

CONCEITOS ECONÔMICOS APLICADOS À CONTABILIDADE DE ENTIDADES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS

Paulo Arnaldo Olak

Resumo:

As Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos -EPSFL, também conhecidas como Organizações do Terceiro Setor, vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes no atual contexto econômico, social e político, sendo objeto de numerosos estudos, especialmente das Escolas de Administração. Constituídas juridicamente sob a forma de associações ou fundações, essas entidades são criadas pela sociedade civil para desempenharem atividades de filantropia, educação, saúde, arte, culto, esporte, proteção ao meio ambiente, dentre outras, preenchendo, algumas vezes, lacunas deixadas pelo setor público. Assim como nas empresas, essas entidades gerenciam um conjunto de recursos - normalmente escassos - e buscam, incessantemente, a eficácia de suas atividades. Dependem de um sistema de informação contábil-gerencial para avaliar resultados e desempenhos. Nesse sentido, o presente trabalho tem por objetivo principal, valendo-se de alguns conceitos econômicos, mostrar uma forma alternativa (não convencional) de avaliar os resultados gerados por essas entidades.

Palavras-chave:

Área temática: *Modelos de mensuração e gestão de custos no comércio, serviços, entidades sem fins lucrativos*

CONCEITOS ECONÔMICOS APLICADOS À CONTABILIDADE DE ENTIDADES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS

Paulo Arnaldo Olak- Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP

Rua Paes Leme, 175 - Apto. 601 - Vila Brasil - 86010-520 - Londrina- Pr

e-mail: paolak@sercomtel.com.br

Vínculo: Aluno (doutorando em Controladoria e Contabilidade)

RESUMO:

As Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos -EPSFL, também conhecidas como Organizações do Terceiro Setor, vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes no atual contexto econômico, social e político, sendo objeto de numerosos estudos, especialmente das Escolas de Administração. Constituídas juridicamente sob a forma de associações ou fundações, essas entidades são criadas pela sociedade civil para desempenharem atividades de filantropia, educação, saúde, arte, culto, esporte, proteção ao meio ambiente, dentre outras, preenchendo, algumas vezes, lacunas deixadas pelo setor público.

Assim como nas empresas, essas entidades gerenciam um conjunto de recursos - normalmente escassos - e buscam, incessantemente, a eficácia de suas atividades. Dependem de um sistema de informação contábil-gerencial para avaliar resultados e desempenhos. Nesse sentido, o presente trabalho tem por objetivo principal, valendo-se de alguns conceitos econômicos, mostrar uma forma alternativa (não convencional) de avaliar os resultados gerados por essas entidades.

Área Temática: “10. Modelos de Mensuração e Gestão de Custos no Comércio, Serviços, Entidades sem Fins Lucrativos e Construção Civil. Casos Aplicados;”

CONCEITOS ECONÔMICOS APLICADOS À CONTABILIDADE DE ENTIDADES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS

INTRODUÇÃO

As Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos - EPSFL vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna. Estas entidades desenvolvem atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo e outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais.

Para que isto ocorra, estas entidades dependem, assim como nas atividades empresariais¹, de um conjunto de recursos humanos e materiais. Enfrentam ameaças e se deparam com novas oportunidades. Precisam, assim, para garantir sua sobrevivência, adaptarem-se às condições impostas pelo ambiente em que estão inseridas e serem eficazes, ou seja, atingir os objetivos para os quais foram constituídas.

Apesar de desempenharem funções sociais de extrema importância, estas entidades têm recebido pouca atenção de estudiosos, no sentido de fomentar a aplicação de novas técnicas contábeis e gerenciais, amplamente discutidas no contexto empresarial. Como consequência, nota-se que os sistemas de informações contábeis e gerenciais atualmente utilizados por estas entidades não satisfazem plenamente as necessidades dos gestores, no processo de tomada de decisões. Assim, sabendo-se que a atividade da gestão é tomar decisões, tais decisões devem conduzir a instituição em direção ao cumprimento dos objetivos institucionais estabelecidos e à garantia da continuidade.

Nesse sentido, o presente trabalho tem por objetivo principal fornecer subsídios aos gestores destas instituições, valendo-se de algumas premissas do Sistema de Informações de Gestão Econômica - GECON.

Algumas dessas premissas serão abordadas no decorrer do trabalho, especialmente aquelas que podem ser aplicadas às entidades em estudo.

¹No contexto deste trabalho, as expressões “empresa” e “atividades empresariais” serão utilizadas como sinônimo de entidades com fins lucrativos.

1 ENTIDADES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS

1.1 Definição e Características Básicas

Segundo DRUCKER², “as entidades sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu *produto* é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio isto é, toda uma vida transformada.” A partir desta definição, entidades sem fins lucrativos, para os propósitos deste trabalho e em sentido genérico, compreende aquelas instituições que possuem as seguintes características básicas:

- | | | |
|--|---|--|
| 1. Objetivos Institucionais | → | Provocar mudanças sociais (Drucker ³) |
| 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 ⁴ ou isentas ⁵ |
| 6. Mensuração do Resultado Social | → | Difícil de ser mensurado monetariamente (Summers ⁶ e Moscové ⁷) |

Neste contexto, os interesses particulares dos provedores e diretores destas entidades são relegados em prol de interesses comunitários mais amplos. Além do mais, o seu desenvolvimento baseia-se na concretização dos objetivos institucionais que justifiquem a sua existência no ambiente em que operam.

