

A mensuração dos benefícios sociais gerados por uma entidade do Terceiro Setor em Brasília-DF

Antônio Daniel Ribeiro Filho (PMPGCC-UNB/UFPB/UFRN) - danielfilho@unb.br

Abimael de Jesus Barros Costa (ppg/unb/ufpb/ufrn) - abimael.costa@ig.com.br

Ednei Moraes Pereira (PMPG UnB/UFPB/UFRN) - edneimorais@yahoo.com.br

Evandro Vieira Hamann (PMPG UnB/UFPB/UFRN) - vhamann@gmail.com

Euripedes Rosa Nascimento Júnior (PPG UNB/UFRN/UFPB) - euripedesjunior@unb.br

Resumo:

O objetivo deste estudo é mensurar o benefício social que uma entidade sem fins lucrativos gera para a sociedade. Para isso, será adotado o modelo de gestão do resultado econômico, a fim de se verificar a seguinte questão: é possível mensurar em termos monetários o benefício social gerado por uma entidade do terceiro setor? A importância desse estudo se reveste no interesse público envolvido nas atividades que as entidades do terceiro setor prestam para a sociedade. Portanto, o estudo aqui apresentado se justifica, também, por ser uma proposta de inovação das ferramentas de gestão destinadas aos usuários das informações geradas pelas entidades do terceiro setor. Trata-se de um estudo de caso aplicado em uma entidade sem finalidades lucrativas sediada em Brasília-DF. A entidade estudada oferece cursos e treinamentos que preparam adolescentes carentes para o primeiro emprego e para mercado de trabalho. Foram analisados os resultados econômicos, contábeis e financeiros produzidos no exercício de 2008, bem como o benefício social que a atividade prestada pela entidade gerou para a comunidade no período. A pesquisa contempla uma abordagem quantitativa do problema e caracteriza-se como um estudo exploratório-descritivo. O resultado possibilitou verificar que o modelo de mensuração é aplicável às entidades do terceiro setor e que para o período analisado a entidade gerou benefícios sociais no montante de R\$ 7.187,01. Isto é, as receitas sociais geradas pelo serviço prestado à comunidade superaram os custos sociais da supracitada entidade.

Palavras-chave: *Terceiro setor. Mensuração. Benefícios sociais. Resultado econômico.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor*

A mensuração dos benefícios sociais gerados por uma entidade do Terceiro Setor em Brasília-DF.

Resumo

O objetivo deste estudo é mensurar o benefício social que uma entidade sem fins lucrativos gera para a sociedade. Para isso, será adotado o modelo de gestão do resultado econômico, a fim de se verificar a seguinte questão: é possível mensurar em termos monetários o benefício social gerado por uma entidade do terceiro setor? A importância desse estudo se reveste no interesse público envolvido nas atividades que as entidades do terceiro setor prestam para a sociedade. Portanto, o estudo aqui apresentado se justifica, também, por ser uma proposta de inovação das ferramentas de gestão destinadas aos usuários das informações geradas pelas entidades do terceiro setor. Trata-se de um estudo de caso aplicado em uma entidade sem finalidades lucrativas sediada em Brasília-DF. A entidade estudada oferece cursos e treinamentos que preparam adolescentes carentes para o primeiro emprego e para mercado de trabalho. Foram analisados os resultados econômicos, contábeis e financeiros produzidos no exercício de 2008, bem como o benefício social que a atividade prestada pela entidade gerou para a comunidade no período. A pesquisa contempla uma abordagem quantitativa do problema e caracteriza-se como um estudo exploratório-descritivo. O resultado possibilitou verificar que o modelo de mensuração é aplicável às entidades do terceiro setor e que para o período analisado a entidade gerou benefícios sociais no montante de R\$ 7.187,01. Isto é, as receitas sociais geradas pelo serviço prestado à comunidade superaram os custos sociais da supracitada entidade.

Palavras-chave: Terceiro setor. Mensuração. Benefícios sociais. Resultado econômico.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor.

1. Introdução

A Constituição Federal de 1988 determina em seu artigo 3º que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Percebe-se daí a importância que a função social tem para a sociedade brasileira, sendo resguardada sua manutenção na Carta Magna de 1988.

Contudo, como Estado é também responsável por diversas outras funções como manter a segurança nacional, arrecadar tributos e regular o setor privado, dentre outros, observa-se que a própria sociedade civil tem se organizado com intuito de alcançar algumas funções sociais.

Nesse contexto é que se vislumbra o movimento do terceiro setor, onde a própria sociedade se organiza, seja por meio de pessoas (associações) ou por meio de patrimônio (fundações) com intuito de atender seus interesses sociais como educação, saúde, esporte, meio ambiente e religião dentre outros.

