

A Contabilidade do Terceiro Setor: o Caso Anália Franco

Pablo Luiz Martins
pablo@ufsj.edu.br
UFSJ

Karen Pereira Nery

UFSJ

Kátia Borges

UFSJ

Mariany Espósito de Souza

UFSJ

Rodrigo de Oliveira Borges
borgesjdr@uol.com.br
IPTAN

Resumo: Segundo Zalunca (2008), sendo a contabilidade uma das ciências mais antigas do mundo, o seu papel social é o de buscar para uma organização, seja sem fins lucrativos ou não, as informações econômico-financeiras sobre seu patrimônio e suas mutações. O objetivo do presente artigo é investigar o papel, forma e importância da contabilidade no Terceiro Setor, setor este que na atualidade possui um papel de destaque na sociedade brasileira; desse modo, a transparência destas entidades sem fins lucrativos, em relação aos recursos recebidos e a prestação de contas de seus serviços, mostra-se como uma obrigatoriedade, perante aos doadores, para garantir assim, a sua continuidade e crescimento, o que possibilitaria uma melhor atuação na sociedade. Em função disso, neste artigo, pretende-se evidenciar o papel fundamental da contabilidade no Terceiro Setor, verificado com um caso prático, na Sociedade Beneficente Anália Franco.

Palavras Chave: Contabilidade - Terceiro Setor - Anália Franco - -

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor é aquele que congrega as Organizações que embora prestem serviços públicos, produzem e comercializam bens e serviços, não são estatais, nem visam o lucro financeiro com os empreendimentos efetivados, e sim, visam o bem estar social.

“As organizações que compõem o Terceiro Setor evidentemente não são novas. (...) Nova é a forma de olhá-las como componente de um ‘setor’ que pleiteia igualdade em relação ao Estado e ao Mercado.” (FALCONER, 1999 p.55).

O crescimento das instituições do terceiro setor, com atividades que buscam desenvolver o aprimoramento social nas comunidades, carece cada vez mais de instrumentos que as tornem uma atividade confiável diante a sociedade e o governo, e a Contabilidade como ciência social que é, possui esse instrumento, isto é, fornecer transparência as instituições do terceiro setor, e através dessa credibilidade, essas organizações poderão conseguir mais investidores para realizar a consecução de seus resultados.

Para os contadores Bloedau e Lima (2008), mesmo se inserindo em um setor sem fins lucrativos, estas organizações precisam de organização contábil. Benefícios como doações, serviços voluntários e isenção de tributos podem se transformar em grandes problemas quando não há uma correta administração contábil e financeira. Mas alguns administradores ainda acreditam que não é necessária a assessoria contábil, quando, ao contrário, esta é fundamental para manutenção e desenvolvimento dessas entidades.

Com relação à transparência exigida atualmente, percebe-se a necessidade de evolução da Contabilidade, uma vez que, as instituições sem fins lucrativos, em nosso país, elaboram suas demonstrações contábeis com base em modelos desenvolvidos para atender às necessidades de usuários ligados a instituições com fins lucrativos.

Podendo este fato, prejudicar o processo de avaliação da entidade e de seus gestores. E, também a geração de informações necessárias para que os investidores sociais, "doadores" possam verificar o montante de recursos recebidos e a destinação destes recursos e, por consequência, os resultados obtidos.

A transparência na contabilidade é um dos requisitos para uma ONG obter a qualificação de OSCIP, o que será explicitado no decorrer do trabalho.

Partindo deste contexto, esse artigo tem a intenção de apresentar a contabilidade aplicada nas organizações do terceiro setor, e com isso aumentar a percepção da sociedade em relação à relevância da Contabilidade e do Terceiro Setor, e também, pretende contribuir para melhorar a compreensão quanto à importância da contabilidade na construção de uma boa gestão empresarial, quando o conhecimento contábil e administrativo se fundem para atender as necessidades das organizações.

Para melhor expor a contabilidade como instrumento essencial no desenvolvimento das entidades do terceiro setor, tem-se o caso prático da “Sociedade Beneficente Anália Franco, proteção à maternidade e à infância”, uma entidade localizada na cidade de Ubá, no estado de Minas Gerais, que há 65 anos vem fazendo esse trabalho em prol da sociedade e vivenciando a evolução da contabilidade enquanto alicerce do terceiro setor.

2 TERCEIRO SETOR

A organização de uma sociedade constituída comporta três âmbitos ou setores, a saber: o primeiro setor é o governo, que é responsável pelas questões sociais. O segundo setor é o privado, responsável pelas questões individuais. Com a falência do Estado, o setor privado começou a *ajudar* nas questões sociais, através das inúmeras instituições que compõem o chamado terceiro setor. Ou seja, o terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que tem como objetivo gerar serviços de caráter público. Podem conter objetivos filantrópicos, sociais, culturais, recreativos, religiosos, artísticos.

O que caracteriza o Terceiro setor em face dos recursos financeiros é o dinheiro privado para fins públicos (nada impede que o poder público destine verbas). Este setor movimenta mais de um trilhão de dólares por ano, o que o coloca na posição de oitava economia mundial, se comparado ao PIB das nações mais ricas.

