

# Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa

---

**Kamille Simas Ebsen**

aluna do curso de graduação em Ciências Contábeis da UFSC

**Dr. Marcos Laffin**

professor no Departamento de Ciências Contábeis da UFSC

## RESUMO

Neste texto apresentamos alguns dados sobre procedimentos contábeis realizados em uma entidade classificada como pertencente ao terceiro setor. Caracterizamos alguns aspectos do surgimento destas entidades no Brasil e destacamos algumas de suas características e seus instrumentos regulatórios. Relatamos ainda alguns procedimentos contábeis realizados pelo contador responsável pela entidade.

**Palavras-chave:** contabilidade; terceiro setor; procedimentos contábeis.

## ABSTRACT

This text presents some data on the accounting procedures adopted by an entity classified as a non-profit organization. Some aspects concerning the beginning of such entities in Brazil are pointed out as well as their characteristics and regulatory norms. Some accounting procedures undertaken by the accountant responsible for that organization are also depicted.

**Key words:** accounting; non-profit organizations; accounting procedures.

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

## INTRODUÇÃO

O surgimento do terceiro setor no Brasil se caracteriza pelo seu vínculo com as organizações religiosas, principalmente a Igreja Católica, uma vez que

[...] os valores religiosos sempre foram um bom terreno para o desenvolvimento do setor voluntário (COELHO, 2000, p. 31).

Baseadas em valores e crenças e associando-se às atividades assistenciais, foram instituições religiosas, através de confrarias, ordens religiosas e irmandades, cujas preocupações sociais e assistenciais produziram as configurações de entidades que atualmente são denominadas organizações do Terceiro Setor.

No Brasil, inicialmente nos anos 60 e 70, durante a ditadura militar, a Igreja cumpriu uma função de destaque no que se referia ao apoio aos movimentos sociais que se opunham ao Estado autoritário. A solidariedade da Igreja Católica para com os movimentos sociais foi realizada através das Comunidades Eclesiais de Base (CEBS) que, segundo Fernandes (1994, p. 32),

[...] aspiravam por uma Igreja sustentada pela participação dos fiéis. A Teologia da Libertação propagava entre os católicos a crença de que as mudanças na Igreja e na sociedade seriam possíveis se as pessoas pensassem juntas.

No Brasil, somente no final da década de 80, após desmandos da ordem democrática e insuficiências em políticas econômicas e sociais, é que o governo começa a observar que as alterações na sociedade são ensejadas não através de situações assistencialistas ou por movimentos de revolução, mas sim mediante o “*desenvolvimento sustentável a partir da construção de soluções locais*” (NASCIMENTO, 1999 *apud* PANCERI, 2001, p. 116). Esse reconhecimento é caracterizado, inclusive, pelo abandono do estado de bem-estar social.

Com a Constituição Federal, em 1988, que apresenta a premissa básica da participação da sociedade na esfera pública, têm início o dis-

curso e o reconhecimento legal de que a responsabilidade pública não é atribuição única do Estado, mas também da sociedade (PANCERI, 2001, p. 115). Esse discurso de co-participação da sociedade nas atribuições próprias do Estado requer amplos mecanismos para gerir e operacionalizar os recursos captados pelo Estado sob pena de este apenas transferir as responsabilidades sociais sem contudo disponibilizar os recursos por ele captados.

Atualmente no Brasil, não somente os espaços mantidos pelas igrejas, pelas associações comunitárias e pelas organizações não-governamentais têm seu reconhecimento como organizações sociais mas também são legalmente reconhecidas e classificadas com base em suas finalidades, prioritariamente de inclusão dos direitos sociais. Neste contexto, ganharam destaque os espaços constituídos por fundações e institutos mantidos ou fundados por empresas, movidos pela atual perspectiva de Responsabilidade Social, na chamada “*filantropia empresarial*” (CADERNOS, 1998, p. 21).

### TERCEIRO SETOR NO BRASIL: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

Na sociedade brasileira encontramos empresas e entidades classificadas como pertencentes ao primeiro, segundo e terceiro setores.

