

Transparência nas Entidades do Terceiro Setor. A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Mensuração de Desempenho.

Autores

MARCIO SANCHES DE ASSIS

Universidade de São Paulo

GILMAR RIBEIRO DE MELLO

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

VALMOR SLOMSKI

Universidade de São Paulo

Resumo

O terceiro setor tem um papel relevante na sociedade brasileira, desse modo, a transparência destas entidades sem fins lucrativos, em relação aos recursos recebidos e a prestação de serviços realizada, mostra-se como uma necessidade, perante os doadores, para garantir assim, um fluxo contínuo de recursos, o que possibilitaria uma melhor atuação na sociedade. Portanto, este artigo tem por objetivo evidenciar às entidades do terceiro setor, a importância da mensuração do resultado econômico, como instrumento para avaliar o desempenho e conseqüentemente aumentar a confiabilidade da instituição. O artigo está estruturado, a partir de uma pesquisa bibliográfica a respeito dos temas apresentados e de uma pesquisa de campo realizada através da coleta de dados junto a AACD (Associação de Assistência à Criança Deficiente), entidade sem fins lucrativos, apurando-se o resultado econômico desta no ano de 2004. O resultado econômico encontrado foi positivo, ou seja, a receita econômica gerada pela entidade foi maior do que os custos dos serviços prestados. Este resultado representa a adequada aplicação dos recursos recebidos pela AACD na execução dos serviços gratuitos que prestou.

1. INTRODUÇÃO

Cada vez mais, ouve-se falar sobre trabalho voluntário, terceiro setor, filantropia, ou então, recebe-se uma ligação solicitando doações para uma entidade sem fins lucrativos, ou para uma campanha de auxílio a necessitados.

Muitas campanhas de arrecadação são veiculadas na televisão e nos meios de comunicação, mas poucas mostram os valores arrecadados ou aplicados, mais que isso, não são demonstrados os resultados que estas entidades produziram com os recursos que receberam.

O crescimento destas instituições, sem fins lucrativos, pertencentes a um novo setor chamado de terceiro setor, mostra que o seu papel dentro da sociedade torna-se cada vez mais relevante, isso ocorre, principalmente, devido à ineficiência do Estado em cumprir com suas obrigações.

Mas, estas entidades tão importantes para a população, mais carente, estão passando por dificuldades, geradas pela crescente desconfiança com que a sociedade as enxerga. Isso ocorre, sobretudo, devido à falta de transparência dos recursos arrecadados e dos resultados alcançados por estas instituições.

A transparência, portanto, mostra-se como uma questão intrínseca às entidades de terceiro setor e a Contabilidade possui instrumentos que poderão auxiliar na demonstração dos resultados.

Assim, este artigo tem o objetivo de mensurar o resultado econômico em uma entidade do Terceiro Setor. Pretende-se contribuir para uma melhor demonstração dos resultados alcançados pelas entidades deste setor, a partir, da utilização do resultado econômico como instrumento de mensuração do desempenho na execução de suas atividades-fim.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O surgimento de um Terceiro Setor

A partir da literatura pesquisada, encontra-se a definição de dois setores, um conhecido como governamental chamado de: Primeiro Setor, e outro que possui finalidades privadas, o qual recebe o nome de: Segundo Setor.

De acordo com Salomon (1997, p. 1): “[...] nós temos que admitir a existência de dois grandes complexos organizacionais – dois amplos setores [...] o mercado e o estado, ou o setor privado e o setor público”.

Mas, ainda, segundo Salomon (idem) é possível identificar o surgimento de um terceiro setor: “[...] entretanto, não se pode deixar de falar na existência de um terceiro complexo de instituições, definido como “terceiro setor” ocupando um distinto espaço social fora do mercado e do estado”.

Este terceiro setor surge, a partir, de uma decisão do Estado em ceder à iniciativa privada espaço para que ela realize algumas funções que seriam de sua obrigação, conforme cita Ramos (2003, p.2): “[...] as funções ditas sociais do Estado foram sendo transferidas ao setor privado. A assistência médica, a previdência social, a educação, a cultura, a assistência social às camadas mais pobres [...]”.

Porém, o setor privado não foi capaz de ocupar o lugar do Estado, oferecendo os serviços que este deixava de prestar adequadamente, surge então, a necessidade de organizações ocuparem esta lacuna deixada aberta:

Isto propiciou a emergência de um número substancial de organizações que passaram a atender à demanda por estes bens e serviços que o Estado não mais produzia, porém sem a preocupação de obter lucro. Este setor já existia anteriormente, mas a guinada liberal dos Estados a partir da década de 1990 fez com que seu crescimento se materializasse (RAMOS, 2003, p. 3).

Estas organizações que buscam arrecadar recursos com a finalidade de prestar serviços, mas sem o objetivo de obter lucro, crescem rapidamente, quase que desenfreadamente, ocupando lacunas deixadas pela ineficiência do Estado, que se tornou ineficaz em atender às demandas da sociedade.