Mas o Terceiro Setor não trabalha unicamente com recursos pecuniários. Faz parte integrante da sua concepção a prática de valores, que motivam os indivíduos a buscarem melhoria na própria vida e na do próximo, o esmero das qualidades ou virtudes sociais, o aprimoramento das aptidões e habilidades profissionais, o amadurecimento da cidadania. Voluntariado, iniciativas beneficentes, cooperativismo, independência, humanismo, partilha etc. são diversos nomes com os quais muitas vezes designamos as práticas do Terceiro Setor. O poder de influência do Terceiro Setor é, como se vê, importante, inclusive porque parte das mudanças e inovações sociais mais significativas dos últimos tempos foram obtidas graças à criação e militância de suas organizações. O Terceiro Setor hoje não é só trabalho voluntário. Já é possível projetar uma carreira dentro dele.

O Terceiro Setor é o conjunto de agentes privados com fins públicos, cujos programas visam atender direitos sociais básicos e combater a exclusão social e, mais recentemente, proteger o patrimônio ecológico.

2.1 SURGIMENTO DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL

Conforme Ramos (2003, p.2): "[...] as funções ditas sociais do Estado foram sendo transferidas ao setor privado. A assistência médica, a previdência social, a educação, a cultura, a assistência social às camadas mais pobres [...]".

O terceiro setor surgiu da incapacidade do Estado de cumprir com suas obrigações constitucionais: "São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados" (CF, art. 6º).

No estudo do Terceiro Setor, Fernandes (1999, p. 115) mostra que, desde a colonização, estas organizações atuam no Brasil. Em um primeiro momento, em associações voluntárias fundadas pela Igreja Católica, que atuavam nas áreas assistenciais, como a saúde e a educação. Em um segundo momento, na década de 30, no governo de Getúlio Vargas, período em que o assistencialismo predominou na estratégica política do governo, também se vislumbra a atuação dessas organizações. No terceiro momento, na década de 70, em que as instituições de caráter filantrópico e os movimentos sociais, com o apoio da Igreja, tornaram-se porta-vozes de problemas, como a repressão, desigualdade e injustiça social também se nota a ação das mesmas. Finalmente, o quarto momento pode ser formalmente marcado pela promulgação da Constituição de 1988, que definiu o conceito de cidadania e traçou a elaboração de políticas sociais. Com isso, foram elaboradas várias outras leis, dentre as quais, a Lei 9.790/99, que criou as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, as chamadas OSCIPs.

Atualmente, no Brasil e no mundo, o terceiro setor tem atuação cada vez mais marcante e abrangente, no sentido de contribuir para a inclusão social, melhoria da qualidade de vida e mitigação dos problemas que afetam nossa sociedade

2.2 PRINCIPAIS PERSONAGENS DO TERCEIRO SETOR

2.2.1 Fundações

São as instituições que financiam o terceiro setor, fazendo doações às entidades beneficentes. No Brasil, temos também as fundações mistas que doam para terceiros e ao mesmo tempo executam projetos próprios.

Temos poucas fundações no Brasil. Depois de 5 anos, o GIFE - Grupo de Instituições, Fundações e Empresas - com heróico esforço, conseguiu 66 fundações como parceiras. No entanto, muitas fundações no Brasil têm pouca atuação na área social.

Devido à inflação, seqüestros de dinheiro e congelamentos, a maioria de nossas fundações não tem fundos. Vivem de doações anuais das empresas que as constituíram. Em épocas de recessão, estas doações mingam, justamente quando os problemas sociais aumentam.

O conceito de fundação é, justamente, o de acumular fundos nos anos bons para poder usá-los nos anos ruins. A Fundação Bradesco é um dos raros exemplos de fundação com fundos.

2.2.2 Tamanho

Segundo dados do IBGE, de 1996 a 2002 o número de organizações do Terceiro Setor passou de 107 mil para 276 mil registrando um magnífico crescimento de 157%, sendo que 62% das entidades foram criadas a partir de 1990. A maioria delas encontra-se no Sudeste (44%), concentrando-se em São Paulo (21%) e Minas Gerais (13%). Essas organizações empregavam cerca de 1,5 milhão de pessoas em 2002, portanto gerando três vezes mais emprego que o governo federal. A movimentação de recursos para pagamento de salários e outras despesas alcançou a cifra de R\$ 17,5 bilhões. São organizações pequenas, sendo que 77% delas não possuem qualquer empregado e somente 7% contam com 10 ou mais pessoas remuneradas. Com relação à estrutura do setor, o estudo revela que as organizações religiosas correspondem a 25,5% do total, sendo seguidas pelas entidades que se dedicam ao desenvolvimento e defesa dos direitos (16,4%) e pelas associações patronais profissionais (16%). Cultura e recreação, assistência social, assim como educação e pesquisa, que sempre se destacam como sendo as áreas principais de atividades no terceiro setor, registram surpreendentemente 13,6%, 11,6%, e 6%, respectivamente.