Na literatura corrente sobre a classificação das organizações, pode-se constatar os termos *primeiro*, *segundo* e *terceiro setor*. Classifica-se por primeiro setor o Estado, cuja finalidade primeira é promover o atendimento às demandas públicas, como saúde, educação e segurança. Tais atividades são mantidas através da arrecadação tributária e, em tese, visam como resultado o bem-estar de toda a sociedade.

Como segundo setor temos as entidades privadas, ou de mercado, cuja constituição e finalidades são marcadas pela obtenção de lucro sobre o capital investido. O resultado esperado (lucro) decorre das atividades operacionais, por meio da venda de bens, serviços e produtos múltiplos.

O terceiro setor pode ser caracterizado como aquele organizado a partir de iniciativas da própria sociedade civil, assumindo-se que é

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

[...] aquele em que as atividades não seriam nem coercitivas nem voltadas para o lucro [...] suas atividades visam o atendimento das necessidades coletivas e muitas vezes públicas (COELHO, 2000, p. 40).

Isto porque nem sempre as entidades que visam o atendimento das necessidades coletivas têm fins públicos; por exemplo, a existência de uma escola é de interesse público, ao passo que a existência de um grupo folclórico pode ser apenas de interesse localizado ou de um grupo específico, mas não da sociedade em geral. Neste sentido, Lisboa (2003, p. 253) define que o terceiro setor

[...] compreende qualquer forma de atuação de organizações privadas sem fins lucrativos dirigida a finalidades públicas.

As organizações que estão classificadas como pertencentes ao Terceiro Setor podem ser caracterizadas como ONGs, cooperativas, associações, institutos e fundações e entidades assistenciais, com interesses e perspectivas de atividades que vão desde atuações sobre o meio ambiente, até cuidados com a criança, saúde, emprego, lazer, religião, direitos cívicos e todas as demais atividades de inclusão social (PANCERI, 2001).

As organizações classificadas no Terceiro Setor, por sua finalidade, possuem aspectos particulares que as diferenciam das entidades dos demais setores. Lisboa (2003, p. 254) apresenta como características do Terceiro Setor os seguintes aspectos: *a) são formais e institucionalizadas; b) privadas e independentes do governo; c) não distribuem lucros; d) se autogerenciam; e) possuem um grau significativo de participação voluntária*.

Em relação à não-distribuição de lucros destaca-se que o resultado decorrente das atividades das organizações do terceiro setor não é denominado *lucro* mas sim *superávit*. Não é apenas uma questão de semântica pois sua composição é totalmente reinvestida nas atividades da entidade. Este é um dos motivos pelos quais o terceiro setor é também chamado de setor “sem fins lucrativos”, ampliando assim o entendimento do resultado de suas atividades.

Além do papel social desempenhado pelas entidades do terceiro setor, no atendimento às demandas sociais não atendidas pelo Estado, tais entidades ainda desempenham um importante papel na economia, o de gerador de trabalho e renda. Estas organizações atuam nos mais diversos campos, tendo como público-alvo principal, segundo Tachizawa (2002, p.29), crianças e adolescentes, que representam 63,7% do público-alvo das organizações não governamentais atuando no Brasil.

Com referência à expansão e desenvolvimento destas organizações no Brasil, na área da produção de trabalho e renda, pode-se constatar, mediante as estatísticas da Rede de Informações do Terceiro Setor (RITS), que no ano de 2000 existiam 2.368.572 pessoas registradas, desenvolvendo atividades em postos de trabalho de entidades do terceiro setor, e em 2001 esse número passou para 2.384.088 trabalhadores, registrados em diferentes organizações classificadas como de terceiro setor.

Apesar das entidades do terceiro setor surgirem como uma iniciativa da sociedade civil, em razão das demandas não atendidas pelo Estado este, ao mesmo tempo em que se exime de parte de suas responsabilidades, impõe uma série de instrumentos legais que regulam a criação e funcionamento de tais entidades.

Para demonstrar a quantidade de instrumentos legais que controlam as entidades do terceiro setor, podemos mencionar, dentre a legislação existente, parte da legislação aplicável a tais entidades no que diz respeito somente aos registros e certificados, como a Lei n. 8.742/99, que especifica as atividades inseridas no campo da assistência social; a Resolução 32/99, do Conselho Nacional de Assistência Social, que estabelece os critérios para a concessão ou renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos; as leis n<sup>os</sup> 91/35 e 6.639/79, para reconhecimento da entidade como sendo de Utilidade Pública; a Lei n. 9.790/99 que caracteriza as entidades como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e institui o Termo de Parceria entre tais entidades e o poder público.

