



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

Fúlvio Rodrigo Ferreira

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NO DESENVOLVIMENTO DAS
ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.**

**Campina Grande
2011**

Fúlvio Rodrigo Ferreira

**A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NO DESENVOLVIMENTO DAS
ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, em cumprimento à exigência para obtenção do grau de Bacharel.

Orientadora: **Prof. Esp. Vânia Vilma Nunes
Teixeira Xavier**

**Campina Grande
2011**

F383i Ferreira, Fúlvio Rodrigo.
A importância da contabilidade no desenvolvimento de entidades do Terceiro Setor. [manuscrito] /Fúlvio Rodrigo Ferreira. – 2011.
48f. ;il. Color.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2011.
“Orientação: Profa. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira, Departamento de Administração e Economia ”.

1. Organizações 2.Controle Contábil. 3.Terceiro Setor.
I. Título.

21. ed. CDD 658.048

FÚLVIO RODRIGO FERREIRA

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NO DESENVOLVIMENTO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota média 9,7 (nove, sete), atribuída pela banca constituída pela orientadora e examinadores abaixo.


Aprovada em 09 / 06 / 2011.



Profª Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier / UEPB
Orientadora



Prof. Esp. Gitano Souto Silva / UEPB
Examinador



Profª Esp. Brasiliana Sulamita Batista Cavalcanti / UEPB
Examinadora

DEDICATÓRIA

Aos meus familiares.

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, quero agradecer a Deus por ele ser o maior responsável pela realização desta obra, pois ele é o autor da vida.

Ao meu pai Severino Vicente Ferreira, e a minha mãe Maria Brito de Sousa, que sempre nos protegeu, como uma Fera protege suas crias. Muito obrigado por tudo.

A minha esposa e companheira que sempre me deu apoio pra que eu concluísse este trabalho, sem seu apoio e compreensão não sei onde encontraria forças para esta realização, você é parte de tudo isso. Amo-te.

Quero agradecer de forma especial, a minha orientadora Vânia Vilma, que dedicou seu tempo me recebendo em sua casa em pleno fim de semana para concluir este trabalho, nunca me esquecerei disto. E não mediu esforços para a realização desta obra, estando sempre pronta a me ajudar mesmo nos momentos mais difíceis de sua vida. Muitíssimo obrigado. Você é uma mãezona acadêmica.

Aos meus outros dois pais, Manoel Pedro e Eri Mesquita que me acolheram como um filho, obrigado por seus incentivos e orações.

A Marquinhos e Erizinha, que tão generosamente se dispuseram a ajudar.

Aos professores do Departamento de Contabilidade, bem como aos funcionários do departamento, em especial a Serginho. Valeu Serginho!

Aos membros da banca Brasiliana Sulamita e Gitano Souto, pelas sugestões e contribuições com o intuito de enriquecer ainda mais este trabalho.

Aos meus amigos pelos incentivos e a todos que de uma forma direta ou indireta contribuíram para a realização deste trabalho.

A todos! Muito obrigado!

“Vamos admitir que você tivesse que avaliar seu lar, sua casa. Seria fácil somar os eletrodomésticos, os utensílios, os móveis... Os bens tangíveis. Todavia, algo muito precioso, talvez o mais importante, você não pode avaliar monetariamente: *o amor*, a comunhão entre os membros de sua família. Estes são os bens intangíveis”.

José Carlos Marion

RESUMO

Este estudo foi desenvolvido através de pesquisa qualitativa, bibliográfica e descritiva e teve como finalidade evidenciar a importância da contabilidade no desenvolvimento das entidades do Terceiro Setor. Neste trabalho são apresentadas definições e a evolução das instituições do Setor Social em seu contexto histórico, bem como os tipos de organizações aceitas no Brasil, como são constituídas, e quais os benefícios concedidos pelo poder público a essas instituições. Este estudo apresenta também conceitos contábeis aplicados a entidades com fins lucrativos e também do Terceiro Setor, bem como os tipos de Demonstrações Contábeis obrigatórias por lei e as que não são, mas que são de fundamental importância para a manutenção e evolução do patrimônio. Por fim, são dadas sugestões de modelos de Demonstrações Financeiras como opção para organizações que buscam aperfeiçoar o controle contábil de forma a alcançar com maior eficácia e eficiência os objetivos a que se propõem.

Palavras-chave: Organizações. Controle Contábil. Demonstrações Contábeis. Patrimônio. Terceiro Setor.

ABSTRACT

This work was developed through a qualitative, bibliographic and descriptive research, and it had as aim to evidence the importance of the accountancy in the development of Third Sector organizations. Here, we presented definitions and evolutions of Third Sector institutions in their historical context, as well as the types of organizations accepted in Brazil, how they are constituted, and what are the benefits conceded by the public power to these institutions. It is also presented accounting concepts applied to organizations with lucrative ends and also of Third Sector, as well as the types of Accounting Demonstrations both the ones that are obligatory by law and the ones that are not, however which have fundamental importance to the patrimony maintenance and evolution. Finally, optional models of Financial Demonstrations are suggested to organizations that look for improving the Accounting Control in order to achieve their objectives with effectiveness and efficiency.

Key-words: Organizations. Accounting Control. Accounting Demonstrations. Patrimony. Third Sector.

RESUMEN

Este estudio se desarrolló a través de investigación cualitativa, bibliográfica y descriptiva y tuvo como finalidad resaltar la importancia de la contabilidad en el desarrollo de las entidades del Tercer Sector. En este trabajo son presentadas definiciones y la evolución de las instituciones del Sector Social en su contexto histórico y los tipos de organizaciones aceptadas en Brasil, como son constituidas y cuáles los beneficios concedidos por el gobierno público a esas instituciones. Este estudio presenta conceptos de contabilidades aplicadas a las entidades con ánimos al lucro y también del Tercer Sector, además de los tipos de Demostraciones de Contabilidades obligatorias por ley y que no los son, pero de imprescindible importancia para el mantenimiento y evolución del patrimonio. Por fin, se dan sugerencias de Demostraciones Financieras como opción para organizaciones que buscan perfeccionar el control contable de modo a lograr con mayor eficacia y eficiencia los objetivos que se proponen.

Palabra-clave: Organización. Control Contable. Demostraciones de Contabilidad. Patrimonio. Tercer Sector.

LISTAS

DE FIGURAS

Figura 1 – Composição do terceiro setor.....	19
Figura 2 – Interessados no (SIC – Sistema de Informação Contábil).	31

DE QUADROS

Quadro 1 – Imunidade Tributária.....	26
Quadro 2 – Representação gráfica do patrimônio.	33
Quadro 3 – Demonstrações Contábeis obrigatórias e não obrigatórias (DC).....	34
Quadro 4 – Demonstrações Contábeis (DC).....	35
Quadro 5 – Modelo de Balanço Social.....	37
Quadro 6 – Demonstração do Superávit ou Déficit.....	40
Quadro 7 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.....	42
Quadro 8 – Fluxo de caixa simplificado.....	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	–	Artigo
BP	–	Balanco Patrimonial
CFC	–	Conselho Federal de Contabilidade
Cias	–	Companhias
CPF	–	Cadastro de Pessoa Física
DC	–	Demonstrações Contábeis
DFC	–	Demonstração do Fluxo de Caixa
DMPL	–	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DPLA	–	Demonstração do Patrimônio Líquido
DRE	–	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	–	Demonstração do Valor Adicionado
FGTS	–	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS	–	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	–	Imposto sobre Exportação
II	–	Imposto Sobre Importação
INSS	–	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	–	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	–	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	–	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	–	Imposto de Renda
ISS	–	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza
ITBI	–	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis
ITCD	–	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos
ITR	–	Imposto Territorial Rural
Ltda	–	Limitada
NBC	–	Normas Brasileiras de Contabilidade
NCC	–	Novo Código Civil
NT	–	Notas Explicativas
OAB	–	Ordem dos Advogados do Brasil
ONG	–	Organização Não Governamental
ONU	–	Organização das Nações Unidas
OS	–	Organizações Sociais
OSCIP	–	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
OTS	–	Organizações do Terceiro Setor
S/A	–	Sociedade por Ações
SENAC	–	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	–	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR	–	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SESC	–	Serviço Social do Comércio
SESI	–	Serviço Social da Indústria
SIC	–	Sistema de Informação Contábil
TS	–	Terceiro Setor

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	TEMA E PROBLEMA	13
1.2	OBJETIVOS	14
1.2.1	OBJETIVO GERAL	14
1.2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	14
1.3	JUSTIFICATIVA	14
1.4	METODOLOGIA	15
2	ENTENDENDO O TERCEIRO SETOR	16
2.1	TERCEIRO SETOR NO BRASIL	18
2.1.1	ASSOCIAÇÕES	20
2.1.2	FUNDAÇÕES	22
2.2	BENEFÍCIOS QUE AS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL RECEBEM DO PODER PÚBLICO	24
3	CONCEITO CONTÁBIL	29
3.1	OBJETO DA CONTABILIDADE	31
3.2	PATRIMÔNIO CONTÁBIL	32
3.3	DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	34
3.3.1	BALANÇO PATRIMONIAL	36
3.3.2	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO OU DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT	39
3.3.3	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL	41
3.3.4	DEMONSTRAÇÕES DO FLUXO DE CAIXA	42
3.3.5	NOTAS EXPLICATIVAS	44
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA

O Terceiro Setor, como são chamadas as instituições sem a finalidade de obtenção de lucro, vem ganhando espaço na sociedade na medida em que o poder público não é capaz de realizar em todas as áreas ações voltadas para o bem estar da sociedade.