O Terceiro Setor, é a oitava economia do mundo, movimentando mais de US\$ 1 trilhão por ano, cerca de 8% do PIB do planeta. No Brasil, ele representa R\$ 10,9 bilhões anuais (cerca de 1% do PIB), sendo R\$ 1 bilhão em doações. Reúne mais de 300 mil ONGs, além de fundações, institutos etc., emprega cerca de 1,2 milhão de pessoas e tem 20 milhões de voluntários. O Brasil é o quinto do mundo em voluntários.

2.2.3 Entidades Beneficentes

São as operadoras de fato, cuidam dos carentes, idosos, meninos de rua, drogados e alcoólatras, órfãos e mães solteiras; protegem testemunhas; ajudam a preservar o meio

ambiente; educam jovens, velhos e adultos; profissionalizam; doam sangue, merenda, livros, sopão; atendem suicidas às quatro horas da manhã; dão suporte aos desamparados; cuidam de filhos de mães que trabalham; ensinam esportes; combatem a violência; promovem os direitos humanos e a cidadania; reabilitam vítimas de poliomelite; cuidam de cegos, surdos-mudos; enfim, fazem tudo.

São publicados números que vão desde 14.000 a 220.000 entidades existentes no Brasil, o que inclui escolas, associações de bairro e clubes sociais.

2.2.4 Fundos Comunitários

Community Chests são muito comuns nos Estados Unidos. Em vez de cada empresa doar para uma entidade, todas as empresas doam para um Fundo Comunitário, sendo que os empresários avaliam, estabelecem prioridades, e administram efetivamente a distribuição do dinheiro. Um dos poucos fundos existente no Brasil, com resultados comprovados, é a FEAC, de Campinas.

2.2.5 Entidades Sem Fins Lucrativos

Infelizmente, muitas entidades sem fins lucrativos são, na realidade, lucrativas ou atendem os interesses dos próprios usuários. Um clube esportivo, por exemplo, é sem fins lucrativos, mas beneficia somente os seus respectivos sócios. Muitas escolas, universidades e hospitais eram no passado, sem fins lucrativos, somente no nome. Por isto, estes números chegam a 220.000.

O importante é diferenciar uma associação de bairro ou um clube que ajuda os próprios associados de uma entidade beneficente, que ajuda os carentes do bairro.

2.2.6 ONG's - Organizações Não Governamentais

Nem toda entidade beneficente ajuda prestando serviços a pessoas diretamente. Uma ONG que defenda os direitos da mulher, fazendo pressão sobre nossos deputados, está ajudando indiretamente todas as mulheres.

Nos Estados Unidos, esta categoria é chamada também de *Advocacy Groups*, isto é, organizações que lutam por uma causa. Lá, como aqui, elas são muito poderosas politicamente.

2.2.7 Empresas com Responsabilidade Social

A Responsabilidade Social, no fundo, é sempre do indivíduo, nunca de uma empresa jurídica, nem de um Estado impessoal. Caso contrário, as pessoas repassariam as suas responsabilidades às empresas e ao governo, ao invés de assumirem para si. Mesmo conscientes disso, vivem reclamando que os "outros" não resolvem os problemas sociais do Brasil.

Porém, algumas empresas vão além da sua verdadeira responsabilidade principal, que é fazer produtos seguros, acessíveis, produzidos sem danos ambientais, e de estimular seus funcionários a serem mais responsáveis. O Instituto Ethos - organização sem fins lucrativos criado para promover a responsabilidade social nas empresas - foi um dos pioneiros nesta área.

2.2.8 Empresas Doadoras

Dentre as 500 maiores empresas brasileiras, somente 100 são consideradas parceiras do terceiro setor. Das 250 empresas multinacionais que têm negócios no Brasil, somente 20 são admiradas. A maioria das empresas consideradas parceiras, são pequenas e médias e são relativamente desconhecidas pelo grande público.

2.2.9 Elite Filantrópica

Ao contrário de Ted Turner, Bill Gates e dos 54 bilionários que o Brasil possui, somente 2 são considerados bons parceiros do terceiro setor (Jorge Paulo Lehman e a família Ermírio de Moraes). A maioria dos doadores pessoas físicas são da classe média. Esta tendência continua na classe mais pobre. Quanto mais pobre, maior a porcentagem da renda doada como solidariedade.

2.2.10 Pessoas Físicas

No mundo inteiro, as empresas contribuem somente com 10% da verba filantrópica global, enquanto as pessoas físicas, notadamente da classe média, doam os 90% restantes. No Brasil, a nossa classe média doa, em média, 23 reais por ano, menos que 28% do total das doações. As fundações doam 40%, o governo repassa 26% e o resto vem de bingos beneficentes, leilões e eventos.

2.2.11 Imprensa

Até 1995, a pouca cobertura que a Imprensa fazia sobre o terceiro setor era, normalmente, negativa. Com a descoberta de que a maioria das entidades é séria e, portanto, faz bons trabalhos, este setor ganhou respeitabilidade. Com isso, quadruplicou a centimetragem de notícias sobre o terceiro setor. A missão agora é transformar este novo interesse em cobertura constante.