O IBGE (2004, p. 10) defende que:

No caso brasileiro, a participação da sociedade civil organizada ganha maior evidência a partir de meados da década de 1980, quando se inicia o processo de redemocratização do País depois de mais de 20 anos de ditadura militar (...) O marco desta transição é a Constituição Federal promulgada em 1988.

Ainda, segundo o IBGE (idem): “[...] especialmente ao longo dos anos de 1990, crescem no País diversos tipos de arranjos entre Estado e organizações da sociedade na implementação e na co-gestão de políticas públicas”.

E, conforme avalia Falconer (1999, p. 87): “[...] nos anos noventa, a idéia de terceiro setor aportou com força no Brasil, como na América Latina e em grande parte do mundo em desenvolvimento”.

2.2 O conceito e as características do Terceiro Setor

Segundo Bettiol Júnior (2005, p. 10): “O terceiro setor é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos, tendo como objetivo principal a melhoria das condições de vida de todos os indivíduos”.

Para Vilanova (2004, p. 32): “O terceiro setor é o conjunto de organizações privadas que desenvolvem ações que visam à prestação de serviços considerados de interesse público, cujos resultados alcançados se revertem à própria sociedade”.

É muito difícil caracterizar o terceiro setor, devido principalmente as grandes diferenças entre as organizações, mas, Falconer (1999, p. 94) identifica o terceiro setor no Brasil, apresentando as categorias de organizações que mais frequentemente são identificadas:

- (1) o setor formado por instituições religiosas e entidades ligadas a Igrejas, (2) as organizações não-governamentais e novos movimentos sociais, (3) os empreendimentos “sem fins lucrativos” no setor de serviços, (4) o setor para-estatal e nascido sob a tutela do Estado e (5) o setor de fundações e entidades empresariais.

Analisando as entidades de terceiro setor no Brasil, Salomon (1997, p.346) conclui que: “[...] o setor sem fins lucrativos brasileiro é fragmentado e heterogêneo. As numerosas organizações são extremamente variadas [...]”.

2.3 A relevância do tema

A importância do terceiro setor, bem como das organizações que o compõe, pode ser verificada através de dois pontos de vista: a relevância social e a relevância econômica.

2.3.1 A relevância social

No Brasil, o Estado, não consegue cumprir com suas obrigações constitucionais: “São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados” (CF, art. 6º).

A realidade social do país demonstra a extrema ineficiência do Estado em cumprir com essas obrigações. Os dados divulgados na pesquisa do CEPAL¹, Machinea (2005), mostram que no ano de 2001, 37,5% dos brasileiros eram classificados como pobres e 13,2% como indigentes (pobreza extrema), ou seja, metade da população brasileira está classificada como pobre ou indigente, e cerca de 8,2% da população vivia com menos de um dólar por dia.

Em vista de que o Estado não consegue, hoje, cumprir o seu papel e suprir às necessidades da população, o futuro nos mostra que esta dificuldade irá aumentar com o crescimento da população.

Segundo estudos realizados pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE (2005), a população brasileira praticamente dobrou nos últimos 34 anos, na década de 70 eram 90 milhões de habitantes e hoje são mais de 180 milhões, a previsão do

¹ Comissão Econômica para América Latina e Caribe

IBGE para o ano de 2050, é de aproximadamente 259,8 milhões de brasileiros, apenas entre o período de 2000 a 2004, a população aumentou em 10 milhões de pessoas.

A partir de uma comparação entre os dados coletados, é possível perceber a ineficiência do Estado em cumprir adequadamente com seu papel. Dentro deste contexto, percebe-se que as entidades de terceiro setor têm papel importante atuando nas lacunas deixadas pela ineficiência do Estado:

As organizações que atuam no terceiro setor procuram abordar ou resolver, ainda que em parte, os problemas sociais, catalisando as demandas da sociedade e buscando novas soluções ou novas propostas [...] este setor atende às necessidades humanas básicas, tais como: educação, saúde, habitação, bem-estar social, geração de oportunidades de emprego, entre outras (VILIANOVA, 2004, p. 2).

2.3.2 A relevância econômica

O terceiro setor vem se apresentando como uma alternativa para amenizar os problemas gerados pela ineficiência do Estado em atender às demandas da sociedade. O que proporcionou um grande crescimento deste setor e, conseqüentemente, de sua relevância econômica.

De acordo com Ramos (2003, p. 4): “[...] a importância do terceiro setor pode ser mensurada pela extensão de sua participação na economia”. E segundo Milani Filho (2004, p. 122) o terceiro setor: “[...] mostra-se cada vez mais significativo sob o aspecto econômico, não somente no panorama nacional, mas em todo o mundo”.

O grande crescimento deste setor pode ser percebido no estudo apresentado pelo IBGE (2004, p. 43), a partir do Cadastro Central de Empresas - CEMPRE², revela que o crescimento das Fundações Privadas e Associações sem Fins lucrativos, entre 1996 e 2002, foi de 157%, ou seja, em 1996, existiam cadastradas no CEMPRE, 107 mil entidades, e no ano de 2002, esse número cresceu para 276 mil organizações.