Ao contrário do que muitos pensam o Terceiro Setor não é uma “febre” que surgiu de repente, ele remonta aos séculos XVI e XVII com o surgimento da revolução industrial, que trouxe consigo relações de trabalho entre patrões e empregados, fazendo surgir instituições que garantissem os interesses dos trabalhadores.

No Brasil estas instituições cresceram no início dos anos 80, atuando em vários setores da sociedade, recebendo doações dos órgãos públicos e privados, fazendo com que estas instituições prestassem conta da utilização desses recursos.

À medida que foi crescendo a complexidade das transações financeiras, surgiu a necessidade de um controle mais efetivo sobre o patrimônio. Dessa forma a contabilidade aparece como ferramenta indispensável para a manutenção e controle das organizações do Terceiro Setor.

O objetivo deste trabalho é mostrar quais os tipos de entidades que compõem o terceiro setor no Brasil e quais os demonstrativos utilizados no Terceiro Setor, os que são obrigados por lei, e os que apesar de não serem obrigados, são essenciais para o controle e a evolução do patrimônio contábil, além de apresentar como sugestão modelos de demonstrações patrimoniais que podem ser utilizadas pelas instituições do Terceiro Setor para aumentar a eficácia das mesmas.

Diante do crescimento que apresenta nos dias atuais as entidades do Terceiro Setor, e da necessidade de que os recursos envolvidos e geridos por estas entidades possam ser controlados e utilizados de maneira eficiente, ética e justa surge a problemática desta pesquisa: Qual a importância da contabilidade no desenvolvimento das entidades do Terceiro Setor ?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Demonstrar a importância da contabilidade no desenvolvimento das entidades do Terceiro Setor.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Apresentar conceitos e evolução histórica do Terceiro Setor;
- Identificar os tipos de entidades que compõem o Terceiro Setor no Brasil, bem como os benefícios concedidos pelo poder público para estas entidades;
- Apresentar a evolução da ciência contábil para as entidades do Terceiro Setor no Brasil, seus demonstrativos específicos, com sugestões de modelos para os mesmos.

1.3 JUSTIFICATIVA

O crescimento da quantidade de entidades filantrópicas no Brasil trouxe consigo a necessidade de uma maior fiscalização por parte dos doadores, que pode ser o poder público ou privado, já que a principal fonte de recursos dessas instituições são as doações.

A preocupação com a transparência na utilização desses recursos faz com que as instituições do Terceiro Setor utilizem-se dos mecanismos contábeis para realizar de forma eficiente, ética e justa a elaboração de suas prestações de contas aos interessados.

Baseado nessas premissas percebeu-se a necessidade de elaborar um trabalho que viesse a somar com os já existentes, já que a literatura sobre o Terceiro Setor não cresce tão rápido quanto às instituições que o compõem, de forma que se possa demonstrar os mecanismos contábeis utilizados por estas instituições, e apresentar como sugestões modelos de Demonstrações Financeiras que ajudem as instituições do Terceiro setor a terem resultados mais positivos, e um controle maior sobre o seu Patrimônio Contábil.

1.4 METODOLOGIA

“Enquanto a ciência se propõe a captar e entender a realidade, a metodologia se preocupa em estabelecer formas de como chegar a isto, através da pesquisa científica.” (MICHEL, 2009, p. 34).

Deste modo a metodologia é uma ferramenta utilizada que vem a possibilitar a investigação da verdade, através de seu conjunto de métodos e processos, que são utilizados de acordo com o objetivo do autor, onde pretende-se mostrar o caminho mais adequado a seguir para que a pesquisa venha a ser realizada com menor tempo desperdiçado possível com a apresentação de informações verdadeiras e relevantes. Abordados de forma qualitativa, onde segundo Michel (2009, p. 37) “os fatos em ciências sociais são significados sociais, e sua interpretação não pode ficar reduzida a quantificações frias e descontextualizadas da realidade”.

Onde para uma melhor apresentação do tema utilizou-se da pesquisa bibliográfica, com a finalidade de buscar em livros, revistas e periódicos já escritos embasamento necessário pra conceituar e contextualizar o tema, para o fiel cumprimento dos objetivos propostos, que de acordo com Da Silva (2008, p. 54) “A bibliografia constitui um ramo auxiliar da ciência, pois permite encontrar as fontes, os livros e os materiais científicos pertinentes para a concretização do trabalho científico”.

Quanto aos fins é considerada uma pesquisa descritiva, à medida que se propõe a verificar e explicar problemas acerca de determinado tema.

Como enfatiza Michel (2009, p. 45), a pesquisa descritiva “tem o propósito de analisar, com a maior precisão possível, fatos ou fenômenos em sua natureza e características, procurando observar, registrar e analisar suas relações, conexões e interferências”.

Portanto, a pesquisa em foco é considerada como qualitativa, bibliográfica e descritiva, uma vez que se utiliza de dados qualitativos como fonte de argumentação sobre o assunto defendido, e por meio do uso de diversas fontes de pesquisa como, livros, revistas, sites da internet, artigos publicados, entre diversos outros instrumentos de coleta de informações, procura comprovar a veracidade do tema em destaque. É um processo que se caracteriza pela coleta de informações e análise das mesmas para se chegar a determinadas conclusões acerca do assunto abordado.

2 ENTENDENDO O TERCEIRO SETOR

Para que se inicie um estudo sobre as instituições sem fins lucrativos, faz-se necessário compreender o significado do termo Terceiro Setor.

O termo “Terceiro Setor” não é usado homoganeamente entre os países, alguns usam outras expressões devido à forma como ocorrera às transformações sociais e políticas de cada país, como explica Albuquerque (2006, p. 19):

A expressão “terceiro setor” é uma tradução do termo em inglês *third sector*, que, nos Estados Unidos, é usado junto com outras expressões, como “organizações sem fins lucrativos” (*nonprofit organizations*) ou “setor voluntário” (*voluntary sector*). Na Inglaterra, legalmente se utiliza a expressão “caridades” (*charities*), o que reflete a origem histórica medieval do termo e ressalta o aspecto de obrigação religiosa das primeiras ações comunitárias. O termo “filantropia” (*philanthropy*) também aparece com certa frequência, sendo um conceito mais moderno e humanista da antiga caridade religiosa. Na Europa continental predomina a expressão “organizações não-governamentais” (NGOs, ONGs em português).

A origem do terceiro setor remonta para os séculos XVI e XVII que inicialmente era realizado na esfera política ou religiosa como explica Albuquerque (2006, p. 21):

As organizações sociais que hoje compõem o terceiro setor não são uma criação dos séculos XX e XXI. Na Europa, na América do Norte e mesmo na América Latina, os movimentos associativos tiveram origem nos séculos XVI e XVII, inicialmente com caráter religioso ou político. As dissidências religiosas ocorridas na Europa propiciaram que o trabalho organizado socialmente estivesse intimamente relacionado com o trabalho religioso. Nesse período inicial, as organizações sociais também foram influenciadas pelos sistemas de governo e pelas políticas nacionais vigentes.

Mas essa situação começa a mudar devido às relações de trabalho entre patrões e empregados decorrentes da primeira revolução industrial, e é nesse contexto que surgem as associações patronais e os sindicatos de trabalhadores que a partir dos anos 1800 criam partidos políticos que defendem seus interesses na política pública do Estado. A partir daí os movimentos associativos passam a ter vínculos com o Estado e a Igreja.

Assim, nos séculos XIX e XX, com o auge do Estado liberal e a ascensão da burguesia vê-se um distanciamento entre o Estado e a Sociedade. Mas após a I Guerra Mundial o Estado tenta uma reaproximação da Sociedade, através de políticas mais ativas nas esferas Cultural, Social e Econômica.

Mas foi a partir da II Guerra Mundial que se ampliou o pensamento da necessidade de entidades sociais que viessem a agir em setores que ainda o Estado não estava capacitado a fazer ou não podia fazê-lo só, como explica no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 17):

Ao final da Segunda Guerra Mundial, várias transformações sociais ocorreram no mundo em consequência do desenrolar da História. Mudanças radicais nos centros de poder econômico e político, concentração urbana de ações desenvolvimentistas, migrações em massa dos campos para as cidades, entre outras questões contribuíram para o aumento da violência, doenças, pobreza e conflitos, sejam religiosos, étnicos, sociais ou políticos.

Tais problemas, para serem solucionados, dependiam da capacidade de articulação dos agentes sociais e, com isso, incrementou-se uma crescente intervenção da sociedade civil, que tentava ocupar espaços e propor mudanças, resolver os problemas que afetam a comunidade, todavia, de forma organizada.