É importante salientar que esta é apenas parte da legislação, no que diz respeito aos registros e certificados que qualificam as entidades do terceiro setor, e que, dependendo do certificado que a entidade possui, ela terá benefícios em relação a isenção, imunidade e convênios com o poder

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

público. Mas para conseguir tais benefícios não basta somente o certificado; a entidade tem que obedecer a outros instrumentos legais e excessivamente burocráticos, principalmente no que tange à captação de recursos.

## RECURSOS METODOLÓGICOS

Este artigo é resultado de pesquisas realizadas pelo Núcleo de Estudos sobre Trabalho e Ensino em Contabilidade - NETEC - e decorre também de uma monografia de conclusão de curso. Os dados, as informações e as inferências sobre o tema, decorrem, em parte, do tipo de estudos realizados.

Estes estudos se caracterizam pelo tipo de pesquisa exploratória definida como

[...] a que tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, tendo em vista torná-lo mais explícito (GIL, 1989, p. 45).

Caracteriza-se como exploratória pelo fato de não haver, na entidade estudada, pesquisas anteriores relacionadas aos procedimentos contábeis nela desenvolvidos.

A caracterização das entidades que compõem o terceiro setor foi realizada mediante o levantamento bibliográfico, que consiste, segundo Gil (1994, p.70), “*na pesquisa desenvolvida através de material já elaborado*”. Para a pesquisa bibliográfica foram utilizados livros, artigos, teses, *sites* e leis pertinentes ao terceiro setor.

O enquadramento das organizações do terceiro setor utilizou a classificação estabelecida por Landim (1991).

No que se refere às informações em seus aspectos contábeis, apresentados neste artigo, as mesmas foram coletadas na Associação Evangélica Beneficente de Assistência Social - ABEAS - mediante a aplicação de questionário e entrevista semi-estruturada com o contador responsável pela contabilidade da entidade pesquisada.

No que se refere às informações apresentadas neste artigo, quanto à instituição, estas foram coletadas em materiais de divulga-

ção da entidade, como jornal e *folder*, e em outros trabalhos já realizados na instituição.

### CARACTERÍSTICAS DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA ASSOCIAÇÃO EVANGÉLICA BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – AEBAS

A AEBAS é uma associação que presta serviços assistenciais, e está classificada, dentro dos objetivos das entidades do terceiro setor, como entidade filantrópica. Estes serviços assistenciais são prestados junto às comunidades carentes, através do Centro de Assistência Social – CAS. O CAS atende diariamente, de forma gratuita, cerca de 250 crianças e jovens, na faixa etária de 3 meses a 16 anos, os quais estão distribuídos em dois programas: o Centro de Educação Infantil e o Centro de Educação Complementar.

O Centro de Educação Infantil atende aproximadamente 130 crianças, de 3 meses a 6 anos. O objetivo deste projeto é fornecer condições necessárias ao desenvolvimento integral das crianças, proporcionando a elas atividades que envolvem alimentação e cuidados quanto à saúde e higiene.

No Centro de Educação Complementar, são atendidas aproximadamente 120 crianças e adolescentes, de 7 a 16 anos. Este projeto tem como objetivo o desenvolvimento integral, que visa o pleno exercício da cidadania, a superação das dificuldades no processo de ensino-aprendizagem, a musicalização da criança e do adolescente, o que proporciona aos jovens subsídios à apreciação e expressão musicais, e a manutenção de práticas desportivas, incentivando o hábito de manter atividades físicas regulares, contribuindo para uma melhor qualidade de vida.

Para o desenvolvimento dos projetos do CAS, foram contratados educadores, inclusive para as oficinas de música, pedagoga, assistente social, secretária, cozinheiras e serventes, constituindo o quadro técnico do centro.

Além dos funcionários efetivos o CAS conta ainda, para a manutenção de seus projetos, com o trabalho de seis voluntários; são enfer-

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

meiros, fonoaudiólogos e odontólogos. Os dentistas desenvolvem o Projeto Sorriso, no qual está prevista a realização de atividades preventivas e educativas sobre saúde bucal. Os atendimentos são realizados no gabinete odontológico do CAS.