Considerando-se que no CEMPRE estavam cadastradas 5,3 milhões de organizações públicas, privadas lucrativas e privadas não-lucrativas, em 2002, as privadas não-lucrativas correspondiam a 5% do total.

Esse crescimento proporcionará um grande volume de recursos movimentados no terceiro setor. De acordo com Ladim *apud* Campos (2003, p.15) as instituições do setor arrecadaram no ano de 1995 cerca de R\$ 12 bilhões em recursos, e empregavam na época cerca de 2% da população economicamente ativa, o que mostra sua relevância econômica para o país.

A questão da geração de empregos é outro fator de extrema relevância econômica quando se analisa o terceiro. A pesquisa IBGE (2004, p.34) mostra que houve um crescimento, significativo, de aproximadamente 48% no número de assalariados, neste setor, passando de 1 milhão de trabalhadores em 1996, para 1,5 milhão em 2002.

2.4 As dificuldades enfrentadas pelo setor

Pode-se facilmente perceber a relevância do terceiro setor na sociedade brasileira, o Estado não funciona adequadamente, as diferenças sociais são muito grandes, e as organizações de terceiro setor vêm desempenhando papel importante nestas lacunas deixadas pelo Estado.

² O CEMPRE cobre as organizações inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, tanto entidades empresariais como órgãos da administração pública e instituições privadas sem fins lucrativos.

Mas, estas entidades que desempenham papel tão importante na sociedade estão passando por dificuldades, sendo, um dos maiores problemas enfrentados por elas, a falta de recursos necessários a sua continuidade, conforme cita Vilanova (2004, p.3): “As organizações do terceiro setor parecem estar passando por uma crise de sustentabilidade³, tendo que garantir de forma continuada os recursos necessários para desenvolver suas atividades”.

Segundo conclui a diretora do Idis⁴, Carla Duprat citada por Puliti (2003), o grande problema que estas instituições enfrentam na busca de recursos ocorre devido a: “[...] o estigma criado no fim dos anos 80, e que ainda persiste, de que muitas instituições sociais praticam a “pilantropia” e não a “filantropia””.

A mesma imagem é percebida por Vilanova (2004, p.4), o qual comenta que: “Observa-se no Brasil a multiplicação de organizações do terceiro setor. Algumas apresentam objetivos duvidosos ao praticarem abusos e fraudes [...]”, e esta se torna o grande dificultador no processo de arrecadação de recursos.

O problema é exposto, também, por Falconer (1999, p. 20): “Ouve-se, simultaneamente ao discurso que idealiza o setor, que estas entidades são mal geridas, excessivamente dependentes, amadoras e assistencialistas em sua atuação, e, por vezes, sujeitas a motivações pouco filantrópicas, para não dizer criminosas.”

Muitas vezes a mídia contribui para comprometer a imagem do terceiro setor, dando maior ênfase às fraudes, fato que ocorre em qualquer tipo de organização, do que aos importantes projetos realizados por entidades sérias e responsáveis, do terceiro setor.

De acordo com Salomon (1999, p. 174): “[...] as entidades sem fins lucrativos, tem sido submetidas a sérias (graves) contestações sobre seus resultados, não somente pelo número recente de escândalos, mas também pelo crescimento das dúvidas sobre sua eficiência e eficácia.”

Para reverter essa imagem criada é preciso que as entidades tenham interesse em demonstrar tudo o que acontece dentro da organização, torna-se necessário, diria até que “obrigatório”, mostrar ao investidor que a entidade merece a sua confiança.

Segundo Fowler (1997, p.181) os doadores de recursos estão preocupados: “[...] com a aplicação do dinheiro e a proporção do alcance aos beneficiários.”

Da mesma forma que uma empresa ao lançar ações no mercado tem a obrigação de informar seus investidores sobre tudo que acontece dentro dela, o terceiro setor, também, deveria ter essa preocupação. Mas, a grande diferença consiste em que no terceiro setor, o investidor social, aquele que faz doações, não espera um retorno direto dos recursos que está investindo na entidade, mas sim que estes recursos possam ser aplicados da melhor forma possível em benefício dos necessitados.

De acordo com Vilanova (2004, p. 4): “Nesse cenário, a sobrevivência das organizações bem intencionadas em suas finalidades é assegurada pela prática da transparência em suas ações”.

2.5 Accountability

Analisando-se sob o ponto de vista da teoria dos contratos e, a partir, das relações existentes na sociedade, percebe-se sempre a ocorrência de uma delegação de poder, e como

³ No sentido de captar recursos (financeiros, materiais e humanos) de maneira suficiente e contínua.

⁴ Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social.

contrapartida, uma geração de responsabilidades. De acordo com Nakagawa (1993, p.17), forma-se assim, uma grande cadeia de *accountability*, onde esse termo é definido como sendo: “[...] a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.”

Em relação ao terceiro setor, a cadeia de *accountability* surge, a partir, da "delegação de poder", proveniente dos recursos que são doados pela sociedade a estas entidades beneficentes e tem como contrapartida, a "geração de responsabilidades", decorrente da necessidade de gerir adequadamente estes recursos recebidos.

