

# O PAPEL DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL E DOS CUSTOS OPERACIONAIS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

**Francisco Ivan Pinheiro**

**Juliana Costa Garcia**

**Klauber Guedes Cardoso**

**Márcio Jonison Souza De Lima**

**José Moreira da Silva Neto:**

## **Resumo:**

*Este trabalho tem como objetivo discutir o papel da informação contábil e dos custos operacionais, assim como a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor, doravante chamado "TS". Fundamentalmente, o principal objetivo da informação contábil é revelar como o desempenho esforço habilidade estratégia de uma determinada entidade, em um determinado setor, se materializam quantitativamente em patrimônio e benefício (resultado). No ambiente das entidades sociais o que deve prevalecer são os benefícios derivados de um processo ético. Registra aqui, portanto, a importância do mecanismo contabilidade que, com sua metodologia e princípios básicos, evidencia não somente a grandeza do patrimônio e dos benefícios gerados pelo esforço empreendido, mas também, a sua capacidade de denunciar os desvios éticos que causam danos para o objeto social. A menção sobre a problemática da falta de ética deve-se ao fato de que no TS, em que os objetivos são benefícios sociais e humanitários, já há indício de operações fraudulentas criminosas em algumas entidades. Daí a importância da contabilidade como mecanismo controlador também da ética. Neste contexto, o posicionamento e desafio do trabalho serão discutidos em vertentes, tais como: a caracterização do TS, a visão sistêmica-contábil e aspectos diferenciais do TS e, finalmente, um estudo de caso prestação de contas.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Seção de Estudantes*

## **O PAPEL DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL E DOS CUSTOS OPERACIONAIS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**

**Autores** – Alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, orientados nesta pesquisa/trabalho pelo Prof. Ms. José Moreira da Silva Neto:

*Francisco Ivan Pinheiro  
Juliana Costa Garcia  
Klauber Guedes Cardoso  
Márcio Jonison Souza De Lima*

### **Universidade Federal de Rondônia**

*Campus Universitário – Br. 364 – Km. 9,5 – Departamento de Ciências Contábeis –  
Porto Velho – RO. – CEP-78916-100 – e-mail: [fivanpinheiro@aol.com](mailto:fivanpinheiro@aol.com), ou  
[msilva@unir.br](mailto:msilva@unir.br) – Tel. (069) 984-4348*

### **Área temática:**

A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos

### **Seção Especial para Estudantes de Graduação**

## **O PAPEL DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL E DOS CUSTOS OPERACIONAIS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**

Área temática: A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos  
Seção Especial para Estudantes de Graduação

### **RESUMO**

Este trabalho tem como objetivo discutir o papel da informação contábil e dos custos operacionais, assim como a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor, doravante chamado "TS". Fundamentalmente, o principal objetivo da informação contábil é revelar como o desempenho – esforço – habilidade – estratégia de uma determinada entidade, em um determinado setor, se materializam quantitativamente em patrimônio e benefício (resultado). No ambiente das entidades sociais o que deve prevalecer são os benefícios derivados de um processo ético. Registra aqui, portanto, a importância do mecanismo *contabilidade* que, com sua metodologia e princípios básicos, evidencia não somente a grandeza do patrimônio e dos benefícios gerados pelo esforço empreendido, mas também, a sua capacidade de denunciar os desvios éticos que causam danos para o objeto social. A menção sobre a problemática da "falta de ética" deve-se ao fato de que no "TS", em que os objetivos são benefícios sociais e humanitários, já há indício de operações fraudulentas – criminosas em algumas entidades. Daí a importância da *contabilidade* como mecanismo controlador também da ética. Neste contexto, o posicionamento e desafio do trabalho serão discutidos em vertentes, tais como: a caracterização do "TS", a visão sistêmica-contábil e aspectos diferenciais do "TS" e, finalmente, um estudo de caso – prestação de contas.

### **CARACTERIZAÇÃO DO "TS"**

#### **Antecedentes**

A filantropia é tão antiga quanto a própria história da civilização, passando a existir a partir do momento em que o homem começou a agrupar-se em sociedade, fazendo surgir os primeiros povoados.

Com a ascensão da burguesia e o surgimento do Capitalismo na Europa, surge também o Iluminismo, responsável pela conscientização da sociedade, que passa a reformular suas organizações sociais.

Segundo afirmam alguns autores, entre eles José Eduardo Sabo Paes (2000), os países de origem protestante, em sua maioria, têm mais tradição na área da filantropia. Pode-se observar, porém, que estes povos dispõem de sistemas legais complexos para reger o denominado "TS". Já os países de origem católica têm um "TS" bem menos desenvolvido.

É nos Estados Unidos que a organização da sociedade veio refletir com mais nitidez o novo paradigma político da era moderna, particularmente naquilo que se refere a iniciativa individual. Segundo Alves, *a partir dos anos 70 surge a denominação Terceiro Setor, compreendida como organizações privadas sem fins lucrativos, voltadas para a produção de bens ou para a realização de serviços públicos.* (2000: 153)

Neste mesmo período, ocorreu o chamado “milagre” brasileiro, com taxas de crescimento espetaculares. Logo após, na década de 80, houve a estagnação econômica, chamada pelos economistas de “década perdida”, surgindo os primeiros levantamentos sobre os principais obstáculos enfrentados pelas entidades, sem fins lucrativos, de caráter ou interesse público.

Na década de 80 e nos primeiros anos da década de 90, o Brasil, apresentou um quadro desalentador – altos índices de inflação, diminuição da atividade econômica, déficit público elevado, concentração de renda – acentuando assim as desigualdades sociais. A crise, além de aprofundar os graves problemas sócio-econômicos existentes, ressaltou a ineficiência do Estado no atendimento às necessidades sociais. Diante desta situação, houve o florescimento de alternativas à prestação de serviços públicos, proporcionada por grupos sociais.