Além dos serviços prestados a crianças e adolescentes, o CAS oferece, ainda, o Plantão do Serviço Social, para orientação e apoio sócio-familiar, voltado à comunidade e às famílias atendidas pelo CAS.

Para a manutenção dos projetos do CAS a AEBAS conta com convênios com órgãos públicos, recursos de organizações não governamentais, empresas privadas e parceria não financeira com universidades, através de estágios.

## ALGUNS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REALIZADOS NA AEBAS

Entendemos por *procedimentos* as maneiras de agir e os modos de proceder em relação às atividades que se realizam tanto na gestão quanto na escrituração dos eventos contábeis. Portanto, os procedimentos contábeis requerem, além dos recursos técnicos previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade, conhecimentos múltiplos que envolvem a continuidade das entidades.

Também nas organizações do terceiro setor há necessidade de sistematizar os procedimentos com vistas à manutenção do patrimônio constituído para a realização de seus fins. Neste contexto, pode-se afirmar que na existência de uma entidade, independente de sua classificação e dos seus objetivos, a contabilidade se faz presente, registrando e acompanhando as alterações no patrimônio ao longo do tempo, gerando informações úteis à tomada de decisão e à sua continuidade.

Nas organizações do terceiro setor a contabilidade desempenha um importante papel, não somente no que se refere ao acompanhamento do controle patrimonial, mas fundamentalmente no que se refere à facilitação da comunicação entre a entidade e os usuários não apenas das informações contábeis, mas também daqueles que se beneficiam das atividades da entidade, assim como da sua relação com a sociedade em



geral. Nesse contexto configura-se a exigência de um perfil do profissional contábil que supere as demandas do trabalho de voluntariado, um perfil de profissional qualificado que atenda não apenas às exigências da especialização contábil mas sobretudo que compreenda e redimensione os fins da entidade por meio do seu trabalho.

Como já visto, o terceiro setor possui uma diversidade de leis e instrumentos regulatórios no que se refere às exigências burocráticas para a obtenção de registros e certificados, como o registro de Utilidade Pública. Porém, com referência à contabilidade, não há legislação específica e definida como sendo para as organizações do terceiro setor. Os instrumentos legais e as orientações quanto aos procedimentos contábeis aplicados a essas entidades têm como referência o contido nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, representadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade:

- a) Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 3, que dispõe sobre o conceito, conteúdo e nomenclatura das demonstrações contábeis;
- b) Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.16, que dispõe sobre os aspectos contábeis em entidades que recebam subvenções, contribuições, auxílios e doações;
- c) Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19, que estabelece critérios e procedimentos específicos em entidades sem finalidade de lucro.

Apesar da NBC T 3 dispor sobre o conceito, conteúdo e nomenclatura das demonstrações contábeis, a nomenclatura a ser utilizada pelas entidades sem fins lucrativos é mencionada somente na NBC T 10.19, em seu item 10.19.3.2.

Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrando o grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

Ainda com referência à legislação contábil específica para entidades do terceiro setor e à necessidade de adaptações em relação a procedimentos e nomenclatura, o contador responsável pela contabilidade da

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

AEBAS afirma que existe pouca legislação contábil específica para entidades do terceiro setor, mas que isto não é empecilho para realizar seu trabalho. Segundo ele, a ausência de legislação contábil específica aplicada às entidades do terceiro setor possibilita maior flexibilidade na elaboração e adaptação de diferentes relatórios,

[...] uma vez que muitos usuários das informações contábeis geradas não possuem conhecimentos em contabilidade.

Evidentemente essas adaptações apresentam como desvantagem, muitas vezes, a falta de uniformidade dos demonstrativos, de entidade para entidade, variando então de acordo com o bom senso e formação qualificada de cada profissional.

No caso específico da AEBAS, os relatórios contábeis são publicados no Informativo AEBAS, distribuído aos associados, e se traduzem em informações de fácil compreensão para quem não possui conhecimentos em contabilidade.

