

Contabilidade e organizações do terceiro setor

Accounting and nonprofit organizations

R esumo

Neste texto apresentamos algumas características das organizações do terceiro setor e elucidamos alguns aspectos referentes à escrituração de eventos contábeis em organizações desta natureza. Objetiva-se, especificamente, configurar a importância e a conseqüente necessidade do controle patrimonial em toda e qualquer entidade, independente de sua missão e finalidade.

Palavras-chave: terceiro setor, organizações do terceiro setor, controle.

A bstract

The present text presents some characteristics of the third sector organizations and clarifies certain issues related to the recording of their accounting events. The specific aim of this paper is to show the importance and necessity of controlling the assets and liabilities of any entity, regardless of its mission or objectives.

Key words: third sector, nonprofit organizations, controlling.

Marcos Laffin

Doutor em Engenharia de Produção e professor no Departamento de Ciências Contábeis – UFSC.

José Alonso Borba

Doutor em Contabilidade e professor do Departamento de Ciências Contábeis – UFSC.

Flávio da Cruz

Professor do Departamento de Ciências Contábeis – UFSC.

Instituições públicas e privadas

Entre as mais diferentes formas do ser humano organizar a sua multidimensionalidade está a sua produção material que se desenvolve por meio das suas relações sociais e estas evidenciam o trabalho como categoria de mediação nas diferentes esferas na qual o gênero humano está presente. Na cultura contemporânea a presença de diversas instituições do setor público e privado, bem como os conhecimentos nelas inseridos, e entre estes a Ciência Contábil, caracterizam a forma como a sociedade busca equacionar situações de ordem econômica, política, social e cultural.

O princípio que orienta a finalidade do poder estatal, representado por suas diversas instituições e pelo poder declaratório e democrático em sua gestão, é o de propiciar ao conjunto da sociedade o seu bem-estar. O bem-estar aqui abordado refere-se ao suprimento de bens e serviços capazes de satisfazer as necessidades sociais e meritórias, conforme definição de Musgrave (1976, p. 30). Ao promover o emprego, a organização estatal visa disponibilizar bens e serviços nos limites do modelo da organização burocrática formal. Também neste espaço, a construção histórica do emprego e do trabalho não foi constituída de forma tranqüila mas por processos de embates, contando com a intervenção do homem através de lutas, debates, e outras maneiras de reivindicar a socialização das conquistas para as situações da condição humana.

Já a iniciativa privada tem como princípio o retorno sobre o capital investido e objetiva obter riqueza na produção de bens e serviços por meio do trabalho humano.

Na constituição desses dois setores, o desenvolvimento do humano é promovido quando há acesso aos bens e serviços produzidos.

O gênero humano em sua vivência pode chegar à percepção de que é possível mudar-se parte da natureza, mudando sua forma de ser e de perceber-se socialmente naquilo que se convencionou chamar de mercado.

Na dimensão da esfera pública, o atendimento às necessidades da sociedade foi sendo precarizado pelo não comprometimento da gestão em relação ao princípio da constituição estatal e suas finalidades. Sabe-se que o Estado não é abstrato e possui uma composição concreta, mediante pessoas e grupos que ocupam, temporária e dinamicamente, espaço no poder de maneira a provocar mobilidade e intervenção para seus propósitos. O abandono por parte do Estado de suas atribuições primeiras tem simultaneamente provocado a sua falência não apenas como estrutura organizacional mas, fundamentalmente, na externalização dos seus serviços. O não cumprimento por parte do Estado no atendimento de suas atividades básicas tem indiciado processos de descontinuidade como estrutura organizacional. Assim, o que se pressupunha ser de direito público, democrático, assume o caráter institucional a serviço de poucos perdendo, desta forma, sua legitimidade e, por conseguinte, seu caráter de continuidade.

Por outro lado, a iniciativa privada, que não tem como finalidade a distribuição da riqueza gerada, investe em projetos que objetivam um resultado operacional lucrativo e na manutenção do seu capital por meio da satisfação de pequena parcela da sociedade.