1.2 Visão Sistêmica das Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos

As EPSFL têm um papel claro a desempenhar na comunidade a que servem: provocar mudanças sociais. Para que isto ocorra, desenvolvem uma série de atividades, valendo-se de recursos obtidos do sistema econômico e social o qual, por sua vez, acolherá “a posteriori” o “produto” final deste processo: pessoas atendidas. Assim, os recursos, as atividades (processos) e os produtos são, resumidamente, partes integrantes de um conjunto funcionando harmonicamente para a consecução de um objetivo. Na Figura 1.1 a seguir, apresentamos as EPSFL sob esta ótica.

²DRUCKER, Peter Ferdinand. Administração de organizações sem fins lucrativos. princípios e práticas. São Paulo: Pioneira, 1994, p. XIV.

³Op. Cit.

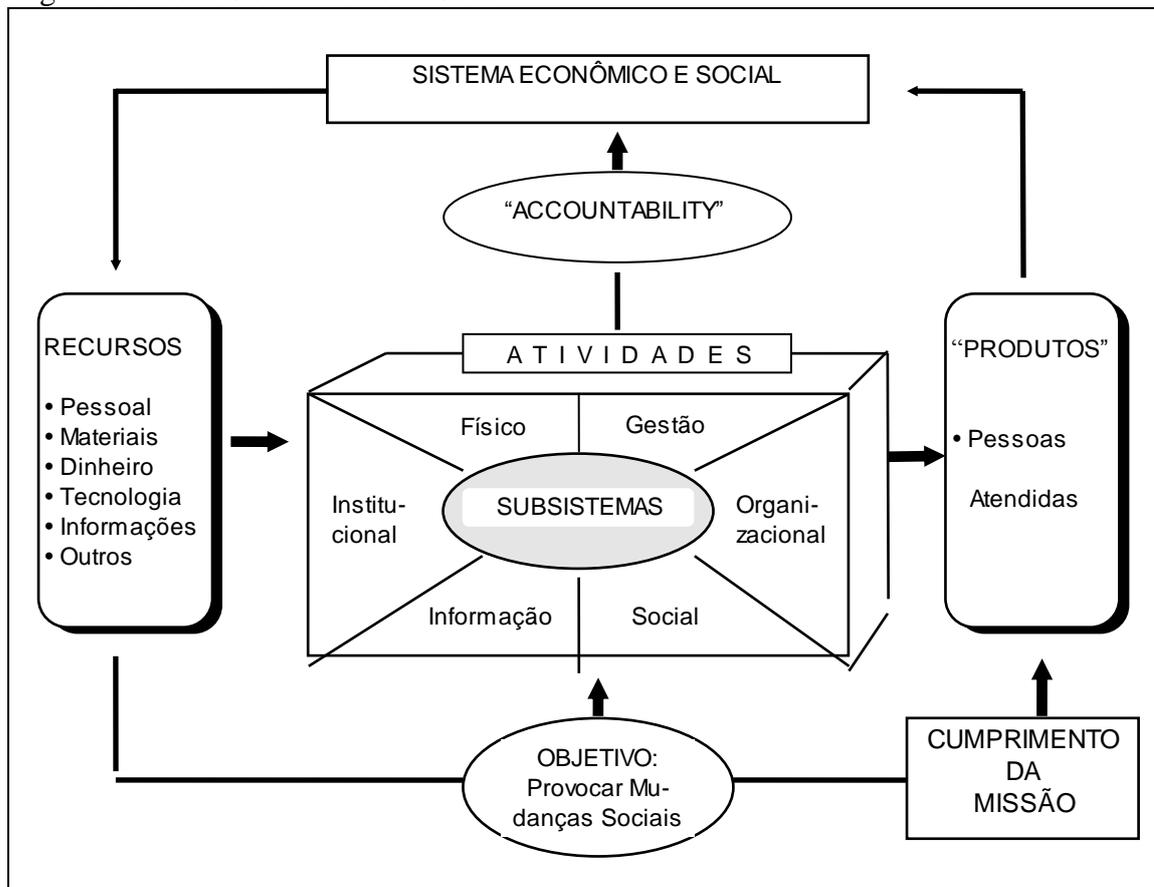
⁴Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988 e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

⁵Decreto 1.041, de 11.01.94. Regulamento do Imposto de Renda.

⁶SUMMERS, Edward Lee. Accounting information systems. 2 ed. New Jersey, Illinois, 1991, p. 428

⁷MOSCOVE, Stephen A. & SIMKIN, Mark G. Accounting information systems. New York: Brisbane, 1979, p. 469

Figura 1.1 Visão Sistêmica das EPSFL



A Integração do Sistema Econômico e Social com a Entidade

Na visão sistêmica demonstrada na Figura 1.1, o ambiente externo no qual estas entidades atuam é o sistema econômico e social, composto pelo mercado, governos, legislações etc e a sociedade, no sentido amplo (indivíduos, organizações não governamentais etc). Obtém, deste sistema, os recursos (pessoal, materiais, dinheiro, tecnologia, informações, dentre outros) que serão utilizados pela entidade na execução de suas atividades (beneficência, filantropia, esporte, lazer, religião, cultura, educação etc), gerando, assim, o que denominamos de “produto social”. Seus resultados são sempre mudanças em pessoas - de comportamento, competência, capacidade, esperanças, cultura etc. Estas pessoas, por sua vez, são reintegradas ao sistema social.