Na tentativa de resolver estes problemas, as organizações do Terceiro Setor, sobretudo na América Latina, surgiram com grande força no intuito de redemocratizar os países atuando nas áreas de desenvolvimento comunitário, e executando atividades de assistência e de serviços nos campos da saúde, educação, além de outros.

Na forma mais aceita atualmente no Brasil, pressupõe que o Estado é o primeiro setor, o setor Privado o segundo, e as associações, fundações, clubes recreativos, instituições filantrópicas, organizações comunitárias, ONGs, entre outras, são consideradas Terceiro Setor.

Vale salientar que as ONGs, surgiram inicialmente para atuar na Organização das Nações Unidas (ONU), receberam esse termo por se tratarem de organizações internacionais que não representavam seus países, e que a partir das décadas de 1960 e 1970 estenderam seus projetos de desenvolvimento para países de terceiro mundo, estabelecendo parcerias em vários países inclusive no hemisfério Sul.

A nomenclatura do Terceiro Setor (TS) faz referência às organizações privadas que difere do setor privado e do setor público como expressa Cabral (2007, p. 8): “A denominação TS é uma nomenclatura geral adotada para distinguir um conjunto de organizações sociais particulares daquelas organizações empresariais lucrativas e de organizações governamentais”.

Para o autor TS é um termo geral que engloba várias organizações, chamando-as de Organizações do Terceiro Setor (OTS) por acreditar ser uma forma mais condensada do termo.

As OTS, estas sim, podem ser apresentadas com generalidade com base nos modos sociais de sua formação. Elas instituem-se a partir de uma missão social, agregando indivíduos voluntários, operando em programas e ambientes altamente dependentes de financiamento social, e orientam sua atuação para problemas e conflitos sociais. Esses elementos apresentam-se tanto na gestão das organizações quanto em sua identificação na sociedade, como gestores de políticas públicas desenvolvidas pelo estado e assumidas ou demandadas por grupos sociais (Cabral, 2007, p. 8).

As Organizações do Terceiro Setor são consideradas pelo autor uma denominação mais apropriada pelo fato de apresentarem características próprias de acordo com a área de cada uma delas, trabalhando diretamente na tentativa da resolução de problemas e conflitos sociais.

2.1 TERCEIRO SETOR NO BRASIL

Como mencionado anteriormente as ONGs estenderam seus projetos para a América Latina nos anos 1960 e 1970. Mas foi ao final do regime militar que as organizações do Terceiro Setor se fortaleceram, pois atuavam em áreas como, meio ambiente, exclusão social, preconceitos sociais, entre outras na tentativa de redemocratizar o país. Tachizawa afirma que (2007, p. 25):

Muitas entidades nasceram da fragmentação de outras ONGs. São diversas as instituições das quais saem pessoas ou grupos para fundar uma nova entidade, geralmente continuando atividades e projetos já empreendidos: além das igrejas, também são significativos os vindos de universidades, assim como de órgãos governamentais; encontram-se exemplos de gente vinda de entidades beneficentes, assessorias parlamentares, blocos de carnaval, partidos etc.

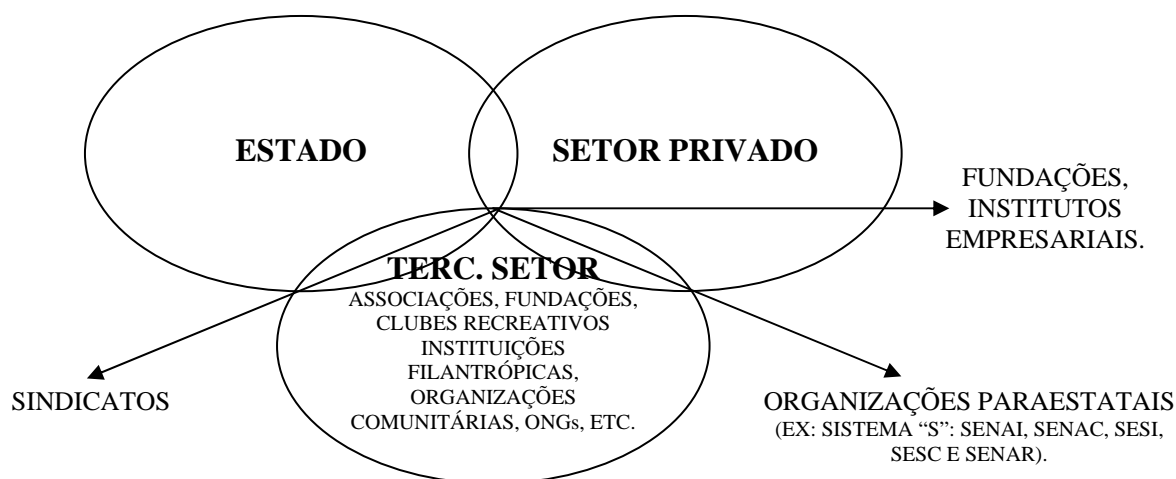
Rodrigues destaca algumas questões que fortaleceram o Terceiro Setor:

- a) o avanço da privatização e o conseqüente aumento da presença do capital estrangeiro;
- b) o crescimento das fusões e aquisições de empresas em setores de denotada participação no PIB;
- c) o início de um período de controle da hiperinflação, deslocando o foco do trabalho das empresas da questão financeira para condicionantes da operação e da estratégia;
- d) o advento de tecnologia da informação e da internet, o que acarretou a completa transformação da dinâmica competitiva dos mercados, lançando muitas empresas consagradas a um destino de obsolência e morte caso não revisassem seus modelos de negócios e cadeias produtivas;

e) a economia de muitos eventos que marcaram o surgimento de organizações voltadas ao fortalecimento da cidadania ou a diminuição do contingente de cidadãos excluídos de qualquer possibilidade de bem-estar social. Vale citar o movimento da ética na política, as campanhas contra a fome, do sociólogo Herbert de Souza, o Betinho, e a ECO 92 (Rodrigues, 2004, p. 121).

Com a evolução e complexidade das relações entre o estado e o setor privado, veio também à necessidade de criação e aperfeiçoamento das instituições sociais de forma que pudessem acompanhar essas transformações, algumas dessas instituições podem ser vistas com maior clareza na Figura 1:

Figura 1– Composição do terceiro setor



Fonte: ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. Terceiro Setor e Gestão de Organizações (2006, p. 40).

Todas essas questões foram de fundamental importância para a criação de novas instituições, constituídas de diversas formas como as associações, fundações, institutos, grupos entre outros.

No Brasil o Novo Código Civil (2003, p. 71) determinou que as entidades do terceiro setor fossem constituídas de duas formas: Associações ou Fundações, ou seja, engloba as instituições privadas que atuam em diversas áreas de interesse público, como a saúde, educação, defesa do meio ambiente, assistência social, além de outras.

As instituições do Terceiro setor serão regidas pela lei das Sociedades por Ações (S/A) e Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) 10.

Essas instituições constituídas sob a forma de Associações ou Fundações apresentam as seguintes características básicas expressas a seguir:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do primeiro setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado (Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social, 2007, p. 23).

As Entidades do Terceiro Setor constituídas sob a forma jurídica de Associação ou Fundação além de ter essas características, tem que executar as finalidades a que se propõem. A seguir veremos como são constituídas as Associações e Fundações.

2.1.1 ASSOCIAÇÕES

São pessoas que se organizam para atividades de fins não econômicos (Novo Código Civil, Art. 53).

Para constituição de uma associação faz-se necessário a reunião dos associados em assembléia onde será votada a proposta do estatuto, assim como os membros que irão compor o primeiro mandato dos seus órgãos internos e também a sua sede provisória ou definitiva.

Depois da Assembléia outros procedimentos serão necessários tais como:

I – ATA DA CRIAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO

Segundo o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de interesse social (2007), na ata da criação da associação deverá constar:

- de forma clara, as informações necessárias evidenciando se tratar de uma ata de criação com a denominação da associação;
- identificação dos associados fundadores com os nomes e o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF's);
- a pauta de reunião (criação da associação, aprovação do estatuto, definição da sede e eleição dos membros dos órgãos internos da associação).

Todos os associados fundadores deverão assinar a ata, e se não for possível, será necessário uma lista de presença que contenha a identificação de todos os presentes.

II – ESTATUTO DA ASSOCIAÇÃO

Constituído e aplicado de forma legal, o estatuto irá definir os fins da entidade. Conforme os arts. 46 e 54 do Novo Código Civil (NCC) e o art. 120 da lei nº 6015/73 o estatuto deverá conter:

a) o nome da entidade, em que área irá atuar, o local de sua sede, quanto tempo durará e se houver fundo social também deverá constar;

b) a identificação dos diretores e instituidores (de preferência que seja colocado na ata e não no estatuto);

c) a maneira como se comporta e é representada, ativa e passivamente, judicial e extra judicialmente;

d) se o estatuto pode ser reformável e de que maneira;

e) se são obrigados os membros a responderem, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;

f) quais as condições de extinção da pessoa jurídica e pra onde se destinará o seu patrimônio, nesse caso;

g) as condições para admissão, demissão e exclusão dos associados;

h) as obrigações e o direito dos associados;

i) as fontes utilizadas para auferir recursos para a sua manutenção;

j) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;

k) as condições para que seja alterado o estatuto assim como sua dissolução.