A década de 90 trouxe novidades ainda maiores para o “TS”, pois nele incorporou instituições e formas organizacionais diferentes, configurando e/ou consolidando as entidades mais complexas e difusas, voltadas para o interesse público, mas sem fazer parte do aparato do Estado.

Mais recentemente, tem-se observado o fenômeno crescente da filantropia empresarial. As empresas caracterizam suas responsabilidades sociais e seus compromissos com melhorias na comunidade.

Parecem ser características do “TS”, em todas as épocas, a espontaneidade e a diversidade, mas a multiplicação de iniciativas privadas, com o sentido de interesse ou caráter público, na forma como hoje as reconhecemos, é definitivamente um fenômeno recente e global.

### **Conceito de “TS”**

A trajetória histórica de formação do “TS” também influencia a questão de como defini-lo. Segundo Alves, *o termo Terceiro Setor é gênero do qual são espécies todas as sociedades civis sem fins lucrativos, inserindo-se aqui a quase totalidades das fundações, em especial as fundações particulares.* (2000: 160). No uso corrente, é usado para fazer referência à ação social das empresas, ao trabalho voluntário de cidadãos e às organizações do poder público, privatizadas na forma de Organizações Sociais – OS e fundações. No Brasil é uma idéia-força, um espaço mobilizador de reflexão, de recursos e, sobretudo, de ação. Afinal, porque a denominação “TS”? A figura a seguir oferece uma melhor compreensão desta denominação.

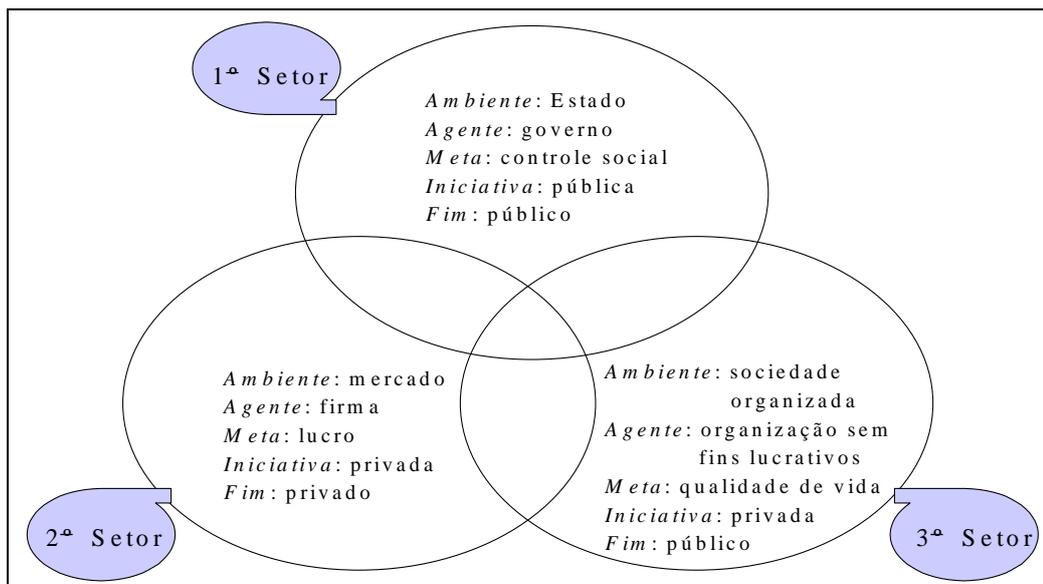


Figura 1 – Representação dos três setores da sociedade (fonte: Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998, vol.32).

Na concepção do autor Rubens César Fernandes, *in* (Alves, 2000: 153), *Terceiro Setor designa simplesmente um conjunto de iniciativas particulares com um sentido público*. Conforme publicação na Revista Brasileira de Contabilidade – RBC, o conceito mais abrangente aplicado ao presente objeto de estudo é o de Paulo Olak que afirma: *Terceiro Setor são as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo, sindicatos, cooperativas, dentre outras, objetivando sempre a consecução de fins comuns e sem qualquer preocupação com o acréscimo da riqueza patrimonial individual, mas (e principalmente) com a transformação dos indivíduos*. (1999: n.116, 46)

Considera-se como principais entidades do “TS”, os sindicatos, as cooperativas e quase todas as fundações de direito privado, bem como as entidades que possuem a denominação de ONG’s, OS e Organizações da Sociedade Civil de Interesses Públicos – OSCIP’s.

Neste contexto, cresce o interesse do Estado sobre o “TS”. Acredita-se que isto seja reflexo do conjunto de tendências complexas e inter-relacionadas, surgidas do Capitalismo Neoliberal, que adota o discurso sobre a cidadania empresarial e da responsabilidade social das empresas privadas; dos programas de reforma do Estado, que ocorrem no âmbito do Governo Federal e em Estados e Municípios, baseados nos pilares de descentralização política e administrativa; da privatização de espaços anteriormente reservados à esfera estatal; e do movimento de progressiva democratização da sociedade brasileira, que, aos poucos, deixa para trás a herança do período autoritário.

Além do Estado e do Mercado, existe o “TS” que impulsiona iniciativas voltadas para o desenvolvimento social, mobilizando um grande volume de recursos humanos e materiais.

Segundo Rafael (1997), as estatísticas apresentadas sobre o “TS” são sempre englobativas, sem restrição a nenhuma entidade. Isto pode e deve trazer uma certa desconfiança sobre elas. Na realidade, pode-se afirmar que muitas entidades sem fins lucrativos nada têm de filantrópicas. Os partidos políticos, por exemplo, com suas elevadas finalidades de interesse público, mesmo com o objetivo da conquista do poder, devem ser considerados como entes de direito privado e, como tais, pertencentes ao “TS”. Assim, não podemos nos iludir falando em grandes somas de dinheiro dentro do “TS”, pois determinadas estatísticas incluem entidades pouco afinadas com o mesmo.

