



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOZINETE SANTOS MATOS DE ALMEIDA

TERCEIRO SETOR: Aspectos Contábeis e Tributários

Salvador
2017

JOZINETE SANTOS MATOS DE ALMEIDA

TERCEIRO SETOR: Aspectos Contábeis e Tributários

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Católica do Salvador, Faculdade de Ciências Contábeis, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Renilson Roberto Santos.

Salvador
2017

JOZINETE SANTOS MATOS DE ALMEIDA

TERCEIRO SETOR: Aspectos Contábeis e Tributários

Monografia apresentada ao curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do Prof. Esp. Renilson Roberto Santos.

Aprovada em _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Renilson Roberto Santos
Universidade Católica do Salvador

Prof. Dr. Jair Sampaio Soares Junior
Universidade Federal da Bahia

Prof. Esp. Rubens Mario Ribeiro Pacheco
Universidade Federal da Bahia

Dedico este trabalho primeiramente à Deus que é o meu tudo, à minha Mãe por todo o apoio em todas as circunstâncias da minha vida, ao meu orientador por toda a paciência e dedicação prestada e a todos que de algum modo contribuíram para o sucesso deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que permitiu que tudo acontecesse me dando saúde e forças para superar as dificuldades. Que nos momentos de felicidades me encheu de alegria e nos momentos difíceis me deu sabedoria e garra para vencer me ensinando lição como ser humano para me tornar uma pessoa melhor.

Aos meus pais, pelo amor e incentivo nas horas difíceis, de desânimo e coragem, agradeço a eles pelo que sou hoje, agradeço pelo amor carinho e cuidado que recebi na infância, pois sei que sempre fizeram o melhor para meu futuro.

Aos meus irmãos Geórgenes, Janice e ao meu marido Anderson, meu filho Davi Lucas, que sempre me colocaram para cima, com o amor e carinho de ambos.

Agradeço aos meus amigos que sempre estiveram ao meu lado nos momentos tristes e felizes, e me compreenderam nos momentos de ausência.

As minhas queridas tias Alzenir e Antonina que tiveram participação importante na minha vida acadêmica sempre me incentivando a estudar.

Ao meu orientador, Professor Renilson Roberto Santos pela assistência, dedicação e empenho, esteve disposto a ajudar e contribuir para um melhor aprendizado, pelo suporte, pelas correções e incentivos.

Ao meu Professor Jair Sampaio, pela dedicação, paciência e carinho ao lecionar, e pelo seu belíssimo trabalho feito em sala de aula.

Aos professores do curso pela atenção e troca de experiências e pelo compartilhamento de informações, tenho certeza que todo meu aprendizado vou levar para o resto da minha vida. E à todos que direta ou indiretamente colaboraram para minha formação.

À esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

“Você nunca sabe que resultados virão da sua ação. Mas, se você não fizer nada, não existirão resultados”.

(MAHATMA GANDHI)

ALMEIDA, Jozinete Santos Matos de. **Terceiro Setor: Aspectos Contábeis e Tributários**. 2017. 58f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade Católica do Salvador, 2017.

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo geral analisar se o terceiro Setor possui aspectos contábeis e tributários com especificidades distintas do primeiro e segundo setor. A mesma consistiu metodologicamente de uma pesquisa exploratória de cunho qualitativo. A fim de alcançar os objetivos propostos aborda-se a origem, a evolução e o conceito de Contabilidade para melhor entendimento e fundamentação do trabalho, uma vez que a mesma tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades. Nesse contexto, evidencia-se a origem das entidades sem fins lucrativos, que têm como regime jurídico as associações ou as fundações, sua evolução, conceito e características. Após a abordagem desses itens procurou-se evidenciar a importância da Contabilidade como sistema de informação para a tomada de decisão, assim como as Demonstrações Financeiras, relatórios gerenciais elaborados de acordo com as normas de contabilidade. No estudo de caso realizado com algumas entidades do Terceiro Setor da capital Baiana – Salvador, através de entrevista estruturada, verificou-se que todas as instituições pesquisadas possuíam contabilidade regular, a contabilidade interna estava presente em apenas 40% das instituições, somente 40% delas detinham um sistema de informação gerencial e na maioria das entidades pesquisadas, havia uma necessidade de aprofundamento em conhecimento específico na área contábil para o terceiro setor.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Tributação. Contabilidade.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CFC - Conselho Federal de Contabilidade
- COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
- CTN - Código Tributário Nacional
- ONG - Organização não Governamental
- ONU - Organização das Nações Unidas
- OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
- OSID - Obras Sociais Irmã Dulce
- PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
- PIS - Programa de Integração Social
- SUS - Sistema Único de Saúde

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Quadro com diferenças entre os objetivos das ESFL e das ECFL.....	21
Figura 02 - Quadro com resumo das principais características das entidades sem fins lucrativos.....	22
Figura 03 - Quadro com as deliberações da Assembleia Geral	24
Figura 04 - Disposição Gráfica dos componentes da gestão de entidades sem fim lucrativo	35
Figura 05 - Quadro com principais aspectos revelados pelos índices financeiros.....	41

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Modelo de análise Teórico	30
Quadro 02 - Modelo de análise	45

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Contabilidade terceirizada X Contabilidade interna.....	46
Gráfico 02 - Entidades que possuem algum sistema de informação	47
Gráfico 03 - Utilização das demonstrações financeiras pelas entidades sem fins lucrativos	48
Gráfico 04 - É necessário que todas as empresas façam planejamento tributário	49
Gráfico 05 - Explica-se para os clientes da forma de tributação escolhida para a empresa	50
Gráfico 06 - Costuma-se fazer planejamento tributário para os clientes.....	50

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	PROBLEMATIZAÇÃO	15
1.2	ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL	18
2.2	IDENTIDADE DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL.....	20
2.3	CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	22
2.3.1	Características Jurídicas das Entidades sem Fins Lucrativos	23
2.3.1.1	<i>As Associações</i>	23
2.3.1.2	<i>As Fundações</i>	25
2.3.2	Comparação entre as características das Entidades sem Fins Lucrativos quanto à finalidade	26
2.4	BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PELO PODER PÚBLICO ÀS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL (ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E OSCIPS).....	28
2.4.1	Aspectos Tributários Imunidade X Isenção	28
2.5	CONCEITO DE CONTABILIDADE GERENCIAL	31
2.5.1	Contabilidade Gerencial e Sistema de Informação	32
2.5.2	Sistema de Informação Contábil	32
2.6	GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS.....	33
2.6.1	Receita nas Entidades sem fins lucrativos	33
2.6.2	Despesas nas Entidades sem fins lucrativos	34
2.6.3	Equilíbrio financeiro	35
2.6.4	Contabilidade por Fundos	36
2.7	NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS APLICADAS ÀS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	36
2.8	PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	37
2.8.1	Balanco Patrimonial (BP)	37
2.8.2	Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE)	38
2.8.3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS)	38
2.8.4	Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	39
2.9	RELATÓRIOS GERENCIAIS	39
2.9.1	Orçamentos Periódico e Contínuo	40
2.9.2	Orçamento Base Zero	40
2.9.3	Índices de Avaliação de Desempenho	41
3	METODOLOGIA	42
3.1	TIPO DE PESQUISA	42
3.2	OBJETIVOS	43
3.2.1	Objetivo geral	43
3.2.2	Objetivos específico	43
3.3	INSTRUMENTOS DE COLETA.....	44
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA.....	44
3.5	TÉCNICA DE ANÁLISE.....	45

3.6	MODELO DE ANÁLISE.....	45
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO.....	47
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
	REFERÊNCIAS.....	55
	APÊNDICES.....	59
	APÊNDICE A – Questionário de entrevista para estudo de caso.....	
	APÊNDICE B – Perfil das entidades pesquisadas	

1 INTRODUÇÃO

Ao longo da história das organizações do terceiro setor no Brasil, antes mesmo de assim ser denominada, com sua origem nas Santas Casas de Misericórdia, muitas mudanças ocorreram permeadas por calorosas discussões sobre o papel desse setor. Inicialmente as organizações do terceiro setor tinham como princípio básico a prática da filantropia em setores onde a ineficiência do Estado não permitia que fosse alcançado. Com o crescimento e profissionalização do terceiro setor, o que se verifica é que o mesmo tem ocupado cada vez mais espaço que institucionalmente caberia ao Estado (FALCONER, 1999).

A sociedade organizada possui em sua estrutura três setores: o Primeiro Setor no qual atua o poder público, os órgãos governamentais (o Estado); o Segundo Setor que compreende as organizações que exercem atividades privadas com fins lucrativos nas diversas áreas da indústria, comércio, prestação de serviços e a agroindústria; e o Terceiro Setor que diz respeito às entidades privadas que exercem atividades sem fins lucrativos, voltadas para as mais diversas áreas sociais (AUAD, 2005).

O termo terceiro setor carrega a herança anglo-saxônica da ideia de filantropia, o qual o identifica no universo das instituições sem fins lucrativos (*non-profit organizations*). No aspecto jurídico o *non-profit sector*, denominado também de *voluntary sector*, está particularmente associado ao contexto norte-americano, onde o vínculo com a prática de Estado Social não se configura como prioritária historicamente (FALCONER, 1999).

A partir dessa denominação, o principal destaque é disposto de determinadas características organizacionais própria do terceiro setor, vislumbrada de uma perspectiva funcionalista. Onde as organizações que atuam nesse campo possuem cinco características fundamentais: elas são formais, independentes, privadas, não distribuem lucro e possui no seu quadro um determinado nível de voluntariado (FERNANDES, 2012).

De acordo com Costa (2001), o Terceiro setor é formado por entidades como fundações e associações que produzem bens e serviços públicos, sem objetivar o lucro, suprimindo a lacuna propiciada pelo Estado. Corresponde a uma espécie de

junção do setor público com o privado, isto é, dinheiro privado para objetivos públicos. O que não significa que o poder público não possa investir no Terceiro Setor, até porque este atua onde o Estado deveria atuar.

No Terceiro Setor atuam voluntários e profissionais das mais distintas áreas e formações. Estudo realizado pela Johns Hopkins University no ano de 1995 aponta que aproximadamente 2% da população do Brasil possui ligação indireta com esse setor (ALBUQUERQUE, 2006).

Atualmente o Brasil possui em atuação no seu território, diversas instituições e fundações privadas do terceiro setor, seja através do financiamento de iniciativas com recursos financeiros, materiais e humanos, ou através da execução de projetos, ou ainda, executando as duas atividades. Somado a essas organizações, estão centenas de apoiadores ou financiadores nacionais e internacionais, bem como governamentais (CABRAL, 2007).