Segundo o art. 54 do NCC, o estatuto tem que contemplar no mínimo os itens a, g, h, i, j e k para que legalmente possa funcionar, é de suma importância, apesar de não-obrigatório, o estatuto informar se atuará em todo território nacional ou terá atuação restrita.

Depois de elaborado o estatuto o mesmo tem de ser assinado pelo presidente da associação e por um advogado o qual constará o número de seu registro na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

III – REGISTRO CIVIL DA ATA DE CRIAÇÃO E DO ESTATUTO DA ASSOCIAÇÃO

Após a criação da ata e do estatuto deverão ser levados a registro no cartório de registro de pessoas jurídicas, esta deverá pertencer à comarca ou circunscrição jurídica em que a associação está sediada e desenvolve suas atividades, caso haja mais de uma, registrar em todas.

O Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 35) traz o modo como é feito o registro:

O registro no cartório dar-se-á mediante apresentação de, no mínimo, duas vias da ata de criação e duas do estatuto, acompanhadas de petição do representante legal da associação. O oficial do cartório lança, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e outra, ou as demais, será entregue ao representante da associação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a ata e o estatuto.

Após esses procedimentos estará criada a associação e pronta para atuar nas áreas a que se propôs.

2.1.2 FUNDAÇÕES

Segundo o NCC (2003, p. 74) “... a fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência”.

A criação de uma fundação se dá através da escritura pública de instituição (a mais comum) ou um testamento (a mais rara).

Escritura pública é um ato individual, que pode ser pessoa física ou jurídica, lavrado em cartório de notas por um tabelião, logo dotado de fé pública.

Alguns procedimentos são necessários para a criação de uma fundação:

I – ESCRITURA PÚBLICA

Segundo os art. 62 e 215, parágrafo único do Novo Código Civil a escritura pública deverá conter:

- localização de sua realização e a data;
- identificação de todos quantos haja comparecido, tanto como representantes, interveniente, ou testemunhas;

- nome, racionalidade, estado civil, profissão, domicílio e residência das partes e demais comparecentes e se necessário indicar regime de bens do casamento, nome do cônjuge e filiação;

- os intervenientes terão de estar claramente de acordo;

- bens disponíveis ou desonerados;

- propósito da fundação;

- indicação das referências ao cumprimento das exigências legais e fiscais inerentes à veracidade do ato;

- declaração de que todos a leram ou foi lida na presença das partes e demais comparecentes;

- assinatura das partes e dos demais comparecentes, o tabelião também deverá assinar ou na falta o seu substituto legal.

A escritura pública ainda poderá conter, apesar de não obrigatória, o modo como irá ser administrada a fundação assim como a nomeação dos membros de seus órgãos internos, com identificação e qualificação completa.

II – ESTATUTO FUNDACIONAL

O estatuto fundacional será elaborado quando for registrado no cartório de registro de pessoas jurídicas. Terá um prazo de 180 dias, passado esse prazo caberá ao Ministério Público elaborar.

O art.46 do Código Civil, combinado com o art.120 da Lei nº 6.015/73, diz que o estatuto, deverá conter:

- O nome da fundação, os fins a que se destina que deverá ser o mesmo do estatuto, a sede, o tempo de duração, e se houver, o fundo social;

- A identificação e individualização dos diretores e constituidores;

- A maneira como se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;

- Se o estatuto poderá ser alterado no tocante à administração e de que maneira;

- Se os membros respondem subsidiariamente, ou não, pelas obrigações sociais;

- Quais as condições para se extinguir a fundação e qual o destino do seu patrimônio nesse caso.

Existem outros requisitos que apesar de não serem explicitamente contemplados em lei são essenciais, tais como:

- a) se a fundação terá atuação em outras unidades da federação e de que forma, se for o caso;
- b) as formas de recursos para seu funcionamento e manutenção;
- c) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos internos;
- d) as condições para alteração de disposições estatutárias;
- e) a previsão de acompanhamento do Ministério Público, como a participação nas reuniões de seus órgãos internos, prestação de contas, na autorização do registro de suas deliberações, entre outras, de acordo com instruções específicas do Ministério Público (Manual de procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, 2007, p. 31).

O Ministério Público como exposto no último requisito poderá ter atuação bastante ativa indo da sua instituição até a sua extinção, poderá também requerer alterações que poderão ser aceitas ou não.

III – REGISTRO CIVIL DA ESCRITURA PÚBLICA DE INSTITUIÇÃO E DO ESTATUTO DA FUNDAÇÃO

Depois da autorização do Ministério Público, a escritura e o estatuto deverão ser levados para um cartório de registro de pessoas jurídicas.

Apesar da nossa legislação não definir a competência territorial de qual cartório deverá ser efetivado o registro, entende-se que o registro deverá ser feito no cartório da comarca ou da circunscrição judiciária onde a fundação está sediada e desenvolve suas atividades, sendo mais de um local de estabelecimento, os registros devem ser efetivados em cada um deles.

2.2 BENEFÍCIOS QUE AS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL RECEBEM DO PODER PÚBLICO.

As entidades de interesse social desempenham um papel importante na sociedade, papel este de responsabilidade do Estado, como o Estado não é capaz de suprir essa demanda, concede benefícios às entidades de interesse social, tais como:

I – ISENÇÃO

“A isenção é a exigibilidade temporária do tributo, devido previsão em lei, mesmo com a ocorrência do fato gerador e, em tese, da obrigação tributária” Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 40).

Diferentemente da imunidade a isenção é de caráter temporário com prazo de vigência decorrente de lei, caracteriza-se também pela ocorrência do fato gerador, entretanto a lei torna o crédito inexigível. Desta forma as isenções podem abranger todos os tipos de tributos, cada esfera de governo segundo a sua competência, legisla sobre a isenção dos tributos.

II – IMUNIDADE

A imunidade é procedente de norma constitucional, e que impõe vedações diversas ao poder público, tais como: instituição, majoração, tratamento desigual, cobrança de tributos, entre outras limitações.

A constituição federal em seu art.150 estabelece a seguinte vedação:

Art.150 sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

e) patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos os requisitos da lei.

Se a fiscalização encontrar qualquer irregularidade, a imunidade será cassada e ela passará a recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não-atendimento do requisito legal.

No Quadro 1 são apresentadas as esferas de governo que as entidades de interesse social são imunes de tributar:

Quadro 1– Imunidade Tributária

FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
Imposto Sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR)	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Imposto Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos (ITCD)	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI)
Imposto sobre Importação (II)		
Imposto sobre Exportação (IE)		

Fonte: Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 39).

III – CONCESSÃO DE REGISTROS E TÍTULOS POR ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS

A concessão de títulos e registros dar-se visando a reconhecer a importância do trabalho realizado pelas entidades de interesse social. Atendendo aos requisitos legais o governo lhes concede títulos e registros que lhe proporcionam benefícios, alguns desses títulos são apresentados a seguir:

- TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA – conferido pelo Ministério da justiça;

- REGISTRO DE ENTIDADE BENEFICIENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – cedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social;

- CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS – previsto pela lei nº 8.742/93 regulamentada pelo decreto nº 2.536/98 e pela resolução CNAS nº 177/2000;

Há dois títulos para as instituições de Terceiro Setor que merecem destaque, as OSs e as OSCIPs que devido ao seu papel faz-se necessário tecer comentário sobre cada uma delas:

- ORGANIZAÇÕES SOCIAIS – OS

Este título é dado às associações civis sem fins lucrativos, que passam a realizar atividades públicas específicas, estando diretamente relacionadas com o interesse público, onde o Estado exerce um controle sobre suas atividades impondo objetivos que deverão ser alcançados.

Estas instituições são regidas pela Lei Federal nº 9.637, de 15 de maio de 1998, também conhecida como lei das OS, suas ações são reguladas pelo contrato de gestão que é o instrumento usado para estabelecer cooperação específica entre o estado e o Terceiro Setor, como explica (Araújo, p. 21): “Assim, percebe-se que essa categoria de organização sem fins lucrativos apresenta uma característica conferida por lei, que é a de manter “contrato de gestão” com o Estado para a consecução dos objetivos de ambas as partes”.

As OSs estarão habilitadas a receber recursos do Estado e a administrar seus bens e equipamentos sendo portanto um modelo de entidade pública não-estatal.

No que diz respeito à fiscalização das OSs, a autoridade estatal deverá receber comparativo específico contendo as metas propostas, os objetivos alcançados, bem como a apresentação da prestação de contas do exercício financeiro. Segundo a MARE (1998, p. 15): “O Estado não deixará de controlar a aplicação dos recursos que estará transferindo a essas instituições, mas o fará por meio de um instrumento inovador e mais eficaz: O controle por resultados, estabelecidos em contrato de gestão”.

Dessa forma entende-se que as organizações sociais, atuam para a sociedade em nome do Estado sendo portanto uma forma desburocratizada de o Estado agir em favor da sociedade

sem que as OSs percam a características de transformadores sociais, que são intrínsecas a instituições sociais.

- ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO – OSCIP.

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) são regidas pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999 que foi regulamentada pelo decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999.