O processo administrativo de uma entidade do “TS” tem como etapas básicas: o *planejamento estratégico*, que traça as metas e os objetivos, o *planejamento orçamentário*, que busca atingir os objetivos definidos no planejamento estratégico e, respectivamente, a *execução e controle*, realizados por um sistema contábil.

As entidades do “TS” são administradas por *órgãos diretivos*, que dirigem as operações, *órgãos gestores*, que gerenciam as operações e os *órgãos deliberativos*, definidos por estatuto ou contrato social, que praticam atos judiciais e extrajudiciais. As deliberações são tomadas em conjunto, prevalecendo a vontade da maioria.

Para algumas entidades do “TS”, os membros dos órgãos deliberativos só podem ser remunerados mediante contra prestação de serviços ou execução de trabalho. Esses órgãos deliberativos variam de entidade para entidade quanto à sua denominação, formação, composição, competência e atribuição.

### **Imunidade/Isenção Tributária e Marco Legal do “TS”**

Na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional encontram-se previstos os requisitos para imunidade tributária para as entidades que se enquadram no TS. Alguns dos tributos abrangidos pela imunidade são ITBI, IPVA, IPTU, IR, ISSQN, ICMS e Imposto de Importação.

A isenção tributária é a dispensa de recolhimento de tributo que a União, o Estado, o Distrito Federal e/ou Município concedem a determinadas pessoas, em determinadas situações. Alguns tributos abrangidos pela isenção são a COFINS, CPMF, Contribuição Patronal para o INSS (Art. 195, § 7º da CF) e Preços Públicos ou Tarifas.

É de extrema importância, sob pena de perda da isenção ou imunidade, que a documentação (notas fiscais, recibos e outros) seja idônea e revestida das formalidades legais que sustentam os lançamentos contábeis.

Em alguns casos, as transações das entidades do “TS”, como por exemplo das cooperativas, podem sofrer tributação, devendo ser apurados os custos, despesas e encargos das transações com terceiros, das provenientes da finalidade da entidade. Os custos indiretos e os gastos comuns são apropriados por meio de rateio.

Deve-se observar também as demais normas que dispõem sobre o Registro Civil, a Declaração de Utilidade Pública, Certificado de Entidade de fins Filantrópicos, a Lei das Organizações Sociais - OS e o Programa Nacional de Publicização, o Contrato de Gestão, a Lei das OSCIP's e o Termo de Parceria.

A chamada "Lei do Terceiro Setor, Lei n. 9.790/99, dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's). A Lei foi criada com o objetivo de fomentar as políticas sociais do Governo Federal, buscando aumentar a eficácia dos serviços públicos, assegurando a participação social efetiva e otimizando a utilização dos recursos para atender necessidades específicas e prioritárias de cada comunidade.

## VISÃO SISTÊMICA-CONTÁBIL E ASPECTOS DIFERENCIAIS DO “TS”

Pode-se dizer que visão sistêmica é a maneira de enxergar o todo de modo resumido – simplificado. Segundo Oliveira, *sistema é um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.* (1997: 23)

Sistema Contábil é o conjunto de atividades e procedimentos executados para produzir informações que auxiliam nas tomadas de decisões, bem como na resolução de problemas relacionados aos registros e mensurações financeiras do patrimônio particular ou institucional e de suas variações. O sistema tem como produto final as informações geradas, apresentando-se como ferramenta primordial no processo de gestão empresarial e na busca de otimização do resultado empresarial. A figura abaixo materializa este conceito.



Figura 2 – Sistema Contábil Institucional (fonte: base de dados do Professor José Moreira da Silva Neto, UNIR/RO, 2001)

Todo sistema é composto por cinco elementos: objetivos, entradas (input), processo, saídas (output) e retroalimentação (feedback). O sistema contábil institucional está em um ambiente que engloba todas as entidades independentes de sua natureza jurídica.

Nas entradas teremos os recursos compostos por todos os esforços humanos e materiais, dispostos da seguinte forma: a) habilidades humanas – conhecimentos técnicos e práticos de pessoas, aplicados na execução das atividades que compõem a entidade; b) atividades econômicas e gestoras – logística interna e externa, operações, marketing/venda e serviços aos usuários (clientes e consumidores), gerenciamentos de pessoas, de caixa, de informações (contábil) e tomadas de decisões para atingir os objetivos institucionais; c) tecnologia – recursos tecnológicos indispensáveis às atividades; d) procedimentos e princípios – normas e procedimentos necessários à consecução dos objetivos.

Essas entidades, por serem de direito privado, obedecem a Lei n. 6.404/76 e, em alguns casos como no planejamento, devem obedecer a Lei n. 4.320/64, pois o ciclo orçamentário destas entidades assemelha-se ao das entidades públicas, que é o de elaboração, estudo, aprovação, execução e avaliação dos resultados. O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC T-10 que dispõe dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas – fundações, associações, sindicatos e entidades sem fins lucrativos –, exigindo ainda a observância das demais normas, bem como dos princípios fundamentais de contabilidade.

Na fase de processamento, temos as etapas de planejamento, organização, registro, mensuração, análise/avaliação, demonstração e comunicação.

A fase do planejamento inicia-se a partir do momento da criação de um plano de contas para a entidade. Já a organização dá-se com a busca de eficiência por intermédio do controle realizado através dos registros internos e externos. Por meio destes mensuram-se os resultados das atividades, seguidos de análise e avaliação das demonstrações contábeis – adequadas as particularidades das entidades do “TS” – principalmente as demonstrações de fluxo de caixa estimado e realizado. As comunicações são feitas através dos relatórios gerenciais.