Essas organizações formadas pela sociedade, assim como qualquer outra organização, necessitam de controle e gerenciamento para que possam desempenhar suas atividades de forma contínua e racional, evitando o desperdício de seus recursos.

Diante da importância social das atividades que essas entidades assumem, vislumbra-se a proposta de utilização de uma ferramenta não convencional de gestão e controle para essas entidades, o GECON.

O problema de pesquisa e o questionamento que deve ser feito são: se é possível apurar o benefício social gerado por uma entidade sem fins lucrativos, por meio de um modelo mensuração do resultado econômico? Dessa forma, o objetivo desse estudo é apurar e mensurar o montante dos benefícios sociais que uma entidade do terceiro setor, sediada em Brasília-DF, gera para a comunidade em que atua, oferecendo seus cursos gratuitos para adolescentes carentes. Para tanto, será adotado o modelo da demonstração de resultado econômico apresentado por Olak (1999).

A pesquisa realizada está apresentada como um estudo de caso que na ótica de Yin (1994) é uma investigação, que se baseia principalmente no trabalho de campo, estudando uma instituição na sua realidade, utilizando para isso, instrumentos como entrevistas, observações, documentos e questionários.

Este trabalho está estruturado em cinco partes: sendo esta uma breve introdução do tema; a segunda uma revisão teórica dos principais autores a respeito do sistema de gestão econômica, as definições de terceiro setor, da gestão e da contabilidade dessas entidades e do modelo de resultado econômico para apuração do benefício social, bem como um breve histórico da entidade analisada; na parte seguinte serão expostos os métodos e procedimentos utilizados para a consecução do estudo de caso; na quarta etapa demonstra-se a aplicação e o resultado econômico dos benefícios sociais com a utilização dos dados reais da entidade em comparativo com os resultados apurados pela demonstração de resultado convencional; por fim na quinta parte serão analisados os resultados e traçadas as considerações finais sobre o benefício gerado pela entidade.

2. Referencial teórico

2.1. Terceiro Setor

Inicialmente é importante identificar os conceitos e as definições existentes para o chamado terceiro setor, a fim de se ter uma melhor compreensão do estudo realizado. De acordo com Zacarias *et al.* (2008) o terceiro setor é um dos caminhos encontrados pela sociedade civil para amenizar os problemas sociais que afetam a coletividade.

O terceiro setor também pode ser entendido como um espaço de participação e experimentação de novos modos de pensar e agir sobre a realidade social. Sua afirmação tem o mérito de romper a dicotomia entre o público e privado, na qual público era sinônimo de estatal e privado de empresarial (ZACARIAS *et al.* *apud* CARDOSO, 2008).

Segundo Costa *et al.* (2002) este setor diz respeito a uma nova forma de organização da sociedade, na qual os indivíduos se preocupam com as condições sociais culturais, educacionais e ambientais que estão totalmente relacionados com suas vidas e bem estar. E por meio da mobilização buscam captar recursos a fim de atingir um bem maior para os interessados.

Percebe-se que ao definir o que é o terceiro setor alguns autores destacam que é algo novo para a sociedade, seja na forma de pensar, de se organizar ou de buscar seus objetivos.

De acordo com Paes (2004), alguns autores, ao conceituar o terceiro setor comumente fazem remissão às organizações que o integram, sua natureza e seus campos de atuação. Portanto, para o autor é importante contextualização do terceiro setor antes de tentar conceituá-lo.

Para isso, deve-se entender que sociedade é composta por agentes e entidades que interagem entre si, criando um sistema organizado que pode ser dividido em setores, de

acordo com os objetivos e as atividades que cada um desses agentes e entidades desempenham dentro da sociedade.

Denomina-se primeiro setor aquele composto por os agentes e entes de natureza governamental e cujo objetivo é atender ao interesse público. No segundo setor, estão os agentes mercantis que buscam satisfazer interesses privados, por meio de organizações privadas e visando ao lucro como objetivo principal de sua existência.

Nesse cenário observou-se a existência de agentes que não poderiam ser classificados nem no primeiro, nem no segundo setor, isso porque não apresentavam todas as características desses setores. São entes formalizados juridicamente, de natureza privada (característica do segundo setor) e que, entretanto, buscam atender o bem estar social, o interesse público-social (objetivo predominante das entidades do primeiro setor). Portanto, denominou-se de terceiro setor aquele que abriga as entidades sem fins lucrativos e não governamentais que têm como objetivo atender interesses sociais.

A figura 1.1, demonstra que o terceiro setor pode ser visualizado como um setor residual, vez que possui características próprias, porém com algumas características dos demais setores.