2.2.12 Universidades

Nas universidades, os alunos criaram Empresas Juniores Sociais, nas quais os alunos das escolas de Administração ajudam entidades. Algumas das mais atuantes são a FEA-Júnior da USP, a Júnior Pública da FGV, e os ex-alunos do MBA da USP.

E existem também Projetos de Extensão voltados para o setor, como o caso da Universidade Federal de São João Del Rei, o PROCAD, Programa Cidadão do Curso de Administração, que executa trabalhos em várias entidades da cidade e que é indiretamente financiado pelo governo, cumprindo sua obrigação para com a sociedade externa, que mantém as Universidades Públicas atuantes.

3 DEFINIÇÃO DE OSCIP

A lei que regula as OSCIPs é a 9.790 de 23 março de 1999. Esta lei traz a possibilidade das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos serem qualificadas, pelo Poder

Público, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIPs e poderem com ele relacionar-se por meio de *parceria*, desde que os seus objetivos sociais e as normas estatutárias atendam os requisitos da lei.

Um grupo recebe a qualificação de OSCIP depois que o estatuto da instituição que se pretende formar tenha sido redigido, analisado e aprovado pelo Ministério da Justiça. Para tanto é necessário que o estatuto atenda a certos pré-requisitos que estão descritos nos artigos 1, 2, 3 e 4 da lei 9790/99.

Pode-se dizer que as OSCIPs são o reconhecimento oficial e legal mais próximo do que se entende por ONG, especialmente porque são marcadas por uma extrema transparência administrativa.

Em geral, o poder público sente-se muito à vontade para se relacionar com esse tipo de instituição, porque divide com a sociedade civil o encargo de fiscalizar o fluxo de recursos públicos em parcerias. Quer dizer, a OSCIP é uma organização da sociedade civil que, no caso de parceria com o poder público, utilizará também recursos públicos para suas finalidades, dividindo dessa forma o encargo administrativo e de prestação de contas.

Assim, pode-se dizer que OSCIPs são ONGs, criadas por iniciativa privada, que obtêm um certificado emitido pelo poder público federal ao comprovar o cumprimento de certos requisitos, especialmente aqueles derivados de normas de transparência administrativas. Em contrapartida, podem celebrar com o poder público os chamados *termos de parceria*, que são uma alternativa interessante aos convênios para ter maior agilidade e razoabilidade em prestar contas.

4 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PARA O TERCEIRO SETOR

De grande importância é a contabilidade para o terceiro setor, pois, com auxílio desta, é possível demonstrar para a sociedade o trabalho que realmente vem sendo desenvolvido por parte dessas instituições sem fins lucrativos. Um dos grandes problemas encontrados por elas é a falta de confiabilidade por parte da grande maioria da sociedade, devido ao envolvimento de algumas dessas instituições em escândalos fraudulentos.

Vilanova (2004, p.4), diz que: "Observa-se no Brasil a multiplicação de organizações do terceiro setor. Algumas apresentam objetivos duvidosos ao praticarem abusos e fraudes [...]", e esta se torna o grande dificultador no processo de arrecadação de recursos.

Também Salomon (1997, p. 174) expõe que: "[...] as entidades sem fins lucrativos, tem sido submetidas a sérias contestações sobre seus resultados, não somente pelo número recente de escândalos, mas também pelo crescimento das dúvidas sobre sua eficiência e eficácia."

De acordo com Campos (2003, p.27): "O aumento do volume dos recursos arrecadados pelas entidades do terceiro setor sem fins lucrativos é acompanhado por uma maior necessidade de transparência quanto a sua aplicação."

Quanto mais clara for a mensuração de todo o processo operacional da entidade, mais positivamente esta será vista, e com isso, mais recursos poderão ser arrecadados. Daí a importância da transparência na contabilidade de recursos das ONG's.

A Contabilidade nas Entidades do Terceiro Setor torna-se importante, não somente para demonstrar a origem dos recursos e a forma como eles foram aplicados, como também para validar juridicamente os atos financeiros da Entidade.

Segundo Iudícibus (2000, p.118-119) há várias formas de realizar a evidenciação:

- forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- informação entre parênteses;
- notas de rodapé (explicativas);
- quadros e demonstrativos suplementares;
- comentários do auditor; e
- relatório da diretoria.

É preciso revelar aos interessados o balanço patrimonial, que demonstra a situação estática do Patrimônio da Entidade. Portanto, é indispensável a qualquer tipo de Entidade, seja ela com ou sem fins lucrativos. Sempre lembrando que nas entidades do terceiro setor, ocorre a mudança da conta Capital para Patrimônio Social.

É indispensável a demonstração do Superávit ou Déficit, pois através da mesma será identificada a alocação dos recursos obtidos bem como o custo e as despesas incorridas com as atividades, conseqüentemente tornando-se um grande avaliador do cumprimento da missão da Entidade, além de avaliar as ações dos Gestores que estão à frente destas.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos também irá auxiliar a entender, como o próprio nome evidencia a origem do recurso e como tais foram aplicados.