Novas demandas sociais

Os procedimentos de mudanças na gestão das organizações não são apenas um processo mecânico que possa ser apreendido mediante o uso de manuais, são, sobretudo, um processo de educação em níveis de consciência para a convivialidade humana.

No contexto em que os recursos dos meios de comunicação caracterizam o mundo como globalizado, os desafios colocados para a nova realidade social não dependem apenas de uma parcela institucional de diferentes maneiras de intervenções que visam a inclusão social. Neste entendimento, os conflitos sociais, provocados, por um lado, pelo abandono às demandas da sociedade e, de outro, pela ambição desmedida do capital, têm propiciado a emergência do terceiro setor.

Por terceiro setor entende-se, aqui, a sociedade civil que se organiza e busca soluções próprias para as suas necessidades e problemas, fora da lógica do Estado e do mercado. Trata-se de um segmento complexo que engloba inúmeras instituições e relações que existem fora do âmbito do Estado e do Mercado. Por vezes este segmento tem sido chamado também de setor sem fins lucrativos, setor da sociedade civil, setor voluntários, setor social-econômico, setor ONG e setor de caridade. (MENE-GASSO, 1999 p. 4-5).

As organizações vinculadas ao denominado terceiro setor assumem neste momento as mais diferentes características e categorização onde despontam inclusive instituições sociais de filantropia há muito existentes e em atividades de benefício ao conjunto social.

Neste contexto, o avanço e as contribuições das ciências nas formas do gênero humano se relacionar com seu cotidiano inserem, portanto, alternativas para produzir a equalização de situações objetivas. Nesse conjunto de mudanças, também as novas tecnologias propiciam dinâmicas comportamentais e conceituais visando democratizar as relações sociais.

Importantes e conceituadas universidades estão assumindo a nova realidade. É o caso da Universidade de Michigan que, através do trabalho do Professor Warner Woodworth, envolve alunos do mestrado para a criação de metodologias específicas relacionadas ao microcrédito e ao combate à pobreza. As repercussões práticas diretas são surpreendentes em projetos em países como China, Guatemala, Bolívia, Mali, Peru, Kênia, El Salvador, Honduras, Venezuela e Filipinas. Envolvendo, portanto, quatro dos cinco continentes existentes no planeta.

As organizações do terceiro setor assumem significado no contexto social à medida que, por ineficiência do primeiro setor e também do segundo, aumentam as condições de miséria assim como a escassez no desenvolvimento de projetos e aplicação de recursos nas áreas básicas do desenvolvimento humano. Nesse sentido,

O crescimento do Terceiro Setor decorre de várias pressões, demandas e necessidades advindas das pessoas, como cidadãos, das instituições e até dos próprios governos. (SALAMON, 1998, p. 5).

O desenvolvimento de múltiplas ações pelas diversas categorias do terceiro setor em prol da inclusão social tem acelerado o seu crescimento pois os indivíduos percebem nestas organizações a objetividade na resolução de conflitos sociais. A identidade da sociedade com as alternativas das organizações do terceiro setor são caracterizadas, inicialmente, pelo respeito à subjetividade e à diversidade das necessidades humanas, mas que, no entanto, sistematizam práticas para socializar conquistas sociais mediante princípios de ética.

Assim, de maneira consubstancial faz-se necessário compreender que as organizações do terceiro setor não representam a substituição das ativi-

dades do Estado nem sugerem a fusão das ações entre organismos estatais e privados.

Decorrente desse entendimento das organizações do terceiro setor e da sua finalidade, pesquisadores e diversos agentes sociais imprimem procedimentos de observação, pesquisa e elaborações visando contribuir com a organicidade e profissionalização de tais organizações. Diferentes em sua finalidade, não será possível acoplar ou transpor para as organizações do terceiro setor as práticas de administração gestadas e utilizadas tanto na administração pública como na administração privada.