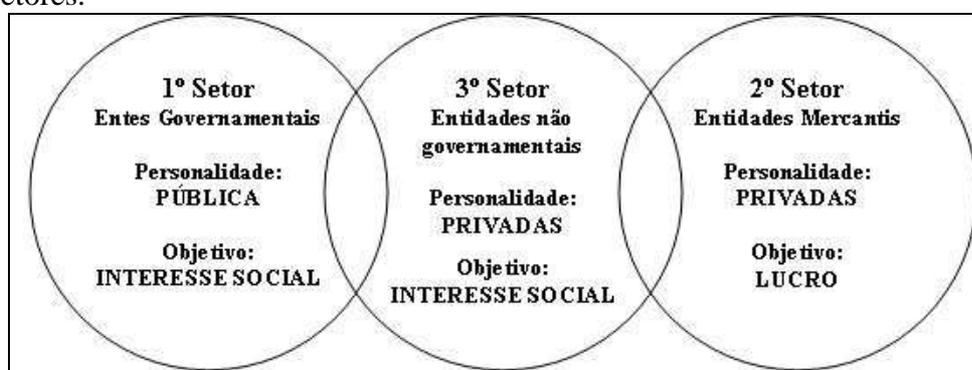


Figura 1 – Os três setores integrados.

Por isso, os autores Unerman e O’dwyer (2006) consideram que as definições para essas entidades são do tipo negativa, pois elas são definidas por aquilo que não são, ou seja por meio da exclusão de conceitos.

Importa, nesse momento verificar as principais características das organizações que compõem este setor. Campos (2005) identifica algumas características presentes nas entidades do terceiro setor. Para ele são organizações formalmente estruturadas com algum grau de institucionalização, com identidade autônoma e distinta das organizações governamentais, que se auto gerenciam controlando suas atividades de modo independente, como entidades que não distribuem seus resultados e que envolvem algum grau de participação voluntária.

De acordo com Silva e Lemos (1999), o terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos, privadas, que geram bens e serviços de caráter público, porém não se caracterizam como governamental. Costa (2002) completa os autores acima, ao mencionar que o setor é composto por diversos tipos de sociedades civis sem finalidade de lucro, tais como associações, instituições filantrópicas, fundações e, de forma destacada, as organizações não governamentais, ONGs, como são conhecidas.

Por fim, Paes (2004) conclui são um conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento

De acordo com estudos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2004) no ano 2002, o Brasil contava com cerca de 276 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos oficialmente cadastradas e, para o mesmo ano, este conjunto

de instituições representava 55% do total das 500 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil constantes do Cadastro Central de Empresas – CEMPRE.

Nota-se por esses dados que é um setor bastante representativo na sociedade e possivelmente se expandirá cada vez mais.

Olak e Nascimento (2000) consideram como as possíveis causas do elevado número das entidades do terceiro setor presentes na sociedade brasileira: o crescimento das necessidades socioeconômicas; a crise no setor governamental; a deficiência das políticas públicas; o crescimento do voluntariado; bem como o agravamento de situações relacionadas ao meio ambiente, saúde e segurança pública; e também o apoio e a conscientização da sociedade civil em conjunto com empresas e a mídia.

O que se questiona é como essas entidades conseguem seus recursos financeiros já são diferentes do primeiro e do segundo setor. Para isso, Drucker (1999) destaca que uma empresa levanta dinheiro vendendo aos seus clientes; o governo cobra impostos. A instituição tem de levantar dinheiro de doadores ou de pessoas que têm interesse em compartilhar com a causa social, mas que não são os beneficiários diretos dos serviços dessa instituição.

Silva e Lemos (1999) definem como sendo as principais fontes de subsistência: os recursos vindos de órgãos governamentais (subvenções), os recursos recebidos de indivíduos, pessoas jurídicas em forma de bens, direitos ou serviços (doações) e as mensalidades de sócios (contribuições). Olak (1999) considera também a prestação de serviços comunitários como mais uma das fontes de recursos.

Vale lembrar que o governo exerce fundamental influência na existência dessas entidades, seja por meio da regulamentação legal, pela transferência de recursos ou concessão de benefícios fiscais.

Juridicamente, pode-se dizer que o Novo Código Civil de 2002 é principal instrumento legal para caracterização dessas entidades. Apesar de não existir menção expressa de entidades do terceiro setor deve-se considerar que as entidades sem finalidades lucrativas são o gênero e que as espécies seriam as associações, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos, conforme o art. 44 da referida Carta.

A Constituição Federal de 1988 - CF ratifica em seu artigo 5º, inciso XVII o direito de se associar: “é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar”. Sendo, portanto, um direito resguardado aos cidadãos e à sociedade.

