

# CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

**Gabriel Moreira Campos**

**Antonio Robles Junior**

## **Resumo:**

*A gestão das organizações é um tema que há muito interessa a diversos pesquisadores nos campos acadêmico e profissional. Devido às várias diferenças existentes entre os diversos tipos de entidades, necessário se faz um estudo distinto entre a gestão de organizações que visam o lucro e a daquelas sem fins lucrativos. Em países como, Estados Unidos, Inglaterra, Austrália e Canadá, o estudo da gestão de organizações do terceiro setor atingiu tal grau de desenvolvimento, que é considerável o número de cursos de formação de gestores dessas entidades, nos diversos níveis, inclusive de mestrado. Este trabalho discute, as principais características do chamado terceiro setor e da gestão das organizações que dele fazem parte, além de resultados de pesquisas sobre cursos de formação de gestores daquelas entidades. Não é objetivo deste, esgotar o assunto em tela, mas contribuir para as pesquisas desenvolvidas no Brasil sobre o tema.*

## **Palavras-chave:**

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

## **CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**

Gabriel Moreira Campos  
Especialista em Contabilidade pela PUC/MG  
Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Antônio Robles Junior  
Doutor e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Universidade de São Paulo - USP

Rua: Prof. Celso Quirino dos Santos, 112 BLC2 Part. 2

Cidade São Francisco – São Paulo – SP – CEP:05.353-030

e-mail: gcampos@usp.br

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

## **CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA PARA A GESTÃO DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**

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

### **RESUMO**

A gestão das organizações é um tema que há muito interessa a diversos pesquisadores nos campos acadêmico e profissional. Devido às várias diferenças existentes entre os diversos tipos de entidades, necessário se faz um estudo distinto entre a gestão de organizações que visam o lucro e a daquelas sem fins lucrativos.

Em países como, Estados Unidos, Inglaterra, Austrália e Canadá, o estudo da gestão de organizações do terceiro setor atingiu tal grau de desenvolvimento, que é considerável o número de cursos de formação de gestores dessas entidades, nos diversos níveis, inclusive de mestrado.

Este trabalho discute, as principais características do chamado terceiro setor e da gestão das organizações que dele fazem parte, além de resultados de pesquisas sobre cursos de formação de gestores daquelas entidades.

Não é objetivo deste, esgotar o assunto em tela, mas contribuir para as pesquisas desenvolvidas no Brasil sobre o tema.

### **1. INTRODUÇÃO**

Toda organização seja ela formal ou não, tem uma missão a cumprir, caso contrário, não será possível o alcance dos objetivos para os quais ela foi constituída.

O estudo da gestão das organizações há muito tem sido objeto de pesquisas nos meios acadêmico e profissional, não só por parte de pesquisadores das áreas de Economia, Administração e Contabilidade, mas também de outras áreas do conhecimento humano.

Este tema ganhou maior relevância, com o advento da revolução industrial, em cujo contexto as entidades passaram de uma característica essencialmente artesanal, para uma atuação de caráter eminentemente profissional, com o investimento do capital e a busca pela sua remuneração através do lucro.

Antes da revolução industrial, já existiam aquelas organizações que não visam o lucro e assim continuaram mesmo após a sua ocorrência.

Assim como as empresas com fins lucrativos, tais organizações utilizam-se de recursos financeiros, materiais e humanos para o cumprimento das metas para as quais foram criadas.

Neste trabalho, são discutidas as características do denominado terceiro setor, diversos aspectos relativos à gestão das organizações que dele fazem parte, assim como resultados de pesquisas sobre a realidade de cursos de formação de gestores de tais entidades, realizados nos Estados Unidos.

## 2. A GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Ao ser criada, uma organização possui uma missão que é a razão maior de sua existência. Ainda que informalmente, o seu cumprimento ou não, é algo a ser constantemente acompanhado por aqueles que têm a atribuição de administrá-la, o que antes da revolução industrial era feito de forma empírica, devido à característica essencialmente artesanal das entidades.