Costa e Neves (1997) afirmam que nas organizações do terceiro setor também existe a necessidade da sistematização dos processos visando à preservação do patrimônio formado para a promoção dos seus objetivos. Nessa conjuntura, é possível afirmar que ao constituir-se uma organização, independente do seu ramo de atividade a presença da contabilidade se torna indispensável com vista a registrar e acompanhar as mudanças no patrimônio no transcorrer do tempo, proporcionando informações necessárias para a tomada de decisão e perenidade.

A contabilidade exerce um papel de fundamental relevância nas organizações do terceiro setor, não apenas ao que diz respeito ao monitoramento do controle do patrimônio, mas especialmente no que concerne a simplificação do diálogo entre a instituição e os seus usuários, não somente das informações contábeis, mas também daqueles que são beneficiados através das ações da organização, bem como da sua relação com a sociedade como um todo (GRAZZIOLI, 2015).

Nessas circunstâncias, faz-se necessário a existência de um profissional contábil que exerça as exigências do trabalho voluntário, um profissional devidamente qualificado que seja capaz de atender as necessidades da especialização contábil, mas principalmente que seja capaz de compreender e redimensionar os fins da organização através do seu trabalho, considerando as

especificidades legais e tributárias das organizações do terceiro setor (FERNANDES, 2012).

Desse modo, o tema proposto diante da necessidade do conhecimento dos aspectos contábeis e tributários específicos das organizações pertencentes ao terceiro setor. Sendo assim, a presente pesquisa busca contribuir para uma discussão de reconhecida relevância, já que a cada dia que passa o crescimento do setor em questão se consolida na sociedade, exercendo um papel de extrema importância, onde muitas vezes assume uma responsabilidade que cabe ao Estado.

Para tanto, a presente pesquisa apresenta como objetivo principal analisar os aspectos contábeis e tributários aplicados ao Terceiro Setor. Dentre os objetivos específicos estão: Verificar as origens históricas do Terceiro Setor; descrever as características e definições do Terceiro Setor; identificar o papel do Terceiro Setor na capital baiana; demonstrar a relação do terceiro setor com os aspectos contábeis e tributários. E como problema foi apresentado pela pesquisa o seguinte questionamento: O terceiro Setor possui aspectos contábeis e tributários com especificidades distintas do primeiro e segundo setor?

Com o objetivo principal de promover a melhoria da qualidade de vida das pessoas necessitadas, as organizações do terceiro setor possuem uma atuação nas mais diversas áreas sociais, na educação, saúde, esportes, lazer, orientação vocacional, qualificação profissional, cultura e outras. No entanto, o contexto atual mostra uma expansão significativa do terceiro setor, onde além da promoção da filantropia o setor tem atuado significativamente na área de gestão em parceria com o Estado, assumindo a administração de diversas unidades nas mais variadas áreas, como educação e saúde. Desse modo, compreender os aspectos tributários e contábeis desse setor é algo de fundamental importância para o profissional de contabilidade, já que o mesmo tem crescido significativamente (FERNANDES, 2012).

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

O meio acadêmico da área contábil não tem discutido como deveria o terceiro setor, dispensando uma maior atenção para o primeiro e segundo setor, especialmente em decorrência de oferecer um mercado mais amplo para profissionais da área de contabilidade. Por se tratar de um tema pouco abordado no transcorrer da graduação, o seu conhecimento torna-se restrito pelos profissionais da área, o que faz com que muitas vezes, seja despertado o interesse de melhor conhece-lo e até de atuar no setor. Dessa forma, os aspectos tributários e contábeis do terceiro setor, torna-se um desafio para o profissional de contabilidade, que busca a ampliação dos seus conhecimentos, indo além da contabilidade pública e das empresas comerciais e prestadoras de serviços com fins lucrativos. Voltando o interesse para a contabilidade destinada as organizações do terceiro setor, que tem crescido substancialmente nos últimos anos e tendo uma atenção maior do Estado, em decorrência do seu papel na sociedade. Além da aplicação de uma fiscalização mais eficaz, a fim de evitar a ação de indivíduos maus intencionados que utilizam essas instituições para fins fraudulentos. Assim, esta pesquisa apresenta a seguinte questão problema: O terceiro Setor possui aspectos contábeis e tributários com especificidades distintas do primeiro e segundo setor da sociedade organizada? Como objetivo principal busca-se analisar os aspectos contábeis e tributários aplicados ao Terceiro Setor. Dentre os objetivos específicos estão: Verificar as origens históricas do Terceiro Setor; descrever as características e definições do Terceiro Setor; falar sobre o papel do Terceiro Setor na sociedade: demonstrar a relação do terceiro setor com os aspectos contábeis e tributários.

1.2 ESTRUTURA DO TRABALHO

No segundo capítulo aborda-se a origem, evolução e o conceito da contabilidade levando em consideração a relevância dos princípios contábeis, buscando compreender melhor os objetivos dessa ciência. A história do terceiro setor como tudo começou o marco que aconteceu na década de 90 e como o terceiro setor se desenvolveu.

No terceiro capítulo foi estudada a origem das entidades sem fins lucrativos, sua evolução, conceito e características. Essas entidades de interesse social são instituições privadas que atuam em áreas de interesse público, visando o bem-estar social, e tem como regime jurídico às associações ou fundações. O surgimento do Terceiro Setor está diretamente vinculado ao crescimento das desigualdades sociais e, conseqüentemente, à incapacidade do poder público em solucionar os problemas que atingem grande parcela da população. São entidades ou organizações, que desligadas do Estado assumem funções específicas do poder público.

No quarto e último capítulo, mostrou-se a contabilidade como instrumento de informação para a tomada de decisão nas entidades sem fins lucrativos, e as normas e práticas contábeis aplicadas a essas entidades, bem como as várias demonstrações contábeis que as mesmas utilizam para subsidiar na tomada de decisão. Um dos obstáculos que prejudica o crescimento do terceiro setor é a dificuldade que estas organizações têm em estruturar sua administração, tendo em vista a carência de pessoal especializado para gerir suas atividades e as dificuldades de desenvolver as tarefas administrativas e financeira, associadas à escassez de recursos financeiros. Assim, torna-se, importante a prestação de serviços contábeis por profissionais capacitados para melhor aplicação dos recursos recebidos e controle de suas despesas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo trata das entidades sem fins lucrativos no Brasil, abordando os seus diversos aspectos e características. De modo, a possibilitar a compreensão do que são e de modo atuam.

2.1 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL

A palavra filantropia, que é a bandeira das entidades de interesse social, tem origem grega, e quer dizer humanitarismo ou amor à humanidade. Este amor pode ser transformado em ações sociais diversas para o bem-estar da comunidade como: saúde sanitária, qualidade habitacional, educação infantil, conscientização de coletividade, meio ambiente, etc. Os primeiros grupos de pessoas a formarem organizações sociais são dos movimentos organizados pela sociedade civil, sendo que essas organizações estão constituídas em: associações, centros, fundações, institutos etc. Pode-se observar então que são ações sociais paralelas às do Estado, cuja finalidade não é o lucro e sim o bem estar social (FERNANDES, 1994).

Com o final da Segunda Guerra Mundial, ocorreram várias transformações no mundo, tais como: mudanças radicais nos centros de poder econômico e político, concentração urbana de ações, migrações em massa dos campos para as cidades, entre outras questões. Essas mudanças contribuíram e muito para o aumento acentuado da violência, doenças, pobreza e conflitos, de natureza religiosa, étnica, social e política. A solução desses problemas dependia da capacidade de articulação dos agentes sociais, por isso, ouve um aumento considerável das sociedades civis, que ganhavam espaço, propondo mudanças para resolver os problemas que afligem a comunidade, todavia, de forma organizada (COSTA; VISCONTI, 2001).

No Brasil, as organizações da sociedade civil ganharam força na década final do regime militar. A partir da necessidade da democratização e reestruturação das sociedades constituídas houve o nascimento de ações sociais dirigidas à população, aliadas às questões de exclusão social, meio ambiente, educação, saúde, desporto,

cultura, comunicação, geração de emprego e renda, dentre outros, entretanto, não havia uma preocupação com os aspectos legais, jurídicos e institucionais desta prática (FRANÇA FILHO, 2002).

Para França Filho (2002), a sobrevivência dessas organizações dependia de recursos recebidos de fundos das Organizações Não Governamentais – ONGs internacionais. Tais fundos eram destinados às populações excluídas, ao meio ambiente, movimentos sindicais etc.; e pareciam fluir com facilidade para as lideranças brasileiras, que eram responsáveis por melhorar e executar os projetos e prestavam contas dentro das regras organizacionais dos doadores, não havendo maiores preocupações com questões de cunho contábil como, por exemplo: seguir os princípios contábeis, padrões, regras e práticas que na época, eram utilizadas apenas para as empresas com finalidade lucrativa.

Só na Década de 80, houve um avanço no papel das Entidades de Interesse Social devido aos movimentos sociais para questões específicas, tais como: discriminação racial, pobreza, preconceitos sociais, populações indígenas, e outras. Apenas na década seguinte o termo ONG, se proliferou no Brasil, a partir da ECO-92 (Fórum Internacional para discussão do meio ambiente, com a participação de diversos chefes de Estado). O termo foi aplicado às organizações civis, que atuam paralelamente ao Governo buscando o bem-estar da sociedade constituída sob a forma de: associações, centros, grupos, fundações, institutos, etc (LANDIN, 1993).

No início dos anos 90, a crise financeira afetou as ONGs internacionais, e a partir deste fato, aliado à miséria na África e no Leste Europeu, essas instituições mudaram de foco em se tratando de doações e fundos para ações sociais no Brasil, transferindo-se para tais regiões. Surge então a necessidade de auto sustentabilidade, ou seja, capacitar os dirigentes de organizações sociais para a gestão institucional, captação de fundos e continuidade da missão. Os recursos do Governo e as empresas privadas passaram a ser alvo das Entidades de Interesse Social, acompanhadas das campanhas por doações voluntárias (LIMA, 2010).

A partir desses fatos, aumentou a responsabilidade jurídica das organizações, pois seus dirigentes começam a enxergar que ela é empregadora, compram e contratam serviços, afetando, portanto, a legislação trabalhista, de consumo, comercial e de licitação pública (PAES, 2006).

Nesse contexto, essas instituições, passam a sofrer pela ausência de legislação regulamentadora do seu papel, de sua relação com a sociedade, Governo, e pela ausência de padrões contábeis (FALCONER, 1999).

2.2 IDENTIDADE DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL

Pode-se afirmar que existem três setores distintos atuantes no mercado mundial, movimentando a economia e trabalhando para a evolução da sociedade. No Primeiro Setor está o Estado, que exerce atividades múltiplas tais como: política, administrativa, econômica e financeira necessárias para o cumprimento das finalidades propostas. No segundo setor estão as empresas privadas, que exercem suas atividades com a finalidade de obtenção de lucros que serão posteriormente distribuídos como remuneração pelo capital que aplicado. É certo afirmar a existência de um Terceiro Setor, porém sua definição ainda gera polêmicas (FERNANDES, 2012).