Os resultados gerados pelo sistema de informação contábil, são as informações necessárias aos usuários internos e externos. Também têm como finalidade a tomada de decisão, verificando se os objetivos estão sendo alcançados. Como o mercado é dinâmico deve-se retroalimentar o sistema, para que se chegue aos objetivos planejados, caso contrário traçam-se novos objetivos.

No entendimento de Magalhães & Lunkes (2000), para que tenha validade na gestão administrativa da entidade, a informação contábil precisa atender preliminarmente a dois pressupostos básicos: sua necessidade como informação; seu planejamento e controle.

Os autores supracitados afirmam que, os sistemas contábeis são operacionalizados, observando-se a legislação aplicável à entidade de acordo com sua natureza jurídica, inclusive as entidades do “TS”, objetivando em sua essência o seguinte: a) as demonstrações contábeis e notas explicativas (meios de evidenciação), b) as informações para tomada de decisão.

Conforme publicação na Temática Contábil – IOB (1997, n. 12), as entidades do “TS”, por não estarem sujeitas às regras fiscais, podem fazer sua contabilidade atender melhor as necessidades gerenciais em termos de informação. Algumas entidades, por exemplo os sindicatos, possuem, por legislação própria, forma definida de contabilização.

Neste sentido, as informações devem propiciar revelações suficientes sobre a entidade, de modo que facilite a concretização dos propósitos dos usuários. Devem ser revestidas de *confiabilidade* – diz respeito a veracidade, completeza e pertinência do conteúdo da informação; *tempestividade* – diz respeito ao fato da informação chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil; *compreensibilidade* – consiste na clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada; *comparabilidade* – deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução de determinada informação ao longo do tempo, dentro de uma entidade ou entre entidades.

### **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas às Entidades do “TS”**

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade – *entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, atualização monetária, competência e prudência* – representam a essência das doutrinas e teorias relativas a Ciência Contábil. A observância dos mesmos é obrigatória.

Os princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade aplicam-se tanto às empresas públicas quanto às privadas, bem como as entidades do “TS”, pois a Ciência Contábil tem como objeto de estudo o Patrimônio e suas variações, independentemente da natureza jurídica.

Conforme Temática Contábil – IOB (1997: n.12), nas entidades do “TS” as despesas devem ser reconhecidas sob o regime de competência. Já as receitas poderá utilizar: regime de competência para algumas receitas, para as quais existam a possibilidade e necessidade dessa adoção (receita financeira) e regime de caixa para outras (valores doados por terceiros sem compromisso formal).

Até 24/03/99 não havia determinação legal na área contábil para o “TS”. Paes afirma que: (...) *a Lei n. 9.790, de 23.3.99 e sua regulamentação inserem-se de forma inquestionável, no Direito positivo brasileiro, como a legislação que deve servir de parâmetro e de referência para a contabilidade das entidades sem fins lucrativos, uma vez que as demonstrações que a Lei 9.790/99 exige das entidades têm suas estruturas estabelecidas na Lei das Sociedades Anônimas (6.404/76).* (2000: 263)

A referida lei determina ainda que as entidades insiram em seus estatutos a obrigatoriedade da observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (Art. 4º, VII, a), além da elaboração do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício (Art. 5º, III).

O Decreto n. 3.100/99, que regulamentou a Lei 9.790/99, no seu Art. 11, § 2º, IV, V e VI, pede ainda a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas.

### **Plano de Contas e Aspectos Diferenciais do “TS”**

Segundo Sá, *plano de contas é uma peça na técnica contábil que estabelece previamente a conduta a ser adotada na escrituração, através da exposição das contas em seus títulos, funções, funcionamento, grupamentos, análise, derivações, dilatações e reduções.* (1998: 22)

As entidades do “TS” devem elaborar um plano de contas que atendam suas necessidades de informações, tanto contábeis quanto gerenciais. Essas entidades utilizam a chamada contabilidade por fundos, que é bem parecida com o sistema matriz/filial, em que cada fundo assemelha-se a uma pessoa jurídica, possuindo contas patrimoniais e de resultados, próprias.

Segundo a Temática Contábil – IOB (1998, n. 14), a contabilidade por fundos é utilizada por qualquer entidade, seja ela com ou sem fim lucrativo, que queira controlar, segregadamente, determinados recursos com fins específicos. A forma mais simples de contabilização desses fundos é a utilização de um único plano de contas, com um dígito, servindo para segregar os fundos. Deve-se tomar cuidados com as transações inter-fundos, encerrando-se extracontabilmente, umas contra as outras, para fins de balanço consolidado.

Quando a entidade prestar algum tipo de serviço ou vender produtos e ainda receber recursos de doações – refere-se a bens, direitos ou serviços doados por pessoas, empresas ou entidades sem fins lucrativos não governamentais; não regulares – , contribuições – recursos pecuniários, que representam compromisso do ente contribuinte com a entidade, visto serem realizados periodicamente – , subvenções – recursos pecuniários oriundos de órgãos governamentais – , convênios – (Paes, 1999) acordo firmado por entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares – e/ou mensalidades, é conveniente que sejam separadas essas receitas, assim como devem estar bem isolados os custos e as despesas, relativos aos serviços ou vendas de produtos dos outros encargos de manutenção da entidade.

As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. Já as doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no exigível, sendo transferidas para o patrimônio social, a medida em que forem realizadas ou lançadas na própria conta do patrimônio social. O superávit ou déficit só será transferido para a conta de patrimônio social quando aprovado pela assembléia dos associados.