Outros instrumentos jurídicos também representaram um avanço para a regulamentação do setor como a Lei nº. 9.790, de 23 de março de 1999, que disciplinou a certificação de entidades como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP e o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007 que dispôs sobre a transferência de recursos da União dentre outras para entidades sem fins lucrativos, por intermédio de convênios e contratos de repasse.

As entidades devem ser juridicamente constituídas, em regra sob a forma de associações ou fundações. O C.C. (2002) define em seu art. 53 como associação a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. Já as fundações, diferentemente das associações, são caracterizadas pela existência de um patrimônio que deve ser utilizado a fim de se alcançar o objetivo da entidade.

Após a sua constituição sob uma dessas formas, a organização poderá requerer diversos títulos, certificados e qualificações em todas as esferas de governo. Os títulos, certificados e qualificações de âmbito federal são: a) título de Utilidade Pública Federal (UPF); b) registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS); c) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); d) qualificação como Organização Social (OS); e) qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). (OLAK, 2007).

Os benefícios fiscais estão garantidos no artigo 150 da CF/88, mediante o instituto da imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dessas entidades sem fins lucrativos, além da isenção tributária assegurada em leis esparsas.

2.3. Gestão e contabilidade das entidades sem fins lucrativos

Segundo Drucker (1999) todas as instituições “sem fins lucrativos” (hospitais, igrejas, ...) têm algo em comum: é que elas fazem algo muito diferente das empresas ou do governo. As empresas fornecem bens ou serviços. O governo controla. A tarefa de uma empresa termina quando o cliente compra o produto, paga por ele e fica satisfeito. Quanto ao governo, ele cumpre sua função quando suas políticas são eficazes. A instituição “sem fins lucrativos” não fornece bens ou serviços, nem controla. Seu “produto” não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto é um ser humano mudado. As instituições 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. (grifo)

Assim, nota-se a dificuldade de se mensurar quantitativamente o benefício gerado pelas entidades, vez que o produto gerado não é algo monetário ou que possa ser convertido em dinheiro. Drucker (1999) ressalta, ainda, que as próprias instituições “sem fins lucrativos” sabem que necessitam ser administradas, exatamente porque não têm um “lucro” convencional. Elas sabem que necessitam disso para que possam se concentrar em sua missão.

Nesse contexto é que a contabilidade de custos e outros instrumentos que podem ser úteis à gestão devem ser explorados com o objetivo de garantir a continuidade da entidade filantrópica e do benefício aos cidadãos atendidos.

Entretanto, devem ser avaliados os benefícios que a implantação de um sistema de custos pode trazer para essas entidades do terceiro setor, considerando todas as peculiaridades que as envolvem.

Para Limongi, Imeton e Laffin (2007) atualmente são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e aprimorados e a análise dessas informações é relevante para o processo decisório nas organizações sem fins lucrativos, desde a implantação de projetos sociais oferecidos até para a prestação de contas.

Raramente, uma informação é totalmente inútil para a administração. Mas comumente muita informação deixa de ser analisada ou transmitida porque, no contexto geral, sua prioridade é pequena, e o tempo disponível por parte da pessoa a quem se destina é muito escasso para delas se ocupar. (MARTINS, 1996)

Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações do terceiro setor necessitam se profissionalizar e apreender constantemente, principalmente no tocante a informações para o gerenciamento de seus custos. (LIMONGI, IMETON e LAFFIN, 2007).

Lemos e Silva (1999), mencionam que devido às características próprias do terceiro setor, e, no caso da instituição não prestar nenhum serviço remunerado, não há despesas (gastos ligados a obtenção de receitas). Partindo desse pressuposto os autores consideram todos os gastos como custos.

Para dar suporte ao controle dessas entidades a contabilidade deve ser adequada à suas peculiaridades. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC editou a Resolução nº. 926 de 2001, alterada pela Resolução nº. 966 de 2003, que dispõem sobre os aspectos contábeis em entidades sem finalidades de lucro.

Nesse sentido, estabelece que as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

No tocante às demonstrações contábeis dos entes integrantes do terceiro setor a Resolução CFC nº. 837 de 1999 orienta alguns ajustes necessários. O balanço patrimonial deve ter a conta capital substituída pela conta patrimônio social e a conta lucros ou prejuízos acumulados passa a denominar superávits ou déficits Acumulados.

Já a denominação da Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual de acordo com a Resolução deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a palavra resultado deverá ser substituída pela expressão superávit ou déficit.

Deve-se ressaltar que as receitas apresentadas por essas entidades não são, em regra, provenientes de seus serviços prestados e sim de doações e contribuições, por esse motivo as demonstrações tradicionais não seriam capazes de mensurar o benefício gerado pela organização.