De acordo com Albuquerque (2006), no Brasil atualmente há uma grande confusão em relação aos termos: Terceiro Setor, Organizações Não Governamentais (ONGs), Organizações da Sociedade Civil, Organizações Sociais, Entidades Beneficentes, Organizações Filantrópicas, Organizações Sociais e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), a cada reforma institucional nossos dirigentes tentam esclarecer as diferenças entre essas entidades e acabam aumentando as dúvidas quanto às distinções existentes, dessa forma, os termos terminam sendo utilizados como sinônimo fato que representa um grande equívoco.

Para Camargo (2001, p.21):

Da ótica do mercado, o Terceiro Setor é um conjunto de iniciativas individuais para abraçar os interesses coletivos, democratizando o debate dos problemas sociais.

O setor privado não é capaz de suprir todas as necessidades enunciadas, uma vez que interesses coletivos usualmente não correspondem a investimentos lucrativos. Entretanto, numa última análise, o mercado depende, dentre diversas condições dos trabalhos do Terceiro Setor. Somente ele lida com o desenvolvimento do ser humano, que é o consumidor dos seus produtos e serviços.

Devido à afirmativa do autor, pode-se entender que o terceiro setor é um conjunto de organizações sem fins lucrativos, que tem como foco principal promover a caridade e filantropia através de ações voluntárias, promovendo a cidadania em sua plenitude, visto que o setor privado não tem condições de suprir as mútuas necessidades do ser humano.

Segundo Olak (2000, p.23): “Ser Terceiro Setor significa participar de um terceiro segmento, além do Estado e do mercado”.

É necessário também definir a nomenclatura Organização não Governamental ONG, que foi incorporada ao nosso vocabulário no Brasil na Conferência Rio-92, devido aos temas ali discutidos, relacionados ao meio ambiente, a defesa de direitos humanos, à preocupação em organizar a participação social.

Segundo Olak (2006, p.2):

Para o Banco Mundial, as ONGs são organizações privadas que realizam atividades para reduzir sofrimento, promover o interesse dos pobres, proteger o ambiente, prover serviços sociais básicos, ou desenvolver comunidades.

Porém, num sentido amplo são quaisquer organizações sem fins lucrativos e independentes de governos. Procuram cada vez mais “parcerias” com esse setor, no sentido de estimular as atividades desenvolvidas por eles.

As diferenças entre os objetivos das Entidades sem Fins Lucrativos e das Entidades Com Fins Lucrativos serão demonstradas no quadro abaixo:

Figura 01. Quadro com diferenças entre os objetivos das ESFL e das ECFL

Entidades	Objetivos – Meio	Objetivos–Fins
Com fins lucrativos	Satisfação das necessidades dos consumidores	Lucro
Sem fins lucrativos	Provocar mudanças sociais	Indivíduos Transformados

Fonte: Olak (2006, p.8)

Nesse contexto, as entidades de interesse social são instituições privadas que atuam em áreas de interesse público, visando o bem-estar social, e tem como regime jurídico às associações ou fundações.

2.3 CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Olak (2006) apresenta um quadro onde consta o resumo das principais características das entidades sem fins lucrativos.

Figura 02. Quadro com resumo das principais características das entidades sem fins lucrativos

1.	Objetivos Institucionais	→	Provocar mudanças sociais (DRUCKER, 1994, p.14).
2.	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	→	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3.	Lucro	→	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4.	Patrimônio/Resultados	→	Não há participação/distribuição aos provedores.
5.	Aspectos Fiscais e Tributários	→	Normalmente são imunes ou isentas.
6.	Mensuração do Resultado Social	→	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente (SUMMERS e MOSCOVE, SIMKIN).

Fonte: Olak (2006, p.7).

As características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos, de acordo com Olak (2006, p.6) são:

- I. o lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- II. seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- III. o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- IV. as contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

A partir das características acima identificadas, de acordo com Olak (2006, p.06), define-se as Entidades sem Fins Lucrativos da seguinte forma:

São instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

A partir da finalidade de criação das entidades sem fins lucrativos: ou seja, se declarada de interesse público ou de qualidade social, as mesmas se dividem em: Organizações Sociais (OSs) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), que são de interesses públicos, e as entidades de interesse social (não declaradas de interesse público).

Em 1998 no Brasil, foi divulgada a Lei que regulamenta o trabalho voluntário. Em 1999, foi aprovada a Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs, apresentando uma caracterização específica das entidades com interesse social, criando assim dois tipos de organizações sociais: as declaradas de interesse público e as de qualidade social não declaradas de interesse público.

2.3.1 Características Jurídicas das Entidades sem fins lucrativos

Conforme consta no Código Civil Brasileiro, as entidades sem fins lucrativos se dividem em: associações e fundações.

2.3.1.1 As Associações

Na ótica de Camargo (2001, p.35): “São formadas pela união de pessoas jurídicas organizadas para a realização de atividades não-econômicas”.

Segundo Olak (2006, p.13):

As associações são organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Estão voltadas para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais.

Os órgãos deliberativos e administrativos nas associações devem ter seu funcionamento e composição, predefinidos em seus estatutos, sendo a Assembleia Geral o órgão de deliberação máxima, ou seja, todas as decisões devem ser tomadas nas assembleias.

a) De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.24), a Assembleia Geral tem as seguintes competências privativas: destituir os administradores; eleger administradores; aprovar e alterar o estatuto e aprovar contas.

Para destituir os administradores e alterar o estatuto é necessário o voto de dois terços dos presentes à assembleia convocada extraordinariamente para esse fim, que não pode ser decidida em primeira convocação sem maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas próximas convocações. Conforme descrito na tabela abaixo:

Figura 03. Quadro com as deliberações da Assembleia Geral

Competências	Voto concorde	Quórum mínimo	
		1ª convocação	2ª convocação
Eleger os administradores	Não especificado no Código Civil	Não especificado no Código Civil	Não especificado no Código Civil
Destituir os administradores	2/3	Majoria absoluta	1/3
Aprovar as contas	Não especificado no Código Civil	Não especificado no Código Civil	Não especificado no Código Civil
Alterar o estatuto	2/3	Majoria absoluta	1/3

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.24).

O órgão executivo da associação é composto pelos administradores e tem por finalidade executar as decisões aprovadas pela assembleia geral, incluindo gerir os recursos da entidade e prestar contas dos mesmos e das atividades, à assembleia geral, de acordo com as atribuições definidas no estatuto. Normalmente também é eleito um Conselho Fiscal previsto em estatuto, que tem como objetivo fiscalizar as contas da associação e o cumprimento das finalidades estatutárias. Portanto, é correto afirmar que o controle das contas e atividades das associações são feitos pelos associados.

2.3.1.2 As Fundações

As Fundações são entidades jurídicas que tem como fator preponderante o patrimônio, que deverá ser administrado de forma a cumprir as finalidades previstas pelo seu fundador.

Segundo Camargo (2001, p.37):

Fundação é um patrimônio que, associado a uma ideia do instituidor, é colocada a serviço de um fim determinado. Qualquer fundação será sempre sinônimo de patrimônio, destinado à consecução de um fim não egoístico, em benefício da comunidade (ou parte dela), em decorrência de um estatuto previamente aprovado.

De acordo com Olak (2006, p.13):

Fundações privadas são uma categoria de conotação essencialmente legal. A criação de uma fundação se dá segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.

O estatuto da fundação deverá especificar sobre a administração, bem como os órgãos que comporão a fundação, sua composição e competências, sendo sua administração formada de no mínimo dois órgãos, um deliberativo e um executivo.

Para alterações e reformas estatutárias deverá ser observado o quorum mínimo estabelecido no estatuto, e estas deverão ser aprovadas pelo Ministério Público. As finalidades estatutárias das fundações são imutáveis.

As fundações de grande porte e maior complexidade adotam juntamente com o estatuto um regimento interno. Uma regulamentação interna, subordinada ao estatuto, que trata principalmente, sobre o funcionamento e organização dos órgãos da mesma.

Para assegurar a correta aplicação dos recursos e também para zelar pelo patrimônio da fundação, o órgão deliberativo, geralmente dispõe de um Conselho Fiscal, um órgão para fiscalização e que tem por finalidade examinar as prestações de contas do órgão executivo. Os componentes do órgão deliberativo não integram nenhum dos demais órgãos da fundação, sendo assim, possuem a independência necessária para analisar as contas da entidade com maior extensão e profundidade.

O ministério público acompanhará as alterações estatutárias, o comparecimento às reuniões deliberativas, exames de prestação de contas anuais e acompanhamento das atividades em geral (OLAK, 2006).

2.3.2 Comparação entre as características das Entidades sem fins lucrativos quanto à sua finalidade

De acordo com a finalidade para a qual é constituída, ou seja, de interesse social público, as entidades sem fins lucrativos se dividem em: Organizações Sociais (OSs) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

A Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, criou as Organizações Sociais (OSs) e a Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999 criou as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), sem fins lucrativos, de direito privado e podem ser beneficiadas por recursos públicos. Apesar das semelhanças, não são iguais, têm tratamentos legais distintos.

De acordo com Olak (2006, p.17):

A implementação das OSs foi uma estratégia central do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Seu objetivo principal foi permitir e incentivar a 'publicitação', ou seja, a produção não lucrativa pela sociedade de bens e serviços não exclusivos do Estado.

Pode-se afirmar que o Estado precisava incentivar a criação de entidades que produzissem bens e serviços não exclusivos, de interesse da sociedade, para suprir a carência causada pelo mesmo.

Olak (2006, p.17), ainda afirma que pela Lei das OSs:

Podem ser qualificadas como organizações sociais as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

O termo Parceria que é a formação do vínculo de cooperação entre as partes, para incentivar a execução das atividades de interesse social, está exposto na Lei das OSCIPs como um novo instrumento jurídico, para isso, a entidade precisa ser qualificada como OSCIP.

A previsão dos critérios e objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados pelas entidades, através de indicadores de resultado é uma das cláusulas principais desse termo.