“Accountability”

Nakagawa define o termo “accountability” como sendo “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes.”⁸ Em termos gerais, conforme observado na Figura 1.1, temos, de um lado, os provedores dos recursos (entidades governamentais e não governamentais e a sociedade como um todo) “delegando” seus poderes, e de outro, a administração da entidade, a quem tais poderes são delegados.

⁸NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à controladoria. conceitos, sistemas, implementação. Série GECON. São Paulo: Atlas, 1993, p. 17

A “delegação” de tais poderes ocorre, via de regra, quando a sociedade contribui com estas entidades através do pagamento de uma infinidade de impostos ao Estado (subventores destas entidades) ou mesmo diretamente na forma de doações pecuniárias, doação de bens, serviços prestados gratuitamente, ou, ainda, quando paga por algum tipo de serviço por elas prestado.

Na atividade empresarial, os investidores “cobram” dos gestores a maximização do lucro e os consumidores a qualidade pelos bens e serviços produzidos, a preços competitivos. Caso contrário, os investidores não aplicarão mais seus recursos naquela empresa e os consumidores simplesmente deixarão de comprar seus produtos e serviços. Nas EPSFL, os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram aplicados nos projetos institucionais, ou seja, se a entidade foi eficaz. Se isso não ocorrer provavelmente tais entidades terão seus recursos restritos ou até mesmo “cortados”. Dado tais características, a relação de “accountability” é muito forte nestas entidades.

Os subsistemas da Entidade

Os seis subsistemas constantes da Figura 1.1 foram apresentados por Guerreiro na obra sobre o modelo conceitual do sistema de informação de gestão econômica, sob o título de subsistemas empresariais.⁹

Apesar de as EPSFL apresentarem características peculiares, especialmente no que se refere às fontes de recursos e objetivos institucionais, quando comparadas às empresas, os subsistemas daquelas em nada diferem destas.

Para o autor, o subsistema institucional “corresponde ao conjunto de crenças e valores que permeiam a organização, formado a partir das crenças e valores dos proprietários e dos dirigentes maiores da empresa.”¹⁰ Quem são, afinal, os proprietários das EPSFL? Estas entidades, segundo as características apresentadas no item 1.1, não têm proprietários, nos moldes das empresas. O patrimônio destas entidades é formado, via de regra, a partir de doações da comunidade e subvenções de entidades governamentais e não governamentais. Para DRUCKER¹¹, “uma empresa ganha dinheiro por si mesma. O dinheiro da instituição sem fins lucrativos não é dela ela o **administra** para os doadores.” (grifo nosso). Assim, os verdadeiros “proprietários” é a própria comunidade.

Segundo nosso Código Civil¹², ao extinguir-se uma associação de intuítos não econômicos, cujos estatutos não disponham quanto ao destino ulterior dos seus bens, e não tendo os sócios adotado a tal respeito deliberação eficaz, devolver-se-á o patrimônio a um estabelecimento municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes ou, então, à Fazenda do Estado, Distrito Federal ou União, não havendo tal estabelecimento (Art. 22). De qualquer forma, mesmo havendo tal dispositivo estatutário, o patrimônio e os resultados não podem ser distribuídos. Esta é, indubitavelmente, uma das mais importantes características destas entidades (não distribuição dos resultados e patrimônio).

Independente da particularidade acima, os fundadores, provedores e gestores desse tipo de empreendimento, que não é só físico mas também moral, “impõem” um conjunto de

⁹GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade. São Paulo, Tese de Doutorado. FEA-USP, 1989.

¹⁰GUERREIRO, Reinaldo. A Teoria das Restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual. Tese de Livre-Docência. FEA-USP, 1995., p. 37

¹¹Op. Cit., p. 42.

¹²Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916.

crenças e valores que nortearão a entidade como um todo. Para Guerreiro¹³, “as crenças e valores convertem-se em diretrizes e definições que orientam todos os demais subsistemas empresariais.” Em outras palavras, influenciarão na definição de um modelo de gerenciamento.