2.3. Modelo da demonstração do resultado econômico

Diante da impossibilidade de se extrair informações sobre o benefício social das demonstrações tradicionais, Olak (1999) apresentou em seu estudo uma simulação da possibilidade de se adotar as premissas do Sistema de Gestão Econômica – GECON em uma entidade sem fins lucrativos, de modo que fosse possível mensurar o quanto a entidade gerou de benefícios sociais para a comunidade na qual está inserida.

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. (OLAK, 1999).

Se para Catelli e Guerreiro (1994) *apud* Olak (1999) o GECON é aplicável a qualquer empreendimento, com ou sem fins lucrativos, industriais, comerciais, agrícolas, de serviços ou instituições financeiras. Então a proposta é aplicar o modelo com algumas de suas premissas no estudo de caso em tela.

O GECON deve ser compreendido como uma ferramenta gerencial que se apóia em um modelo estruturado em premissas. Tais premissas são distintas das tradicionalmente utilizadas pelos gestores nos convencionais modelos de gestão.

Catelli (2001) defende que o GECON é um modelo estruturado com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais.

Por isso, de acordo com os autores, o referido modelo contempla os modelos de decisão tanto na fase de planejamento quanto da fase de execução e controle da entidade.

Para melhor compreensão do modelo é importante definir conceitos complementares como o de custo de oportunidade e do resultado econômico.

Garrison e Noreen (2001) elucidam que o custo de oportunidade refere-se a vantagem potencial de que se abre mão quando uma alternativa é escolhida em vez de outra.

Nesse sentido, Lima (2008) considera que o custo de oportunidade é um conceito indispensável em todas as organizações e que também a sociedade e o governo devem considerar esse aspecto quando da apuração do resultado das entidades sem fins lucrativos.

A definição para resultado econômico segundo Lima (2008) *apud* Slomski (2005) é diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos/variáveis e indiretos identificáveis à entidade que a produziu. Por conseguinte, o autor definiu receita econômica como a receita não explícita na prestação dos serviços públicos e sua mensuração decorre da multiplicação do custo de oportunidade que o cidadão desprezou ao utilizar outro serviço, pelos serviços que a entidade tenha efetivamente executado.

Dessa forma, o custo de oportunidade aproxima-se do que será apurado como benefício social. Olak (1999) considerou o benefício social como o valor que a entidade gerou para a comunidade em geral e que efetivamente não foi, direta ou indiretamente, desembolsado por ela (sociedade).

Os benefícios sociais (β) são apurados pela diferença entre o total de receita econômica produzida (α_p) pela entidade e a receita efetivamente realizada (α_r). Onde a receita econômica produzida (α_p) é igual ao somatório dos preços de mercado (Pm) que os serviços oferecidos gratuitamente pela entidade sem fins lucrativos seriam pagos se fossem contratados em uma instituição com finalidades lucrativas.

A receita efetivamente realizada (α_r) é composta pelo somatório dos recursos recebidos pela entidade (Rm) que por sua vez, englobam os recursos governamentais (Rp), os recursos de contribuições e doações (Rc), os recursos obtidos pelo esforço da entidade em campanhas (Ri), e os valores equivalentes aos custos dos serviços voluntários (v) recebidos pela entidade ao preço que custariam no mercado, caso fossem contratados.

$$\beta = \alpha_p - \alpha_r$$

onde:

$$\alpha_p = \sum Pm$$

$$\alpha_r = \sum Rm$$

$$Rm = Rp + Rc + Ri + v$$

Equação 1 - Cálculo dos benefícios sociais.

2.4. Histórico da entidade

A entidade estudada é uma associação fundada em 1977 na cidade de Brasília-DF, com o objetivo de alcançar a proteção e integração social de crianças e adolescentes através da educação. Ao longo de seus 32 anos de existência a associação já atendeu cerca de três mil pessoas que foram preparadas para atuar no mercado de trabalho. Como resultado do trabalho de transformação social a entidade se orgulha de anunciar que já passaram pela instituição, profissionais que hoje exercem cargos de: dentista, policial militar, bancário dentre outros.

Além dos certificados de entidade beneficente concedidos, tanto pelo Distrito Federal como pelo Governo Federal a associação também é reconhecida pelo Conselho dos Direitos da Criança e do Adolescente – CDCA, pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, pelo Conselho de Assistência Social do Distrito Federal – CAS/DF, bem como outros órgãos responsáveis pelo acompanhamento das entidades do terceiro setor.

O público alvo dos cursos oferecidos pela associação é formado por jovens estudantes da rede pública de educação do DF, com idade entre 14 e 17 anos, que estejam cursando a partir da 7ª série do ensino fundamental, com renda familiar de até dois salários mínimos, assim como jovens que tenham cometido infrações penais e estejam em liberdade assistida ou semi-liberdade, observadas a mesma faixa etária e escolaridade dos demais.