O Contrato de Gestão é o que regulamenta as relações com o Governo nas Organizações Sociais. Não há qualquer termo semelhante ao de Parcerias, pois a entidade (OS) já é criada com o contrato de gestão, ele é o motivo da sua criação, elas têm a administração de certo patrimônio público, que é cedido pelo Estado. Na parceria recursos públicos são destinados a uma entidade, mas na gestão do patrimônio não deve ter influência do Estado.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.44):

Tanto as fundações como as associações podem ser qualificadas como OSCIPs, desde que não-enquadradas na relação a seguir. O legislador optou por enumerar as pessoas jurídicas que não podem obter essa qualificação:

- I) sociedades comerciais;
- II) sindicatos, associações de classe ou de representação de categoria profissional;
- III) instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais;
- IV) organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações;
- V) entidades de benefícios mútuos destinados a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios;
- VI) entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
- VII) instituições hospitalares privadas não-gratuitas e suas mantenedoras;
- VIII) organizações sociais;
- IX) cooperativas;
- X) fundações públicas;
- k) fundações sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas;
- XI) as organizações creditícias que tenham quaisquer tipos de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

2.4 BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PELO PODER PÚBLICO ÀS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL (ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E OSCIPS)

Reconhecendo a importância do trabalho das entidades de interesse social que atuam em benefício da sociedade, sem finalidade de lucros, o Poder Público tem concedido alguns benefícios visando incentivar a criação de novas associações

e fundações, pois têm uma função social de mais alta relevância, visto que a sociedade se organiza em associações e fundações, buscando amenizar a deficiência do Estado.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.37):

Os principais benefícios concedidos são a imunidade e a isenção de impostos e contribuições e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria.

2.4.1 Aspectos Tributários: Imunidade X Isenção

Imunidade é a renúncia fiscal ou vedação de cobrança de tributo estabelecida pelo Poder Público, a pessoa jurídica que dispõe desse benefício, fica imune às leis tributárias, ou seja, é uma limitação ao poder de tributar.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.37):

A imunidade decorre de norma constitucional, que impõe vedações de diversas naturezas ao Poder Público, no que diz respeito ao inciso VI, instituição, majoração, tratamento desigual, cobrança de tributos, entre outras limitações.

A isenção é a de recolhimento de tributo que o Estado concede a determinadas pessoas em algumas situações, através de leis infra-constitucionais. Neste caso, havendo autorização legislativa, diante de determinadas condições, o Estado pode, ou não, cobrar o tributo em um determinado período, ou não fazê-lo em outro, diferentemente da imunidade, que é perene e só pode ser revogada ou modificada através de processo de emenda à Constituição.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.40): “A isenção é a inexigibilidade temporária do tributo, devido previsão em lei, mesmo com a ocorrência do fato gerador e, em tese, da obrigação tributária”.

Através das afirmativas do autor pode-se dizer que a imunidade tem caráter permanente, só cabendo mudanças se houver alterações na Constituição Federal, enquanto a isenção é temporária, podendo quando concebida limitar o prazo de término. Na imunidade não há fato gerador da obrigação tributária, já na isenção existe o fato gerador, mas a lei o torna inexigível.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.40):

As isenções podem alcançar todos os tipos de tributo (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) legisla sobre a isenção dos tributos de sua competência.

De acordo com a Lei 9.532/97 as entidades sem fins lucrativos estão isentas também da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Os elementos tributários importantes das organizações em questão estão ligados à contribuição do PIS/PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), que mesmo não havendo uma total isenção o valor da contribuição é menor, visando proporcionar benefícios para estas entidades.

O ISS das organizações do terceiro setor recebe o mesmo tratamento do IRRF, deve ser retido e recolhido, e as informações devem ser enviadas ao município por meio da declaração mensal. A entidade possui também a obrigação de entregar a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), quando não cumprida essa obrigatoriedade, a mesma fica sujeita a perda de benefícios a exemplo da isenção e da imunidade.

Desde o ano de 2007 que essas entidades se tornaram obrigadas a fazer a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de acordo com a Instrução Normativa SRF 695/2006, modificada pela IN SRF 730/2007. Anteriormente a isso, não existia a obrigatoriedade de entrega da DCTF as pessoas jurídicas imunes e isentas que possuíam impostos e contribuições a declarar inferior a R\$ 10.000,00 (CARVALHO, 2007).

O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) é outra declaração que as organizações do terceiro setor possuem, a obrigatoriedade de entregar, com exceção de pessoas jurídicas isentas e imunes do imposto de renda, cujo valor das contribuições mensal a serem informadas seja abaixo dos R\$ 10.000,00.

Nas duas últimas décadas o terceiro setor tem passado por uma série de mudanças, especialmente no que diz respeito à preocupação do Estado em estabelecer um maior controle sobre essas entidades, com o intuito de regulamentar e fiscalizar suas atividades. Nesse sentido, a Lei 12.101/09 foi de extrema

importância para promover a modernização da legislação que regulamenta o setor, promovendo a confiabilidade sobre as entidades filantrópicas, tendo em vista, que estas deverão provar a sua idoneidade por meio do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

O Quadro de Análise Teórico apresenta a síntese da abordagem metodológica. Nessa pesquisa buscou-se estabelecer uma conexão direta entre objetivos propostos, abordagem teórica e variáveis de interesse e respectivos itens de instrumento de pesquisa utilizados nessa pesquisa.

Quadro 01. Modelo de análise Teórico

TERMO	DEFINIÇÃO	AUTOR
Terceiro Setor	O conjunto de organizações da sociedade civil adequadamente organizada, perante critérios particulares voltadas para a elaboração de ações de utilidade pública.	Alves (2004)
Demonstrações contábeis	As demonstrações contábeis consistem de relatórios de natureza contábil-financeira, determinada pelas normas da contabilidade, podendo a sua regularidade ser ordinária ou extraordinária, observando a situação do patrimônio da organização em determinado período.	NBC TG (26)
Tributo	Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.	Código Tributário Nacional
Isenção Tributária	A isenção tributária se consubstancia na escusa do tributo, ou seja, há a obrigação tributária, porém por deliberação de Lei, é eliminado o pagamento do tributo.	Código Tributário Nacional

Este capítulo aborda a questão da contabilidade nas organizações sem fins lucrativos, onde são discutidos aspectos como sistema de informação contábil, contabilidade gerencial e outros, que possuem relação com as organizações do terceiro setor.

2.5 CONCEITO DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade gerencial é um dos instrumentos mais poderosos para subsidiar a administração de uma empresa. É o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações, abrangendo os diferentes níveis hierárquicos e funcionando como ferramentas indispensáveis, causando forte influência no processo de planejamento estratégico empresarial e no orçamento.

De acordo com Horngren (2004, p.4):

O objetivo básico da informação contábil é ajudar alguém a tomar decisões. Esse alguém pode ser o presidente de uma empresa, o gestor de produção, o administrador de um hospital ou de uma escola, ou um investidor – a lista poderia estender-se bastante. Independentemente de quem está tomando a decisão, o entendimento da informação contábil propicia a tomada de uma decisão melhor e mais bem fundamentada.

Segundo Ludícibus (1998, p.21): “A Contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Suas técnicas são personalizadas para atender a cada tipo de empresa, desenvolvidas para atender as necessidades de seus usuários, podendo ser voltada para a entidade como um todo ou em partes. Realiza ainda controles específicos como, por exemplo, o controle de custos de produção para formação do preço de venda.

Todas as empresas, independentemente de seu porte, devem utilizar a contabilidade gerencial para direcionar seus negócios, utilizando-a também como um instrumento de análise de desempenho e de monitoramento dos resultados auferidos, pois tal prática proporcionará segurança nas operações presentes e futuras.

2.5.1 Contabilidade Gerencial e Sistema de Informação

De acordo com Padoveze (2004, p.49): “Para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que essa informação contábil seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade.”

A informação contábil é uma ferramenta de gestão muito importante para tomada de decisão por parte da administração, porém deve ser tempestiva e atender as necessidades da administração da entidade, com um custo acessível, pois mesmo sendo útil a informação, não deve custar mais do que pode gerar benefícios para a entidade.

Para Padoveze (2004, p.49): “Para se fazer, então, contabilidade gerencial, é mister a construção de um Sistema de Informação Contábil Gerencial”. Segundo essa afirmativa só é possível que uma entidade tenha contabilidade gerencial, se, esta possuir um sistema de informação contábil, dotado de características que supra todas as necessidades de informações dos administradores, para um adequado gerenciamento da entidade, pois, contabilidade é sinônimo de informação.

2.5.2 Sistema de Informação Contábil

Segundo Franco (1997, p.48):

Embora as instituições com fins ideais não tenham finalidade econômica, elas exercem atividades econômicas e financeiras, como meio para atingir seus fins, para o que são necessários recursos financeiros e materiais.

Quase todas as entidades sem fins lucrativos, tais como hospitais, escolas, bibliotecas, museus e agências governamentais são também organizações de serviços. Os gestores e administradores dessas organizações têm atividades muito semelhantes com os gestores e administradores das organizações com fins lucrativos, pois, há dinheiro a ser ganho e gasto, também há orçamentos para preparar e sistemas de controle a ser projetados e implantados. Os recursos obtidos precisam ser usados de forma inteligente e sábia, a contabilidade quando utilizada de forma eficaz auxilia as organizações sem fins lucrativos a atingir seus objetivos.

Através do sistema de informação gerencial contábil é que funcionários, gerentes intermediários e executivos irão receber o feedback sobre seus desempenhos, ensinando-os a aprenderem com o passado para que obtenham melhores resultados no futuro. O sistema de contabilidade gerencial quando efetivados agregam consideráveis valores, fornecendo informações tempestivas e importantes sobre as atividades solicitadas para o sucesso da organização, contudo seu mal funcionamento acarreta serias dificuldades para a entidade.

2.6 GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Os fatos econômicos ocorridos no patrimônio das entidades sem fins lucrativos representam apenas a movimentação financeira dos recursos que são os meios para alcançar seus objetivos de beneficiar a comunidade.

De acordo com Franco (1997, p.48):

Não existindo finalidade de lucro (objetivo de aumento de patrimônio), a atividade econômica resume-se na obtenção dos meios necessários à prestação de serviços e na aplicação desses meios na realização de seus fins.

2.6.1 Receita nas Entidades sem Fins Lucrativos

Chama-se receita todos os fundos e recebimento de meios que ingressam nessas instituições, que posteriormente serão aplicados nas despesas de um período administrativo determinado.

Segundo Franco (1997, p.49):

O conceito de receita, nessas entidades, é, pois, bastante amplo, compreendendo todos os recebimentos, qualquer que seja sua origem ou destino. A alienação de bem patrimonial constitui receita, assim como sua aquisição constitui despesa, o que não ocorre nas empresas, nas quais a despesa é aquela que reduz o patrimônio líquido e receita aquela que o aumenta.

Apesar da afirmativa ampla do autor, deve-se distinguir a receita efetiva daquela adquirida através de mutações patrimoniais. A primeira está relacionada ao recebimento de contribuições que fornecem os meios para as entidades atingirem

suas metas, e contribui para o equilíbrio financeiro do exercício, se houver superávit, ocasiona um aumento do patrimônio, enquanto a última é decorrente da alienação de bens do patrimônio e representa fato permutativo, contribui para o equilíbrio financeiro do exercício, mas diminui o patrimônio, em virtude da saída do bem patrimonial vendido.