A busca de identidade para a gestão das organizações do terceiro setor deve observar primeiramente e de maneira impar os objetivos e características das categorias nas quais se insere. As organizações do terceiro setor geralmente estão classificadas em categorias, em função das características próprias e das atividades que desenvolvem.

Menegasso (1999), com base nos estudos realizados por Landin (1997) e pelas proposições do MARE (1998), discute as principais categorias que abrigam as entidades do terceiro setor no Brasil que podem ser apresentadas como:

- a) associações;
- b) organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade;
- c) organizações não governamentais;
- d) fundações privadas e
- e) organizações sociais.

A ética que se objetiva na sistematização da gestão das organizações do terceiro setor é aquela que possibilite ao ser humano superar a unidimensionalidade existente nos espaços organizacionais vigentes. Essa busca contempla o desenho de uma sociedade em que as instituições possam constituir-se de espaços da

multidimensionalidade humana. As multidimensões, aqui referidas, podem ser descritas, embora de forma não exaustiva e definitiva, como econômicas, sociais, culturais, políticas, ecológicas, tecnológicas, demográficas e legais, entre outras.

A Contabilidade e o Patrimônio das Entidades

As diferentes áreas do saber para produzirem conhecimentos têm sempre definido seu objeto de investigação e sobre este produzem suas ações.

A Contabilidade como ciência social tem o *Patrimônio* como objeto das entidades. A definição do *Patrimônio das Entidades* como objeto de investigações, de análises e de prospectivas, permite à contabilidade contribuir com os seus conhecimentos teóricos e práticos nas diferentes instituições. Deste modo podemos afirmar que, onde existe um patrimônio a ser administrado, a contabilidade, com seus conhecimentos teóricos e práticos, sempre estará presente. Assim, o patrimônio como um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma pessoa física ou jurídica, com ou sem fins lucrativos, necessita de registro e de controle como requisito básico para a sua mensuração e configuração.

Princípios de contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade

Observando-se que diferentes categorias abrigam as organizações do terceiro setor em função de seus objetivos e finalidades, pressupõe-se a sua existência como uma entidade.

Para a contabilidade, uma entidade pode ser caracterizada por pessoa física ou jurídica, podendo ser a sua natureza pública ou privada assim

como a sua finalidade pode, ou não, objetivar lucros.

Independente da natureza e da finalidade, econômica e/ou social, as organizações do terceiro setor atingem a sua objetivação mediante a existência e configuração de um patrimônio a ela vinculado. Qualificamos esse entendimento ao enunciado no artigo 4º, da Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, onde está declarado que o Princípio da Entidade

reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

No universo de patrimônios existentes e no contexto marcadamente competitivo, também para as organizações do terceiro setor, faz-se a exigência de que seus bens patrimoniais sejam administrados. O controle patrimonial, observando os aspectos prescritivos das Normas Brasileiras de Contabilidade, encontra consonância na Lei 6.404/76, em seu artigo 177, a qual dispõe que a

escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Para que se possa dispor de maneira adequada dos bens e/ou serviços das organizações do terceiro setor, decorrente das atividades, faz-se necessário o controle patrimonial por meio dos processos de escrituração previstos pela contabilidade. A finalidade deste processo é produzir não apenas informações quantitativas, mas também qualitativas sobre o patrimônio administrado por meio dos diferentes projetos expressos por um tipo de gestão que, baseada em transparência, promova ações de responsabilidade social.

Neste contexto é importante ressaltar que muitos

Aspectos gerenciais que permeiam a vida das entidades sem fins lucrativos não são tratados com a devida atenção na contabilidade brasileira, o patrimônio destas entidades não é explorado a fundo, esquece-se que por trás do funcionamento destas entidades há uma série de fatos contábeis passíveis de análise. Os administradores de tais entidades tomam decisões que poderiam ser mais precisas se houvesse relatórios e dados de tais entidades. (CABRAL, 1998, p. 3).