Assim como as OSs, as OSCIPs também são um título público, entretanto esse título poderá ser obtido por associações civis ou fundações do direito privado desde que sejam atendidos os requisitos e adotados os procedimentos estabelecidos em lei.

Segundo (Araújo, p. 25) as: “Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) são organizações do Terceiro Setor que, por intermédio da lei, relacionam-se com o Estado através de termo de parceria. São organizações parceiras do Estado”. Dessa forma as OSCIPs apresentam em seus estatutos objetivos ou finalidades sociais direcionadas para atividades de interesse público que são firmados através do termo de parceria que tem por finalidade tornar de fácil acesso os fundos públicos para as OSCIPs.

Com relação à prestação de contas, o Art. 4 da Lei nº 9.790/99 inciso VII, determina quais as contas a serem observadas e que deverão conter no mínimo:

- a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes, se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;
- d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

Portanto essas instituições deverão ser constituídas de transparência para que se evite lavagem de dinheiro público e que possam cumprir com eficácia as atividades a que se proporam.

Através desses títulos as instituições do terceiro setor poderão receber recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais, auxílios, doações e termos de parceria.

Entretanto esses recursos adquiridos deverão ser apresentados na forma de prestação de contas, necessitando portanto, de mecanismos que venham auxiliar na apresentação destes, mas acima de tudo que venham a dar suporte ao desenvolvimento dessas instituições, atuando de forma direta no modo de gerenciar e aplicar os recursos adquiridos.

A contabilidade surgiu com essa finalidade de auxiliar nas relações de organização e controle como vemos a seguir. As instituições do terceiro setor apesar de obrigadas por lei deverão fazê-la não como exigência do Governo, mas como uma importante ferramenta na tomada de decisões, acrescentando mecanismos que não são obrigatórios, mas que são essenciais ao seu bom funcionamento.

3 CONCEITO CONTÁBIL

A contabilidade é a ciência que estuda, registra, e controla o patrimônio das empresas com o objetivo de prestar informações a quem delas tenham interesse, e que desenvolveu uma metodologia própria, conforme expôs Neves e Viceconti (2001, p. 1):

A contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com finalidade de:

- a) controlar o patrimônio das aziendas;
- b) apurar o rédito (resultado) das atividades das aziendas;
- c) prestar informações às pessoas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho dessas entidades.

Segundo Neves e Viceconti (2001, p. 2):

[...] o conceito de azienda é mais amplo que o conceito de empresa. Esta última tem como objetivo vender bens e serviços com a finalidade de lucro. Será eficiente se obtiver lucro (rebito positivo) nas suas atividades. No conceito de azienda se incluem, além das empresas, as entidades cujo objetivo não é obter lucros, mas simplesmente prestar serviços à comunidade, tais como as entidades de assistência social, os clubes desportivos, as fundações de caráter cultural, etc. Estas entidades também usam a contabilidade porque precisam controlar a evolução do seu patrimônio.

Marion (2009, p. 28) afirma que “a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisão dentro e fora da empresa”.

A contabilidade é uma ciência muito antiga usada para auxiliar as pessoas nas tomadas de decisões, com a complexidade das transações, as informações tornam-se cada vez mais importantes e o governo as utiliza para arrecadar impostos, como acrescenta Marion (2009, p. 28), “Ressaltamos, entretanto, que a contabilidade não deve ser feita visando basicamente

atender as exigências do governo, mas, o que é muito mais importante, auxiliar as pessoas a tomarem decisões”.

Pessoas podem ser físicas ou jurídicas, ou seja, todo ser capaz de direitos e obrigações. A pessoa física é o ser humano (sem exceções), que tem seu nascimento através do parto e a sua existência termina com a morte. Segundo o novo código civil (2003, p. 65), “toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil”.

Com relação à pessoa jurídica, Marion (2009, p. 30) afirma que:

[...] é a união de indivíduos que, através de um contrato reconhecido por lei, formam uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros. As pessoas jurídicas podem ter fins lucrativos (empresas industriais, comerciais etc.) ou não (cooperativas, associações culturais, religiosas etc.).

De acordo com o Novo Código Civil (2003, p. 71), existem dois tipos de pessoas jurídicas, as de direito público e as de direito privado. As de direito público são definidas como sendo:

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I – a união;

II – os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III – os Municípios;

IV – as autarquias;

V – as demais entidades de caráter público externo os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo direito internacional.

E as de direito privado, ainda de acordo com o Novo Código Civil (2003, p. 71):

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I – as associações;

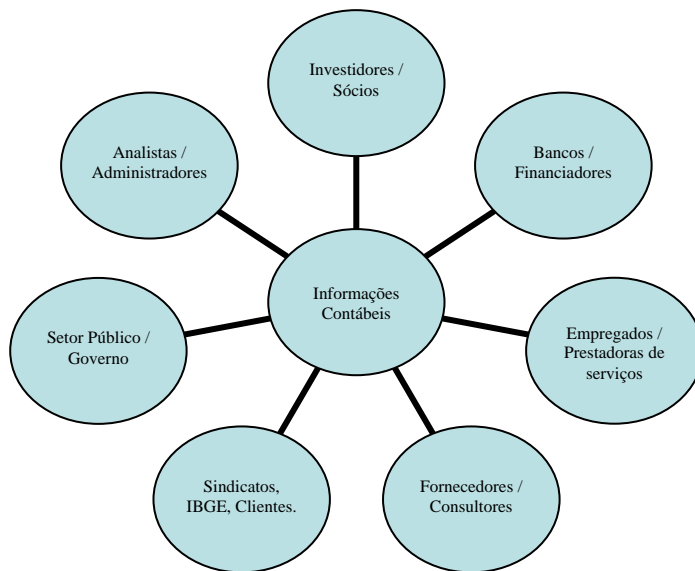
II – as sociedades;

III – as fundações.

Tanto as pessoas físicas como as pessoas jurídicas utilizam a contabilidade com a finalidade de verificar a situação patrimonial.

Vale ressaltar que além dos administradores, existem outros interessados nos relatórios contábeis nos quais podemos citar: investidores (sócios ou acionistas), fornecedores, bancos, o governo, empregados, sindicatos, etc. Como demonstra a :

Figura 2- Interessados no Sistema de Informação Contábil (SIC).



Fonte: MARION, José Carlos. Contabilidade Básica (2009, p. 29).

3.1 OBJETO DA CONTABILIDADE

A contabilidade apresenta-se como ciência social, por apresentar estudo crítico do conhecimento científico em seus vários ramos. Como as demais ciências, a contabilidade busca obter conhecimentos pelos métodos práticos, através dos princípios rudimentares, estabilidade e busca dos acontecimentos em níveis qualitativos como expressa a resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 774/94:

1 – A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

[...]

A contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca de causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A resolução alicerça-se na premissa de que a contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – métodos, conjunto de procedimentos, técnicas, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da contabilidade usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Conforme o exposto pode-se deduzir que o objeto da contabilidade será sempre o Patrimônio de uma entidade, a resolução do CFC 774/94, traz ainda:

1 – A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

[...]

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais.

O patrimônio além de ser objeto da contabilidade é também é objeto de outras ciências como mostra o a resolução CFC 774/94:

O patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da economia, da administração e do direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio.

Portanto a contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o patrimônio que por sua vez vive em constantes mutações.

3.2 PATRIMÔNIO CONTÁBIL

O patrimônio contábil segundo Neves e Vicecoti (2001, p. 4), “é o conjunto de bens, direitos, e obrigações de uma pessoa física ou jurídica ou de uma entidade”.

Quando se fala em patrimônio logo se tem a idéia de um conjunto de bens de uma pessoa, de uma entidade ou de uma empresa. Mas vale ressaltar que o patrimônio é composto também pelas obrigações referentes aos bens e direitos.

Conforme o já explanado o patrimônio é composto de bens, direitos e obrigações. Os bens podem ser tangíveis e intangíveis.

Os bens, além de tangíveis e intangíveis, podem ser divididos em:

- Bens imóveis: são aqueles vinculados ao solo, que não podem ser retirados sem destruição ou danos: edifícios, construções, árvores etc.
- Bens móveis: são aqueles que podem ser removidos por si próprios ou por outras pessoas: animais, máquinas, equipamentos, estoques de mercadorias etc. (MARION, 2009, p. 38).

Os direitos são constituídos de valores a receber de terceiros como explica Neves e Vicecoti (2001, p. 5), “Direitos – valores a serem recebidos de terceiros por vendas a prazo ou valores de propriedade da entidade que se encontra em posse de terceiros”.

As obrigações constituem as dívidas adquiridas pela entidade referentes aos bens e direitos, assim como a posse de bens de terceiros de acordo com Neves e Viceconti (2001, p. 5), “Obrigações – são dívidas ou compromissos de qualquer espécie ou natureza assumidos perante terceiros, ou bens de terceiros que se encontra em posse (uso) da entidade”.

Assim diante de ter-se que o conjunto de bens, direitos e obrigações compõem o patrimônio de uma entidade, se faz necessário conhecer a situação líquida patrimonial desta entidade, para que se possa efetuar análise detalhada sobre sua situação patrimonial e financeira, de modo que se possa conhecer o valor do seu patrimônio líquido, que é representado pela soma dos valores representativos dos seus bens e direitos diminuindo-se os valores representativos de suas obrigações.