Portanto, surge a necessidade dos gestores destas entidades de terceiro setor prestarem contas dos resultados obtidos, decorrentes da utilização dos recursos recebidos através de doações.

Segundo a professora Rosa Maria Fischer citado por Costa (2004): “A maioria das entidades filantrópicas trabalha com recursos públicos e doações. Nesse caso, a transparência é ponto-chave”, ou ainda, como conclui Falconer (1999, p.131): “Para atingir sucesso e, simultaneamente, maximizar o benefício social de sua atuação, as organizações devem, obrigatoriamente, prestar contas a alguém.”

A transparência para o terceiro setor é fator determinante da sua sobrevivência, é preciso que estas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais. De acordo com Glaeser *apud* Milani Filho (2004, p. 9):

[...] a transparência e a prestação de contas tornaram-se elementos essenciais para contribuir com a própria sobrevivência das entidades, uma vez que estão inseridas num ambiente competitivo por recursos financeiros e não-financeiros e aquelas que melhor atenderem às necessidades dos doadores por informações, terão maior probabilidade de captação desses recursos.

2.6 O papel da Contabilidade diante das dificuldades do Terceiro Setor

A Contabilidade tem papel fundamental na solução das dificuldades que as entidades de terceiro setor enfrentam neste momento.

Vilanova (2004, p.10) propõe à contabilidade auxiliar nessa tarefa: “a possibilidade da contabilidade gerar informações que contribuam para uma adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações.”

A Contabilidade deve auxiliar as entidades de terceiro setor no processo de *accountability*, ou seja, devem ser fornecidas as informações necessárias para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como, a destinação destes recursos e, conseqüentemente, os resultados alcançados.

Segundo Bettiol Júnior (2005, p.16): “[...] o benefício obtido pelos indivíduos por meio dos serviços prestados por essas entidades [...] chamam cada vez mais a atenção dos doadores de recursos e da sociedade [...] Portanto, elaborar demonstrações contábeis que possam colaborar para satisfazer essas necessidades torna-se indispensável.”

Essa prestação de contas, não só do recebimento dos recursos, mas, também, da sua aplicação e dos resultados alcançados pelas entidades do terceiro setor é defendida por Cruz (2002): “Deve mostrar claramente para os doadores e para a sociedade não apenas de onde vieram os recursos, mas também, como o dinheiro foi aplicado, qual o benefício social gerado e que práticas podem ser multiplicadas”.

A transparência no terceiro setor pode ser auxiliada pela Contabilidade através da demonstração dos resultados alcançados, pois, torna-se cada vez mais necessária a

demonstração dos recursos arrecadados pelas entidades e também, da aplicação destes recursos. Segundo Campos (2003, p.27): “O aumento do volume dos recursos arrecadados pelas entidades do terceiro setor sem fins lucrativos é acompanhado por uma maior necessidade de transparência quanto a sua aplicação.”

Ainda, conforme conclui Campos (2003, p. 92):

Na medida que a contabilidade suprir as Organizações do Terceiro Setor [...] e proporcionar a clareza dos números para o público externo, serão possíveis prestações de contas que estimulem a entrada de mais recursos e a sustentabilidade daquelas entidades ao longo do tempo.

2.7 A avaliação de desempenho nas entidades do Terceiro Setor

Uma das grandes dificuldades enfrentadas pelas entidades de terceiro setor consiste em mostrar à sociedade os resultados que efetivamente produzem através das suas ações, e desta forma, conseguir garantir um fluxo de recursos que possibilitem a sua sobrevivência.

De acordo com Campos (2003, p.14): “[...] é fundamental que tais entidades demonstrem para a sociedade que estão cumprindo sua missão, principalmente para aqueles que financiam suas atividades”. Da mesma forma, conclui Salomon (1999, p. 179): “O setor sem fins lucrativos necessita intensificar os mecanismos de prestação de contas e dar grande atenção para mensuração dos resultados produzidos.”

É importante para a sustentabilidade das entidades de terceiro setor demonstrar os resultados, segundo Cruz (2002): “[...] o doador raciocina da seguinte forma: se não sabe de que maneira seus recursos foram aplicados, se não se sente capaz de vislumbrar resultados, não tem estímulo para doar mais.”

A importância dos resultados gerados através da aplicação dos recursos recebidos pelas entidades, também é defendido por Falconer (1999, p. 113): “[...] a eficiência e a eficácia de resultados constituem o *principal desafio* das organizações da sociedade civil [...] como suficientes para justificar uma doação de recursos [...]”.

A prestação de contas, por parte das entidades de terceiro setor, à sociedade e aos doadores de recursos possibilitará um aumento da transparência de suas ações e da confiança perante a sociedade.

Segundo Milani Filho (2004, p. 51) as avaliações de desempenho nas entidades sem fins lucrativos: “[...] podem colaborar com a própria sobrevivência das entidades do Terceiro Setor, considerando a confiança que seus mantenedores depositam”.

2.8 A Demonstração de Resultados nas Entidades do Terceiro Setor

Uma das demonstrações contábeis mais essenciais para análise das empresas com fins lucrativos é a Demonstração de Resultados do Exercício (ou demonstração de lucros e perdas), conhecida como DRE, a qual está sendo utilizada, também, pelas entidades sem fins lucrativos.