A Contabilidade como Ciência Social reflete e permite diferentes ações humanas. Assim, mediante os conhecimentos contábeis e suas concepções de mundo, as intervenções podem gerar modificações no patrimônio que devem ser sistematizadas em procedimentos contábeis capazes de configurar os eventos patrimoniais. Desta forma, as ações humanas sobre o patrimônio das organizações do terceiro setor podem constituir-se em ações para ampliar o acesso aos bens e serviços produzidos por estas organizações, bem como contribuir em ações múltiplas de saberes.

A observação pormenorizada sobre os eventos contábeis ocorridos no patrimônio das organizações do terceiro setor não decorre apenas dos requisitos de competências e habilidades do profissional da contabilidade. Decorre, sobretudo, de uma responsabilidade comprometida com o patrimônio das entidades e de suas conseqüências no âmbito da sociedade.

O registro e o controle do patrimônio

Os procedimentos para os registros contábeis assim como para prover de informações os diferentes usuários podem utilizar-se do recurso da contabilidade por fundos.

A contabilidade por fundos preconiza a segregação contábil dos recursos recebidos de contribuições, doações e subvenções em diferentes categorias de fundos, que são basicamente, o fundo irrestrito, fundo temporariamente restrito e fundo permanentemente restrito. Cada um desses fundos é considerado uma entidade contábil, com contas próprias e demonstrações contábeis pró-

prias. Dessa forma, a entidade segrega os recursos que, por imposição dos doadores, devem ser utilizados em atividades ou projetos específicos, daqueles que podem ser livremente aplicados por ela. (FRASSON, 1998, p. 50).

A palavra *fundo* pode ser compreendida

nos domínios contábeis mais modernos, [como] é comumente empregada para designar a concentração de recursos de várias procedências para a consecução de determinado fim. (OLAK, 1980, p. 141).

A contabilidade por fundos

trata-se, na verdade, de algo muito simples, bem parecido com o sistema de contabilização matriz/filiais. Ou então à técnica de utilização de vários diários e razões auxiliares. (MARTINS, 1990, p. 266).

Deve-se atentar para o fato de que a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, trata do disciplinamento dos fundos no âmbito do direito financeiro estatal em seus artigos 71 até 74. As ligações destes com entidades do terceiro setor devem ser detidamente consideradas em função de condicionamentos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A contabilidade por fundos, pode, nesse entendimento, ser realizada pelas organizações do terceiro setor, pelos projetos em execução, de maneira a concentrar o registro e sua consecução alinhados à sua finalidade. Esse registro individual por projeto encontra seus subsídios de escrituração na NBC T 2. Nela se observa a admissão do

uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lan-

çamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no 'Diário' ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

Ao elaborar o Plano de Contas da organização, o profissional da contabilidade poderá fazê-lo na observância das normas contábeis e da finalidade dos registros, constituirá assim uma forma de escrituração pelos projetos específicos e individuais, temporizando-os em conjunto quando da elaboração dos demonstrativos contábeis dos períodos a que fazem referência.

Informação contábil

Há a necessidade de padronização e de uniformidade nas informações contábeis prestadas à sociedade e aos usuários dos serviços das organizações do terceiro setor. O Conselho Federal de Contabilidade, mediante a resolução que orienta a NBC T 2, quando trata das formalidades da escrituração contábil, prevê que a entidade

deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

Mediante o processo de escrituração, o profissional da contabilidade, que deve ser legalmente habilitado, terá condições de informar e emitir pareceres assim como análises das possibilidades presentes e prospectivas da organização.

A resolução nº 785/95, do Conselho Federal de Contabilidade, trata das características da informação contábil afirmando que a

Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo

objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários.

Os dados e as informações disponibilizados para a sociedade, aos usuários internos e externos, devem prover-se dos atributos de confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade. Desta maneira, as informações geradas pela Contabilidade, observados os seus atributos, propiciam aos usuários bases seguras às suas decisões.