No Brasil se convencionou que do lado esquerdo coloca-se os bens e direitos e no lado direito as obrigações exigíveis, como na representação do patrimônio, expressa no Quadro 2:

Quadro 2 – Representação gráfica do patrimônio.

BENS + DIREITOS	OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS
Bens	Obrigações
Dinheiro	Empréstimos a Pagar
Mercadoria em estoque	Salários a Pagar
Veículos	Fornecedores (Duplicata a Pagar)
Imóveis	Financiamentos
Máquinas	Impostos a Pagar
Ferramentas	Encargos Sociais a Pagar
Móveis e Utensílios	Aluguéis a Pagar
Marcas e Patentes	Títulos a Pagar
Direitos	Promissórias a Pagar
Depósitos em Bancos	Contas a Pagar
Duplicatas a receber	
Títulos a receber	
Aluguéis a receber	
Ações	

Fonte: MARION, José Carlos. Contabilidade Básica (2009, p. 41).

3.3 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

De acordo com Neves e Vicecinti (2001, p. 70), as demonstrações contábeis “representam peças em forma técnica que evidenciam fatos patrimoniais ocorridos em determinada gestão administrativa”.

Essas demonstrações são apresentadas periodicamente como relatórios contábeis de forma resumida e ordenada aos usuários. Existem diferentes tipos de demonstrações financeiras, que de acordo com a natureza jurídica das entidades, a legislação em vigor no país estabelece quais as obrigatórias a serem apresentadas e/ou publicadas.

Para as instituições com finalidade de obtenção de lucros, as demonstrações obrigatórias por lei, bem como as não obrigatórias, podem ser observadas abaixo no Quadro 3, de acordo com a evolução da legislação e o tipo de sociedade:

Quadro 3 – Demonstrações Contábeis obrigatórias e não obrigatórias (DC).

OBRIGATÓRIAS	NÃO OBRIGATÓRIAS
<p>Sociedades por Ações (lei nº. 6.404/76 alterada pelas leis 11.638/07 e 11. 941/09)</p> <ul style="list-style-type: none">• Balanço Patrimonial• Demonstração do resultado do exercício• Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados• Demonstração dos Fluxos de Caixa• Demonstração do Valor Adicionado (Cias. Abertas) <p>Ltdas. e Outras (Lei nº 10.406/02) – NCC</p> <ul style="list-style-type: none">• Balanço Patrimonial• Balanço do resultado econômico (DRE + DPLAs)	<ul style="list-style-type: none">• Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos• Balanço Social• Orçamentos (Previsões = Futuro)

Fonte: MARION, José Carlos. Contabilidade Básica (2009, p. 53). [Adaptação nossa].

Vale ainda salientar que a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é obrigatória somente para as companhias abertas.

Para as entidades do terceiro setor as demonstrações contábeis serão regidas pelas NBC T 10.4 – que trata das fundações; NBC T 10.18 – das Entidades Sindicais e Associações de Classe como também a NBC T 10.19 – destinadas às entidades sem finalidade de lucro. Para essas entidades as demonstrações contábeis obrigatórias são as expressas no Quadro 4:

Quadro 4 – Demonstrações Contábeis (DC)

BP	Balanco Patrimonial
DS/D	Demonstração do Superávit ou Déficit
DMPS	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa

Fonte: Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade (2008, p. 247). [Adaptação nossa].

As Notas Explicativas embora não sejam demonstrações, fazem parte das tais, estando obrigadas a acompanharem as demonstrações.

Para as entidades do Terceiro Setor as Demonstrações do fluxo de Caixa (DFC) não serão obrigatórias (pois só serão obrigadas a elaborar e publicar a Demonstração dos Fluxos de Caixa, as companhias fechadas que tenham na data do balanço, patrimônio superior a 2 milhões de reais), mas apresentaremos as DFC por ser uma das mais eficientes ferramentas de gestão.

Diante das demonstrações citadas, tanto para as entidades cujo objetivo é o de obter lucro, quanto para as entidades sem fins lucrativos, vamos nos ater apenas as demonstrações destinadas ao Terceiro Setor, foco do nosso trabalho.

As entidades sem finalidade de lucros estão sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis das NBC T 10.4 e NBC T 10.18 como demonstra a NBC T 10.19.1.7, que diz: “Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couberem, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – entidades sindicais e associações de classe”. A seguir apresentaremos as demonstrações destinadas às entidades sem fins lucrativos.

3.3.1 BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial evidencia a posição patrimonial financeira da entidade em determinado momento.

Além de identificar e revelar a saúde financeira e econômica da empresa e demais instituições, se constitui como o mais importante relatório contábil como expôs Marion (2009, p. 56), “O Balanço Patrimonial é o mais importante relatório gerado pela contabilidade. Através dele pode-se identificar a saúde financeira e econômica da empresa no fim do ano ou em qualquer data prefixada”.

Dessa forma os Balanços Patrimoniais das entidades do terceiro setor devem ser elaborados visando à transparência, e fazendo ser conhecido aos usuários a correta situação do patrimônio. De acordo com as (NBC T 10.4.4.1; NBC T 10.18.4.1), “Os Balanços Patrimoniais [...], deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial”.

Nessas entidades algumas contas dentro do balanço patrimonial serão substituídas para atender as necessidades inerentes a ela como explica Martins (1990, p. 136), “[...] pela sua própria natureza, não se utilizam às expressões “lucro” ou “prejuízos” nessas instituições, sendo substituídas por “superávit” ou “Déficit” [...]”.

Segundo explica as (NBC T 10.4.4.2; 10.18.4.2), “A conta Capital (itens 3.2.2.12 I) será substituída pela conta Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12 II) pela conta Superávit ou Déficit Acumulados”.

Por se tratar de instituições cuja finalidade é a de não obtenção de lucros as instituições do Terceiro Setor não apresentam a conta Capital, posto que este termo representa o potencial de troca do poder econômico por outros bens e serviços sendo substituído pela conta Patrimônio Social termo mais apropriado para as organizações sociais, e as contas Lucros ou Prejuízos Acumulados para as contas Superávit (resultados positivos) Déficit (resultados negativos). Como as ações dessas instituições são voltadas para a sociedade e sobrevivem de doações, elas não apresentam lucros em suas transações, e sim superávit, pois representa as receitas (sejam próprias ou não) menos as despesas, podendo apresentar déficit se as despesas forem maiores que as despesas.

Diante do exposto observamos que as entidades de interesse social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos. Portanto como as entidades do terceiro setor não dispõem de modelos de demonstrações específicas instituídas por lei, apresentaremos apenas como sugestão, um modelo de Balanço Social Consolidado, expresso no Quadro 5, bem como para as demais demonstrações e seus respectivos modelos.

Quadro 5 – Modelo de Balanço Social

RAZÃO SOCIAL: ENTIDADE EXEMPLO

CNPJ 00.000.000/0000-0

BALANÇO PATRIMONIAL			
1	ATIVO	XXXX	XXXX
1.1	CIRCULANTE	XXX	XXX
1.1.1	Disponibilidades	XX	XX
1.1.1.1	Caixa	X	X
1.1.1.2	Banco Conta Movimento – Recursos Livres	X	X
1.1.1.3	Banco Conta Movimento – Recursos de terceiros	X	X
1.1.1.4	Banco Conta Movimento – Recursos com restrições	X	X
1.1.1.5	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres	X	X
1.1.1.6	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de terceiros	X	X
1.1.1.7	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com restrições	X	X
1.1.2	Crédito a Receber	XX	XX
1.1.3	Aplicações Financeiras a Prazo	XX	XX
1.1.4	Cheques a Depositar	XX	XX
1.1.5	Mensalidades a Receber	XX	XX
1.1.6	Atendimento a Receber	XX	XX
1.1.7	(-) Provisão para Devedores Duvidosos	XX	XX
1.1.8	Adiantamentos a Empregados	XX	XX
1.1.9	Adiantamentos a Fornecedores	XX	XX
1.1.10	Desembolso para Ressarcimento Futuro	XX	XX
1.1.11	Valores Pendentes de Prestação de Contas	XX	XX
1.1.12	Créditos Tributários a Serem Compensados ou Ressarcidos	XX	XX
1.1.13	Antecipação de Recursos em Projetos e parcerias	XX	XX
1.1.14	Despesas Antecipadas	XX	XX
1.1.15	Outros Valores a Receber	XX	XX
1.1.16	Gratuidade – Renúncia de Receitas	XX	XX
1.2	NÃO CIRCULANTE	XXX	XXX
1.2.1	Investimentos	XX	XX
1.2.2	Imobilizado	XX	XX
1.2.2.1	(-) Depreciação Acumulada	X	X
2	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO	XXXX	XXXX
2.1	CIRCULANTE	XXX	XXX
2.1.1	Obrigações com Instituições de Crédito	XX	XX
2.1.1.1	Empréstimos para Financiamentos de Capital de Trabalho	X	X
2.1.1.2	Parcela de Empréstimos Transferida do Longo Prazo	X	X
2.1.1.3	Créditos Rotativos	X	X
2.1.1.4	Outras Operações de Crédito	X	X
2.1.1.5	Parcela de Outra Operações de Crédito Transferidas do Longo Prazo	X	X
2.1.2	Vinculado ao Fornecimento de Material e Serviços	XX	XX