3. Metodologia aplicada

O presente estudo pode ser classificado sob três enfoques metodológicos, sendo eles: quanto aos objetivos, aos procedimentos e a abordagem do problema. Com relação aos objetivos a pesquisa é definida como exploratória e descritiva. Já com relação aos procedimentos trata-se de um estudo de caso. Por fim, quanto a abordagem do problema pode

ser caracterizado como uma abordagem quantitativa, vez que a mensuração proposta será determinada em termos monetários.

A coleta das informações necessárias para a consecução do estudo de caso foi realizada, por meio dos seguintes instrumentos de pesquisa: observação, entrevista e pesquisa documental. A observação permitiu a verificação da capacidade da instituição em oferecer os treinamentos, foi observada também a existência de infra-estrutura adequada. Foi realizada uma entrevista, do tipo não estruturada, com a presidente da entidade. Optou-se por perguntas abertas objetivando coletar o maior número de dados e informações sobre a rotina da associação. A pesquisa documental refere-se às demonstrações contábeis disponibilizados pela presidente, com o fim de se verificar a confiabilidade das informações requeridas.

Para a consecução da demonstração do resultado econômico, nos parâmetros do modelo apresentado por Olak (1999), foi necessário realizar uma pesquisa junto às escolas técnicas e profissionalizantes que ofereciam cursos semelhantes ao que associação, para se obter o menor preço de mercado desses cursos oferecidos gratuitamente pela entidade.

O estudo de caso limitou-se aos dados referentes ao exercício de 2008. As atividades prestadas pela entidade nesse período totalizaram em 150 jovens atendidos, nos dois cursos oferecidos pela associação. As demonstrações contábeis utilizadas, também são do exercício financeiro encerrado em 2008. A entrevista e a visita à entidade ocorreram na última semana de julho de 2009, mesma data em que foi realizada a pesquisa junto ao mercado para se identificar o menor preço dos serviços prestados pela entidade.

4. Resultados e análises

A análise foi realizada com base nos dados do exercício financeiro de 2008. Para essa data a associação apresentou em sua demonstração do superávit ou déficit de 31 de dezembro de 2008 as seguintes informações abaixo representadas.

Tabela 1 – Receitas e despesas do período

Exercício de 2008	R\$
Doações e Contribuições Provenientes da Sociedade	31.534,42
Receita de Bingo	5.926,70
Receita de Bazar e outros	873,00
Recursos recebidos do governo – Convênio	30.479,87
Subvenção Governamental – Doação	20.000,00
Total dos Recursos recebidos pela entidade	88.813,99
Despesas Administrativas	(34.444,22)
Despesas com pessoal	(31.157,64)
Despesas Financeiras	(794,36)
Despesas Tributárias	(2.495,03)
Total das Despesas Operacionais	(68.891,25)
Superávit do Período	19.922,74

Fonte: Adaptado da Demonstração do Superávit ou Déficit.

É possível verificar com os dados acima apresentados que o governo é a principal fonte de recursos da instituição, sendo responsável por aproximadamente 56,84% dos recursos totais da entidade em 2008. Em seguida, é a sociedade e a própria comunidade que mais contribui para a continuidade da entidade fornecendo cerca de 35,50% de seus recursos.

Em 2008 a associação atendeu 150 adolescentes. Todos realizaram os dois cursos oferecidos pela entidade: Informática básica (operar microcomputador, Internet, Windows, Office básico) e Auxiliar Administrativo (noções de português e matemática, rotinas administrativas, ética, e afins).

A associação analisada conta com professores voluntários e remunerados, além de uma merendeira e uma secretária contratada. A diretoria é composta por cinco membros. No ano de 2008 a instituição manteve um professor contratado pela remuneração mensal de aproximadamente R\$ 500,00 e contou com mais dois professores/instrutores voluntários, além outros de professores/instrutores que eram contratados por hora/aula sem vínculo permanente com a instituição apenas lecionando algumas disciplinas dos cursos oferecidos pela entidade.

Com objetivo de identificar o menor preço no mercado dos serviços oferecidos pela instituição, foram realizadas pesquisas em escolas de informática e centros de treinamento que oferecem os mesmos cursos. Para o curso de informática obteve-se o menor valor de R\$ 125,00. Já para o curso de Auxiliar Administrativo o menor preço que poderia ser contratado no mercado de Brasília-DF era de R\$ 595,00.