2.6.2 Despesas nas Entidades sem fins lucrativos

Todo pagamento feito pela entidade, todo gasto de dinheiro, não importando o destino, é chamado de despesa, seja para aplicar em bens patrimoniais, seja para pagamento de serviços e bens de consumo (FRANCO, 1997).

Na visão de Franco (1997, p.50): “O conceito de despesa é, portanto, bastante amplo, entendendo-se como tal todos os pagamentos realizados, bem como os compromissos assumidos de pagar”.

Deste conceito amplo deve-se distinguir também como na receita a despesa efetiva daquela proveniente de mutação patrimonial.

Na trilha do pensamento de Franco (1997, p.50):

É despesa efetiva qualquer saída de dinheiro não compensada por entrada de outro valor patrimonial. São gastos decorrentes do consumo de bens e serviços, aplicados nos fins a que se destina a entidade, ao passo que despesa proveniente de mutações patrimoniais são as decorrentes de aquisição de bens que se incorporam ao patrimônio.

Através das definições do autor pode-se concluir que a despesa efetiva diminui o patrimônio da entidade, pois, representa saída de dinheiro (bem patrimonial), sem a entrada de outro bem. Pode-se concluir também que a despesa procedente de mutação patrimonial não diminui o patrimônio, pois, ocorreu aquisição de novo bem patrimonial.

2.6.3 Equilíbrio Financeiro

Toda atividade econômica desenvolvida pelas entidades sem fins lucrativos, compreende em obter receita para aquisição de bens e serviços destinados a alcançar seus fins, objetivos da entidade.

De acordo com Franco (1997, p.50):

Não podem essas instituições, portanto, arrecadar menos do que o necessário a esses fins, nem devem arrecadar mais, pois estariam sacrificando desnecessariamente aqueles que contribuem com esses recursos.

Face às definições do autor pode-se entender que há uma necessidade dessas instituições terem suas receitas sempre idênticas às despesas, chegando assim ao chamado equilíbrio financeiro.

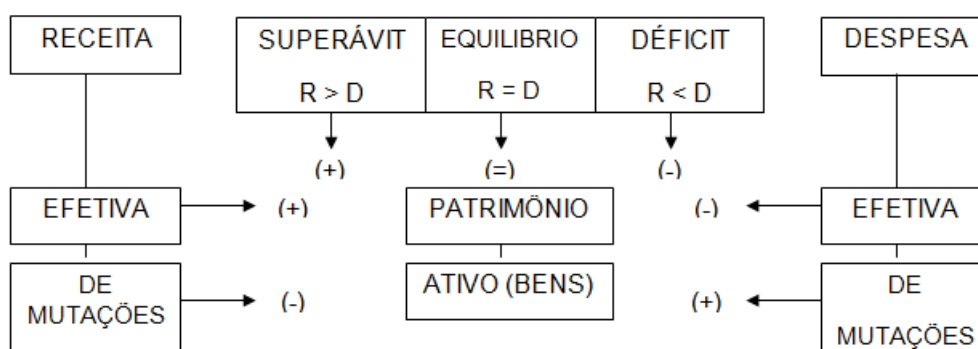
Franco (1997, p.50) afirma que:

A fixação das despesas e a previsão das receitas podem sofrer variações, decorrentes de vários fatores alheios à própria instituição. Nesses casos, verifica-se déficit ou superávit, conforme seja a despesa maior que a receita ou esta maior que aquela.

O déficit diminui o patrimônio da entidade, enquanto o superávit aumenta o patrimônio se não forem compensados em exercícios futuros.

Figura 04. Disposição Gráfica dos componentes da gestão de entidades sem fim lucrativo

DISPOSIÇÃO GRÁFICA DOS COMPONENTES DA GESTÃO DE ENTIDADES SEM FIM LUCRATIVO



Fonte: Franco (1997, p.56).

2.6.4 Contabilidade por Fundos

Entende-se por fundos o resultado obtido em atividades não-vinculadas à missão da entidade, desde que os mesmos sejam direcionados para os programas sociais, isso deve ser considerado como esforço para obtenção de fundos, sendo a sua contabilização realizada de forma usual e o valor do resultado da venda do produto deve ser considerado como similar à receita de doação. As vendas de produtos ou serviços devem ser consideradas de acordo com o princípio da oportunidade e competência.

De acordo com Olak (2006, p.134):

A Contabilidade por Fundos é, resumidamente, um sistema contábil idêntico ao das empresas, com um elenco próprio de contas possuindo ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas/ganhos e despesas/perdas, só que para cada Fundo.

2.7 NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS APLICADAS ÀS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Segundo Olak (2006, p.55):

No Brasil, são embrionárias, ainda, as normas e práticas contábeis que contemplam particularmente as entidades sem fins lucrativos. As pesquisas e publicações sobre o tema são raras e apenas recentemente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pronunciou-se sobre o assunto, editando as seguintes normas técnicas aplicáveis às organizações sem fins lucrativos.

São elas:

- I. NBC T 10.4 – Fundações (Resoluções CFC nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- II. NBC T 10.16 – Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações (Resolução CFC nº922/2001, de 13 de dezembro de 2001);
- III. NBC10.18 – Entidades sindicais e associação de classe (Resolução CFC nº838/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- IV. NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros (Resolução CFC nº877/00, de 18 de abril de 2000, alterada pela Resolução CFC nº926/2001 de 19 de dezembro de 2001).

2.8 PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As Demonstrações Contábeis para as organizações sem fins lucrativos apresentam terminologias específicas, diferentemente das entidades com fins lucrativos.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.60):

As Demonstrações Contábeis preparadas para as entidades de Interesse Social devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, estrutura e atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do ano.

De acordo com Olak (2006, p.69):

As Demonstrações Contábeis elencadas pela NBC T 3 são as seguintes: Balanço Patrimonial, Demonstrações do Resultado, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

2.8.1 Balanço Patrimonial (BP)

Segundo Olak (2006, p.71):

O Balanço patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa. É uma “fotografia” (por isso, demonstrativo estático) da entidade em dado momento, evidenciando, de forma sucinta, a situação econômica, financeira e patrimonial da mesma.

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil que tem o objetivo de mostrar a situação financeira de uma entidade numa determinada data.

Na interpretação de Franco (1992, p.38):

Através do balanço patrimonial conhecemos todos os componentes da riqueza patrimonial, bem como suas origens e aplicações. Distinguimos nele cinco aspectos importantes: o econômico, o financeiro, o patrimonial propriamente dito, o específico e o quantitativo.

Pode-se concluir então que o balanço patrimonial nada mais é do que uma fotografia da sua situação financeira em um determinado momento. Exatamente por isso, a análise de balanço permite definir e priorizar as suas metas financeiras. Igualmente, como nas empresas, para que as informações contidas no Balanço

Patrimonial serem úteis deve ser tempestivo e de qualidade e refletir a real situação das Entidades sem Fins Lucrativos, ou perderá totalmente seu valor.

2.8.2 Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE)

Segundo Olak (2006, p.74):

Essa demonstração, independentemente da terminologia adotada, é de fundamental importância para essas entidades por evidenciar, efetivamente, as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas empregadas nas atividades dessas entidades.

O objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos é evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo, denominado de “Exercício”. As expressões superávit e déficit são utilizadas para evidenciar o resultado positivo ou negativo, respectivamente, obtido em atividades sem fins lucrativos e lucros ou prejuízos nas atividades com finalidades lucrativas.

2.8.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS)

De acordo com Olak (2006, p.76): “trata-se de uma demonstração de grande utilidade, por fornecer a movimentação ocorrida durante determinado período nas diversas contas que integram o patrimônio líquido”.

Através da análise essa demonstração, ela explicará como e o porquê das diversas modificações nas contas do patrimônio líquido durante o período analisado. Segundo a legislação societária a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido só é obrigatória para as companhias abertas.

Na ótica de Franco (1992, p.50):

A demonstração das mutações do patrimônio líquido tem por fim esclarecer as modificações sofridas por todas as contas que compõe o patrimônio líquido, de um exercício para outro, evidenciando o saldo inicial de cada uma dessas contas, as mutações aumentativas ou diminutivas sofridas durante o exercício e seus respectivos saldos no fim do mesmo.

Segundo a Lei 6.404 as organizações que publicarem as Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido ficam desobrigadas da publicação das Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados. Pois a Demonstração das mutações do Patrimônio Líquido proporciona aos acionistas uma informação mais apurada sobre o destino de seus lucros ou reservas contidas no balanço do exercício anterior.

2.8.4 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

Segundo Olak (2006, p.78) “Essa demonstração é muito bem aceita por evidenciar recebimentos e pagamentos do período e o respectivo saldo existente para fazer face a outros compromissos vincendos”.

A DFC é de fácil interpretação, não devendo ser usada isoladamente para tomada de decisões. Essa Demonstração é elaborada, periodicamente, para fornecer informações, principalmente para os administradores, associados e membros. Ela não é uma demonstração obrigatória para legislação societária, mas muitas entidades têm dado preferência para essa demonstração levando em conta sua simplicidade de elaboração e interpretação.

2.9 RELATÓRIOS GERENCIAIS

O orçamento ajuda às instituições a executar suas funções de planejamento, através de coordenação e formalização de responsabilidades.

Sob a ótica de Atkinson (2000, p.492): “Em empresas SFL, o enfoque tradicional de orçamento era equilibrar as receitas levantadas pelas taxas ou doações com os gastos solicitados”.

De acordo com a afirmação do autor o orçamento em empresas SFL, tem como principal foco angariar receitas e controlar despesas.

2.9.1 Orçamentos Periódico e Contínuo

Atkinson (2000, p.493) define orçamento periódico como: “Orçamento preparado para um período específico, normalmente um ano”. Embora seja possível para os planejadores do orçamento revisar ou atualizá-los durante o período, o orçamento periódico é executado normalmente uma vez por período orçamentário.

Na perspectiva de Orçamento Contínuo, Atkinson (2000, p.493) afirma que: “Processo orçamentário que planeja um período específico, normalmente um ano, e é organizado em subintervalos orçados, normalmente de um mês ou de um trimestre”.

No orçamento contínuo, normalmente passando-se um mês ou um trimestre, seus planejadores apagam o período orçado do orçamento mestre e somam outro período orçado, em seu lugar.

2.9.2 Orçamento Base Zero

Este orçamento exige que as entidades justifiquem cada despesa, continuamente. Para cada período de planejamento, o ponto de partida para cada linha de item orçado é zero.

Segundo Atkinson (2000, p.495): “Orçamento base zero é abordagem para o desenvolvimento de apropriações que assume que o ponto de partida para cada despesa discricionária é zero”.