Com o advento da revolução industrial, as organizações passaram a ter uma atuação eminentemente profissional, com o investimento do capital e sua remuneração através do lucro por elas gerado. Nesse contexto, tornou-se necessária à criação e utilização de diversas ferramentas para o acompanhamento das atividades desenvolvidas pelas organizações, dentre as quais destacam-se: o planejamento, a organização e o controle.

O acompanhamento sistemático das operações de uma entidade é essencial para certificar-se do cumprimento da missão para a qual foi criada e do alcance dos objetivos traçados para sua atuação.

No que diz respeito às empresas com fins lucrativos, a avaliação do desempenho tem como medida principal o resultado obtido ao término de um determinado período de tempo. A literatura que trata da gestão das empresas com fins de lucro, discutiu exaustivamente os diversos aspectos da avaliação de desempenho de tais entidades, apesar de não haver ainda consenso sobre se há uma melhor forma de gerir os recursos por elas utilizados.

No caso das entidades que não visam o lucro, medir o seu desempenho passa a ser um desafio a mais, devido à inexistência de tal medida. Contudo, vale lembrar que essas organizações utilizam para o cumprimento de sua missão e metas estabelecidas, recursos financeiros, materiais e humanos, assim como as empresas.

Campos & Robles Jr.<sup>1</sup> propuseram a utilização do Balanced Scorecard como ferramenta na avaliação do desempenho das entidades que formam o terceiro setor, visto que nelas o aspecto qualitativo sobrepõem-se ao quantitativo. Em tais organizações não há o objetivo de remuneração do capital investido na atividade econômica.

No trabalho acima citado, também foi ressaltada importância da aplicação dos conceitos da administração estratégica e da controladoria (planejamento, execução e controle) na condução das atividades daquelas entidades.

Outro ponto a ser ressaltado, é a necessidade de auditoria nas entidades sem fins lucrativos não-governamentais, tanto ex-ante, quanto ex-post, visto que o setor é suscetível a desvios e também dissídias, que nada mais é do que falta de preparo administrativo para lidar com os recursos dos doadores.

Nascimento e Olak<sup>2</sup> demonstraram que Conselho Federal de Contabilidade editou, três Normas Brasileiras Contábeis Técnicas (NBC T), objetivando regulamentar os procedimentos contábeis em organizações não-lucrativas, com a denominação "Entidades Diversas".

---

<sup>1</sup> Campos, Gabriel Moreira. Robles Jr. Antônio. Uma proposta de Balanced ScoreCard para Organizações do Terceiro Setor. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

<sup>2</sup> Nascimento, Diogo Toledo do. Olak, Paulo Arnaldo.

### 3. O TERCEIRO SETOR E ALGUMAS DE SUAS CARACTERÍSTICAS

Ao se falar em um terceiro setor, fica clara a existência de um primeiro e um segundo setores, os quais não devem ser confundidos com os setores primário secundário e terciário da economia. Não é objetivo deste trabalho, entrar no mérito da origem destes conceitos, pois são muitas as correntes de pensamento a defender pontos de vista diferentes sobre o tema.

Parte-se aqui, da premissa de que o primeiro setor é formado pelo Estado (poder público), nas esferas municipais, estaduais e federais com atuação destinada a um fim público, conforme ressalta Fernandes<sup>3</sup>. Considera-se que o segundo setor é aquele constituído pelas empresas com fins lucrativos, sejam industriais, comerciais ou de serviços mantidos pela iniciativa privada para o atendimento de interesses privados. Por sua vez o terceiro setor é formado por todas as entidades não enquadradas nos dois primeiros setores e que possuem, dentre outras, as seguintes características:

- Não têm o lucro como um fim,
- São não-governamentais,
- Seus resultados não são distribuídos, como ocorre nas empresas do segundo setor,
- Possuem, além de mão-de-obra remunerada, voluntários em seus quadros,
- Têm autonomia administrativa.