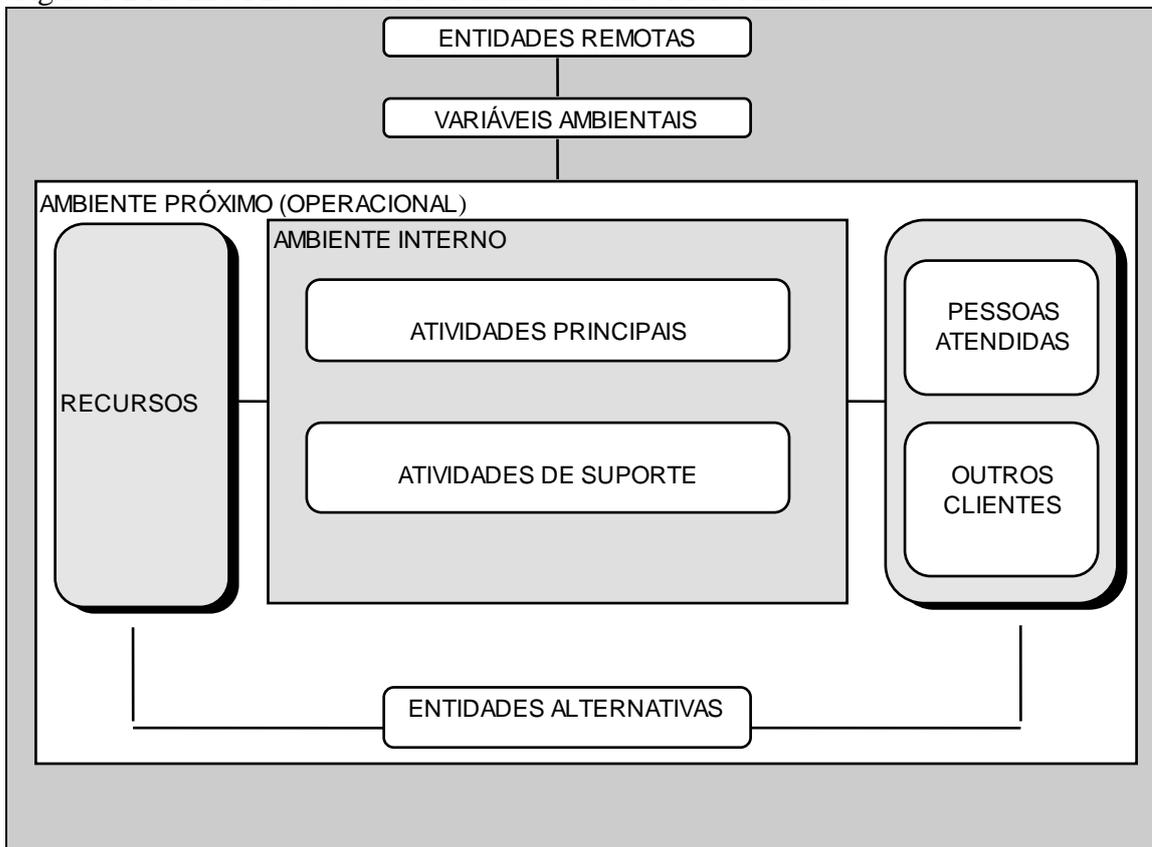
Para Arantes¹⁴, a função básica do subsistema institucional é a de “propiciar os instrumentos que permitam converter os motivos, necessidades, crenças, valores, dos empreendedores em definições que caracterizam claramente a razão de ser da empresa. Os instrumentos institucionais auxiliam a administração a definir os motivos pelas quais a empresa existe (missão), o que ela se propõe a fazer (propósitos) e no que ela acredita (princípios).”

Os demais subsistemas são amplamente discutidos nas obras de Guerreiro, já referenciadas. Voltaremos a tratar de alguns desses subsistemas mais adiante.

1.3 As EPSFL e o seu Relacionamento com o Meio Ambiente

O ambiente total de qualquer organização é composto de três segmentos básicos: macroambiente (entidades remotas), ambiente próximo (operacional) e ambiente interno, conforme demonstrado na Figura 1.2, a seguir.

Figura 1.2 As EPSFL e o seu Relacionamento com o Meio Ambiente



É no macroambiente onde se acham as variáveis ambientais como as econômicas, políticas, legais, tecnológicas, sociais e ecológicas. Neste ambiente não existem relações de troca diretas entre ele e a organização, muito embora, estas variáveis (incontroláveis a nível da

¹³GUERREIRO, Reinaldo. Op. Cit., p. 37.

¹⁴ARANTES, Nélio. Sistemas de gestão empresarial. conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo: Atlas, 1994, p. 89.

organização) possam provocar tanto ameaças quanto oportunidades, motivo pelo qual deve haver planejamento estratégico.

No ambiente próximo ou operacional existem as relações de troca entre a entidade e os públicos relevantes externos. “Os públicos relevantes são pessoas, grupos de pessoas, entidades, empresas e órgãos do Governo que mantêm um processo de intercâmbio com a organização, através de relacionamentos diversos (consumo, fornecimento, financiamento, apoio, antagonismo etc.)”¹⁵

No caso específico das EPSFL, é interessante notar, não existe a figura do concorrente, como ocorre nas empresas. Estas entidades, face aos objetivos institucionais, não disputam seus serviços prestados à comunidade com outras entidades. Existem sim, entidades alternativas, que oferecem os mesmos serviços, via organizações com ou sem finalidades lucrativos.. MOTTA¹⁶ lembra que a sobrevivência e a ação destas entidades “independem dos mecanismos de mercado...” O que ocorre, aliás, é que as entidades sem fins lucrativos, por razões óbvias, sempre têm muito mais públicos do que as entidades de fins lucrativos.

