>	<b><u>147.306</u></b>

Os valores relativos ao INSS de responsabilidade da entidade, anteriores a emissão do certificado de reconhecimento de fins filantrópicos, nos exercícios de 1993 a 1995, foram contabilizados e corrigidos somente até o exercício de 1999. O montante provisionado é considerado suficiente, pelos consultores legais da entidade, para risco de insucesso da demanda judicial, atualmente aguardando sentença.

**6 PATRIMÔNIO SOCIAL**

É constituído pelas contribuições e doações de entidades públicas e privadas e pelo superávit ou déficit, oriundo da receita total de cada exercício após deduzidas as despesas. Todo o patrimônio da entidade será integralmente utilizado e consumido na realização dos objetivos sociais.

É vedada a distribuição de lucros ou qualquer participação nos resultados aos seus associados e administradores.

Em caso de dissolução, o patrimônio não poderá ser partilhado entre os associados tendo a destinação que lhe der a Assembléia Geral Extraordinária, especificamente convocada para tal fim, devendo reverter em benefício de entidade congênere, devidamente registrada nos órgãos de controle.

**7 APOIADORES**

Os recursos para operação e manutenção da entidade são provenientes de duas fontes distintas: receitas próprias, oriundas da realização de eventos, e recursos de convênios e doações, a saber:

**7.1 Convênios com entidades públicas**

	<u>2000</u>	<u>1999</u>
Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES		1.052.777
Secretaria de Ação Social do Estado do Ceará	96.815	25.000
Secretaria de Cultura do Estado do Ceará		24.946
FEBEMCE		69.600
Programa Brasil Criança Cidadã - BCC		7.500
Conselho Municipal de Defesa da Criança e do Adolescente de Fortaleza – COMDICA	36.000	32.400
	<u>132.815</u>	<u>1.212.223</u>

**7.2 Doações de fundações e instituições**

	<u>2000</u>	<u>1999</u>
Instituto Ayrton Senna – IAS	283.937	288.361
POMMAR	95.000	57.812
Instituto C&A	50.030	
UNICEF	7.000	23.000
Lei Jereissati	3.000	9.000
UNESCO		31.468
MacArthur Foundation		7.978
Doações de alimentos		3.188
	<u>438.967</u>	<u>420.807</u>

**8 DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS**

	<u>2000</u>	<u>1999</u>
Despesas gerais e administrativas:		
. com refeições	37.298	54.168
. com repasse de metodologia	23.400	
. com saúde	11.106	4.369
. com corpo discente	55.779	53.831
. com administração	19.972	23.236
. outras despesas		31.835
	<u>147.555</u>	<u>167.439</u>