Mas, não faz sentido falar em lucro ou prejuízo, nas entidades de terceiro setor, de acordo com Martins (1990, p.136): “[...] Pela sua própria natureza, não se utilizam as expressões "lucro" ou "prejuízo" nessas instituições, sendo substituídas por "superávit" e "déficit" [...]”. Da mesma forma, será a conta de Capital pela conta de Patrimônio Social.

Em relação ao uso da Demonstração de Resultados do Exercício, Bettiol Júnior (2005, p. V) conclui que: “[...] não é adequada para refletir a realidade físico-operacional das instituições sem fins lucrativos, conseqüentemente, dificultando o processo de transparência e prestação de contas à sociedade”.

No Brasil, conforme Bettiol Júnior (2005, p.17) a Demonstração de Resultados nas entidades do Terceiro Setor é prejudicada devido: “as demonstrações contábeis utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos serem elaboradas a partir dos modelos especificados pela legislação societária e que foram desenvolvidas para atender às necessidades de usuários de informações ligados a instituições com fins lucrativos”.

Portanto, a crise de sustentabilidade enfrentada pelo setor, verificada por VilaNova (2004), surge da dificuldade de comunicação entre as entidades do terceiro setor e os doadores de recursos, conforme cita, também, Bettiol Júnior (2005, p.61): “[...] o conjunto de sinais escolhido para promover a evidenciação contábil foi idealizado e aperfeiçoado para atender às necessidades de outro grupo de usuários.”

Estas dificuldades enfrentadas pelo terceiro setor traduzem-se, principalmente, numa falta de confiabilidade dos doadores de recursos, em relação a estas entidades, o que gera uma escassez de doações, mas, esse problema pode ser amenizado, através de uma adequada prestação de contas e da demonstração dos resultados alcançados pelas entidades, àqueles que se mostrarem eficientes e eficazes na aplicação dos recursos recebidos, terão maior visibilidade e ganharam maior confiança dos doadores.

Ainda segundo Milani Filho (2004, p.9) as entidades devem buscar alternativas que tornem as ações mais transparentes: “[...] e não mais tentar-se, muitas vezes de maneira inapropriada, aplicar os mesmos instrumentos de gestão das entidades governamentais ou daquelas com finalidades lucrativas”.

Diante das dificuldades que o terceiro setor vem enfrentando e da extrema relevância que as entidades deste setor exercem em relação a toda sociedade brasileira, o presente artigo propõe às entidades do Terceiro Setor a utilização do Modelo de Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas desenvolvido por Slomski em 1996.

Portanto, propõe-se que o modelo desenvolvido por Slomski para as entidades públicas seja, também, utilizado pelas entidades do terceiro setor, como forma de aumentar sua transparência e, a prestação de contas aos investidores sociais, avaliando a eficácia na execução dos serviços prestados.

De acordo com Alves, Souza e Slomski (2005, p. 2): “[...] acredita-se que o desempenho dessas entidades do terceiro setor será mais bem evidenciado a partir da mensuração do resultado econômico gerado por essas organizações”.

As entidades não devem somente mostrar os resultados da aplicação dos recursos recebidos e que podem ser encontrados na DRE, onde verificamos se ocorreu um déficit ou um superávit. Mas sim, demonstrar uma maior transparência, prestando contas (*accountability*) aos investidores sociais das ações realizadas a partir dos recursos captados.

2.9 A Mensuração do Resultado Econômico

O modelo de mensuração do resultado econômico foi desenvolvido pelo professor Valmor Slomski tendo como foco os serviços prestados pelas entidades públicas. Este artigo tem por objetivo utilizar este modelo, nas entidades de terceiro setor, como forma de avaliar o desempenho destas entidades, na execução de suas atividades.

O professor Slomski (2003) define o modelo como sendo um novo modelo de gestão pública em que a ação esteja centrada na avaliação de desempenho dos serviços prestados.

Primeiramente é preciso entender qual o conceito de “receita econômica” nas entidades públicas, conforme Quadro 1. De acordo com Slomski (2003, p. 410): “deve ser a

multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado.”

Quadro 1 – Fórmula da Receita Econômica

RE = NSP x CO
RE = Receita Econômica
NSP = número de serviços prestados
CO = custo de oportunidade

Fonte: Slomski (2003, p.412)

Este conceito pode ser adaptado à realidade das entidades do terceiro setor, sendo, a “receita econômica” nestas entidades: “o produto da multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao doar recursos às entidades do terceiro setor, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado”, ou seja, o cidadão poderia buscar no mercado, os serviços que a entidade presta, e os oferecer àqueles que necessitem, mas ele optou por doar os recursos para uma entidade que tem como objetivo oferecer o mesmo serviço, assim sendo, ele confiou a esta entidade a obrigação de executar uma atividade que ele poderia ter buscado no mercado.

Portanto, é preciso mensurar a eficácia da utilização destes recursos, recebidos por estas entidades, na execução das suas atividades.