Além dessa denominação terceiro setor, há outras denominações, como: setor independente, setor sem fins lucrativos, economia social, setor voluntário, setor isento de impostos, setor de caridade e organizações não-governamentais (ONGs).

Para um melhor entendimento da relevância da atuação deste setor formado pelas entidades sem fins lucrativos, é importante conhecê-lo com mais detalhes, deste modo, cita-se a seguir, os grupos de entidades que formam o terceiro setor, com base na International Classification of Nonprofit Organizations<sup>4</sup>, no quadro 1:

Ressalte-se que o terceiro setor também é responsável por atividades importantes desenvolvidas por diversas entidades no Brasil, tais como: Fundações, Fundos de Investimentos, Cooperativas, Associações Esportivas e suas Federações e Confederações.

Apesar do tema terceiro setor estar em evidência, como se pode constatar através do primeiro fórum social de Porto Alegre, as entidades que dele fazem parte já existem há séculos. O desenvolvimento do setor está diretamente ligado ao desenvolvimento econômico da região na qual está situado.

Como exemplo, pode-se citar o caso dos Estados Unidos que é um país rico, desenvolvido e com tradição associativista, conforme relata Tocqueville<sup>5</sup> em sua estada naquele país no século XVIII. Segundo O'Neill<sup>6</sup>, em 1996 o número de organizações do terceiro setor existentes naquele país era de 1.500.000, com receita anual de US\$ 600 bilhões.

<sup>3</sup> Rubem César Fernandes, *Privado Porém Público: O Terceiro Setor na América Latina*, Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

<sup>4</sup> FALCONER, Andres Pablo. A Promessa do Terceiro Setor. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. São Paulo, 1999, p 29.

<sup>5</sup> TOCQUEVILLE, Alexis de. *A Democracia na América*. Belo Horizonte: Itatiaia/Edusp. 2ª Ed. 1977.

<sup>6</sup> O'Neill, Michael, Fletcher, Kathleen. Nonprofit management education: U.S. and world perspectives.

No caso do Brasil, segundo Falconer<sup>7</sup> há cerca de 220.000 entidades formais no setor, empregando, em 1993 cerca de 1.034.550 profissionais, sem contar os voluntários.

#### 4. A ATUAÇÃO GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Como dito anteriormente, as entidades sem fins lucrativos possuem uma missão a ser cumprida e objetivos a serem alcançados, assim com as organizações dos demais setores, contudo, o seu *produto final* é a prestação de serviços que tem como resultado a transformação das pessoas por elas atendidas.

*Quadro 1 – Resumo do International Cassifications of Nonprofit Organizations*

<i>Grupo</i>	<i>Área/Tipo de Entidade</i>
<b>1</b>	<b><i>Cultura e Recreação</i></b>
1100	Cultura e artes
1200	Recreação
1300	Clubes de serviços
<b>2</b>	<b><i>Educação e Pesquisa</i></b>
2100	Educação primária e secundária
2200	Educação superior
2300	Outras formas de educação
2400	Pesquisa
<b>3</b>	<b><i>Saúde</i></b>
3100	Hospitais e reabilitação
3200	Abrigos de idosos
3300	Saúde mental
3400	Outros serviços de saúde
<b>4</b>	<b><i>Serviços Sociais</i></b>
4100	Serviços sociais
4200	Emergência e refugiados
4300	Manutenção de renda
<b>5</b>	<b><i>Meio Ambiente</i></b>
5100	Meio ambiente
5200	Animais
<b>6</b>	<b><i>Desenvolvimento e Habitação</i></b>
6100	Desenvolvimento econômico, social e comunitário
6200	Habitação
6300	Emprego e treinamento
<b>7</b>	<b><i>Direito, Advocacy, e Política</i></b>
7100	Organizações cívicas e de <i>advocacy</i>
7200	Direito e serviços legais
7300	Organizações políticas
<b>8</b>	<b><i>Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado</i></b>
8100	Intermediários filantrópicos
<b>9</b>	<b><i>Atividades Internacionais</i></b>
9100	Atividades internacionais
<b>10</b>	<b><i>Religião</i></b>
10100	Congregações e associações religiosas
<b>11</b>	<b><i>Associações profissionais e sindicatos</i></b>
11100	Associações profissionais e sindicatos
<b>12</b>	<b><i>Não Classificados em outros grupos</i></b>
12100	Não classificados em outros grupos