Os aspectos contábeis particulares das entidades do “TS” podem ser identificados nos seguintes grupos de contas:

*Contas a receber* – estão relacionadas aos valores a receber, oriundos de doações, contribuições e subvenções; e outros créditos a receber, provenientes de prestação de serviços e venda de produtos, que deverão ser aplicados integralmente na entidade.

*Ativo Permanente* – é recomendado, para os bens móveis ou imóveis, que seja feita a apropriação do custo pelo valor que foi despendido pelo doador, ajustado pela correção monetária e depreciação ou imputar ao bem um valor que, teoricamente, seria pago pelo mesmo, se adquirido.

*Correção Monetária* — em face do tratamento fiscal diferenciado das entidades do “TS”, não há proibição de continuarem realizando a correção monetária em suas demonstrações, uma vez que são imunes ou isentas de tributação.

*Reavaliação do Ativo Permanente* – A contrapartida do acréscimo ao ativo será feita na conta Patrimônio Social, distintamente das empresas comerciais, que contabilizam a contrapartida na conta reserva de reavaliação.

*Depreciação, amortização e provisões* – por não estarem sujeitas às limitações fiscais, devem calcular suas depreciações, amortizações e demais provisões com base no que de melhor se conseguir em termos de medição da vida útil de seus ativos, de seus riscos, etc.

*Investimentos* – podem investir seus excedentes com o objetivo de angariar fundos a serem utilizados em suas atividades operacionais.

*Passivo exigível* – a principal adaptação, ocorre quando é firmado convênio com terceiros. Ao mesmo tempo em que há o ingresso de recursos (acréscimo do ativo), há, em contrapartida, a obrigação em relação àquela verba (aumento do passivo), estando vinculado à execução do objeto do convênio, sujeito à prestação de contas ao ente repassador.

*Patrimônio Líquido Social* – deve ser dividido em três contas patrimoniais: Patrimônio Social, Déficit ou Superávit do Exercício e Fundo Patrimonial. A primeira conta abrangeria a dotação patrimonial inicial, adicionada do superávit acumulado, subvenções, contrapartida de realização de ativo imobilizado e, naturalmente, da correção monetária de todos esses fatores. A segunda conta evidencia o déficit ou superávit, o qual deverá ser coincidente com a demonstração do resultado do exercício. E, finalmente, a terceira conta será utilizada quando os dirigentes decidirem usar certa quantia, normalmente parte do resultado, com destinação específica.

### **Demonstrações Contábeis, Notas Explicativas e Fluxo de Caixa**

As demonstrações financeiras adotadas pelas entidades do “TS” são as mesmas utilizadas pelas Sociedades Anônimas, sendo dispensada a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados. Todas são fundamentais, porém, a demonstração de resultado e a demonstração de fluxo de caixa são muito importantes para a prestação de contas neste setor, como se pode observar nas duas próximas figuras.

Elementos		Vlr. Orç	Vlr. Realiz	Varição
1 Convênios para Custeio	(+) Receita	100.000,00	95.000,00	(5.000,00)
	(-) Custeio Operacional	95.000,00	95.000,00	-
	(-) Devolução	5.000,00	-	5.000,00
2 Doações, Subvenções e Contribuições para Custeio	(+) Receita	30.000,00	35.000,00	5.000,00
	(-) Custeio Operacional	25.000,00	28.000,00	(3.000,00)
	(=) Resultado	5.000,00	7.000,00	2.000,00
3 Venda de Bens e Serviços	(+) Receita	50.000,00	60.000,00	10.000,00
	(-) Custeio Operacional	30.000,00	40.000,00	(10.000,00)
	(=) Resultado	20.000,00	20.000,00	-

<b>(+/-) Resultado Bruto (<math>\Sigma</math> de 2+3)</b>	<b>25.000,00</b>	<b>27.000,00</b>	<b>2.000,00</b>
(-) Despesas Operacionais	18.000,00	18.000,00	-
(-) Despesas Financeiras	1.000,00	500,00	500,00
(-) Despesas Gerais	500,00	500,00	-
<b>(=) Superávit ou Déficit</b>	<b>5.500,00</b>	<b>8.000,00</b>	<b>2.500,00</b>

Figura 3 – Demonstração do Superávit ou Déficit para Fins Gerenciais

O fluxo de caixa por sua vez, é uma demonstração contábil não exigida por lei, mas é de grande utilidade interna para a entidade. Segundo Marion, *indica a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que saiu do caixa em determinado período, e, ainda, o resultado do fluxo financeiro.* (1997: 380)

O fluxo de caixa está centralizado na captação, na aplicação dos recursos necessários e na distribuição eficiente dos mesmos, o que possibilita a entidade operar de acordo com os objetivos e as metas a que se propõe.

Esta ferramenta administrativa permite o acompanhamento periódico em tempo real das origens e aplicações de recursos, permitindo a tomada de decisões em tempo hábil mediante números precisos. Deve-se utilizar o fluxo de caixa estimado e realizado para um melhor acompanhamento das operações.

A figura seguinte demonstra as propriedades básicas para o fluxo de caixa de uma entidade, seja ele projetado e/ou efetivado (realizado).