Retomando a equação apresentada anteriormente onde os benefícios sociais (β) são apurados pela diferença entre o total de receita econômica produzida (α_p) pela entidade e a receita efetivamente realizada (α_r). Encontram-se os seguintes valores:

A receita econômica produzida pela associação (α_p) é encontrada multiplicando os 150 jovens atendidos, pelos menores valores de mercado para os cursos oferecidos na entidade analisada.

$$\alpha_p = 150(125,00) + 150(595,00)$$

$$\alpha_p = 18.750,00 + 89.250,00$$

$$\alpha_p = 108.000,00$$

A receita efetivamente realizada (α_r) que é composta pelo somatório dos recursos recebidos pela entidade (Rm) foi a seguinte:

Os recursos governamentais (Rp) totalizaram R\$ 50.479,87, sendo R\$ 30.479,87 provenientes de um convênio com o Governo do Distrito Federal e R\$ 20.000,00 de uma doação governamental recebida do CDCA.

Os recursos de contribuições e doações (Rc), também são bastante representativos no total da rendas angariadas pela associação, em 2008 somou R\$ 31.534,42.

Os recursos obtidos pelo esforço da entidade em campanhas (Ri), como bingo R\$ 5.926,70 e bazares R\$ 873,00, alcançou o total de R\$ 6.799,70.

Também devem compor a receita efetivamente realizada pela entidade os valores referentes aos serviços voluntários, pois ao considerar a associação deixou de desembolsar tais recursos por receber-los gratuitamente são, portanto, receita. Os serviços voluntários que a entidade recebeu em 2008, diretamente relacionada à prestação de sua função, foram dois instrutores. Serão alocados para os instrutores os valores mensais que a entidade paga para o atual professor contratado R\$ 500,00, estendendo para os dois instrutores o valor mensal seria de R\$ 1.000,00, no total de R\$ 12.000,00 anuais.

Então a receita efetivamente realizada (α_r) pela associação em 2008 foi:

$$\alpha_r = Rp + Rc + Ri + v$$

$$\alpha_r = 50.479,87 + 31.534,42 + 6.799,70 + 12.000,00$$

$$\alpha_r = 100.813,99$$

O benefício social gerado pela entidade para a comunidade, adotando-se a metodologia apresentada, foi de R\$ 7.187,01. Isso porque a receita produzida R\$ 108.000,00 excedeu a realizada 100.813,99.

Com base nos dados calculados pode-se preparar a demonstração do resultado econômico para o exercício de 2008 na entidade sem finalidades lucrativas estudada.

Tabela 2 - Demonstração do Resultado Econômico elaborado para associação

Demonstração do Resultado Econômico - 2008	R\$
Receita Econômica produzida pela entidade (α_p)	
Cursos de Informática (150 x 125,00)	18.750,00
Cursos de Auxiliar Administrativo (150 x 595,00)	89.250,00
Total	108.000,00
Despesas e Custos	(68.891,25)
Custos dos Serviços Voluntários recebidos	(12.000,00)
Resultado Operacional	27.108,75
Benefícios Sociais gerados	(7.187,01)
Resultado Econômico	19.921,74

Nota-se que o resultado econômico apurado não apresentou diferença do superávit encontrado pelos métodos tradicionais. Isso significa que a receita social gerada pela entidade superou em R\$ 19.921,74 os seus custos sociais.

Percebe-se que há um benefício real que está sendo agregado para a comunidade, pois a entidade conseguiu oferecer um serviço de menor custo que uma empresa lucrativa, em que pese à ausência de um sistema de gerenciamento de custos como ferramenta para sua administração.

O saldo de R\$ 7.187,01 representa um sinal de que é viável a manutenção da entidade, seja recebendo recursos governamentais ou até mesmo as doações da sociedade civil e empresarial. E que além dos resultados de transformação social vislumbra-se quantitativamente resultados positivos para a comunidade.

5. Considerações Finais

A principal diferença verificada neste estudo em relação aos demais que tratam de custos para entidades do terceiro setor foi o fato de aplicar ferramentas novas na mensuração do resultado, ao invés da aplicação dos métodos tradicionais de custeio. E ainda por trazer um resultado inovador, diferente dos trabalhos meramente descritivos comumente apresentados nessa área temática.

O objetivo deste trabalho foi quantificar o montante dos benefícios sociais gerados por uma entidade do terceiro setor adotando-se o modelo de mensuração do resultado econômico. O objetivo proposto foi alcançado, vez provou que há possibilidade de aplicação do modelo em uma entidade do terceiro setor. Com isso, pode-se concluir que a associação analisada apresentou um benefício social para a comunidade maior que o seu custo social. Isto representou o montante de R\$ 7.187,01 no exercício de 2008. Sendo, portanto viável a sua existência e um incentivo à manutenção e apoio à criação de novas entidades do Terceiro Setor semelhantes, pois se percebe nesse estudo de caso a sua viabilidade.