Nesse caso não há propriamente dito, um *resultado obtido*, e sim sobra ou falta de recursos que recebem a denominação de superávit e déficit, respectivamente. Nas

<sup>7</sup> FALCONER, Andres Pablo. *Op. cit.* p. 8.

empresas do segundo setor, onde o fim principal é o lucro, esta é a principal medida do desempenho nelas utilizada.

Apesar da ausência do lucro, as entidades que formam o terceiro setor utilizam-se de recursos financeiros, materiais e humanos para a concretização de suas atividades, os quais precisam ser geridos de forma eficaz, de sorte que a missão da entidade seja cumprida e as metas traçadas sejam atingidas. Então surge a questão: Qual a forma ideal de avaliar o desempenho de tais organizações?

A prática demonstra que cada caso é uma situação particular e a eficácia e eficiência da atuação da organização depende de uma série de fatores que variam de acordo com o contexto no qual ela está inserida. A literatura que trata do assunto, afirma ser possível a utilização dos conceitos da administração estratégica na gestão daquelas entidades, desde que feitas às devidas adaptações para a sua realidade.

Da mesma forma que as empresas do segundo setor, as entidades sem fins de lucro correm o sério risco de naufragar se não forem administradas com um mínimo de critério, ainda que informalmente, como ocorre com entidades de pequeno porte existentes no Brasil. Hudson<sup>8</sup> ressalta que é necessário o desenvolvimento e a implementação de estratégias, que consistem em processo estruturado de revisão periódica de sua estratégia de longo prazo, no qual estejam engajados todos os membros da organização, inclusive os voluntários.

Nesse caso ele propõe a utilização da ferramenta que é o processo de planejamento estratégico, que deve ser criterioso, porém tomando-se o cuidado para não se tornar um elefante branco, não se transformando em algo obsoleto e inútil. Para que esse processo seja bem sucedido, o autor aponta algumas pré-condições necessárias à sua implementação, a saber:

- As organizações precisam ter independência suficiente para selecionar seus próprios objetivos e distribuir recursos para atingi-los,
- Comprometimento dos dirigentes principais,
- A equipe da alta direção administrativa precisa ser estável,
- Falta de crises agudas,
- Distinguindo entre planejamento estratégico e operacional (mais específico).

O autor afirma também, que a chave do planejamento estratégico não é o planejamento em si, mas a concentração no processo de preparação do plano. Apresenta, ainda, o que ele denomina de elementos-chave a serem usados para o desenvolvimento de um processo apropriado de planejamento estratégico, a seguir relacionados:

- Legitimar o processo em toda a organização,
- Esclarecer quem estará envolvido nos diferentes estágios,
- Fazer a integração com outros procedimentos administrativos,
- Desafiando a cultura convencional,
- Comunicando a estratégia,