Com o intuito de mensurar a eficácia na aplicação dos recursos, propõe-se a utilização do Modelo de mensuração do resultado econômico, Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 – Mensuração do Resultado Econômico

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO
(+) Receita Econômica
(-) Custo dos Serviços Prestados
(=) Margem Bruta
(-) Depreciações
(-) Custos Indiretos Identificáveis ao Serviço
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Fonte: Slomski (2003, p. 412).

De acordo com o modelo proposto por Slomski à organização poderá ser considerada eficiente, na aplicação dos recursos recebidos, se o seu produto, comparado aos produtos semelhantes encontrados no mercado, apresentar uma situação competitiva, ou seja, gerar um resultado econômico positivo.

Conforme conclui Alves, Souza e Slomski (2005, p.14), em relação à utilização do resultado econômico: “[...] o processo de avaliação volta-se para o físico operacional dessas organizações, possibilitando, assim, que se identifiquem os benefícios por elas gerados à sociedade”.

O custo dos serviços prestados pela entidade do terceiro setor será, de acordo com, os menores preços verificados no mercado à vista. E o resultado econômico encontrado poderá ser positivo, neste caso, a gestão das atividades terá sido eficiente, ou, poderá ser negativo, assim sendo, os custos dos serviços prestados pela entidade foram superiores aos benefícios gerados, portanto, a gestão das atividades foi ineficaz.

No segundo caso, a ineficiência da entidade, mostra que os recursos recebidos não foram bem aplicados na execução dos serviços prestados, ou seja, esta organização poderá perder recursos para outras entidades que utilizem forma mais eficaz os recursos doados pelos investidores sociais.

A respeito do resultado econômico, Milani Filho (2004, p.61) conclui que: “[...] informa a agregação (ou destruição) de valor à própria entidade e pode ser evidenciado à comunidade em que ela atua. A eficiência ou ineficiência é representada conforme os parâmetros de mercado existentes”.

3. METODOLOGIA

Para atingir os objetivos propostos por este artigo, foi realizada uma pesquisa empírico-analítica, que de acordo com Martins (1994, p. 26): “[...] são abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativas. Privilegiando estudos práticos.”

Posteriormente, realizou-se um levantamento das bases teóricas referentes aos objetivos propostos, e que serviram como embasamento dos pontos de vista defendidos pelo artigo.

A entidade escolhida, como sujeito da pesquisa, e que auxiliará na demonstração dos objetivos propostos pelo artigo foi a AACD – Associação de Assistência à Criança Deficiente, a qual publica as demonstrações contábeis suficientes aos objetivos propostos pelo artigo.

A AACD foi fundada em 1950 pelo Dr. Renato da Costa Bonfim e desenvolve um trabalho sem fins lucrativos. A instituição tem como missão: “Tratar, reabilitar e reintegrar à sociedade crianças, adolescentes e adultos portadores de deficiência física”.

Os atendimentos realizados pela AACD abrangem as áreas de: fisioterapia, terapia ocupacional, fonoaudiologia, psicologia, pedagogia, hidroterapia, musicoterapia, arteterapia, reabilitação desportiva, odontologia, nutrição, entre outras, chegando a uma média de 4.900 atendimentos diários no ano de 2004; contando com 1.600 funcionários e 1.700 voluntários e diretores executivos.

4. ANÁLISES E DISCUSSÕES

A AACD, no ano de 2004, apresentou a demonstração de resultados do exercício, conforme Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 - Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT	
Para Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2004	
(Valores expressos em reais)	
(+) RECEITAS OPERACIONAIS	84.471.000
(-) DESPESAS	(83.914.000)
(=) SUPERÁVIT OPERACIONAL	557.000
(+/-) RECEITAS (DESPESAS) NÃO OPERACIONAIS	93.000
(=) SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO	650.000

Fonte: Relatório de Atividades (AACD, 2004).

A entidade apresentou um superávit de R\$ 650.000,00 o que demonstra uma arrecadação de recursos superior aos montantes consumidos na prestação dos serviços. Em uma entidade de terceiro setor, o saldo positivo, diferentemente de uma entidade com fins lucrativos, não significa que seja o melhor resultado a ser alcançado.

O ideal, nestas entidades, consiste em ter um resultado nulo, ou seja, todos os recursos arrecadados são consumidos na prestação de serviços, o que induz uma maior prestação de serviços e uma melhor administração dos recursos recebidos.