5 NORMAS BRASILEIRAS APLICÁVEIS AO TERCEIRO SETOR

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 10.19.1.3, as entidades do Terceiro Setor são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Tais entidades, mesmo aquelas que tenham sede no exterior, mas que atuem no Brasil devem seguir as normas contábeis brasileiras:

NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil

NBC T 2.5 – Das Contas de Compensação

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis

NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial

NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis

NBC T 10 – Aspectos Contábeis de Entidades Diversas:

NBC T 10.4 – Fundações

NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe

NBC T 10.19 – Entidades sem Fins Lucrativos

NBC T 19.4 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais.

5.1 CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DA CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR

A estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6404/1976) é a base da contabilidade do terceiro setor. Dizemos base, pois a nomenclatura de alguns termos deve variar no caso da contabilidade do terceiro setor.

O conceito básico de Patrimônio Líquido é o mesmo tanto nas empresas quanto no terceiro setor. A equação patrimonial clássica não se altera, continua sendo o ativo menos o passivo. O que altera é a nomenclatura, ao invés de Patrimônio Líquido, é chamada de Patrimônio Social.

Segundo Júlio César Zalunca, contabilista e autor da obra [Manual de Contabilidade do Terceiro Setor](#), a contabilidade registra os recursos recebidos para atender atividades ou projetos específicos de forma separada (em fundos), valendo-se das restrições impostas pelos doadores externos à entidade ou mesmo observando restrições impostas pelos órgãos diretivos da entidade. Afirma também que na prática existirão, em uma entidade, vários tipos de "fundos" como, por exemplo, "Fundo para Construção de Sede Social", "Fundo para Bolsas de Estudos", "Fundo de Pesquisas", etc.

5.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA O TERCEIRO SETOR

No Brasil, entre as leis que se referem ao Terceiro Setor, a principal delas é a Lei das OSCIP's (nº. 9.790/00), que apenas cita quais as demonstrações devem ser preparadas e apresentadas por estas organizações, sem, no entanto, explicar como devem ser preparadas e apresentadas.

A NBC T 10 veio regulamentar o trabalho contábil, estabelecendo critérios e procedimentos de avaliação, registros de transações e eventos, bem como a estruturação de demonstrações contábeis, determinando as informações mínimas que devem ser divulgadas pelas organizações do Terceiro Setor (ARAÚJO, 2005, p. 54).

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas as entidades do Terceiro

Setor, de acordo com as NBC T 10 são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

5.2.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial, segundo Olak e Nascimento (2000, p. 13) é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa. É destinado a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, o Patrimônio Líquido de uma entidade. O Patrimônio Líquido, segundo a NBC T “compreende os recursos próprios da entidade e o seu valor é a diferença entre o valor do Ativo e o valor do Passivo, que pode ser positivo, nulo ou negativo”. A NBC T, determina ainda, a substituição da conta Capital Social das organizações com finalidade de lucros pela expressão ‘Patrimônio Social’, não fazendo alusão a mudança na denominação do Grupo do Patrimônio Líquido (ARAÚJO, 2005, p. 55). Conclui-se que Patrimônio Líquido possui as mesmas características das empresas do segundo setor e a denominação de Patrimônio Social considera o fato de o patrimônio pertencer à sociedade e não a particulares.

5.2.2 Demonstração de superávit ou déficit do exercício

A NBC T que trata das demonstrações contábeis para o Terceiro Setor, determina a alteração da nomenclatura de “lucro ou prejuízo do exercício” para ‘superávit ou déficit do exercício’. Esta demonstração tem por objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos, evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo, denominado de “Exercício”. Por esse motivo, prefere-se utilizar a expressão “Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades” ao invés de “Demonstração do Resultado”. A ênfase aqui é dada à atividade e não ao resultado, como ocorre nas entidades de fins lucrativos. Obviamente, ao final, será evidenciado, também, um resultado (superavitário ou deficitário), mas à entidade sem fins lucrativos, em linhas gerais, a preocupação maior é com as atividades desenvolvidas do que com o resultado (OLAK;NASCIMENTO, 2000, p. 14).

5.2.3 Demonstração das mutações do patrimônio líquido social

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social substitui a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (Lei 6.404/76), tendo em vista que essas entidades não visam o lucro. Segundo a NBC T, a “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social é a demonstração contábil destinada a evidenciar em um determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade”. Olak e Nascimento (2000, p. 15) acrescentam que, além de explicar as modificações ocorridas no Patrimônio Líquido Social durante o período, nesta demonstração têm-se os saldos do início do período e os acréscimos/decréscimos por doações recebidas, superávit ou déficit obtidos nas Demonstrações das Atividades do Exercício e eventualmente, possíveis ajustes relativos ao Patrimônio Social.