A informação contábil na configuração dos demonstrativos contábeis e expressa por diferentes meios ao ser pronunciada como verdade deve ser equitativa, portanto, informações sem concessões e ou restrições que possibilitem a realização da necessidade comum do maior número possível de diferentes usuários.

Pela *confiabilidade* o usuário aceita a informação e a utiliza como base de decisão. A qualificação confiável da informação deve fundamentar-se na veracidade e na completeza do conteúdo. A veracidade exige que a informação não seja servil, esteja livre de erros ou vieses de qualquer natureza. Da mesma forma a completeza requer a composição de todos os elementos sobre o que pretende revelar ou divulgar.

Por meio da *tempestividade* a informação contábil deve chegar ao usuário em tempo capaz e suficiente de suas necessidades. A informação, em sendo dinâmica, requer ainda a periodicidade das suas formas de divulgação. Quando a regularidade do

tempo for alterada as suas razões devem ser divulgadas juntamente com as informações a ela pertinentes.

A compreensibilidade refere-se a maneiras para que se possa compreender com objetividade as informações aos usuários que se destine. A enunciação e a exposição por meio de recursos contábeis de linguagem, bem como de gráficos ou de outra natureza, devem estar providas de entendimento integral da informação.

A comparabilidade refere-se ao conjunto de dados e fatos sumarizados em informações anteriores que permitam conhecer a evolução entre determinados dados, informações e/ou conhecimentos, podendo referir-se, ou não, à mesma entidade.

Algumas considerações

As organizações do terceiro setor, ao definirem sua missão e finalidade, devem objetivar suas metas, para tanto, é imprescindível a qualificação profissional da estrutura organizacional para que, tanto a captação dos recursos quanto a execução dos projetos, possam ser dinamizadas e visualizadas pela sociedade, bem como pelos usuários da organização. Considerando estes aspectos na estrutura organizacional, à área contábil é indispensável contar com um profissional legalmente habilitado, capaz de dispor dos conhecimentos contábeis às necessidades específicas das organizações do terceiro setor. A profissionalização que se busca para estas organizações visam a superação das ações meramente assistencialistas de um trabalho, geralmente despido do comprometimento com a continuidade da organização.

Nestas organizações o que se tem percebido é um espaço favorável à construção das dimensões humanas. Para tanto os saberes científicos que embasam a administração e gestão organizacional precisam ser reinter-

pretados nesta realidade. Neste contexto, não é possível a rigidez dos processos administrativos frente à construção de espaços de convivência do ser humano na organização como espaços de possibilidades das dimensões humanas.

No conjunto destas considerações insere-se ainda a contribuição oriunda do conhecimento contábil sistematizado. Não obstante, ao se ensejar a prosperidade da organização, como parte do conjunto social, espera-se o desenvolvimento de ações para possibilitar a satisfação dos diferentes anseios sociais, e neste âmbito situa-se como indispensável também a contabilidade para as organizações do terceiro setor.

Os procedimentos de definição, de execução e de avaliação de projetos de trabalho, originários das organizações do terceiro setor, deverão pautar-se como decisões possíveis para as demandas da sociedade brasileira, assentadas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e nas Normas Brasileiras de Contabilidade, quando objetivarem diferenciação político-administrativa frente a políticas sociais de inclusão. Nesta direção, as informações decorrentes dos procedimentos contábeis podem assegurar a dinâmica organizacional e a continuidade dos projetos a que se propõem.

No entanto, ao simplificar demasiadamente os procedimentos contábeis, ou ao abandoná-los, tais organizações correm um risco bastante elevado, o de comprometer sucessos no desempenho da missão principal da entidade.

Diante do quadro político e social brasileiro é impossível para qualquer cidadão observar passivamente o espetáculo de degradação humana observado diariamente em nossa sociedade. A prática de intervenção social através das organizações da sociedade civil abre a oportunidade para sairmos do estado de letargia e partirmos para uma ação transformadora,

tanto do homem quanto da sociedade. Assim, a democracia possibilita e permite, além da ação política exercida através do voto, a atuação por meio das organizações do terceiro setor num processo de transformação social. O terceiro setor se caracteriza por congregar iniciativas privadas com finalidades públicas, e por isso, nos últimos anos, tem despertado o interesse de diferentes departamentos de universidades brasileiras.