4.1 O cálculo da Receita Econômica

Com base nas informações apresentadas pelo Relatório de Atividades 2004, da AACD, e de acordo com o modelo proposto por Slomski, a Tabela 2, a seguir, representa o cálculo da receita econômica da entidade no ano de 2004:

Tabela 2 – Mensuração da Receita Econômica

Atendimentos prestados pela entidade (Distribuídos por Setores)	Número de Atendimentos (Ano de 2004)	Unidade	Menores preços de mercado (Em Reais)	RECEITA ECONÔMICA (Em Reais)
Arterreabilitação	10.600	atendimento	69,00	731.413
Consultas	116.602	atendimento	69,00	8.045.544
Cursos (1)	2.563	participantes	550,00	1.409.650
Fisioterapia	243.804	atendimento	69,00	16.822.502
Fonoaudiologia	63.601	atendimento	69,00	4.388.479
Hidroterapia	84.802	atendimento	69,00	5.851.305
Hospital (2)	10.600	atendimento	850,00	9.010.162
Musicoterapia	10.600	atendimento	69,00	731.413
Nutrição	347.030	refeição	7,39	2.564.552
Odontologia	10.600	atendimento	69,00	731.413
Oficina	53.001	atendimento	80,00	4.240.076
Pedagogia	42.401	atendimento	69,00	2.925.652
Pós-Graduação (3)	40	alunos	6.500,00	260.000
Psicologia	95.402	atendimento	69,00	6.582.718
Raio X	21.200	atendimento	50,00	1.060.019
Reabilitação Desportiva	10.600	atendimento	69,00	731.413
Serviço Social	116.602	atendimento	69,00	8.045.544
Setor Escolar (4)	3.732	mensalidade	800,00	2.985.600
Terapia Ocupacional	106.002	atendimento	69,00	7.314.131
Transporte (5)	1.632	mensalidade	80,00	130.560
Total da Receita Econômica do Ano de 2004				84.562.146

Fonte: AACD, adaptada pelo autor.

(1) No ano de 2004 foram realizados 42 cursos, dirigidos para: estudantes, profissionais (médicos, terapeutas, médicos ortopedistas, neurocirurgiões), pacientes e familiares.

(2) No caso das cirurgias, considerou-se um procedimento de porte médio. Os valores dos procedimentos de grande porte podem chegar aos R\$ 2.100,00, conforme tabela da Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos (CBHPM), de 2004.

(3) No ano de 2004 teve início a 1ª turma do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da AACD, intitulado "Métodos de Tratamento em Deficiência Física e Gestão Organizacional de um Centro de Reabilitação".

(4) O setor escolar compreende da Educação Infantil (Adaptação, Jardim I e II e Pré) até o Ensino Fundamental (1ª a 4ª série), e atendeu 311 crianças durante o ano de 2004.

(5) O setor de transporte possui 17 carros do modelo Kombi e atende ao setor escolar, realizando duas viagens por dia, para atendimento dos alunos.

A AACD apresentou uma receita econômica de R\$ 84.562.146,00 a qual representa o montante que a população deixou de gastar no mercado, ao utilizar os serviços prestados pela entidade.

Muitos outros atendimentos, extremamente relevantes para os beneficiários, foram realizados pela entidade. Mas, estes serviços são de difícil mensuração, sendo esta uma das limitações deste artigo.

Alguns destes outros serviços prestados, os quais mostram a grande importância da instituição para toda população que se beneficia de sua atuação, são: Biblioteca; Anfiteatro; Trabalho de Integração ou Reintegração dos pacientes portadores de uma deficiência física às atividades sociais, educacionais e profissionais; Aperfeiçoamento de profissionais das áreas técnicas e administrativas; Laboratório de Bioengenharia que tem por objetivo desenvolver novos conceitos para fabricação de órteses, próteses e acessórios; e ainda, o setor de Ortopedia que produz conjuntos de peças pré-fabricadas fornecidas às várias oficinas do Brasil e do exterior, além de realizar cursos internacionais em que são graduados técnicos de diversos países.

4.2 A mensuração do Resultado Econômico

A partir da receita econômica calculada na Tabela 2, e de acordo com as informações prestadas pela AACD no Relatório de Atividades 2004, foi elaborada a Tabela 3, que representa a mensuração do resultado econômico da entidade no ano de 2004.

Tabela 3 – Demonstração do Resultado Econômico
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO
Período de janeiro a dezembro de 2004
(Valores expressos em reais)

(+) RECEITA ECONÔMICA	84.562.146
(-) CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	
Atendimento Gratuito	(37.218.000)
Pessoal	(13.487.000)
Material	(25.113.000)
Água, luz e telefone	(1.868.000)
(=) MARGEM BRUTA	(24.456.282)
(-) DEPRECIACÕES	(1.630.000)
(-) CUSTOS INDIRETOS	
Administrativos	(3.048.000)
Outras Despesas	(1.504.000)
Perdas Financeiras	(46.000)
(=) RESULTADO ECONÔMICO	648.146

Fonte: Slomski (2003), adaptada pelo autor.

O resultado econômico da AACD, no ano de 2004, foi de R\$ 648.146,00 positivo, o que representa um Lucro Econômico da entidade, ou seja, a alocação de recursos foi gerida de forma adequada. A entidade mostrou-se eficiente na aplicação dos recursos recebidos dos doadores, pois, a receita econômica foi maior do que o custo dos serviços prestados.