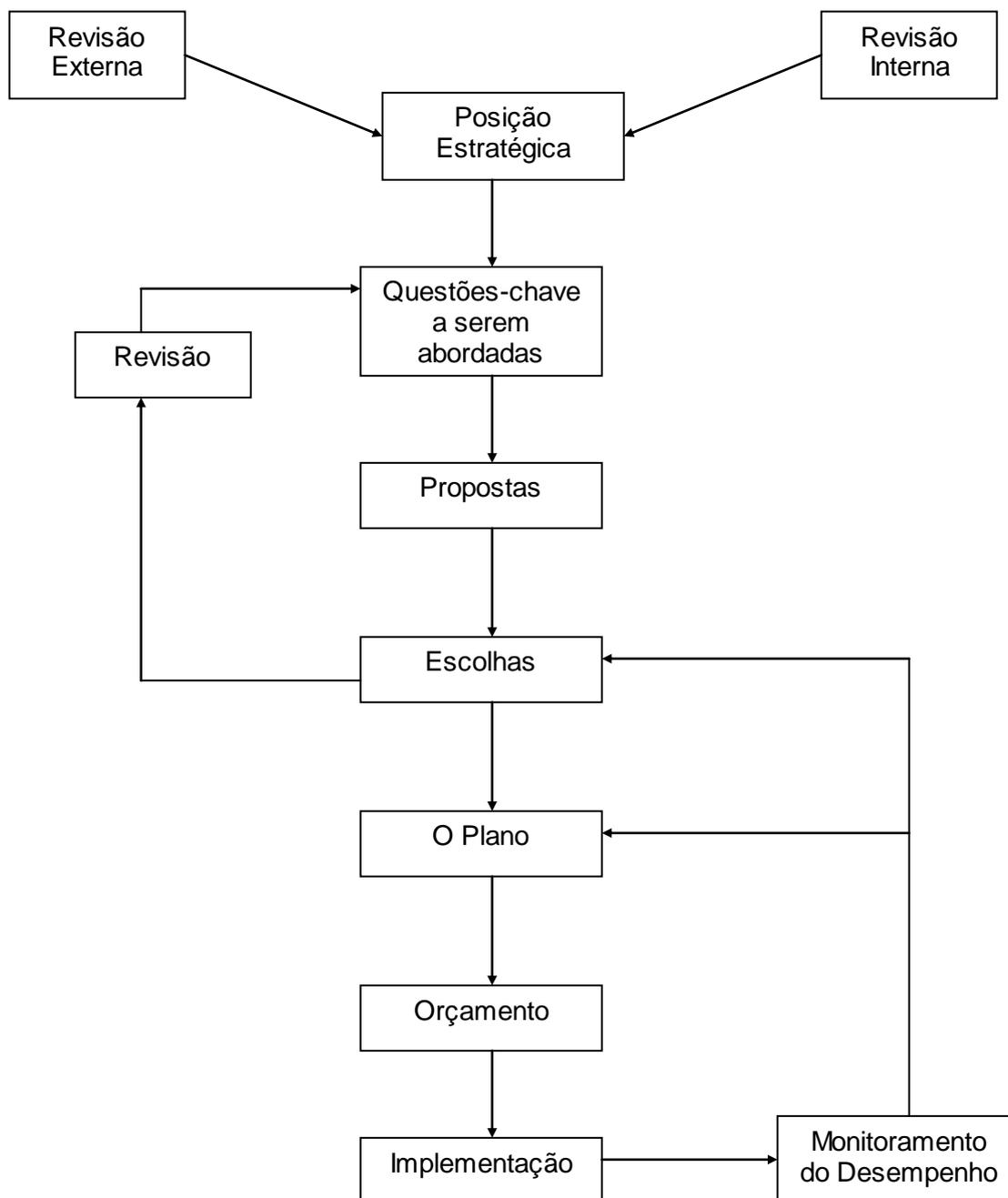
---

<sup>8</sup> HUDSON, Mike. Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar se receita; tradução: James F. Sunderland Cook; revisão técnica: Luiz Carlos Merege. São Paulo: MACRON Books, 1999.

- Desenvolvendo sistemas para monitorar o desempenho estratégico.