Atkinson (2000, p.495) afirma também que: “De acordo com o orçamento base zero, os planejadores alocam os recursos escassos da empresa para as propostas de gastos que, segundo eles, atingiram melhor as metas da empresa”.

Pode-se afirmar que este orçamento é muito utilizado pelas empresas sem fins lucrativos, pois, para cada projeto implantado é necessário que seja elaborado um orçamento direcionado para aquele projeto, pois as empresas (parceiras) necessitam ter uma visão das despesas que serão utilizadas.

2.9.3 Índices de Avaliação de Desempenho

Os índices de avaliação do desempenho estão divididos em índices financeiros e econômicos, que visam dar um enfoque qualitativo aos números das demonstrações contábeis e índices de eficiência de gestão, que servem para avaliar o perfil dos recursos em relação aos beneficiários, avaliando qualitativamente o desempenho.

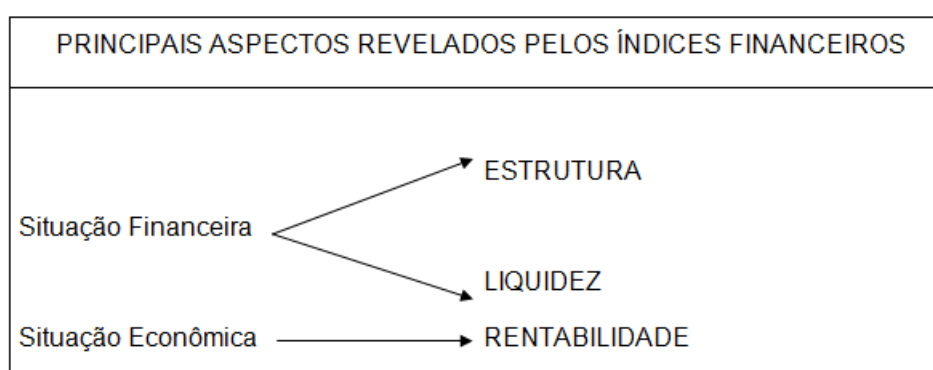
Considerando o pensamento de Matarazzo (1998, p.153): “Índice é a relação entre contas ou grupos de contas das Demonstrações Financeiras, que visam evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa”.

Face à afirmativa do autor pode-se aduzir que os índices de avaliação financeira direcionam os gestores para uma melhor avaliação do desempenho econômico/financeiro das organizações.

Na visão de Matarazzo (1998, p.156):

Os índices são divididos em índices que evidenciam aspectos da situação financeira e índices que evidenciam aspectos da econômica. Os índices da situação financeira, por sua vez, são divididos em índices de estrutura de capitais e índices de liquidez, conforme o esquema seguinte.

Figura 05. Quadro com principais aspectos revelados pelos índices financeiros



Fonte: Matarazzo (1998, p.156).

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.99): “Sugestão de índices para avaliação do desempenho”.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão apresentados os aspectos metodológicos utilizados na pesquisa, possibilitando a compreensão de como ocorreu a construção deste estudo.

Para a efetivação desta pesquisa se utilizará uma abordagem referenciada na corrente filosófica do materialismo histórico, pois segundo Gil (2007, p.40) “o materialismo histórico, a produção e intercâmbio de seus produtos constituem a base de toda ordem social”. Para este pesquisador, “as causas últimas de todas as modificações sociais e das subversões políticas devem ser procuradas não na cabeça dos homens, mas na transformação dos modos de produção e de seus intercâmbios”.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Esta pesquisa se classifica como exploratória de cunho qualitativa que segundo Minayo (1994, p.21) “responde a questões muito particulares”.

De acordo com Kourganoff (1990), pesquisa é o conjunto de investigações, operações e trabalhos intelectuais ou práticos que tenham como objetivo a descoberta de novos conhecimentos, a invenção de novas técnicas e a exploração ou a criação de novas realidades.

Na opinião de Moustakas (1994, p.11) se parte do que se vê e interpreta para se “chegar à origem das coisas, o que pressupõe uma atitude de busca por fatores qualitativos no comportamento e na experiência isenta de pré-conceitos ou pré-julgamentos”.

Na perspectiva de Gillham (2000, p.11), pontos fortes de métodos qualitativos, dentre outros, é poder entrar “por baixo da pele de um grupo ou organização para descobrir o que lá realmente acontece, a realidade informal que só pode ser percebida de dentro”.

Esta pesquisa consiste de um estudo de casos múltiplos, que na concepção de Yin (2005), tem sua utilidade voltada para se investigar o como e o porquê de um conjunto de eventos. O autor afirma que o estudo de casos é uma investigação empírica que possibilita o estudo de um determinado fenômeno no âmbito de seu contexto da sua vida real, principalmente quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não estão nitidamente delimitadas.

Para Gil (2009) o estudo de caso possui também outros propósitos que são: explorar os aspectos da vida real cujos limites não estão devidamente estabelecidos; conservar o caráter particular do objeto estudado; descrever a situação do contexto em que está sendo realizada certa investigação; estabelecer hipóteses ao desenvolver teorias; e explicar as variáveis causas de determinados fenômenos em circunstâncias complexas que não possibilitem a utilização levantamentos e experimentos.

Para Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) a justificativa do estudo de caso encontra-se na sua importância em aglutinar numerosas e detalhadas informações que permitam compreender uma situação em sua totalidade. A riqueza das informações detalhadas ajuda o pesquisador num maior conhecimento e na possibilidade de solução de problemas ligados ao objeto de estudo pesquisado.

3.2 OBJETIVOS

3.2.1 Objetivo Geral

O terceiro Setor possui aspectos contábeis e tributários com especificidades distintas do primeiro e segundo setor?

3.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos será evidenciar os principais pontos em relação à contabilização das entidades sem fins lucrativos, que são:

I - Verificar as origens históricas do Terceiro Setor;

II - Descrever as características e definições do Terceiro Setor;

III - Identificar o papel do Terceiro Setor na sociedade:

IV - Demonstrar a relação do terceiro setor com os aspectos contábeis e tributários.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA

Um questionário estruturado foi aplicado na entrevista como o instrumento de coleta de dados para o estudo de caso, a qual foi realizada pela própria pesquisadora. 10 questões compuseram o questionário da entrevista, as quais tiveram por objetivo identificar de que forma a entidade do terceiro setor representada pelo entrevistado se relaciona com o sistema tributário e contábil.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA

Em se considerando que uma entrevista corresponde a um processo de interação verbal entre o entrevistador e o entrevistado, onde está presente um diálogo, a troca de significados e conseqüentemente se constitui em um recurso capaz de produzir conhecimento sobre um determinado assunto. Baseado nesses pressupostos a coleta de dados referente ao estudo de caso aconteceu por meio de entrevista utilizando o procedimento de face a face.

As instituições escolhidas para participarem da pesquisa foram: Igreja do Evangelho novo; Advante – Qualidade, Educação e Vida; CEETU Centro de Referência Integral de Adolescente; NRPC- Núcleo de Resgate; Prevenção da Cultura Afro Brasileira e CTMJ todos situados na cidade do Salvador – BA esses nomes dado as empresas são fictícios . As entrevistas ocorreram entre os dias 23 e 31 de outubro de 2017.

3.5 TÉCNICA DE ANÁLISE

A análise de dados é o processo pelo qual se dá ordem, estrutura e significado aos dados, consiste em transformar os dados coletados em conclusões úteis e aceitáveis. Para proceder com a análise das informações levantadas no estudo de caso será utilizada a técnica de Análise de Conteúdo, que na concepção de Mozzato e Grzybovski (2011), corresponde a um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que fazem uso de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdos.

3.6 MODELO DE ANÁLISE

Quadro 02. Modelo de análise

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	VARIÁVEIS TEÓRICAS	ÍTEM
Na primeira questão buscou-se saber se as entidades mantêm uma contabilidade regular	Não emitir nota fiscal	Questão 1
		Questão 2
		Questão 3
		Questão 4
Falar sobre as receitas e como são contabilizadas	O que é necessário para fazer o plano de contas	Questão 5
		Questão 6
		Questão 7
		Questão 8
Identificar as normas contábeis e tributárias aplicadas ao terceiro setor	Atuação	Questão 9
		Questão 10
	Desempenho	Questão 11
		Questão 12
Comentar sobre as obrigações tributárias das entidades sem fins lucrativos	Obrigações tributárias	Questão 13
		Questão 14
	Demonstrações contábeis	

Apesar da publicação das resoluções acima citadas, muitas entidades elaboram e publicam suas demonstrações contábeis nos mesmos modelos das organizações com fins lucrativos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

Os resultados do presente trabalho foram fruto de uma pesquisa de campo realizada em cinco entidades (apresentadas no Tópico 3.4), que constam os seus perfis no anexo, na qual foram computados dados e elementos com a finalidade de cumprir os objetivos propostos, principalmente no que se refere às condições em que as entidades sem fins lucrativos fazem uso de informações contábeis para a gestão de seus recursos.

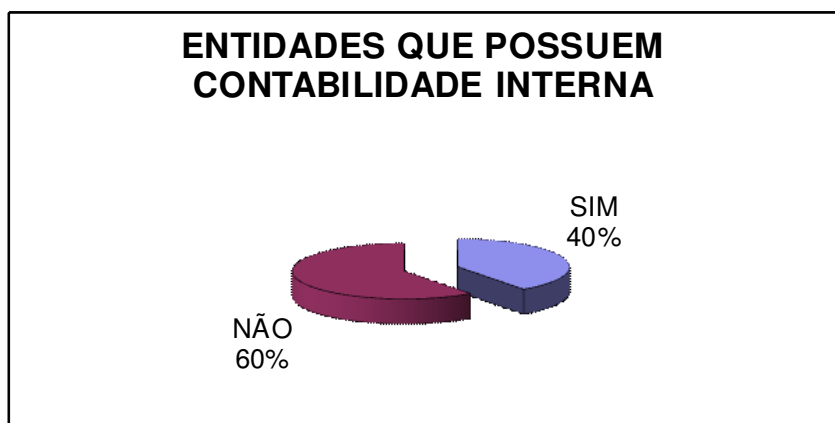
Assim elaborou-se um questionário que foi aplicado diretamente pelo pesquisador às organizações, nomes dados à empresa fictícios, sendo sempre requisitada a presença do profissional responsável pela contabilidade que forneceu as informações em conjunto com os gestores das mesmas.

A análise que se faz da pesquisa de campo realizada foi dividida em alguns blocos distintos para melhor compreensão dos resultados.

No primeiro bloco, através da pergunta de n.º 1 buscou-se saber se as entidades mantêm uma contabilidade regular de suas operações, e a resposta foi unânime, todas as entidades entrevistadas a mantêm.