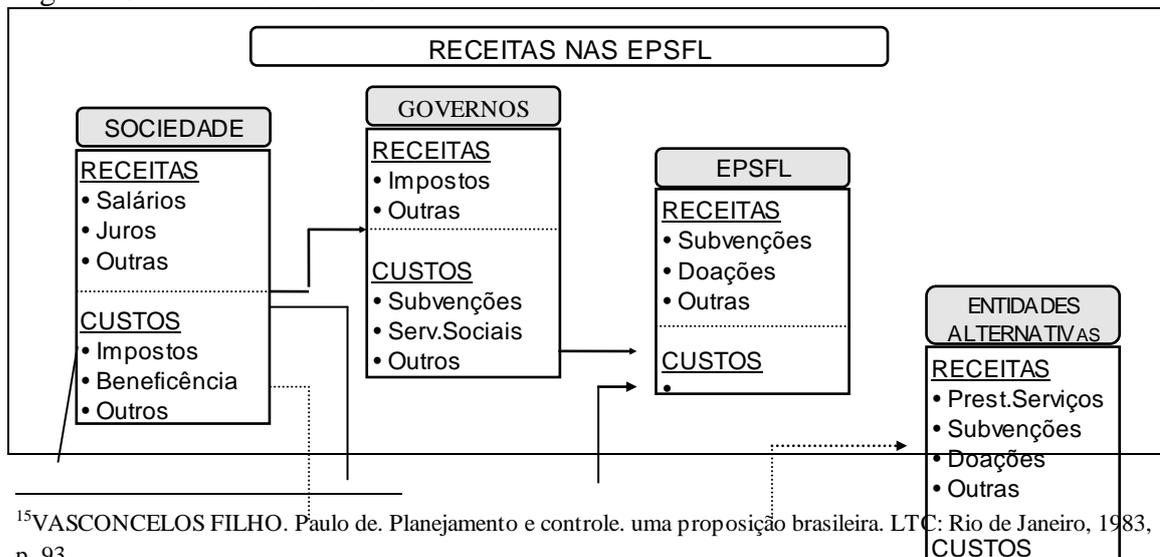
Por fim, o ambiente interno é caracterizado por desenvolver uma série de atividades (principais e de suporte), cada qual consumindo recursos e gerando serviços. Nesse sentido, tais atividades podem ser visualizadas sob a mesma ótica funcional da entidade como um todo. Uma entidade de filantropia pode, por exemplo, desenvolver as seguintes atividades: educação especial, creche e asilo (principais) e administração e finanças (suporte).

Assim, o ambiente operacional absorve, por sua vez, os “produtos” gerados pela entidade (ambiente interno). Na figura acima, estes “produtos” são identificados como “clientes” e “pessoas atendidas”. Os “clientes” compõem-se de informações, recursos humanos, dinheiro, tecnologia, utilidades e outros, enquanto que as “pessoas atendidas” são, efetivamente, o “produto” objetivado dessas entidades.

1.4. As Receitas nas Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos

Na Figura 1.3 a seguir, procuramos evidenciar como são formadas as receitas nas EPSFL, com a participação dos Governos Federal, Estadual e Municipal (subvenções) e da sociedade como um todo, incluindo aqui as entidades não governamentais.

Figura 1.3 - Receitas nas EPSFL



¹⁵VASCONCELOS FILHO. Paulo de. Planejamento e controle. uma proposição brasileira. LTC: Rio de Janeiro, 1983, p. 93.

¹⁶MOTTA, Paulo Roberto. Planejamento estratégico em organizações sem fins lucrativos: considerações sobre dificuldades gerenciais. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, Jul/Set 1979, p. 7

Pagamento em duplicidade por
---------------------------------------	-------

Algumas EPSFL existem, tão somente, porque os Governos são ineficientes na prestação dos serviços sociais a que a comunidade têm direito. Dessa forma, as pessoas, objetivando satisfazer suas necessidades básicas (educação, saúde, lazer etc), acabam pagando em duplicidade por estes serviços: aos Governos, na forma de impostos e às entidades que efetivamente atendem a comunidade, quer na forma de doações (horas de trabalho, dinheiro, materiais etc) quer na forma de remuneração de serviços (notadamente nas atividades empresariais).

Nesse sentido, só será viável, economicamente falando, manter a entidade se o resultado econômico for no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os ativos consumidos no processo de realização das atividades. Conforme caracterizamos na primeira parte deste trabalho, o lucro não é um fim, mais um meio necessário para atingir os objetivos institucionais e garantir a continuidade.

2 PREMISSAS DO MODELO GECON APLICADAS ÀS EPSFL

2.1 Introdução

No tópico anterior procuramos mostrar as principais características das EPSFL e o seu relacionamento com o meio ambiente. Vimos, resumidamente, que estas entidades são agentes de mudança e atendem as necessidades básicas das pessoas e, tal como nas empresas, possuem características econômicas: dependem de recursos econômicos para realizar suas atividades. Doravante, procuraremos mostrar como os gestores destas entidades podem utilizar conceitos econômicos para auxiliá-los na gestão institucional.

Segundo CATELLI e GUERREIRO¹⁷, o modelo GECON “é aplicável a qualquer empreendimento, com ou **sem fins lucrativos**, industriais, comerciais, agrícolas, de serviços ou instituições financeiras” (grifo nosso). A questão a ser respondida é, então, como aplicar as premissas do GECON às Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos.

Este é o principal ponto do trabalho. Assim, precisamos verificar primeiramente algumas dessas premissas.

2.2 Modelos de Gestão, Decisão, Mensuração e Informação

Os modelos de gestão, decisão, mensuração e informação fazem parte do arcabouço conceitual básico do GECON e são amplamente discutidos em trabalhos científicos que abordam o tema. Mesmo assim, sem a pretensão de tornar o assunto repetitivo, abordaremos sucintamente tais modelos e a sua aplicabilidade às entidades em estudo.