No desenvolvimento dessa ferramenta, os responsáveis por ela devem observar a devida utilização dos recursos de acordo com as prioridades já estabelecidas (eficiência), como forma de atingir a missão da entidade (eficácia). Como dito anteriormente, o planejamento estratégico é um processo, denominado de intelectual pelo autor citado e cuja composição é ilustrada pela figura 1:

Conhecida a composição do planejamento estratégico, há algumas características das quais ele deve revestir-se para ser considerado de qualidade e eficaz em sua aplicação, a saber:



**Figura 1 – Modelo de planejamento e controle para o 3º Setor.**

Fonte: Hudson, Mike, 1999 (113)

- **Deve incorporar idéias claras e um bom discernimento:** A chave do planejamento bem-sucedido é a síntese dos dados que direciona as pessoas para as tendências mais importantes que terão impacto significativo na organização. Isto permite que as pessoas se envolvam num pensamento estratégico claro. Pensamento claro e um bom discernimento são pré-requisitos para uma estratégia poderosa,
- **Precisam ter medidas claras de desempenho:** Boas intenções não são o suficiente. Os planos precisam de objetivos com medidas de desempenho anexados a cada um. Estas devem ser uma mescla de medidas quantitativas e qualitativas,
- **São específicos, mas adaptáveis:** Não devem ser tão inflexíveis que não possam ser adaptados se as circunstâncias mudarem. Mas não devem ser tão genéricos a ponto de não significarem nada para ninguém.

A utilização do planejamento estratégico é uma concretização do acompanhamento do cumprimento da missão da organização, contudo, não deve ser encarado como a única, ou melhor, forma de monitoramento das atividades da organização.

#### 4.1 Recursos Utilizados pelas Organizações do Terceiro Setor

Na realização de suas atividades, com vistas ao cumprimento de sua missão, as entidades manipulam diferentes formas de recursos, os quais se dividem aqui em materiais, financeiros e humanos. Da utilização adequada desses recursos depende o sucesso ou fracasso da organização, assim, analisa-se com um pouco mais de detalhes algumas das características de cada um deles.

- Recursos materiais: São todas as instalações físicas utilizadas pela entidade, móveis e utensílios, equipamentos, entre outros,
- Recursos financeiros: É todo o dinheiro empregado nas atividades da entidade,
- Recursos humanos: É todo pessoal diretamente envolvido nas atividades da organização, indo desde o mais alto cargo até as funções mais simples, inclusive os voluntários.

No que diz respeito aos recursos há alguns aspectos a serem analisados, devido às peculiaridades das entidades do terceiro setor em relação às demais organizações. No caso dos recursos materiais pode ocorrer, por exemplo, que a entidade não tenha a preocupação de constituir um fundo para a reposição de um veículo recebido por ela em doação, caso tenha a certeza de que o mesmo será substituído através de outra doação futura.

Quanto aos recursos financeiros, uma das maiores preocupações das entidades é a sua captação, mais conhecida como *fund raising*<sup>9</sup> e que foi tema da I Conferência Internacional de Captação de Recursos, realizada em São Paulo no ano 2000. Isto ocorre devido ao fato de muitas entidades dependerem de doações, parcerias com o poder público e convênios com entidades financiadoras. Ainda assim, é grande o número de entidades no Brasil que geram a maior parte de seus recursos, conforme ressalta Landim<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Expressão largamente utilizada pela literatura especializada.

<sup>10</sup> LANDIM, Leilah. Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil. Rio de Janeiro: Nau, 1999.