Esses centros de estudos do terceiro setor estão gradativamente aumentando o número de estudiosos das mais diferentes áreas e departamentos com objetivo de compreender o limite e a abrangência das funções dessas entidades sem fins lucrativos.

Num levantamento realizado pelo Centro de Estudos do Terceiro Setor - CETS/FGV e pelo Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor - CEATS/USP, foram identificadas cerca de 43 iniciativas educacionais voltadas para a temática da gestão de organizações do terceiro setor no Brasil. Dessas iniciativas pelo menos 25 se constituem em núcleos de ensino e pesquisa nas universidades e cerca de 18 em projetos educacionais, idealizados e implementados por institutos e fundações.

De acordo com o professor Merege da FGV [2001] existe ainda uma forte resistência em organizações do terceiro setor à utilização de ins-

trumentos modernos de gestão em suas atividades meio. Felizmente essa resistência diminuiu significativamente nos últimos anos e uma nova mentalidade social empreendedora vem ocupando um lugar cada vez maior no dia-a-dia das organizações.

Além disso, organismos internacionais e nacionais privados e públicos, pessoas físicas e jurídicas que financiam a subsistência dessas entidades desejam gestões modernas, alocação ótima de recursos e mensuração das ações sociais empreendidas.

Para isso, os sistemas contábeis modernos poderiam ser utilizados para registrar, quantificar, medir e relacionar o conjunto de recursos aplicados em uma atividade específica do terceiro setor com as ações sociais geradas deste mesmo setor.

A transparência da gestão dessas entidades parece ser imprescindível para o aprimoramento e desenvolvimento do terceiro setor em nosso país. Certamente, a contabilidade e a auditoria (pública ou privada) dessas entidades poderia contribuir para tornar tais entidades mais transparentes e confiáveis.

Recebido em 15/01/2002. Aceito em 28/02/2002

Referências

- BRASIL. *LEI n° 6404 de 15 de dezembro de 1976*. Lei das Sociedades por ações. Brasília.
- CABRAL, Emerson da Silva. *Informações contábeis para fins gerenciais na administração de entidade sem fins lucrativos*. 1998. Monografia. CCN/UFSC, Florianópolis.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. Brasília: CFC, 2000.
- FRASSON, Ieda. *Uma abordagem da contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais: um estudo de caso do grupo de apoio à prevenção da aids – GAPA*. 1998. Monografia. CCN/UFSC, Florianópolis.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade por fundos*. Boletim IOB Temática Contábil e Balanços, São Paulo, Bol. 32/1990.
- MEREGE, Luiz Carlos. *Unindo teoria à prática*. Jornal valor econômico. São Paulo, 14/08/2001
- MENEGASSO, Maria Ester. *O terceiro setor: uma discussão preliminar*. Florianópolis: UFSC, 1999 11 p. Mimeografado.
- MUSGRAVE, Richard A. *Teoria múltipla das finanças públicas*. São Paulo, Atlas, 1976.
- OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais*. 1980. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo.
- RAMOS, Alberto Guerreiro. *A nova ciência das organizações: uma reconceituação da riqueza das nações*. Rio de Janeiro, Ed. FGV, 1989.
- SALAMON, Lester. *A emergência do terceiro setor: uma revolução associativa global*. Revista de Administração, São Paulo v.33 n.1 p. 5-11. jan./mar. 1998.

Marcos Laffin

José Alonso Borba

Flávio da Cruz

Departamento de Ciências Contábeis

Centro Sócio-Econômico – UFSC

Florianópolis – SC

Telefone: (48) 331 9383

e-mail: laffin@mbox1.ufsc.br