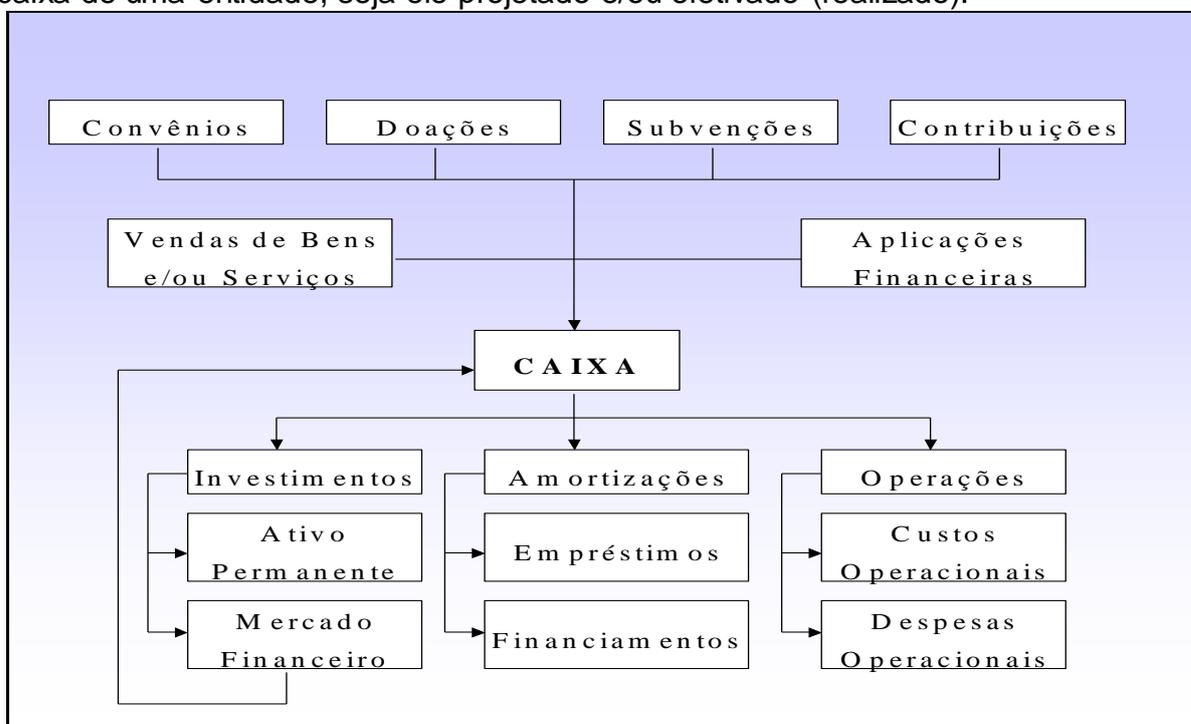


Figura 4 – Propriedades do Fluxo de Caixa (fonte: Fluxo de Caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiro. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998 - com adaptações às entidades do "TS")

Finalizando, é importante registrar que fluxo de caixa é um instrumento fundamental para apoiar as decisões em qualquer tipo de entidade, seja ela do Primeiro, Segundo ou “TS”, principalmente as entidades de pequeno porte que não dispõem de recursos suficientes para manter uma grande estrutura de controladoria.

## **ESTUDO DE CASO: PRESTAÇÃO DE CONTAS**

Optou-se pela técnica de estudo de caso em Fundações, devido a obrigatoriedade das mesmas prestarem contas ao Ministério Público Estadual de todos os atos e fatos decorrentes de suas atividades, envolvendo ou não recursos públicos.

Fundação é uma entidade de fins determinados, formada por um conjunto de bens livres – patrimônio – o qual será administrado por órgão autônomo, visando ao interesse coletivo, conforme previsão do estatuto. As fundações poderão ser Públicas, quando criadas sob regime de direito público, por meio de lei, e Privadas, quando instituídas sob regime de direito privado, tendo seu nascimento com a inscrição de seu estatuto e da escritura de instituição no registro civil das pessoas jurídicas, após aprovação pelo Ministério Público.

Todas as entidades do “TS” estão obrigadas a elaborar suas prestações de contas e colocá-las à disposição de seus membros, financiadores, contribuintes e usuários.

Chama-se de prestação de contas o conjunto de documentos que fornecem informações, nos aspectos contábeis, orçamentários, patrimoniais, financeiros, operacionais, fiscais, jurídicos, trabalhistas e previdenciários. A prestação de contas é anual no seu todo, tendo como base as demonstrações contábeis encerradas no ano anterior. Devem ser elaboradas conforme normatização legal vigente do órgão ou ente fiscalizador.

As entidades que são criadas e reguladas por leis específicas, ou que receberem recursos governamentais, devem elaborar suas prestações de contas e, após apreciação do conselho fiscal, encaminhá-las aos órgãos fiscalizadores externos, representados pelos repassadores dos recursos. Estes devem analisá-las e encaminhá-las ao Tribunal de Contas para emissão de parecer. No caso das fundações, a prestação de contas deverá ser encaminhada ao Ministério Público, órgão responsável pelo velamento destas entidades.

As entidades receptoras de recursos públicos devem atentar-se para a Lei Complementar n. 101/2000, chamada de “Lei de Responsabilidade Fiscal”, que dispõe sobre a gestão de recursos públicos e respectivas prestações de contas.

No presente estudo, não houve direcionamento para o tipo de atividade das fundações, sendo colhidas, aleatoriamente, três prestações de contas, que atendem o objetivo proposto. Omitiu-se os nomes das fundações, por serem irrelevantes para o presente estudo, sendo denominadas de Fundações A, B e C. As Fundações A e B desenvolvem suas atividades na área de Educação e a Fundação C na área de Saúde. As três Fundações estão sediadas no Município de Porto Velho.

Os dados foram coletados na Curadoria das Fundações, e agrupados conforme exigências do Ministério Público do Estado de Rondônia, para as prestações de contas do ano de 1999, constando de 34 itens, sendo que a entidade A atendeu 20, B 13 e C 2.