Na segunda pergunta procurou-se verificar se o contador responsável pela contabilidade da entidade atende-a através de um escritório terceirizado ou como funcionário interno da entidade, nesse quesito foi constatado que 60%, ou seja, 3 três das entidades possuem uma contabilidade terceirizada e 2 duas possuem contabilidade interna.

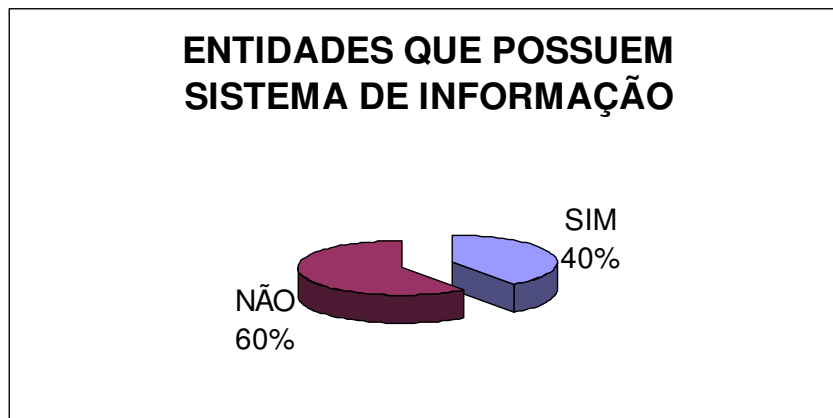
Gráfico 01. Contabilidade terceirizada X Contabilidade interna



Fonte: Do autor.

Na quarta questão buscou-se saber se a entidade utiliza algum sistema de informação para gerenciar suas atividades, e 60% delas responderam que não utilizam, enquanto que 40% responderam que dispõem de algum tipo de sistema de informação.

Gráfico 02. Entidades que possuem algum sistema de informação



Fonte: Do autor.

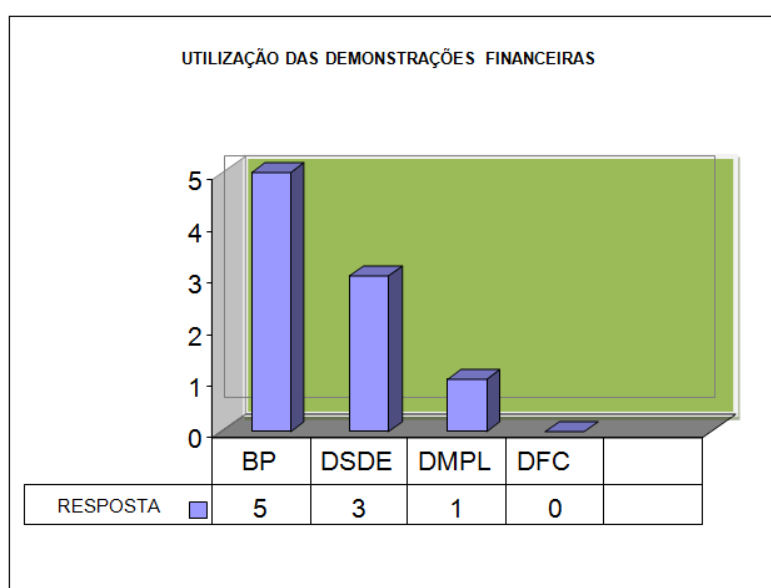
Considerando as questões 5 a 8, constatou-se que todas as entidades utilizam as demonstrações financeiras, orçamentos para implantação de projetos, projeções e comparação entre os orçamentos projetados e realizados, como base para subsidiar suas decisões.

	Questões	SIM	NÃO
5	O administrador da entidade utiliza as demonstrações financeiras como base para tomada de decisão?	5	0
6	O administrador da entidade utiliza orçamentos para decidir sobre a implantação dos projetos?	5	0
7	O administrador da entidade utiliza projeções para decidir sobre a implantação dos projetos?	5	0
8	Após a realização dos projetos, ocorre a comparação entre os orçamentos projetados e realizados?	5	0

No segundo bloco procurou-se evidenciar quais demonstrações são mais utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos. Dentre essas a única que é

considerada por todas as organizações é o Balanço Patrimonial (BP), em segundo lugar ficou a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE), que é utilizada por três das entidades, ou seja, 60% delas. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS), somente é considerada por uma organização ou 20% do universo pesquisado. A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), não são apreciadas por nenhuma das organizações pesquisadas.

Gráfico 03 - Utilização das demonstrações financeiras pelas entidades sem fins lucrativos



Fonte: Do autor.

Analisando a nona pergunta a qual questiona-se: Qual a opinião do contador, quais os motivos para realização de um planejamento tributário? Todos concordaram que o planejamento tributário é benéfico, tendo como vantagens: a redução de impostos de forma lícita, diminuição de encargos tributários, economia nos pagamentos de tributos e aumento no lucro. E tem uma grande importância, pois também serve como ferramenta gerencial que contribui para continuidade da empresa no mercado. É uma ferramenta de gestão e redução de gastos tributários. De acordo com Oliveira “e outros” (2004, p.38) entende-se planejamento tributário como:

Uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Na décima pergunta deseja-se saber: Se o contador acha necessário que todas as empresas façam planejamento tributário. Verificou-se que todos concordaram, Para isso é necessário que o contador oriente quanto à atividade da empresa e qual a melhor forma de tributação. Onde os custos também serão muito influenciados pelo planejamento tributário tendo este uma atenção especial dos contadores e administradores da empresa.

Gráfico 04 - É necessário que todas as empresas façam planejamento tributário



Fonte: Do autor.

O planejamento tributário é a atividade preventiva que estuda a priori os atos e os negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributaria para o valor realmente exigido por lei.

Na décima primeira pergunta é questionado ao contador: Se ele explica para seus clientes a forma de tributação escolhida para as empresas. Todos afirmaram que passam as devidas informações para seus clientes, e estas informações são passadas através dos meios de comunicação mais viáveis, por reuniões com cliente e contador, email, fax, telefones etc.

Gráfico 05 - Explica-se para os clientes da forma de tributação escolhida para a empresa



Fonte: Do autor.

Segundo Fabretti (2009):

[...] nos trás um alerta que não basta que o contador tenha sólidos conhecimentos de contabilidade – indispensáveis, reafirme-se, sendo necessário tenha também boa noção da legislação tributária e das normas de vigência e interpretação dessa legislação. Sendo desta maneira, o contabilista torna-se relevante para um eficiente planejamento tributário da organização, pois ele possui sólidos conhecimentos de tributação.

Na décima segunda questão, é perguntada se o contador costuma fazer planejamento tributário para seus clientes.

Gráfico 06 - Costuma-se fazer planejamento tributário para os clientes



Fonte: Do autor.

Verificou-se que 60% dos contadores não fazem planejamento tributário. Estes alegaram que é do interesse dos clientes, e por demandar muito tempo e estudos mais aprofundados o planejamento só é feito quando o cliente solicita. E estes também acham que para as empresas pequenas não há necessidade de fazer um planejamento tributário.

E os 40% informaram que fazem o planejamento tributário por ser muito importante para o crescimento e desenvolvimento das empresas. Concordando com a afirmação de Oliveira *et al.* (2010), a falta de um planejamento tributário pode deixar a empresa despreparada para investimentos futuros, gerando um desgaste desnecessário para cobertura de gastos imprevistos. E concordando com Fabretti (2007), o planejamento tributário pode ser utilizado como ferramenta de controle nas empresas que ainda serão constituídas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa que teve como objeto de estudo os aspectos contábeis e tributários do Terceiro Setor, promoveu a compreensão do papel que desempenha as organizações sem fins lucrativos (também chamadas de filantrópicas), na sociedade brasileira e no mundo. Ocupando a lacuna deixada pelo Estado quando deixa de cumprir o seu papel, principalmente no que diz respeito as suas obrigações sociais.

Visando proporcionar uma melhor compreensão acerca das entidades sem fins lucrativos, a pesquisa apresentou as características jurídicas das mesmas, a partir do entendimento estabelecido pelo Código Civil Brasileiro, o qual divide essas entidades em duas categorias: associações e fundações, sendo cada uma delas devidamente caracterizada.

Ao tratar dos aspectos contábeis e tributários das organizações do terceiro setor foi discutida a questão da imunidade e da isenção, como benefícios concedidos pelo Estado às organizações de interesse social. Estabelecendo o devido conceito de imunidade, como também o de isenção. Além disso, observou-se os aspectos obrigatórios para que essas organizações possam gozar desses benefícios.

A importância da contabilidade é e importante para o primeiro e segundo setor para as organizações foi apresentada, deixando claro que o mesmo vale também para as entidades do terceiro setor, as quais não podem abrir mão desse instrumento de gestão. Nesse contexto, foi demonstrada a necessidade de um sistema de informação contábil para a contabilidade gerencial.

A partir dessa perspectiva, abordou-se os aspectos voltados para a gestão das instituições do terceiro setor, onde foram apresentadas as particularidades inerentes a este tipo de organização, como as formas de receita e as despesas, além da questão fundamental para essas instituições que é o equilíbrio financeiro.

Visando enriquecer todo o aspecto teórico apresentado na pesquisa foi realizado um estudo de caso com várias organizações sem fins lucrativos, onde se buscou identificar de que forma essas entidades tratam dos aspectos contábeis e tributários. Esse estudo foi devidamente apresentado e discutido pela pesquisa.

Diante do apresentado neste estudo conclui-se que os objetivos estabelecidos foram devidamente alcançados, a partir de tudo o que foi exposto e discutido. Recomenda-se maiores estudos voltados para a questão tributária do terceiro setor, haja vista que trabalhos de pesquisa nessa área não são abundantes como o que se verifica em outros segmentos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antonio C. C. **Terceiro Setor: História e gestão de organizações.** São Paulo. Summus. 2006.

AUAD, Sylvia Maria Von Atzingen Venturoli. **O terceiro setor na Atualidade.** 2005. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI15849,71043-O+terceiro+setor+na+Atualidade>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

ALVES, Vicente Rosa. **Estado e ONGs na promoção desenvolvimento sustentável:** uma nlliseda print. Ministério do Meio Ambiente as ONG na gestão do Fundo Nacional do Meio Ambiente (FNMA) . Campinas, SP, 2004.

ATKINSON. Antony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BRUYNE, P.; HERMAN, J.; SCHOUTHEETE, M. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais:** os polos da prática metodológica. Rio de Janeiro: F. Alves, 1977. 251 p.

COSTA, Cláudia Soares; VISCONTI, Gabriel Rangel. **Terceiro setor e desenvolvimento social.** AS/GESET Relato Setorial nº 3, junho, 2001.