Relaciona-se a seguir algumas modalidades de recursos recebidos pelas entidades não-governamentais sem fins lucrativos e algumas considerações sobre seu reconhecimento contábil:

- **Receitas de Vendas:** Têm sua origem na venda de bens e serviços e são receitas em cuja mensuração aplica-se o princípio da realização. Vale lembrar que há casos de entidades que vendem produtos e prestam serviços. Este princípio é composto de duas partes, ou seja, a *tempestividade* e o montante. A *tempestividade* refere-se ao período de reconhecimento da receita, aquele em que os bens ou produtos são transferidos aos clientes ou os serviços são prestados a eles. O *montante* é o valor máximo a ser recebido dos clientes, caso haja possibilidade do não recebimento de parte do valor, deverá ser constituída provisão para tais importâncias.
- **Contribuições de Associados:** Os membros de entidades como clubes, associações profissionais, etc, pagam suas contribuições para terem direito aos serviços prestados por tais organizações ao longo de um determinado período de tempo. Essas contribuições são receitas naquele período, apesar do recolhimento ocorrer antes, durante ou após ele,
- **Contribuições Operacionais e Doações Restritas:** Neste caso os recursos recebidos para utilização com um fim específico, tornam-se receita quando consumidos segundo sua destinação. A idéia de que receitas oriundas de contribuições restritas devem ser reconhecidas na medida que os fundos são gastos para o objetivo específico, é chamada *reverse matching*. Em uma empresa com fins lucrativos as receitas são determinadas em primeiro lugar e depois confrontadas com as despesas. No caso de contribuições restritas as despesas são determinadas primeiro e o montante de receitas é estabelecido em seguida num valor semelhante.
- **Rendimentos de Dotações:** Dotações surgem quando os doadores concedem os recursos para uma instituição com a intenção de que o montante principal seja mantido intacto para sempre ou por um longo período de tempo e que os rendimentos sobre aquele principal serão usados para auxiliar no financiamento das operações correntes. Tais rendimentos são receita,
- **Serviços Doados e Prestados em Contribuição:** Em algumas organizações, especialmente naquelas operadas por instituições religiosas, funcionários prestam seus serviços por um valor muito inferior ao que o mercado paga por eles. Em outras organizações boa parte do trabalho é feita por voluntários. Algumas pessoas acreditam que relatórios operacionais de entidades nas quais esses serviços voluntários, ou prestados por um valor inferior ao de mercado, são relevantes, não são comparáveis com aqueles em outras organizações salvo se o valor de mercado de tais serviços for contado como receita.

Os principais problemas na implementação de um conceito que envolve contabilidade para serviços doados ou prestados em contribuições, são as definições das atividades identificadas como serviços doados e como valorizar os serviços prestados por voluntários.

Relativamente aos recursos humanos da entidade, há algumas diferenças nas motivações daqueles que nelas atuam, sejam profissionais remunerados ou voluntários. É comum se ouvir de profissionais que trabalham em organizações do terceiro setor, que sua atuação é motivada pela existência de uma identificação com a missão da entidade.

Tal fato não é tão comum no segundo setor, onde podemos encontrar, muito mais provavelmente, alguém trabalhando em uma indústria de cigarros movido principalmente pelos benefícios financeiros e profissionais, ainda que sabendo das doenças causadas pelo produto da empresa em que atua.

Um aspecto a ser ressaltado na atuação do voluntariado, é que não basta haver boa vontade por parte do voluntário ao engajar-se em uma organização caso ele não se identifique com a atividade que vai desenvolver, do contrário poderá até haver um prejuízo para ambas as partes na medida em que a entidade não estará contribuindo para a transformação do indivíduo por ela atendido. É para evitar esse tipo de problema, que existem entidades especializadas na colocação de voluntários nas organizações.

A análise das diferenças gerenciais existentes entre as entidades do segundo e do terceiro setor reveste-se de grande importância, visto que não basta a pura e simples aplicação, nestas, das ferramentas de gestão destinadas às primeiras. Necessário se faz as devidas adaptações.

## **5. O ENSINO DA GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR**

A formação de gestores para entidades do terceiro setor é um tema que ganhou importância nas últimas décadas, devido principalmente, à maior profissionalização da atuação de tais organizações. Após o término da segunda guerra mundial, o ensino da gestão de organizações do terceiro setor se desenvolveu consideravelmente nos Estados Unidos, como assinala O'Neill<sup>11</sup>, onde o setor é mais representativo, como visto anteriormente.