O primeiro modelo, o de gestão, diz respeito ao conjunto de “princípios, crenças, valores que orientam e impactam as diversas variáveis empresariais, notadamente o processo

¹⁷ CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. GECON - Gestão econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - 1ªs. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion. Argentina, out. 1994, p. 15.

de tomada de decisões”¹⁸. De forma resumida, podemos dizer que neste modelo são estabelecidos os princípios e regras básicos que nortearão todas as atividades da entidade.

Os modelos de decisão, mensuração e informação dizem respeito, respectivamente, aos processos de tomada de decisão, mensuração física e monetária dos eventos e transações derivados das decisões e, geração de informações gerenciais.

2.3 Administração por Resultados Econômicos

O GECON leva em conta, fundamentalmente, “as necessidades de um modelo de administração por resultados econômicos...”¹⁹

Entende-se por resultado econômico, no contexto deste trabalho, a variação do patrimônio da entidade num determinado período de tempo. Esta variação é explicada (demonstrada) no confronto entre as receitas e os custos/despesas no período considerado. Logo, a mensuração do resultado deriva sempre de, no mínimo, duas mensurações: receitas e custos/despesas.

Observemos ainda:

“...a garantia de continuidade da empresa só é obtida quando as atividades realizadas geram um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos no processo de realização de tais atividades.”²⁰

“...o lucro é a melhor e mais consistente medida da eficácia da empresa”.²¹

As EPSFL, por definição, não visam lucro. Como utilizar, então, tais premissas para medir a eficácia destas entidades?

É interessante, inicialmente, observarmos a opinião de alguns autores sobre a dificuldade de mensurar o “produto” final (“output”) “produzidos” por estas entidades. Segundo Moscovice e Simkin²², “para muitas entidades sem fins lucrativos os “inputs” podem ser mensurados monetariamente sem maiores dificuldades, mas os “outputs” são difíceis (para não dizer impossíveis) de serem mensurados monetariamente.” Esta é, também, a opinião de Summers²³

Concordamos com os autores acima sobre a dificuldade de mensurar monetariamente os “outputs” produzidos por estas entidades. Nas empresas, reconhece-se que a riqueza aumenta quando há “agregação de valor proporcionada pelo seu processo de transformação de insumos e serviços nas diversas atividades.”²⁴ Já nas EPSFL é praticamente impossível medir qual o valor monetário, por exemplo, que um indivíduo que deixou de ser indigente e foi reintegrado ao mercado de trabalho poderá agregar, não à entidade mas à sociedade de um modo geral. DRUCKER lembra que “os resultados de uma entidade sem fins lucrativos estão sempre fora da organização, não dentro dela. Os resultados do Exército de Salvação estão entre os alcoólicos, as prostitutas e os famintos. Para uma entidade de ensino, os resultados são crianças que aprendem”.²⁵

Lembramos, outrossim, que esse tipo de mensuração está fora do alcance deste trabalho (aliás, deveria haver um outro tipo de “contabilidade” que pudesse fazer isso). Ao

¹⁸GUERREIRO, Reinaldo. Op. Cit. p. 27.

¹⁹Op. Cit. p. 60

²⁰Op. Cit. p. 55

²¹Op. Cit. p. 57

²²Op. Cit. p. 57

²³Op. Cit. p. 57

²⁴Op. Cit. p. 61

²⁵DRUCKER, Peter F. Op. cit. p. 102

contrário, buscaremos mensurar o real benefício produzido no confronto valor de mercado dos serviços produzidos pelas atividades versus número de indivíduos que, de alguma forma, usufruem dos serviços da entidade. Este tipo de informação poderá definir, por exemplo, se é viável ou não (economicamente falando) continuar com a entidade. Pois, para garantir a continuidade da entidade, as receitas devem ser, no mínimo, iguais aos recursos econômicos consumidos (custos e despesas). A correta mensuração destas variáveis evidenciará o desempenho da gestão e quais as contribuições efetivas da entidade para com a sociedade (“accountability”).

3 APLICAÇÃO DE ALGUNS CONCEITOS BÁSICOS

3.1 Descrição do Exemplo

- Imaginemos uma entidade de fins filantrópicos executando duas atividades principais: educação especial para crianças excepcionais e creche comunitária.
- A entidade recebe mensalmente \$ 5.000 de subvenções do Governo Federal e cobra dos 30 alunos da escola de educação especial uma valor mensal simbólico de \$ 15 por aluno. As 40 crianças atendidas pela creche comunitária não pagam absolutamente nada.
- Além disso, a comunidade contribui mensalmente com \$ 1.000 em dinheiro e 50 horas de serviços profissionais (fisioterapeutas e psicólogos).
- A diretoria não recebe qualquer tipo de remuneração pelos serviços que presta à entidade. Em termos de mercado (considerando as horas efetivamente trabalhadas) essa remuneração é de \$ 1.000
- Os custos/despesas variáveis em determinado mês (regime de competência) foram os seguintes:

Educação Especial	\$ 2.000
Creche Comunitária	\$ 1.100
- Os custos/despesas fixos totalizaram \$ 2.800
- O menor preço de mercado a vista naquele mês, praticado por entidades alternativas (de cunho empresarial) e com idêntica qualidade nos serviços executados, foram os seguintes:

Mensalidade da escola de educação especial	\$ 180 por aluno
Mensalidade da Creche	\$ 120 por aluno
Valor dos honorários de fisioterapeutas e psicólogos	\$ 45/hora
- Para simplificação do exemplo, não estamos considerando aspectos inflacionários (os valores estão em moeda de poder aquisitivo constante).