5.2.4 Demonstração de origens e aplicações de recursos

A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), segundo a NBC T, é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações

que originaram as variações no capital circulante da entidade’. Olak e Nascimento (2000, p. 15) acrescentam que “a DOAR ajuda-nos a compreender como e por que a posição financeira da entidade mudou de um período para outro”. Essa demonstração é também contemplada pela legislação societária e útil por evidenciar, de um lado, de onde vieram os recursos e, de outro, onde tais recursos foram aplicados. No entanto, deve-se ressaltar que, a partir de 01 de janeiro de 2008 entrou em vigor a reforma na Lei das SAs (6.404/76), a Lei 11.638/07, que trouxe mudanças significativas na escrituração e na elaboração das demonstrações financeiras. Essa reforma criou novas subdivisões no balanço patrimonial, substituiu a DOAR (Demonstração de Aplicações e Origens de Recursos) pelo DFC (Demonstração de Fluxo de Caixa), instituiu oficialmente o DVA (Demonstração de Valor Adicionado), além de criar o conceito de empresas de grande porte. O novo código civil (NCC) enumera em seu artigo 44, que pessoas jurídicas de direito privado são classificadas em cinco categorias, sendo ‘as sociedades’ apenas uma dentre elas, portanto as outras quatro categorias citadas (associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos), não seriam classificadas como sociedade, enquanto que, a partir do art.981 do NCC são descritos e especificados os diversos tipos societários. Portanto, diante desta dúvida é possível se questionar a aplicabilidade das novas exigências da lei societária às ‘sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob forma de sociedade por ações’ (PEREIRA, 2008, p. 1). É relevante ressaltar ainda a importância das Notas Explicativas, conforme afirma Araújo (2005, p. 59), que, embora não estejam em uma demonstração contábil, são importantes, pois incluem informações sobre as práticas contábeis não explicitadas nas outras demonstrações, mas que também impactam a análise econômica e financeira da entidade.

Pode-se depreender que as Demonstrações Contábeis devem conter um conjunto mínimo de informações para que possa ser feita uma análise da situação econômica e financeira da entidade.

Além das ferramentas contábeis citadas anteriormente, faz-se necessário evidenciar a importância de alguns complementos a estas ferramentas para a contabilidade do terceiro setor, tais como: Notas Explicativas, Informações entre Parênteses, Quadros e Demonstrativos Suplementares, Parecer do Auditor e Relatório da Diretoria

5.3 Informação entre Parênteses

Esta é mais uma forma de explicação, contidas nos demonstrativos, para esclarecer sobre o título de um grupo, ou mesmo um critério de avaliação. Esta evidenciação deverá ser curta e clara, e para que isso ocorra é necessário conhecer a real utilidade dessa informação, do contrário poderá vir a prejudicar a informação contida na disposição principal.

5.4 Notas Explicativas

As Notas Explicativas formam um complemento às Demonstrações Contábeis, tornando-se parte integrante destas, acrescentando informações que por algum motivo não foram evidenciadas nas Demonstrações Contábeis.

5.5 Quadros e demonstrativos suplementares

Os quadros contribuem por evidenciar detalhes que deveriam conter nos demonstrativos tradicionais e que não são cabíveis no corpo destes. Já nos suplementares são apresentados demonstrativos contábeis de um ângulo diferente, sob outra perspectiva de avaliação e comparação.

Esta não é uma forma comumente utilizada no Brasil, aliás, estes quadros suplementares estão contidos nas próprias notas explicativas.

5.6 Parecer do Auditor

Embora, o parecer, tenha características voltadas para o controle e a fiscalização, este seria, também, uma fonte adicional de “disclousure”, de modo a proporcionar uma maior segurança ao usuário.

O conteúdo do Parecer compõe basicamente de três parágrafos, um que referencie as demonstrações consultadas, um outro parágrafo relatando a natureza e extensão dos trabalhos realizados e finalmente a opinião do auditor sobre os demonstrativos e relatórios estudados.

7 ESTUDO DE CASO: SOCIEDADE BENEFICENTE ANÁLIA FRANCO

Com o objetivo de demonstrar a importância da contabilidade no âmbito das Entidades do Terceiro Setor, foi realizada uma pesquisa na Entidade chamada, Sociedade Beneficente Anália Franco, situada no município de Ubá, no estado de Minas Gerais, onde buscou a identificação da evidenciação contábil, através de documentos cedidos por funcionários da mesma. A pesquisa contou também com uma entrevista informal com o administrador que responde pela Entidade do Terceiro Setor.

7.1 APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE

A Sociedade Beneficente Anália Franco foi fundada em 3 de outubro de 1945, e surgiu com a iniciativa de um grupo de senhoras que perceberam a necessidade de ajudar mães de baixa renda com doações de enxoval para seus filhos. A escolha do nome, foi uma demonstração de carinho e reconhecimento pelos valorosos trabalhos de benemerência deixados por Anália Franco em todo o Brasil.

Com o passar dos anos a diretoria sentiu a necessidade de ampliar seu atendimento e além de auxiliar essas mulheres com enxoval para o recém nascido, fundou também o lactário, o primeiro da cidade de Ubá, em que as crianças pudessem ter toda assistência e alimentação adequada, além de ampliar também recursos como socorro médico às crianças e às gestantes e dar assistência odontológica aos mesmos. Posteriormente, com a concessão de subvenções sociais e apoio da comunidade local, tornou possível a implantação do Programa de Geração de Renda, sendo oferecido curso profissionalizante de Corte e Costura, Artesanato e Pintura. Como característica de uma Associação, a mesma depende de recursos de terceiros para dar andamento aos seus ideais, ou melhor, para desempenhar a honrosa missão que abrange principalmente a cidade de Ubá, sempre buscando novos desafios, implantando novos projetos e buscando parecerias para nortear suas ações focando com prioridade o atendimento das crianças e seus familiares.