De forma abrangente, em relação às demais leis e orientações existentes sobre procedimentos contábeis, verificou-se que praticamente toda a legislação aplicável às demais organizações, salvo especificidades, é também aplicável às entidades do terceiro setor. Com referência a este aspecto o contador da AEBAS explica que,

[...] na verdade, em diferentes instrumentos legais distintos, temos informações por vezes pertinentes e por vezes suficientes, as quais podemos e devemos aplicar nesse tipo de entidade.

As entidades do terceiro setor também estão sujeitas à legislação trabalhista e tributária. Isso ocorre porque elas também mantêm obrigações fiscais e trabalhistas, como recolhimento e repasse do valor correspondente ao INSS dos funcionários, PIS e Imposto de Renda Retido na Fonte, quando houver.

No conjunto de leis e instrumentos regulatórios pertinentes ao terceiro setor, existe a possibilidade de isenção ou imunidade tributária. Para solicitar a isenção ou imunidade se faz necessário o requerimento ao órgão competente das esferas municipal, estadual ou federal apresentando, en-

tre outros documentos, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

Neste contexto é importante que o contador tenha conhecimento da legislação municipal, estadual e federal, para que as entidades sob sua responsabilidade possam requerer seus direitos, como por exemplo, a isenção da cota patronal do INSS que representa hoje 20% sobre o valor da folha de pagamento. A AEBAS, por possuir o Certificado de Fins Filantrópicos, é isenta dessa cota.

Quando uma entidade do terceiro setor usufrui seus benefícios fiscais, por exemplo, ela pode ampliar suas atividades e realizar os objetivos para os quais foi fundada. O valor que seria pago em tributos poderá ser aplicado nos objetivos dessas entidades. O contador deverá compreender que quando for possível obter um benefício para tais entidades ele não estará somente deixando de efetuar um recolhimento, mas estará potencializando mais um jovem, mais uma criança, mais um projeto social.

A contabilidade, em qualquer tipo de entidade, não deve servir para atender somente aos usuários externos mas também, e principalmente, aos internos. Esse é um desafio que se apresenta aos profissionais da área contábil e que nem sempre encontra correspondência em seus procedimentos.

As entidades do terceiro setor possuem necessidades externas, em relação a exigências legais de prestação de contas, e necessidades internas, como a gestão de recursos e o rastreamento de seus custos. Em relação aos recursos, estes podem estar sendo recebidos de forma assistemática, tanto através de doação dos associados, quanto por parte de gerentes dos recursos públicos, no repasse de verbas. Para o contador da AEBAS,

[...] há certo descaso das autoridades para com as entidades do terceiro setor. Se estas entidades suprem os espaços onde o poder público deveria estar atuando, o mesmo deveria fazer o repasse regular das verbas a fim de satisfazer as necessidades imediatas dessas entidades.

No caso de as doações serem recebidas de forma rotineira e das entidades do terceiro setor trabalharem com uma certa escassez de re-

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

cursos, há a necessidade de saber como otimizar seus resultados e assim promover a sua gestão. Para tanto, o contador pode, juntamente com a diretoria, elaborar e projetar fluxos de caixa para diminuir as disparidades entre entradas e saídas de recursos.

Para auxiliar na questão do planejamento financeiro, o contador da AEBAS, com base em sua experiência na entidade, afirma que o

[...] planejamento do orçamento deve ser elaborado em conjunto com os gestores, e um bom plano de contas, onde estas são classificadas por projeto, possibilita melhor visualização das necessidades de captação de recursos e conseqüentemente a tomada de decisão.

No caso específico da AEBAS, para evidenciar as origens e aplicações, bem como a evolução do patrimônio da entidade, é elaborado pelo contador o que ele chama de “Caderno Contábil”.

Este caderno é elaborado mensalmente para cada centro de atividade da AEBAS. Assim, o Caderno Contábil é elaborado mensalmente para o Centro de Assistência Social, a Administração Geral, a Escola e o Hospital Geriátrico (em fase de implantação).

O *Caderno contábil* da AEBAS é composto pelo Balanço Financeiro, Demonstrativo dos Saldos em Caixa e Bancos, Demonstrativo da Evolução do Disponível, Demonstrativo da Receita x Despesa x Permanente, Balancete, Conciliações bancárias e Diário com a movimentação diária e em ordem cronológica. Essas demonstrações fornecem informações pertinentes para o conselho fiscal interno bem como para os demais usuários da informação contábil dessas entidades.