3.2 A Contabilidade Convencional

Pela contabilidade tradicional, a Demonstração do Resultado seria evidenciada, simplificada, da seguinte forma:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	\$
RECEITAS	
• Subvenções Governamentais	5.000
• Mensalidades de alunos (30 x \$ 15)	450
• Doações da Comunidade	<u>1.000</u>
TOTAL DAS RECEITAS	6.450
CUSTOS E DESPESAS	

• Variáveis	3.100
• Fixos	<u>2.800</u>
TOTAL DOS CUSTOS/DESPESAS	<u>5.900</u>
LUCRO (SUPERÁVIT)	<u>550</u>

3.3 Contabilidade Não Convencional

Segundo as premissas do GECON, o resultado deve ser corretamente mensurado, cujos conceitos de mensuração aplicados (modelo de mensuração) devem expressar o valor econômico dos recursos adquiridos e dos bens e serviços produzidos.

É importante observar também que, segundo o subsistema organizacional, a entidade pode desenvolver diversas atividades (no caso educação especial e creche comunitária). As unidades administrativas, de acordo com o modelo de gestão da entidade, respondem por uma ou mais atividades. No GECON são fortemente utilizados os conceitos de Área de Responsabilidade e Centro de Resultado.

Área de Responsabilidade pode ser definida como “a unidade organizacional que possui um gestor com responsabilidade e autoridade claramente definidas...”. Por Centro de Resultado, entende-se, “a menor unidade da estrutura de organização, responsável pela execução de atividades e que acumula os resultados pelos produtos e serviços.”²⁶

Assim, utilizando alguns dos conceitos acima, chegamos a seguinte demonstração do resultado econômico:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
DESCRIÇÃO	EDUCAÇÃO ESPECIAL	CRECHE	TOTAL
RECEITA OPERACIONAL			
Mensalidade de alunos (preço de mercado)	5.400	4.800	10.200
CUSTOS/DESPESAS VARIÁVEIS	<u>(2.000)</u>	<u>(1.100)</u>	<u>(3.100)</u>
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	3.400	3.700	7.100
CUSTOS/DESPESAS FIXOS			<u>(6.050)</u>
RESULTADO OPERACIONAL			1.050
BENEFÍCIOS SOCIAIS			<u>(500)</u>
RESULTADO ECONÔMICO			<u>550</u>

Considerações sobre a Demonstração do Resultado Econômico:

(I) Receita Operacional

A receita operacional total de \$ 10.200 corresponde a melhor alternativa (menor preço de mercado) que os mantenedores (Governo e pessoas) estão deixando de pagar a manter a entidade em questão, ou seja, \$ 5.400 (30 x \$ 180) para os alunos da escola especial e \$ 4.800 (40 x \$ 120) para os alunos da creche. Em outras palavras, se a entidade cobrasse pelos serviços prestados à comunidade teria uma receita de, no mínimo, \$ 10.200.

(II) Custos/Despesas Variáveis

²⁶GUERREIRO, Reinaldo. Op. Cit. p. 41

Para simplificar o exemplo, estamos considerando que os custos/despesas variáveis foram os mesmos apurados pela contabilidade tradicional.

(III) Custos/Despesas Fixos

A diferença de \$ 3.250 entre o valor apurado pela contabilidade convencional e a demonstração acima, refere-se ao valor dos serviços profissionais gratuitamente prestados à entidade de \$ 2.250 (\$ 45 x 50 horas) mais o valor da remuneração da diretoria de \$ 1.000. É interessante notar que a contabilidade tradicional não reconhece estes valores. Sabemos entretanto que, se tais profissionais não abrissem mão dos seus honorários/remunerações, a entidade teria que pagá-los e a preço de mercado, motivo pelo qual eles estão sendo considerados nesta demonstração.

(IV) Benefícios Sociais

Esta conta registra o diferencial entre a receita econômica “produzida” pela entidade e a receita efetivamente “realizada” (\$ 10.200 menos \$ 9.700).

A receita “realizada” foi obtida da seguinte forma:

Subvenções Governamentais		5.000	
Mensalidades de alunos (30 x \$ 15)		450	
Doações da Comunidade		1.000	
Serviços Gratuitamente Prestados:			
Honorários Profissionais (\$45 x 50)	2.250		
Remuneração da Diretoria	<u>1.000</u>	<u>3.250</u>	
TOTAL			<u>9.700</u>

A contabilidade tradicional, sob o pretexto da objetividade e do c, não reconhece como receita as doações pelos serviços que as pessoas e empresas prestam gratuitamente a estas entidades. Vimos acima (custos e despesas fixas) que haveria bolso por parte da entidade se esses profissionais cobrassem pelos serviços prestados. Consequentemente, nada mais justo do que considerar os respectivos valores como receitas na forma de doações.

Analisando especificamente esta operação temos, resumidamente, a seguinte situação:

Receitas			
Serviços Gratuitamente Prestados a Entidade			3.250
Despesas			
Honorários Profissionais	2.250		
Remuneração da Diretoria	1.000	<u>3.250</u>	
Resultado Econômico			0

Conceitualmente, a conta “Benefícios Sociais” significa o valor (em termos monetários) dos benefícios que a entidade “gerou” à comunidade em geral e que efetivamente não foi, direta ou indiretamente, “desembolsado” por ela (comunidade).