PRESTAÇÃO DE CONTAS CONFORME ATO CONJUNTO PGJ-CGMP N. 01, DE 10/02/95, DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE RONDÔNIA.	ENTIDADES		
	A	B	C
Sumário de elementos de prestação anual de contas	Não	Sim	Não
Cópia autenticada da ata de deliberação sobre o relatório	Sim	Não	Não
Informações sobre a aprovação das contas	Sim	Não	Não
Cópia das atas das principais reuniões dos órgãos de administração da fundação	Prej.	Prej.	Prej.
Informações sobre atas, reuniões e deliberações	Prej.	Prej.	Prej.
Relatório da diretoria da fundação	Sim	Não	Não
Informações sobre órgãos da administração e seus membros	Sim	Não	Não
Informações sobre integrantes de órgãos e departamentos da administração da fundação	Sim	Não	Não
Relação dos colaboradores com a fundação. Anexar comprovação do recebimento das contribuições	Prej.	Não	Não
Informações sobre atos da fundação	Sim	Prej.	Prej.
Cópia autêntica do parecer do conselho fiscal sobre as demonstrações financeiras	Sim	Não	Não
Balanço patrimonial	Sim	Sim	Sim
Demonstração do resultado do exercício	Sim	Sim	Sim
Demonstração das mutações do patrimônio líquido	Não	Não	Não
Descrição pormenorizada das fontes de recursos e sua aplicação	Sim	Não	Não
Programa de origem e aplicação dos fundos	Não	Não	Não
Relação pormenorizada das receitas	Sim	Sim	Não
Relação pormenorizada de despesas	Sim	Sim	Não
Previsão de receitas para o exercício seguinte	Não	Sim	Não
Previsão de despesas para o exercício seguinte	Não	Sim	Não
Comparativo entre a receita orçada e arrecada	Sim	Sim	Não
Comparativo ente a despesa fixada e a realizada	Sim	Sim	Não
Inventário de bens	Sim	Não	Não
Descrição pormenorizada das variações ocorridas no ativo permanente	Não	Sim	Não
Conciliação dos saldos das contas bancárias	Sim	Não	Não
Análise das principais contas do balanço	Sim	Não	Não
Relação dos empregados da fundação	Não	Não	Não
Informações sobre recebimento e prestação de contas aos órgãos competentes, sobre recursos públicos	Não	Não	Não
Se publicadas as demonstrações financeiras, juntar exemplar do jornal, devendo constar da publicação a ressalva de que ainda não houve aprovação pelo Ministério Público	Não	Não	Não
Relação dos livros administrativos e contábeis	Sim	Sim	Não
Súmula da auditoria externa	Não	Não	Não
Relatório circunstanciado de auditoria externa	Sim	Não	Não
Cópia de formulário de atualização de dados cadastrais promovido junto a Curadoria de Fundações, ao longo do exercício	Sim	Sim	Não
Declaração de responsabilidade pelos dados e informações constantes da prestação de contas	Não	Sim	Não

Figura 5 – Exigência do Ministério Público de RO para a Prestação de Conta das Fundações

Se todos os itens tivessem a mesma relevância, as entidades teriam o seguinte desempenho, quando do cumprimento de exigências entre elas, demonstrado no gráfico abaixo:

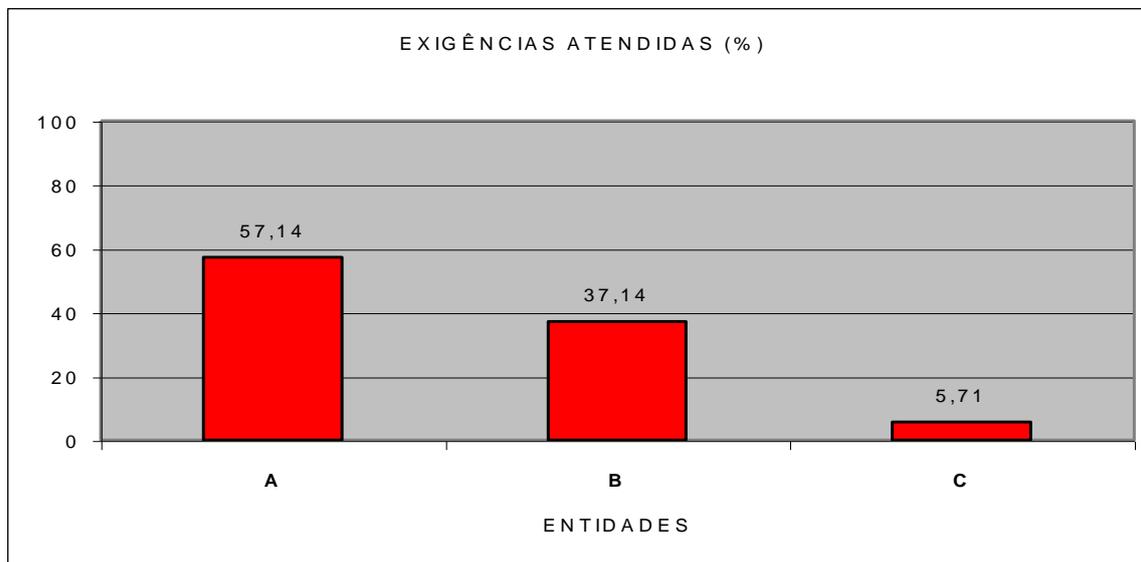


Gráfico 1 – Grau de atendimento de exigências das entidades estudadas

A análise das prestações de contas das entidades estudadas, demonstrou que as mesmas atenderam parcialmente as exigências legais. Foi verificado que o órgão velador (Ministério Público), reiteradas vezes, solicitou a complementação das informações não atendidas a contento. Entende-se, talvez, que tal falha seja resultado de um desconhecimento da legislação por parte de seus administradores.

Conforme visita ao Ministério Público obteve-se a informação de que este possui uma estrutura mínima de profissionais habilitados na área contábil para análise e conferência dessas prestações de contas, impossibilitando um melhor atendimento e orientação às fundações.