A partir da década de setenta, diversas universidades daquele país implantaram cursos nessa área, em níveis de graduação e até de mestrado. Como exemplo cita-se a Columbia University, University of Missouri, University of San Francisco, George Washington University, entre outras.

Cita-se estes dados apenas para ilustrar a relevância do tema, visto que o objetivo principal nesta parte, é a análise sucinta de resultados de uma pesquisa desenvolvida por Naomi B. Wish e Roseanne M. Mirabella<sup>12</sup> em 1990, sobre a realidade de alguns cursos de graduação em gestão de organizações do terceiro setor nos Estados Unidos. Foram considerados na pesquisa, cursos com os seguintes requisitos:

- Oferecidos por faculdade ou universidade,
- Direcionados primariamente para a gestão do que para política ou história,
- Focados primariamente em organizações do terceiro setor e não do primeiro ou segundo setores,
- Cursos genéricos, ao invés de cursos focados apenas em determinados segmentos do terceiro setor (por exemplo: administração de saúde, administração de artes, gestão de instituições religiosas).

No estudo realizado em 1990, constatou-se a existência de 17 universidades oferecendo graduação concentrada em gestão de organizações não-governamentais sem fins lucrativos. Já em 1992, em um outro estudo verificou-se a existência de 32 universidades com tais programas.

No caso do Brasil, esta área começa a ganhar notoriedade, com a existência de algumas instituições de ensino realizando cursos deste tipo, como é o caso da

<sup>11</sup> O'Neill, Michael, Fletcher, Kathleen. *Op. cit.* p, 4.

<sup>12</sup> O'Neill, Michael, Fletcher, Kathleen. *Op. cit.* p, 4.

Universidade de Brasília-UNB, onde em 2000 teve início um curso de pós-graduação *latu-sensu* na área, Universidade de São Paulo-USP com a disciplina Estado, Mercado e Terceiro Setor no mestrado em Administração e a Fundação Getúlio Vargas de São Paulo - FGVSP com a disciplina Estado e Terceiro Setor na implementação e políticas públicas do mestrado em Administração Pública.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A gestão das organizações é um tema que desperta o interesse de muitos pesquisadores desde os primórdios da humanidade. Neste trabalho discutiu-se as características do terceiro setor, procurando distingui-lo dos demais, tratou-se da gestão das organizações não-governamentais sem fins lucrativos e as diferenças existentes para a gestão de empresas com fins lucrativos. Abordou-se ainda, o ensino da gestão de organizações do terceiro setor.

Não se esgota aqui o tema, não tendo sido o objetivo deste estudo. Buscou-se apenas contribuir para as pesquisas existentes sobre o assunto que precisa ser objeto de pesquisa por parte de outros estudiosos.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, Robert N., HERZLINGER, Regina E. **Management control in nonprofit organizations**. Homewood: Richard D. Irwin, Inc., 1980.
- CAMPOS, Gabriel Moreira. ROBLES Jr. Antônio. **Uma proposta de Balanced ScoreCard para Organizações do Terceiro Setor**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.
- FALCONER, Andres Pablo. **A Promessa do Terceiro Setor**. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. São Paulo, 1999
- FERNANDES, Rubem César, **Privado porém público: O Terceiro Setor na América Latina**, Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.
- HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita**; tradução: James F. Sunderland Cook; revisão técnica: Luiz Carlos Merege. São Paulo: MACRON *Books*, 1999.
- LANDIM, Leilah. **Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil**. Rio de Janeiro: Nau, 1999.
- NASCIMENTO, Diogo Toledo do. OLAK, Paulo Arnaldo. **As Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.
- O'NEILL, Michael, FLETCHER, Kathleen. **Nonprofit management education: U.S. and world perspectives**. Westport: Praeger Publishers, 1998.