Além deste conjunto de procedimentos, são elaborados, anualmente, os livros Diário e Razão e o Balanço e Demonstração das Atividades do Exercício (DAE).

Para conseguir certificados, como o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), são exigidos alguns demonstrativos contábeis. Dentre os demonstrativos exigidos podemos mencionar o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas Explicativas, inclusive para fins de auditoria.

Além dos demonstrativos exigidos pelos órgãos que concedem certificados e titulação às entidades do terceiro setor, tais entidades também têm que elaborar demonstrativos para a Receita Federal, na Declaração Anual de Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas. Neste caso é exigida a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (Doar).

Para as entidades do terceiro setor é importante manter controle sobre as atividades, sabendo quanto custa executar e manter cada projeto desenvolvido, principalmente quando da captação de recursos junto ao poder público, que exige, no caso do Termo de Parceria, estabelecido pela Lei n. 9.790/99, uma cláusula de previsão de receitas e despesas a serem realizadas no cumprimento do Termo. Desta forma, se a entidade não possuir sistemas de custos por atividades encontrará resistências e dificuldades, e até mesmo impossibilidades, para a elaboração de um projeto visando à captação de recursos em diferentes órgãos.

Além de auxiliar na captação de recursos, a divisão das atividades de uma entidade por centros de custos permite ainda a otimização dos resultados dos projetos sociais, através de melhor alocação de recursos. Neste entendimento, a utilização de sistemas de custos é fundamental, não só pelas exigências do Termo de Parceria, mas para a entidade saber o quanto é necessário para manter um projeto e os limites de validade do comprometimento dos recursos na manutenção de atividades secundárias, mantidas por algumas entidades para arrecadar recursos, mas que podem acabar dando prejuízos, fazendo com que a entidade acabe dilapidando seus já escassos recursos.

Um relato de experiência do contador da AEBAS mostra que um determinado asilo montou uma chácara para produzir hortaliças e criar gado, a fim de arrecadar recursos. Mas essa atividade não se mostrou rentável. O contador fez um rastreamento dos custos e constatou que muitas vezes o asilo necessitava cobrir os prejuízos decorrentes da atividade secundária.

Uma outra necessidade que as entidades do terceiro setor têm é a de transparência na gestão, uma vez que os bens da entidade são de uso coletivo e pertencem a todos que são beneficiados pelos serviços prestados por estas entidades. Caso haja desvios e incapacidade administrati-

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

va, não só as pessoas que trabalham na entidade serão prejudicadas, mas todas aquelas que usufruem os serviços prestados pela entidade.

Com uma gestão transparente a entidade adquire a confiança daqueles que contribuem para a sua existência, além de se constituir em um preceito ético do profissional da área contábil. O contador pode auxiliar na transparência da gestão dos recursos destinados às entidades do terceiro setor, uma vez que, conhecedor dos objetivos da entidade e da forma como está organizada, pode manter uma auditoria permanente assim como emitir comunicação sempre que houver objeto de gasto estranho às atividades da entidade.

Na AEBAS a documentação objeto de escrituração contábil é organizada e preparada por projetos. Isso ocorre com a Escola e o Centro de Assistência Social. A contabilidade também pode contribuir para a auditoria nas entidades do terceiro setor, que pode ocorrer, segundo o contador da AEBAS, através de um criterioso registro, pois ao mesmo tempo em que se operacionaliza o registro já se pode ir *auditando* os procedimentos e sua relação com o projeto e a entidade.

É importante lembrar que a auditoria permanente só é possível quando o contador conhece a entidade e suas atividades, o que lhe permite detectar quaisquer objetos de gasto estranhos às atividades da entidade.

Percebemos, no estudo realizado, que, diante das particularidades das entidades do terceiro setor em relação às necessidades internas e legislação contábil específica, a continuidade de tais entidades está relacionada com o comprometimento das pessoas envolvidas na administração dos recursos das entidades. Esse comprometimento deve superar a esfera do voluntariado para constituir a qualificação das atividades desenvolvidas pela entidade. Apesar das particularidades, o contador da AEBAS afirma que

[...] não há diferenciação na atividade de contador, ao se fazer a contabilidade para estas organizações.