CABRAL, Eloisa Helena do Souza. **Terceiro Setor, Gestão e controle social.** São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

COSTA, Delaine Martins. Neves, Gleise Heisler. Considerações sobre desenvolvimento institucional, gênero e ONG. In: Costa, Delaine; Vergara, Moema de Rezende (orgs.). **Gênero e ONGs:** proposta para o fortalecimento institucional. Rio de Janeiro, IbamjEnsur/ Nemp, 1997. p. 41-55.

CARVALHO. P. B. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2007.

CAMARGO, M. F. *et al.* **Gestão do terceiro setor no Brasil.** São Paulo. Futura. 2001.

CONSELHO Federal de Contabilidade – CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** NBC TG – Geral – Normas Completas. 2011.

CONSELHO Federal de Contabilidade. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social.** Brasília. 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DRUCKER, Peter F. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: Princípios e Práticas.** São Paulo: Thomson, 1992.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do terceiro setor:** um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de

gestão. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.

FERNANDES, C. R. C. **Terceiro setor:** aspectos contábeis e tributários. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade Cearense para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. 2012.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Gerencial**. 23.ed. São Paulo: Atlas.1997.

FRANÇA FILHO, Genauto de Carvalho. Terceiro Setor, economia social, economia solidária e economia popular: traçando fronteiras conceituais. **Bahia Análise e Dados**. Junho. 2002. Disponível em: <<http://cirandas.net/articles/0007/3985/EconomiaSolidria-FronteirasConceituais.pdf>>. Acesso em: 28, abr. 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, C. R. C. **Terceiro setor:** aspectos contábeis e tributários. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade Cearense para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. 2012.

FERNANDES, Rubem Cesar. **Privado, porém público:** o terceiro setor na América Latina. Rio de Janeiro, Relume-Dumará, 1994.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009. 175 p.

GILLHAM, B. **Case Study Research Methods**. Padstow. Continuum, 2000.

GONÇALVES, Hebe Signorini (org.). **Organizações não-governamentais:** solução ou problema. São Paulo: Estação Liberdade, 1996.

GRAZZIOLI, Airton *et al.* **Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor:** Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Fundação Brasileira de Contabilidade. Brasília, 2015.

HUDSON, M. **Administrando organizações do terceiro setor:** o desafio de administrar sem receita. São Paulo: MAKRON Books, 1999.

KOURGANOFF, W. A face oculta da Universidade. São Paulo: UNESP, 1990.

KURZ, Robert. Para além de Estado e mercado. In: **Os últimos combates**. Petrópolis, Vozes, 1997.

LANDIM, Leilah. O “setor” sem fins lucrativos no Brasil: História, Tendência e Debates Recentes. In: **Para além do Estado e do mercado?** Filantropia e Cidadania no Brasil. Rio de Janeiro: ISER, 1993.

LANDIM, Leilah. **Para além do mercado e do Estado**. Filantropia e cidadania no Brasil. Rio de Janeiro, Iser/Núcleo de Pesquisa, 1993. (Série Textos de Pesquisa.). Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

LIMA, Márcia. Desigualdades raciais e políticas públicas: ações afirmativas no governo Lula. **Novos estud.** CEBRAP, n.87. São Paulo, jul.2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002010000200005>. Acesso em: 23 mai.2017.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 29.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010. (Coleção temas sociais).

MOUSTAKAS, C. **Phenomenological research methods**. Thousand Oaks, Calif. Sage Publications, 1994.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica gerencial** / 5. ed. 1998.

MOZZATO, A. R.; GRZYBOVSKI, D. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da Administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**. v. 15, n. 4, p. 731-747, 2011.

OBRAS SOCIAIS IRMÃ DULCE – OSID. Institucional. 2017. Disponível em: <<https://www.irmadulce.org.br/portugues/institucional>>. Acesso em: 22 mai.2017.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos: Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVA, Aloizio Mercadante. Globalização e desarmamento financeiro. **Folha de S. Paulo**. São Paulo, 11-7-1999. cad.2, Dinheiro, p.2.

OLIVEIRA, Anna Cynthia. **Terceiro setor: uma agenda para reforma do marco legal**. Brasília: Comunidade Solidária, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 3.ed. São Paulo: Atlas. 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Básica**. São Paulo: Thomson, 2004.

PÁDUA, E. M. M. de. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico prática**. 10.ed. rev. e atual. Campinas, SP: Papirus, 2004.

PAES, J. E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos contábeis, trabalhistas e tributários**. 6.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

RODRIGUES, Maria Lúcia Prates. Demandas Sociais versus crise de Financiamento: o papel do Terceiro Setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas. N. 32 (5) set/out. 1998.

RODRIGUES, S. **Direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ROSENFELD, Denis. **História do Terceiro Setor e seu papel no Brasil**. 2013. Disponível em: <<http://nossacausa.com/historia-do-terceiro-setor-e-seu-papel-no-brasil/>>. Acesso em: 22 maio.2017.

SALOMON, D. V. **Como Fazer uma Monografia - Elementos de Metodologia de Trabalho Científico**. Belo Horizonte: Interlivros, 1974.

SEIXAS FILHO, A. P. Natureza jurídica da relação tributária. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, Ano VI, Nº 6 – junho/2005.

TENÓRIO, Fernando C. Um espectro ronda o terceiro setor: o espectro do mercado. **RAP**. Rio de Janeiro. n(5)85-102. SEI /QUT 1999. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewFile/7626/6153>>. Acesso em: 20 maio.2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212p.

APÊNDICE A – Questionário de entrevista para estudo de caso

Eu, Jozinete Santos M. de Almeida, aluna do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador, como concluinte do curso, estou desenvolvendo o Trabalho de Conclusão de Curso sobre: Contabilidade para o terceiro Setor. Para concluir minha pesquisa, elaborei o questionário a abaixo. Sua resposta é fundamental para a conclusão deste estudo. Agradeço antecipadamente.

As pesquisas foram realizadas entre os dias 23/10/2017 e 31/10/2017.

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Questões		Respostas	
		Sim	Não
1	A Entidade mantém uma contabilidade regular de suas operações?		
2	O Contador responsável pela contabilidade da entidade atende-a através de um escritório terceirizado?		
3	O Contador responsável pela contabilidade da entidade atende-a como funcionário interno?		
4	A entidade possui algum sistema de informação para gerenciar suas atividades?		
5	O administrador da entidade utiliza as demonstrações financeiras?		
6	O administrador da entidade considera os orçamentos para decidir sobre a implantação dos projetos?		
7	O administrador da entidade aprecia as projeções sobre a implantação dos projetos?		
8	Após a realização dos projetos, ocorre a comparação entre os orçamentos projetados e realizados?		

Demonstrações Financeiras		
Dentre as Demonstrações Financeiras, abaixo relacionadas, quais são as utilizadas pela entidade?	Sim	Não
BALANÇO PATRIMONIAL – BP		
DEMONSTRAÇÃO DO SUPERAVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO – DSDE		
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL – DMPLS		
DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA – DFC		

Relatórios Gerenciais		
Dentre os Relatórios Gerenciais abaixo relacionadas, quais são os considerados pela entidade para a tomada de decisão?	Sim	Não
Orçamento de receitas (recursos obtidos)		
Orçamento de custo		
Orçamento de despesa		
Controle de orçamento para projeto		

APÊNDICE B - Perfil das entidades pesquisadas

Nome: Igreja do Evangelho Novo

Ano de Fundação: 1923

Origem: O termo “Evangelho Novo ” foi inspirado pela fundadora da igreja, durante uma campanha evangelística em Oakland, Califórnia, em 1922. “Evangelho Quadrangular” representa o que é igualmente equilibrado por todos os lados, estabelecido e resistente. Tal confiança no poder do evangelho é expressa em Hebreus 13:8, o que é apresentado nas igrejas quadrangulares como “Jesus Cristo é o mesmo ontem, hoje e será eternamente”.

O termo ainda representa os quatro pilares do ministério de Jesus na Terra:

Área de atuação: Restaurando vidas

Região de Atuação: Nordeste - Sudeste

Público Alvo: Todo ser Humano

Nome: Advante – Qualidade, Educação e Vida

Ano de Fundação: 1991

Origem: Nasceu em 1991, como um grupo de profissionais das áreas de Educação, Psicologia, Ciências Sociais e Administração que se propuseram a desenvolver estudos e executar ações nas áreas de educação, comportamento humano e processos grupais, estabelecendo parcerias com instituições governamentais, empresas, associações e sindicatos. Em maio de 1996 - Como resultado do desenvolvimento e ampliação do seu trabalho e do exercício de diversas parcerias, estruturou-se como uma organização social sem fins lucrativos. As diretrizes estratégicas para sua atuação incluem o aumento de sua capacidade propositiva, a ampliação do arco de parcerias com organizações congêneres, instituições internacionais, fundações e o estreitamento contínuo de laços com diversos atores sociais.

Área de atuação: Educação, Justiça e promoção de Direitos, Assistência Social

Região de Atuação: Norte - Nordeste - Centro - Sudeste

Público Alvo: Crianças e adolescentes, Professores.

Nome: Centro de Educação e Cultura Popular - CEETU

Ano de Fundação: 1982

Origem: O CECUP foi fundado há 22 (vinte e dois) anos, em 04 de março de 1982, por um grupo de profissionais liberais interessados em desenvolver trabalhos de educação, cultura, mobilização e organização comunitária, junto à população de baixa renda que vive na periferia de Salvador e cidades do interior do Estado da Bahia, tendo posteriormente estendido seu trabalho para outros estados do Brasil.

Área de atuação: Educação, Organização popular/ participação popular, Justiça e promoção de Direitos

Região de Atuação: Nordeste

Público Alvo: Crianças e adolescentes, Organizações Populares/ Movimentos Sociais, Negros (as)

Nome: C.T.M.J

Ano de Fundação: 1994

Origem: Surgiu ao longo do desenvolvimento do projeto “Centro de Referência de Artes Cênicas para a Formação de Adolescentes” idealizado por Maria Eugênia Viveiros Milet - Coordenadora Geral do CRIA e apoiado pela Fundação MacArthur, através de Bolsa Individual do Fundo de Capacitação e Desenvolvimento de Projetos (1993/96)

Área de atuação: Educação, Saúde, Arte e Cultura

Região de Atuação: Nordeste - Sudeste

Público Alvo: Crianças e adolescentes, Professores (as), Estudantes

Nome: N.R.P.C – Núcleo de Resgate e Prevenção da Cultura Afro-Brasileira

Ano de Fundação: 2000

Origem: surgiu como um grupo de profissionais das áreas de Educação e Administração que se propuseram a promover cursos profissionalizantes para a população negra, estabelecendo parcerias com instituições governamentais, empresas, associações, sindicatos, escolas públicas etc.

Área de atuação: Educação Profissional aliada à educação racial

Região de Atuação: Nordeste

Público Alvo: Crianças, adolescentes e adultos afrodescendentes