2.1.2.1	Fornecedores	X	X
2.1.3	Vinculado as Consignações	XX	XX
2.1.3.1	Previdência Social	X	X
2.1.3.2	Imposto de Renda na Fonte	X	X
2.1.3.3	Sindical	X	X
2.1.3.4	Pensão Alimentícia	X	X
2.1.3.5	Convênios	X	X
2.1.3.6	Outras Consignações	X	X
2.1.4	Vinculado as Obrigações Tributárias	XX	XX
2.1.4.1	Previdência Social Patronal	X	X
2.1.4.2	PIS / PASEP	X	X
2.1.4.3	Impostos e contribuições – Renúncia Fiscal	X	X
2.1.5	Obrigações com Empregados	XX	XX
2.1.5.1	Salários a Pagar	X	X
2.1.5.2	Provisão para 13º Salário	X	X
2.1.5.3	Provisão para Férias	X	X
2.1.6	Recursos de Projetos	XX	XX
2.1.6.1	Recursos de Entidade Pública Nacional	X	X
2.1.6.2	(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional	X	X
2.1.6.3	Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X
2.1.6.4	(-) Recursos aplicados de Entidade Privada Nacional	X	X
2.1.6.5	Recursos de Entidade internacional	X	X
2.1.6.6	(-) Recursos aplicados de Entidade internacional	X	X
2.1.7	Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	XX	XX
2.1.7.1	Recursos de Entidade Pública Nacional	X	X
2.1.7.2	Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X
2.1.7.3	Recursos de Entidade Internacional	X	X
2.1.8	Outras Obrigações	XX	XX
2.1.8.1	Obrigações não Reclamadas	X	X
2.1.8.2	Antecipação de Receitas	X	X
2.1.8.3	Recebimento de Antecipados	X	X
2.2	NÃO CIRCULANTE EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	XXX	XXX
2.2.1	Obrigações Com Instituições de Crédito	XX	XX
2.2.1.1	Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho	X	X
2.2.1.2	(-) Parcela de Empréstimos exigível a curto Prazo	X	X
2.2.1.3	Créditos Rotativos	X	X
2.2.1.4	Outras Operações de Crédito	X	X
2.2.1.5	(-) Parcela de Outras Operações de Crédito Exigível a Curto Prazo	X	X
2.2.2	Outras Obrigações de Logo Prazo	XX	XX
2.3	Patrimônio Social	XXX	XXX
2.3.1	Fundo Patrimonial Social	XX	XX
2.3.2	Fundos Institucionais	XX	XX
2.3.3	Fundos de Projetos Sociais	XX	XX
2.3.4	Doações e Subvenções	XX	XX
2.3.5	Superávit ou Déficit Acumulado	XX	XX
2.3.5.1	Superávit Acumulado	X	X
2.3.5.2	Déficit Acumulado	X	X

Fonte: Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 54 e 55). [Adaptação Nossa].

3.3.2 DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT

As Demonstrações do Resultado do Exercício ou Demonstração do Superávit ou Déficit, (termo usado para instituições cuja finalidade não é o de obtenção de lucros), são usadas de forma geral para verificar se a empresa está dando lucro ou prejuízo em determinado exercício, ou seja, o confronto entre as receitas (vendas de mercadorias ou prestação de serviços) e a despesa (sacrifício que a empresa faz para obter lucros), como expressa Neves e Viceconti (2001, p. 72), “O objetivo dessa demonstração é fornecer o resultado líquido do exercício, decompondo-o entre os seus elementos constitutivos, ou seja, as receitas e despesas do exercício, apuradas segundo o regime de competência”.

O regime de competência é adotado pela teoria da contabilidade e pelo Imposto de Renda, pois evidencia o resultado da empresa ou entidade de forma mais adequada e completa.

Já para as entidades sem fins lucrativos, o regime de caixa é o instrumento mais adequado, conforme expôs Marion (2009, p. 86) “O regime de caixa, como instrumento de apuração de resultado, é uma forma simplificada de contabilidade, aplicado basicamente às microempresas ou às entidades sem fins lucrativos, tais como igrejas, clubes, sociedades filantrópicas, etc.”.

Ainda segundo Marion (2009, p. 86):

As regras básicas para esse regime são:

- A receita será contabilizada no momento do seu recebimento, ou seja, quando entrar dinheiro no caixa (encaixe).
- A despesa será contabilizada no momento do pagamento, ou seja, quando sair dinheiro do caixa (desembolso). Assim, o lucro será apurado subtraindo-se toda a despesa paga (saída de dinheiro do caixa) da receita recebida (entrada de dinheiro no caixa).

Dessa forma o lucro será apurado subtraindo-se das receitas recebidas, todas as despesas pagas. As NBC estabelecem o que obrigatoriamente as demonstrações do resultado deverão conter, expressos na NBC T 3.3..2.3 (2003, p. 142):

3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo, e de forma ordenada:

- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades – fins;
- b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;

- d) o resultado bruto do período;
- e) os ganhos e perdas operacionais;
- f) as despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras;
- g) o resultado operacional;
- h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades – fins;
- i) o resultado antes das participações e dos impostos;
- j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- l) as participações no resultado;
- m) o resultado líquido do período.

Para as entidades do terceiro setor, será usado o termo superávit sempre que a entidade apresentar resultados positivos e déficit quando apresentar resultado negativo.

Como explicado anteriormente o modelo de demonstração do superávit ou déficit será apresentados apenas como sugestão, apresentados no Quadro 6:

Quadro 6 – Demonstração do Superávit ou Déficit

DENOMINAÇÃO SOCIAL: ENTIDADE EXEMPLO CNPJ 00.000.000/0000-00

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT		
RECEITAS ORDINÁRIAS NÃO – VINCULADAS	XX	XX
Receita de Venda de Bens e de Serviços	X	X
Receita de Taxa de Administração	X	X
Receita de Repasses Financeiros	X	X
Receita de Mensalidades e de Atendimento Hospitalar	X	X
CUSTO E DESPESAS GERAIS NÃO - VINCULADOS	XX	XX
Custo dos Bens e Serviços Vendidos	X	X
Despesas de Pessoal	X	X
Despesas Administrativas	X	X
SUPERÁVIT OU DÉFICIT ORDINÁRIO NÃO V-VINCULADO	XX	XX
Atividades ordinárias Vinculadas		
Receita de Atividade Educacional	X	X
Despesa de Atividade Educacional	X	X
Superávit ou Déficit de Atividade Educacional	X	X
Receita de Atividade de Assistência Social	X	X
Despesa de Atividade de Assistência Social	X	X
Superávit ou Déficit de Atividade de Assistência Social	X	X
Receita de Atividade Esportiva	X	X
Despesa de Atividade Esportiva	X	X
Superávit ou Déficit de Atividade Esportiva	X	X
Receita de Atividade de Saúde	X	X
Despesa de Atividade de Saúde	X	X
Superávit ou Déficit de Atividade de Saúde	X	X
Receita de Atividade Ambiental	X	X
Despesa de Atividade Ambiental	X	X
Superávit ou Déficit de Atividade Ambiental	X	X
SUPERÁVIT OU DÉFICIT DE ATIVIDADES ORDINÁRIAS VINCULADAS	XX	XX

RESULTADO FINANCEIRO (RECEITA FINANCEIRA MENOS DESPESA FINANCEIRA)	XX	XX
PROVISÕES E PERDAS LÍQUIDAS	XX	XX
OUTRAS RECEITAS LÍQUIDAS (RECEITAS MENOS DESPESAS)	XX	XX
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS LÍQUIDAS	XX	XX
Benefícios Obtidos – Gratuidade	X	X
Benefícios Concedidos – Gratuidade	X	X
DÉFICIT OU SUPERÁVIT ANTES DOS TRIBUTOS	XX	XX
Tributos incidentes sobre o Superávit	X	X
SUPERÁVIT OU DÉFICIT LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	XX	XX

Fonte: Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 56).

3.3.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL

A demonstração das mutações do patrimônio Social é uma das demonstrações obrigatórias para as entidades do terceiro setor segundo as NBC. Essas demonstrações evidenciam as mudanças ocorridas no patrimônio em determinado período de tempo, como demonstra a NBCT 3.5.1 (2003, p.102):

3.5.1 – conceito

3.5.1.1 – A demonstração das mutações do patrimônio líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor havidas no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.

Ainda segundo as NBC 3.5.2 (2003, p. 102), o conteúdo e a estrutura deverão conter:

3.5.2 – Conteúdo e Estrutura

3.5.2.1 – A demonstração das mutações do patrimônio líquido discriminará:

- a) os saldos no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
- d) os aumentos de capital discriminando sua natureza;
- e) a redução de capital;
- f) as destinações do lucro líquido do período;
- g) as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- h) o resultado líquido do período;
- i) as compensações do prejuízo;
- j) os lucros distribuídos;
- l) os saldos no final do período.