Não deve ser esquecido que apesar da associação em análise não ter qualquer sistema de gerenciamento de custos é importante que sejam desenvolvidas mais ferramentas como a exposta neste estudo para que os responsáveis pelas entidades percebam a importância e o benefício que esse controle pode trazer para que as organizações continuem alcançando seus objetivos sociais.

Essas ferramentas devem ser desenvolvidas levando em consideração as peculiaridades do terceiro setor e não devem ser utilizadas apenas para as prestações de contas dessas instituições não lucrativas e sim para auxiliar que elas ampliem sua capacidade de atendimento aos cidadãos e tenham continuidade.

Outro ponto que merece destaque é que o benefício social gerados por essas entidades vão além dos apresentados nesse estudo por serem economicamente mensuráveis. As

possíveis limitações verificadas referem-se ao fato de ainda não existirem instrumentos que possibilitem mensurar de forma quantitativa os benefícios sociais que a educação e a assistência prestada por uma entidade, como a analisada, geram na vida dos adolescentes atendidos. Por isso, ainda que o resultado apresentado no modelo fosse negativo não haveria como afirmar que não estão sendo gerados benefícios sociais para a comunidade.

Sugere-se que pesquisas posteriores busquem a viabilidade da aplicação do modelo em entidades maiores e com outras formas de atendimento à sociedade a fim de verificar se o modelo pode ser adotado para fins gerenciais nessas organizações.

Referências

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui Código Civil Brasileiro**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm.

_____. **Resolução CFC nº 966/2003**. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília. 2003

_____. **Resolução CFC nº 837/1999**. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília. 1999

CAMPOS, G. M.; **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser**. In: IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

CARDOSO, R. **Fortalecimento da sociedade civil**. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). 3º setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. **GECON – Gestão Econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial**. Anais do XVII Congresso Argentino de Professores Universitários de Custos – 1ªs. Jornadas Iberoamericanas de Custos y Contabilidad de Gestion. Argentina, out. 1994.

_____. **Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, T. M. C.; VITARELLI, C. C.; ABRANTES, L. A.; ARIEIRA, J. O.; GAVA, R. **A contabilidade gerencial e o processo decisório: Caracterização das organizações sem fins lucrativos da cidade de Viçosa-MG**. In: IX Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. São Paulo, SP, Brasil, 2002.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. 4 ed. São Paulo: Pioneira, 1999. Acesso on-line em: http://books.google.com.br/books?id=6JB7KANwl3EC&dq=administra%C3%A7%C3%A3o+de+organiza%C3%A7%C3%B5es+sem+fins+lucrativos&printsec=frontcover&source=bn&hl=pt-BR&ei=mh9vSsHMGo6-MM617egI&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=4

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2002**. Gerência do Cadastro Central de Empresas. Rio de Janeiro: IBGE, 2004.

LEMOS, D.; SILVA, R.A. **Gestão de custos em empresas sem fins lucrativos: Caso aplicado a um centro de tratamento de doentes mentais e farmacodependentes**. In: VI Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. São Paulo, SP, Brasil, 1999.

LIMA, E. M.; **Avaliação de desempenho das entidades sem fins lucrativos: Um estudo de caso**. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade. Gramado, RS, Brasil: 2008

LIMONGI, B.; IMETON, L.S.; LAFFIN, M. **Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicaseos em cidades catarinenses**. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. João Pessoa, PB, Brasil, 2007.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

OLAK, P. A. **Conceitos Econômicos Aplicados à Contabilidade de Entidades Privadas sem Fins Lucrativos**. In: VI Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. São Paulo: 1999.

_____.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade por fundos aplicados às entidades sem fins lucrativos**. In: VII Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. Recife, PE, Brasil, 2000.

_____.; SLOMSKI, V.; OLAK, C. V.; **As Publicações Acadêmicas da Pesquisa Contábil no Brasil, no Âmbito das Organizações do Terceiro Setor**. In: I Congresso ANPCONT. Gramado, RS, Brasil, 2007.

PAES, J. E. S.; **Fundações e Entidades de Interesse Social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 5ª Ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

UNERMAN, J.; O'DWYER, B. **On James Bond and the importance of NGO accountability**. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 19 N°. 3, 2006.

YIN, R.K. **Case Study Research: Design and Methods**. London, Sage, 1994.

ZACARIAS, F. L. B.; LEONARDO, V. S.; BORINELLI, M. L.; SILVA, A. T. **Proposta de apuração e evidência de custos em entidades do terceiro setor: aplicação do custeio integral em uma instituição de longa permanência de idosos**. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. Curitiba, PR, Brasil, 2008.