Concluimos, portanto, que a diferença se evidencia pela forma como os eventos contábeis são administrados nestas entidades. Dito de outra forma, é imprescindível ao contador das organizações do terceiro

setor a plena compreensão dos fins da entidade e do alcance da ciência contábil na contribuição para a realização de suas atividades. Além de constituir um amplo campo de trabalho na área contábil, as entidades do terceiro setor, compreendidas em sua essência, qualificam-se para processos de humanização nas relações de trabalho. Relativizar a instrumentalização técnica com a racionalidade substantiva é mais um desafio que se apresenta ao profissional da contabilidade ao se inserir nestas organizações.

## CONCLUSÕES

As entidades do terceiro setor possuem características próprias, em relação à origem de recursos, gestão e objetivo, não se confundindo com as entidades do primeiro e do segundo setor, não podendo ser tratadas e mesmo gerenciadas como entidades com finalidade de lucro, em seus aspectos contábeis e gerenciais.

O comprometimento dos gestores com os objetivos e patrimônio das entidades do terceiro setor é outro aspecto relevante em relação a estas entidades, uma vez que a descontinuidade de uma entidade afeta não só as pessoas envolvidas na prestação dos serviços da entidade, mas todas aquelas atendidas por tais serviços. Neste sentido, percebe-se a necessidade de profissionalização dos gestores das entidades do terceiro setor.

Apesar do papel que desempenham na sociedade brasileira, no preenchimento de demandas não atendidas pelo Estado e por se constituírem em fonte de trabalho e renda, as entidades do terceiro setor ainda sofrem certo descaso por parte do poder público em relação ao repasse de verbas.

Ao transferir a tarefa pública para a sociedade civil, através das entidades do terceiro setor, o Estado acaba por eximir-se de suas responsabilidades, e ao invés de impor uma série de instrumentos legais que controlam e muitas vezes dificultam o funcionamento dessas entidades, deveria promover a valorização das entidades do terceiro setor.

Este excesso de instrumentos legais e burocráticos impostos às entidades do terceiro setor faz com que algumas dessas entidades mui-

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

tas vezes entrem em descontinuidade. São muitas as dificuldades encontradas no processo de concessão de certificados, como o Certificado de Entidade de Assistência Social e o de Organização da Sociedade Civil de Interesse Social, que permitem à entidade o reconhecimento de suas atividades e a realização de parcerias visando à obtenção de recursos junto ao poder público e entidades de fomento.

Se as entidades do terceiro setor não forem extremamente organizadas e orientadas por profissionais comprometidos com os seus objetivos estas poderão deixar de usufruir direitos que lhes são garantidos por um conjunto de leis. Neste entendimento, é importante que o profissional da contabilidade tenha conhecimento legal e identificação das necessidades que estas entidades demandam.

Além disto, uma vez identificadas estas necessidades o profissional da contabilidade poderá realizar atividades que promovam a continuidade dessas entidades. Poderá também desenvolver sistemas de custos e planejamento financeiro, que permitam ampliar a interferência dessas entidades, mediante seus projetos, no quadro de inclusão social.

**Artigo recebido em dezembro de 2003 e aprovado para publicação em março de 2004.**

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. *Código Civil e legislação civil em vigor*. Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 22 ed. Atualizada até 13 de janeiro de 2003. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 686/90. Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_686.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_686.DOC)>. Acesso em: 4 ago. 2003.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 877/00. Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_877.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_877.DOC)>. Acesso em: 4 ago. 2003.



BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 922/01. Disponível em: <[http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_922.DOC](http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_922.DOC)>. Acesso em: 4 ago. 2003.