Em pesquisas virtuais, verificou-se que em outros Estados, por exemplo Distrito Federal, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande Sul, existem parcerias entre as entidades do “TS”, as universidades e o Ministério Público para o melhor desenvolvimento de projetos e prestações de contas.

Tomando como exemplo essas iniciativas, caberiam as autoridades competentes no Estado de Rondônia fazer uma análise da viabilidade da implantação deste sistema de parceria no Estado.

## CONSIDERAÇÕES GERAIS E FINAIS

Como foi verificado no escopo deste trabalho, o “TS” está em franco crescimento. É um setor que, embora tenha um objetivo “nobre”, pelo seu foco de filantropia e de cidadania, não está livre dos aproveitadores que nele adentram para obter vantagens distantes das práticas éticas.

Com a transferência das obrigações sociais do Estado para o “TS”, o governo busca maior eficiência e economia na aplicação do dinheiro público, podendo assim voltar-se para problemas igualmente urgentes como fazer o país crescer de forma planejada e sustentada.

Os aspectos diferenciais, tanto no processo como no produto – na informação contábil do “TS” – não aparentam grau adicional de complexidade. Verificou-se também que as entidades do “TS” são compostas por duas categorias distintas: organizações de interesses públicos e organizações de ajuda mútua ou auto-ajuda.

As entidades do “TS” deveriam ser vistas e administradas como verdadeiras empresas, pois são produtivas, possuem serviços, produtos, clientes e público alvo. Nas entidades com ou sem fins lucrativos, a demonstração do fluxo de caixa e a demonstração do *superávit* ou *déficit* (realizado e orçado), são instrumentos fundamentais para o gerenciamento e análise das operações realizadas, inclusive os custos operacionais.

O sucesso de uma entidade deste setor deveria ser mensurado pelo quanto esta contribui para o bem estar social.

No estudo de caso foi constatado que, apesar do Ministério Público do Estado de Rondônia já ter definido as peças (documentos contábeis, gerenciais e outras institucionais) e disciplinado a obrigatoriedade da prestação de contas, as três fundações (A, B e C) analisadas não procederam adequadamente. Diante desta falha, ficou uma dúvida ainda não esclarecida, qual é a dimensão da penalidade para esta falha?

Se as entidades de interesse social são fiscalizadas por instituição totalmente isenta, não há porque pairar dúvidas sobre o atestado de regular funcionamento que hão de receber, caso estejam enquadradas nos padrões de utilidade pública. Embora pareça apenas mais um dever, a aprovação das prestações de contas pelos entes fiscalizadores trará reais vantagens para as entidades que realmente merecem, pois desfrutarão de credibilidade pública, além de manter o certificado de entidade sem fins lucrativos, bem como o título de utilidade pública.

Finalmente ficou evidente que as instituições que constituem o “TS” devem manter uma contabilidade convenientemente processada e em consonância com os procedimentos e princípios contábeis estabelecidos pelo “Estado da Arte” e Conselho Federal de Contabilidade. Assim, os associados, usuários, fornecedores, financiadores, empregados, dirigentes, autoridades e órgãos controladores do “TS” poderão ter materializada a certeza (prova material) de que as operações realizadas pelas instituições são verdadeiras, éticas e eficientes; que as demonstrações resultantes da aglutinação das operações (transações) são competentemente reveladoras, demonstrando a transparência dos atos de seus administradores.

Esperamos que, com parcerias entre as entidades do “TS”, as universidades e os entes fiscalizadores, surjam novas pesquisas e estudos com a finalidade de consolidar o “TS” no Brasil e principalmente no Estado de Rondônia.

## REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

- ALVES, Francisco de Assis. *Fundações, organizações sociais, agências executivas: organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos*. São Paulo: LTr, 2000.
- DRUCKER, P.F. *Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- FERNANDES, R.C. *Privado, porém, Público: o Terceiro Setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Editora Dumará, 1994
- FIPECAFI. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades*. São Paulo: Atlas, 2000.
- IOB – Temática Contábil e Balanços. *Contabilidade por Fundos – uma técnica para entidades sem e com finalidade lucrativas*. São Paulo, n. 14, 1998.
- IOB – Temática Contábil e Balanços. *Contabilidade de entidades de fins não lucrativas*. São Paulo, n. 12, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000
- MAGALHÃES, Antônio de Deus F. *Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações* / Antônio de Deus F. Magalhães, Irtes Cristina Lunkes. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*/Gilberto de Andrade Martins, Alexandre Lintz. São Paulo: Atlas, 2000.
- OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não-governamentais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistema de Informações Gerenciais: estratégicas, táticas operacionais*. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1996.
- PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 1ª e 2ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1999 e 2000.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser & Cunill Grau, Nuria. *O Público Não Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: FGV., 1997.
- RAFAEL, Edson José. *Fundações e direito*. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1997.
- RAP – Revista de Administração Pública. *Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do Terceiro Setor no Brasil*. Editora Fundação Getulio Vargas, 1998: vol. 32, n. 5.
- RAP – Revista de Administração Pública. *Administrando projetos sociais*. Editora Fundação Getulio Vargas, 1998: vol. 32, n. 6.
- RBC – Revista Brasileira de Contabilidade, n. 116. Brasília: CFC, 1999.
- RETS - Revista do Terceiro Setor. São Paulo, SP, 2000/2001. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>>
- RSP – Revista de Serviço Público. *Estado e Terceiro Setor: uma análise de aproximação*. ENAP – Escola Nacional de Administração Pública, 1999: n. 03.
- SÁ, Antonio Lopes. *Plano de Contas*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1998
- ZDANOWICZ, José Eduardo. *Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros*. 7ª ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.