A sociedade possui parceria com o Projeto Criança Esperança, apoiado pela UNESCO e pela Rede Globo de televisão e sua missão base e a proteção á infância e á maternidade, das quais surgem outras necessidades.

7.2 OS MECANISMOS DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS

A principal fonte dos recursos da Beneficente Anália Franco são os sócios contribuintes, ou seja, pessoas que contribuem mensalmente um valor optativo para a

entidade. Contam também com convênios junto a grandes empresas do setor privado e com a ajuda de benfeitores e voluntários, médicos e dentistas que ajudam dando devida assistência.

A Sociedade também possui um Programa de Captação de Recursos para complementar as despesas das ações implantadas dentro da instituição visando oferecer maior qualidade dos serviços prestados aos usuários. Para isso criou-se cinco eventos para serem desenvolvidos durante o ano com o objetivo de angariar recursos financeiros e também divulgar os trabalhos da entidade junto a comunidade ubaense. Os jantares dançantes, chás beneficentes, almoços, Baile da Primavera e Noite das Massas são importantes formas de captação de renda para ajudar a entidade, isto fica bastante claro, quando nos remetemos a suas Demonstrações, mais especificamente a Demonstração do Superávit ou Déficit.

7.3 AS FORMAS DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

A Sociedade Beneficente Anália Franco estima em manter os seus usuários a par de seus atos, mantendo um elo de compromisso com os usuários internos e externos.

Antes de identificar as formas de evidenciação contábil da Entidade, é válido ressaltar que a Contabilidade é atualmente feita por uma Empresa de Contabilidade, Orcol Assessoria Contábil S/C Ltda, que realiza a contabilidade da mesma há 5 anos, mas afirmam que há 15 anos atrás, mesmo não existindo uma norma específica, que atendesse uma Entidade como a Sociedade Beneficente Anália Franco, já existia a preocupação em evidenciar as informações contábeis em Demonstrativos elaborados de acordo com a Lei 6.404/76.

Todos os Demonstrativos que constam na NBC T 3 estão sendo auditados por uma Auditoria externa (que é também uma forma de evidenciação contábil), desde a competência de 2000. Considerando-se assim, mais uma preocupação da Sociedade, de proporcionar transparência aos seus usuários quanto às informações prestadas, além de estarem se adequando as exigências feitas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), para obtenção do “Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos”.

Importante destacar, também, que a Sociedade Beneficente, utiliza-se das outras formas de evidenciação, como o relatório da Diretoria, Notas Explicativas, Informações entre Parênteses, sempre procurando manter a transparência e o compromisso com a sociedade em que está inserida, contando com a ajuda da administração e dos tesoureiros, Altair Alves de Freitas e Everton Webber.

8 CONCLUSÃO

O primeiro setor é o *Estado*, representado por entes políticos, além de entidades a estes entes ligados. Chamamos de primeiro setor o setor público, que obedece ao seu caráter público e exerce atividades públicas. O segundo setor é o Mercado, composto por entidades privadas que exercem atividades privadas, ou seja, atuam em benefício próprio e particular e o Terceiro Setor é composto por organizações privadas sem fins lucrativos, buscando a promoção do bem-estar social.

Como o Primeiro Setor se isenta de suas obrigações para com a sociedade, o mesmo cedeu as empresas privadas espaço para que executassem alguns de seus serviços, através da destinação de recursos do orçamento, desde que essas organizações passassem pelo processo de adequação exigido e obtivessem autorização do Poder Legislativo. O Segundo Setor age aliado as exigências do Estado, evidenciadas juridicamente, como Responsabilidade Social, Marketing Social entre outras, e não por reconhecerem as mazelas da sociedade, tanto porque isso não é obrigação dessas Empresas Privadas e sim do Poder Público; interessante ressaltar

que atualmente há uma maior conscientização nesse contexto, na medida em que percebe-se que não existe outra possibilidade para essa parcela da população. Todavia, o setor privado também não foi capaz de cumprir com as obrigações do Estado, deixando então, uma lacuna que foi ocupada pelo Terceiro Setor, que passou a oferecer a sociedade os serviços que este deixava de prestar adequadamente, se apresentando assim como uma solução para diminuir os problemas gerados pela ineficiência do Estado. O que ocasionou um grande crescimento deste setor, dada principalmente a sua relevância econômica e social.

Como essas entidades não têm Capital próprio, seus patrimônios são constituídos e mantidos por meio de doações, contribuições e isenção de tributos elas necessitam de ter suas atividades explícitas para captar recursos, e é nesse contexto que a contabilidade surge como ferramenta fundamental no desenvolvimento das entidades do Terceiro Setor, como fonte de visibilidade, transparência e credibilidade das mesmas.