As nomenclaturas de lucros ou prejuízos serão substituídas por superávit ou déficit respectivamente como demonstrado no Quadro 7:

Quadro 7: Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

DESCRIÇÃO	FUNDO PATRIMONIAL	FUNDO INSTITUCIONAL	FUNDOS ESPECIAIS	DOAÇÕES E SUBVENÇÕES	SUPERÁVIT DÉFICIT	PATRIMÔNIO SOCIAL
SALDO INICIAL	X	X	X	X	X	X
DOAÇÕES				X		X
SUBVENÇÕES				X		X
SUPERÁVIT LIVRE		X	X		X	X
SUPERÁVIT COM RESTRIÇÃO					X	X
DÉFICIT					X	
SALDO FINAL	X	X				X

Fonte: Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 57).

3.3.4 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

A resolução CFC Nº 1.125/08 através da NBC T 3.8 vem tornar obrigatória para companhias fechadas com patrimônio líquido superior a 2 milhões de reais na data do balanço. Não sendo obrigatórias para a maioria das instituições inclusive do terceiro setor.

A demonstração dos fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que habilitam os usuários a avaliar as mudanças nos ativos líquidos de uma entidade, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para alterar os valores e prazos dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e oportunidades. As informações sobre os fluxos de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a entidade gerar recursos dessa natureza e possibilitam aos usuários desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente de futuros fluxos de caixa de diferentes entidades. A demonstração do fluxo de caixa também melhora a comparabilidade dos relatórios de desempenho operacional para diferentes entidades porque reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos (NBC T 3.8).

Para Marion (2009, p. 119) o fluxo de caixa é indispensável para que só possa ter uma administração sadia: “... sem fluxo de caixa fica quase impossível projetar, planejar financeiramente. Sem orçamento (planejamento financeiro) é impossível ter uma administração sadia”.

No Quadro 8 será apresentado um exemplo de fluxo de caixa simplificado:

Quadro 8: Fluxo de caixa simplificado

Meses Receitas/gastos	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Total
1. Receitas							
Saldo disponível	0,00	7.285,00	3.825,00	415,00	455,00	(5,00)	0,00
A receber	20.000,00	0,00	0,00	5.000,00	3.000,00	0,00	28.000,00
Subtotal	20.000,00	7.285,00	3.825,00	5.415,00	3.455,00	(5,00)	0,00
2. Gastos							
Pessoal	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	8.700,00
Encargos sociais	610,00	610,00	610,00	610,00	610,00	610,00	3.660,00
Material didático	5.655,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00	0,00	6.855,00
Material de consumo	3.500,00	500,00	450,00	600,00	500,00	0,00	5.550,00
Transporte	1.500,00	900,00	900,00	1.100,00	900,00	900,00	6.200,00
Subtotal	12.715,00	3.460,00	3.410,00	4.960,00	3.460,00	2.960,00	30.965,00
3. saldo disponível ao final do mês (1-2)	7.285,00	3.825,00	415,00	455,00	(5,00)	(2.965,00)	(2.965,00)

Fonte: Manual de procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 97).

O fluxo de caixa poderá ser apresentado por dois métodos: indireto e direto, como expõe o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse social (2007, p. 77):

Pelo método indireto é feita uma conciliação entre superávit/déficit do exercício social e as contrapartidas da movimentação ocorrida nas contas do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras de liquidez imediata). Pelo método direto são demonstradas todas as contas que tiveram contrapartida com as contas do disponível.

Dessa forma tem-se na demonstração de fluxo de caixa uma importante ferramenta na gestão da entidade assim como as notas explicativas que apesar de não serem demonstrações fazem parte delas.

3.3.5 NOTAS EXPLICATIVAS

As notas explicativas deverão acompanhar as demonstrações contábeis como parte integrante a fim de aumentar o poder informativo.

Alguns exemplos de informação que podem ser divulgadas nas notas explicativas serão apresentadas a seguir e podem ser encontradas no Manual de Contabilidade para Fundações e Entidades de Interesse Social (2007, p. 76):

- Descrever os registros da entidade nos organismos públicos competentes.
- Quem são os integrantes da administração.
- Formas de prestação de contas.
- Se há interação com outras entidades, inclusive partes relacionadas.
- Onde se localizará e em que área irá atuar.
- As missões e programas sociais realizados pela entidade.
- Restrição imposta pelo poder público ou pelo doador.
- Decisões tomadas assim como sua estrutura organizacional.
- Reserva financeiras
- Doações significativas recebidas no período ou intenções de receber.
- Informações sobre a política financeira da empresa
- Gratuidades concedidas e recebidas.

As notas explicativas auxiliam as Demonstrações Contábeis proporcionando aos usuários destas uma maior clareza nas informações, já que mostra como devem ser escritos os registros das entidades, expõe o corpo administrativo, demonstra como as contas serão apresentadas, a localização dessas entidades, que tipos de decisões devem ser tomadas, informações sobre a situação financeira da instituição, evidencia os benefícios recebidos além de proporcionar outras informações que sejam de fundamental importância na gestão das instituições do Terceiro Setor.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa evidenciou o surgimento do Terceiro Setor na Europa e o fortalecimento dessas instituições na América do Sul especialmente no Brasil no início dos anos 80 com a redemocratização do País atuando em várias áreas que atendessem os interesses da minoria e lutassem por cidadania.

Nessas circunstâncias verificou-se um crescimento dessas instituições devido ao crescimento da fiscalização por parte do Governo e da sociedade, fazendo com que o Terceiro Setor assumissem responsabilidades cada vez maiores, devido a forte dependência de patrocínios e doações.

Diante dessas responsabilidades assumidas pelo Terceiro Setor, surge a necessidade de se prestar contas à sociedade e aos investidores, sejam eles públicos ou privados, usando-se da contabilidade como ferramenta indispensável na geração de informações que dessem suporte a continuidade de suas ações.

No decorrer dessa pesquisa observou-se a importância da Contabilidade no desenvolvimento das entidades do Terceiro Setor, dando suporte técnico à continuidade das operações de geração de recursos próprios, e prestando serviços que otimizam os recursos obtidos, transformando essas ações em documentos financeiros que possam ser utilizados pelos gestores dessas instituições assim como pelos usuários que nelas tiverem interesse.

A pesquisa também mostrou:

- que as instituições não são recentes, mas remontam aos séc. XVI e XVII e que surgiram com os conflitos entre patrões e empregados;
- que no Brasil essas instituições se dão no final do regime militar e surgem para realizar ações sociais que o Estado não foi capaz de realizar;
- quais os tipos de organizações sociais no Brasil instituídos pelo Novo Código Civil que são as Associações e as Fundações, bem como seu processo de formação;
- quais os benefícios que as entidades do terceiro Setor no Brasil recebem do Governo;
- algumas definições de conceitos contábeis segundo autores renomados;
- como sugestões Demonstrações Contábeis aplicadas ao Terceiro Setor.

Para que uma instituição permaneça em um mercado competitivo são necessárias ferramentas que possibilitem a manutenção de suas organizações e não somente isto, mas que possibilitem aos gestores um maior controle através de informações que deem suporte para a tomada de decisões seguras, sendo portanto a contabilidade imprescindível.

Devido ao tempo disponível para a elaboração deste trabalho, essa pesquisa concentrou esforços para demonstrar as demonstrações contábeis obrigatórias ao Terceiro Setor bem como sua importância. A recomendação é que estudos posteriores possam ser desenvolvidos com base nesse estudo.

Como sugestão para trabalhos posteriores recomenda-se pelo autor, a averiguação da competitividade entre as instituições sociais para obtenção de recursos públicos, como também, ampliar a idéia central deste projeto para que possa ser alcançado no futuro, um trabalho completo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **Terceiro Setor – historia e gestão de organizações**. São Paulo: SUMMUS, 2006.

ARAÚJO, Osório Cavalcanti. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2001.

BRASIL. **Lei nº 9.790, de 23 de Março de 1999**. Disponível em: http://WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm. Acesso em: 12 de junho de 2011.

BRASIL. **Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado**. Brasília: MARE, 1998.

BRASIL. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília: CFC, 2007.

BRASIL. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCT3.8 – Demonstração do Fluxo de Caixa**. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT3.8DemFluxoCaixa_AudienciaPublica.pdf. Acesso em: 05 de set. 2010.

BRASIL. **Novo Código Civil**. Brasília: Senado Federal. 2003.

CABRAL, Eloísa Helena de Souza. **Terceiro Setor Gestão e Controle Social**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas S.A. 2009.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Entidades de Fins não Lucrativos. Boletim IOB – temática Contábil e balanços. BOL.17/90. São Paulo, 1990.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Contabilidade Básica e Estrutura das Demonstrações Financeiras**. São Paulo: FRASE, 2001.

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. Brasília: CFC, 2008.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774 DE 16 DE DEZEMBRO DE 1994. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br.com.br/legislação/resoluçãocfc774.htm>. Acesso em: 05 de set. 2010.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da Silva. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

TACHIZAWA, Takeshy – **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor – Criação de ONGs e Estratégias de Atuação**. São Paulo: Atlas, 2007.