No exemplo, o custo social (subvenções do governo mais participação das pessoas) para com a entidade foi de \$ 9.700 (uma receita “realizada” para a entidade). A receita social, entretanto, foi de \$ 10.200, dos quais \$ 500 “produzidos” pela entidade. Situação oposta poderia acontecer. Nesse caso, a conta “Benefícios Sociais” teria um saldo credor, significando que a sociedade como um todo teria “desembolsado” além do menor preço de mercado praticado por entidades alternativas.

(V) Resultado Econômico

No exemplo utilizado, conforme se observa, não houve diferença entre o resultado apurado pela contabilidade convencional e o resultado apurado, valendo-se de conceitos econômicos.

Resultado econômico, conforme vimos anteriormente, é a variação do patrimônio líquido num determinado período de tempo. Neste exemplo, particularmente, estamos assumindo que os custos e despesas fixas são exatamente iguais (contabilidade tradicional e GECON). Além disso, dada as limitações deste trabalho, não tratamos das especificidades relativas à mensuração patrimonial (ativos, por exemplo). Assim, estamos assumindo que o patrimônio líquido inicial (e, obviamente, o final) são também os mesmos nos dois casos.

O resultado econômico obtido evidencia que a entidade é economicamente viável, ou seja, consegue assegurar a reposição de todos os ativos consumidos no processo de realização das atividades, garantindo, assim, a continuidade.

Outras conclusões extremamente úteis poderíamos tirar desse exemplo: se a receita operacional tivesse sido menor que a soma dos custos e despesas, isto significaria que os mantenedores da entidade (governo e sociedade) estariam “pagando” além do menor preço de mercado cobrado pelas entidades alternativas. Em outras palavras, estariam pagando pela ineficiência da entidade: ficaria “mais barato” para os mantenedores se todos os alunos fossem atendidos por uma entidade alternativa (no caso de fins lucrativos).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar das limitações mencionadas no decorrer deste trabalho, algumas dúvidas podem ser respondidas relativamente às necessidades práticas dos gestores das entidades privadas sem fins lucrativos. Essas entidades, assim como em outras organizações, possuem características econômicas, enfrentam ameaças no mercado onde atuam, precisam competir recursos escassos, buscam continuamente novas oportunidades e, apesar de não concorrer seus “produtos e serviços” com o mercado, carecem de um sistema de informações que lhes permitam tomar decisões envolvendo as atividades que desenvolvem.

Uma importante conclusão a que chegamos é que as premissas do GECON podem ser perfeitamente aplicadas às entidades sem fins lucrativos. O exemplo desenvolvido, apesar de extremamente simplificado e limitado devido às características deste trabalho, mostrou que isso é possível.

Apesar do “preconceito” que normalmente impera nas administrações destas entidades quanto à idéia de “lucro”, este conceito deve ser incorporado para permitir avaliar e tirar conclusões sobre a eficácia da entidade. Resguardadas as devidas particularidades, o resultado econômico, conforme vimos, pode evidenciar se a entidade tende ou não à

descontinuidade ou, ainda, se é mais viável (economicamente falando) permitir que os serviços sejam explorados por uma entidade alternativa (no exemplo, de fins lucrativos).

Não tivemos por objetivo apresentar todas as premissas do GECON que poderiam ser aplicadas às entidades em questão. Estas premissas encontram-se em um contexto muito mais amplo do que os limites deste trabalho e podem ser encontradas em muitos trabalhos já publicados na área. Cabe ressaltar, entretanto, que cada entidade possui características muito particulares, exigindo reflexões profundas sobre suas atividades. É o caso, por exemplo, das entidades religiosas que sobrevivem basicamente graças às contribuições de seus fiéis, não havendo no mercado parâmetros precisos para se determinar a receita econômica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARANTES, Nélio. Sistemas de gestão empresarial. conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo: Atlas, 1994.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988
- BRASIL. Decreto 1.041, de 11.01.94. Regulamento do Imposto de Renda.
- BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.
- CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. GECON - Gestão Econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - 1ªs. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion. Argentina, out. 1994
- DRUCKER, Peter Ferdinand. Administração de organizações sem fins lucrativos. princípios e práticas. São Paulo: Pioneira, 1994
- GUERREIRO, Reinaldo. A Teoria das Restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual. Tese de Livre-Docência. FEA-USP, 1995
- _____. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade. São Paulo, Tese de Doutorado. FEA-USP, 1989.
- MOSCOVE, Stephen A. & SIMKIN, Mark G. Accounting information systems. New York: Brisbane, 1979.
- MOTTA, Paulo Roberto. Planejamento estratégico em organizações sem fins Lucrativos: considerações sobre dificuldades gerenciais. in Planejamento Estratégico. Rio de Janeiro: LTC, 1979.
- NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à controladoria. conceitos, sistemas , implementação. Série GECON. São Paulo: Atlas, 1993
- OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 1996.
- SUMMERS, Edward Lee. Accounting information systems. 2 ed. New Jersey, illinois, 1991.
- VASCONCELOS FILHO. Paulo de. Planejamento e controle. uma proposição brasileira. LTC: Rio de Janeiro, 1983