No Brasil, as demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades do Terceiro Setor são adaptações dos demonstrativos desenvolvidos para as empresas de iniciativa privada, que tem características e perspectivas diferentes, porém o doador de recursos tem uma preocupação diferente da do investidor, preocupa-se principalmente em garantir que seu investimento social foi bem empregado. Necessita-se de uma adequação das demonstrações contábeis as necessidades do terceiro setor, para uma melhor avaliação do seu desempenho na aplicação dos recursos recebidos, o que não cabe ao tema proposto no presente artigo, que tem suas restrições.

A Sociedade Anália Franco, é um exemplo de transparência administrativa, contábil e em suas atividades em prol da sociedade e por isso, prospera a 64 anos na cidade de Ubá e tem o apoio do Criança Esperança, que é um forte e estruturado Projeto em âmbito Nacional, onde pode-se concretizar a essencialidade da contabilidade no Terceiro Setor. Como disse Cruz (2002): "Deve mostrar claramente para os doadores e para a sociedade não apenas de onde vieram os recursos, mas também, como o dinheiro foi aplicado, qual o benefício social gerado e que práticas podem ser multiplicadas".

9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante de. Contabilidade para organização do terceiro setor. São Paulo: Atlas, 2005. 164 p.

BLOEDAU, Alexandre Von, LIMA, Laerte Magalhães. Importância da contabilidade para o terceiro setor. Revistas das ONGs. São Paulo: Ed. M.A.S., n. 21, Fev. 2008. Disponível em: <http://www.revistadasongs.com.br/como_montar_ong.php?ed=27>. Acesso em 16 Out. 2010.

CAMPOS, Gabriel Moreira. A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser. São Paulo, 2003. 162p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CRUZ, Célia. Ética e Transparência: Duas importantes ferramentas na captação de recursos. Revista Filantropia. São Paulo, julho/agosto 2002. Disponível em: <http://www.idis.org.br/midia/eticatransp.htm>. Acesso em 18 ago. 2007.

DRUCKER, Peter F. Administração de organizações sem fins lucrativos. Tradução de Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1997.

FALCONER, Andres Pablo. A Promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão, 1999. Dissertação (Mestre em Administração) – Programa de Pós Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo, 1999.

FERNANDES, Rubem César. Privado, porém público. 2 ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1997.

- FERRAREZI, Elizabete. Estado e Setor Público não estatal: Perspectivas para a gestão de novas políticas sociais. São Paulo, 1997. Disponível em: <<http://www.anesp.org/gest3set.htm>>. Acesso em: 18 Out. 2010.
- FRANCO, Simon. De olho no terceiro setor. Revista Exame, São Paulo, volume nº, p.112. 2002.
- GRADILONE, Cláudio. Saiba como tornar sua generosidade mais eficiente. Revista Exame, São Paulo, volume nº, p.99. 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicáveis demais sociedades. Ed. São Paulo: atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. Introdução a Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas. Edição 3, 2002.
- RAMOS, Luiz Carlos. Em busca das origens do terceiro setor: uma avaliação crítica da literatura econômica sobre organizações não-lucrativas. São Paulo, 2003. 172p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). São Paulo: Atlas, 2006. 235 p.
- OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. As entidades sem fins lucrativos (terceiro setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicada. Trabalhos Apresentados no XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia-GO, de 15 a 20 de out. de 2000. CFC. Disponível em: <http://www.milenio.com.br/siqueira/Tr334.htm> . Acesso em 19 de Out. 2010.
- OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As publicações acadêmicas da pesquisa no Brasil no âmbito das organizações do terceiro setor. Disponível em: http://www.furb.br/congressocont/_files/EPC%20202.pdf . Acesso em 19 de Out.. 2010.
- PEREIRA, Milton da Silva. A reforma da Lei das SAs seus impactos na escrituração contábil e nas demonstrações. Portal Razão Contábil. Disponível em: <<http://www.revistarazaocontabil.com.br>>. Acesso em 22 Out. 2010.
- SALOMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. *Defining the nonprofit sector: Acrossnational analysis*. (Johns Hopkins nonprofit sector series: 4). Manchester: Manchester University Press, 1997.
- SANTOS, Rubens da Costa. Reflexões sobre as Organizações da Sociedade Civil: documento de trabalho. São Paulo. Disponível em <<http://www.integracao.fgvsp.br/9e10/artigorubens.doc>> Acessado em: 13 Out. 2010
- SILVA, Eduardo Marcondes Filinto; AGUIAR, Marianne Thamm de Aguiar. Terceiro Setor: Buscando uma conceituação: São Paulo. Disponível em: <<http://www.integracao.fgvsp.br/9e10/artigorubens.doc>>. Acesso em: 18 Out.2009.
- VILANOVA, Regina Célia Nascimento. Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2004. 167p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- CFC. Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade. 3 ed. Brasília.2001.
- ZALUNCA, Júlio Cezar. Contabilidade das ONGs e transparência do Terceiro Setor. Disponível em: <<http://www.portaldacontabilidade.c.ong.htm>>. Acesso em 20 Out. 2010.