BRASIL. Conselho Nacional de Assistência Social. Resolução nº 32 de 24 de fevereiro de 1999. Disponível em: <[http://www.rits.org.br/legislacao\\_teste/lg\\_testes/lg\\_mat01\\_ma0319\\_rlegis.cfm?posicao01=Banco%20de%20legisla%C3%A7%C3%A3o&posilink01=/legislacao\\_teste/lg\\_testes/lg\\_mat01\\_bancoleg.cfm&posicao02=Indice%20de%20leis&posilink02=/legislacao\\_teste/lg\\_testes/lg\\_mat01\\_banco\\_il.cfm&posicao03=Resolu%C3%A7%C3%B5es&posilink03=/legislacao\\_teste/lg\\_testes/lg\\_mat01\\_banco\\_il06.cfm&menuAtivo=3](http://www.rits.org.br/legislacao_teste/lg_testes/lg_mat01_ma0319_rlegis.cfm?posicao01=Banco%20de%20legisla%C3%A7%C3%A3o&posilink01=/legislacao_teste/lg_testes/lg_mat01_bancoleg.cfm&posicao02=Indice%20de%20leis&posilink02=/legislacao_teste/lg_testes/lg_mat01_banco_il.cfm&posicao03=Resolu%C3%A7%C3%B5es&posilink03=/legislacao_teste/lg_testes/lg_mat01_banco_il06.cfm&menuAtivo=3)>. Acesso em: 4 ago. 2003.

BRASIL. Constituição (1988). Texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs 1/92 a 1/96 e emendas Constitucionais de Revisão nºs 1 a 6/94. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1995.

BRASIL. Lei nº 8.742 de 7 de dezembro de 1993. Disponível em: <[http://www.assistenciasocial.gov.br/inframe/downloads/cnas/legisla%C3%A7%C3%A3o/leis/Lei-08742-93\\_cnas%20.zip](http://www.assistenciasocial.gov.br/inframe/downloads/cnas/legisla%C3%A7%C3%A3o/leis/Lei-08742-93_cnas%20.zip)> . Acesso em: 16 jul. 2003.

BRASIL. Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999. Disponível em: <[http://www.assistenciasocial.gov.br/inframe/downloads/cnas/legisla%C3%A7%C3%A3o/leis/Lei-09790-99\\_cnas%20.zip](http://www.assistenciasocial.gov.br/inframe/downloads/cnas/legisla%C3%A7%C3%A3o/leis/Lei-09790-99_cnas%20.zip)> . Acesso em: 16 jul. 2003.

CATTANI, Antonio David (Org). *A outra economia*. Porto Alegre: Veraz Editores, 2003. p. 253-260.

COELHO, Simone de Castro Tavares. *Terceiro setor: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos*. São Paulo: SENAC, 2000.

FERNANDES, Rubem César. *Privado, porém público: o terceiro setor na América Latina*. 2 ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994. p.65 – 69.

GIL, Antônio Carlos. *Pesquisa social*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

*INFORMATIVO AEBAS*. Ano 6, n. 16, ago. 2003.

Kamille S. Ebsen e Marcos Laffin

LAFFIN, Marcos, DUCATI, Erves, PANCERI, Regina, KIMURA, Luciana de Souza. *Assessoria Técnico-contábil*. Florianópolis, 2003. Relatório PROEXTENSÃO. Universidade Federal de Santa Catarina.

LAFFIN, Marcos, DUCATI, Erves, CONCHI Paula Letícia. *Controle do Ativo Imobilizado*. Florianópolis, 2003. Relatório PROEXTENSÃO. Universidade Federal de Santa Catarina.

*Marco Legal do Terceiro Setor*. Cadernos Comunidade Solidária. v. 5, jan. Brasília: IPEA, 1998.

PANCERI, Regina. Terceiro setor: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos. Florianópolis, 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina.

REDE DE INFORMAÇÕES DO TERCEIRO SETOR. Estatística de profissionais vinculados ao terceiro setor. Disponível em; <[http://www.rits.org.br/catálogo\\_teste/cat\\_quadrosprofissionais\\_intro.cfm](http://www.rits.org.br/catálogo_teste/cat_quadrosprofissionais_intro.cfm)> . Acesso em: 7 out. 2003.

SILVA, Noemi Hilda da. *O desafio do planejamento familiar e o serviço social*. Florianópolis, 1994. Monografia (Graduação em Serviço Social). Universidade Federal de Santa Catarina.

TACHIZAWA, Takeshy. *Organizações não governamentais e terceiro setor*: citação de ONGs e estratégias de atuação. São Paulo: Atlas, 2002.

### **Kamille Simas Ebsen**

e-mail: [kamillesimas@yahoo.com.br](mailto:kamillesimas@yahoo.com.br)

### **Marcos Laffin**

e-mail: [laffin@mbox1.ufsc.br](mailto:laffin@mbox1.ufsc.br)