4.3 Quadro Comparativo

A Tabela 4 demonstra uma comparação entre os resultados apresentados na DRE da AACD, Tabela 1, e o Resultado Econômico gerado pela entidade, exposto na Tabela 3:

Tabela 4 – Quadro comparativo de resultados

DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS (Valores expressos em reais)	RESULTADOS	
Demonstração do Superávit	650.000	Superávit
Demonstração do Resultado Econômico	648.146	Lucro Econômico

A análise dos resultados encontrados, através da DRE, permite dizer que, no ano de 2004, a entidade teve um superávit dos recursos arrecadados, ou seja, a captação de recursos foi superior aos gastos com serviços prestados em R\$ 650.000,00, mas este resultado não demonstra se a entidade foi eficiente ou não, na aplicação dos recursos gastos, assim sendo, a DRE não se mostra adequada às necessidades do Terceiro Setor.

Enquanto que, analisando-se a Demonstração do Resultado Econômico do período, o qual indica Lucro Econômico de R\$ 648.146,00 é possível perceber uma eficiência da entidade na aplicação das doações recebidas, ou seja, os recursos foram bem aplicados na execução dos serviços prestados. Este demonstrativo permite analisar a eficiência da entidade na aplicação dos recursos, portanto, conforme a bibliografia cita, este é um instrumento mais bem adaptado às necessidades de informações das entidades e dos doadores que compõe o Terceiro Setor.

O Resultado Econômico permite realizar uma comparação entre a Receita de Recursos recebida pela AACD em 2004, que foi de R\$ 84.471.000,00 e o Receita Econômica de R\$ 84.562.146,00 decorrente dos serviços prestados pela entidade no mesmo período.

A entidade mostra um grande número de serviços realizados no ano de 2004, gerando uma Receita Econômica, ligeiramente, superior ao valor recebido dos doadores. Isto vem comprovar a grande atuação que a entidade tem perante a sociedade, realizando um número considerável de serviços prestados gratuitamente. A eficiência da entidade mostra-se através do Resultado Econômico de R\$ 648.146,00, mas também, é possível verificar sua atuação relevante, através da Receita Econômica de R\$ 84.562.146,00.

5. CONCLUSÕES

O resultado encontrado (Lucro Econômico) mostra a eficiência da entidade na aplicação dos recursos recebidos através de doações. Houve uma adequada alocação dos recursos recebidos pela entidade, na prestação dos serviços gratuitos.

Mas, a Demonstração do Resultado Econômico mostra que é preciso existir um maior controle das atividades realizadas pelas entidades do Terceiro Setor, sendo necessário uma melhor identificação das características de suas ações, como: o tipo de atendimento, o número exato de atendimentos, o tempo gasto em cada atendimento, dentre outras informações, tão relevantes.

A DRE não se mostra como sendo uma das formas mais adequadas de se demonstrar os resultados alcançados por uma entidade do Terceiro Setor.

Comparando-se a DRE com o Resultado Econômico, este segundo mostra-se mais eficiente neste processo de prestação de contas.

O Resultado Econômico tem, já na sua criação, o objetivo de demonstrar os resultados alcançados a partir das atividades realizadas pela entidade, por isso, mostra-se como um instrumento contábil mais adequado às necessidades das entidades sem fins lucrativos.

Pretende-se através da demonstração do resultado econômico, proporcionar às instituições do terceiro setor um instrumento de prestação de contas, através do qual, será possível uma avaliação do seu desempenho na aplicação dos recursos recebidos.

Esta prestação de contas gera uma maior transparência à entidade, e conseqüentemente, contribui para a imagem da instituição, aumentando a confiança dos doadores, o que garantirá a sustentabilidade da organização através de um fluxo contínuo de doações de recursos.

Esta sustentabilidade irá beneficiar um número, praticamente, incalculável de pessoas que serão beneficiadas direta ou indiretamente pelas ações que as entidades de terceiro setor desempenham. Toda a sociedade é beneficiada pelas ações sociais que estas entidades possam vir a produzir ao longo do tempo.

Outra contribuição importante que se espera com este estudo, consiste em aumentar a percepção da sociedade em relação à relevância da Contabilidade, e também, do próprio contador.

Como limitações deste artigo identificam-se dois pontos relevantes: o primeiro, no que tange ao cálculo da receita econômica da entidade, a limitação encontra-se na identificação, adequada, dos preços de mercado dos serviços realizados por ela. Uma vez que, os serviços prestados não estão identificados minuciosamente, podendo assim, gerar algumas distorções nos preços de mercado adotados. Portanto, mostra-se necessária uma pesquisa mais profunda, dentro da entidade, visando uma classificação mais precisa dos serviços realizados.

A segunda limitação identificada está, do mesmo modo, relacionada ao cálculo da receita econômica, pois, muitas das atividades realizadas pela entidade não possuem valor de mercado, explícito, o que gera a necessidade de uma pesquisa mais profunda sobre os recursos consumidos na realização de cada atividade.

Porém, a Receita Econômica encontrada, um montante bastante significativo, mesmo sendo inferior ao resultado real, mostra o quão importante é o papel da AACD perante a sociedade brasileira.

REFERÊNCIAS

- AACD - Associação de Assistência à Criança Deficiente. **Relatório de Atividades 2004**. São Paulo, abr. 2005. Disponível em: <http://www.aacd.org.br>. Acesso em 17 ago. 2005.
- ALVES, Cássia Vanessa Olak; SOUZA, Manuela Santin de; SLOMSKI, Valmor. **A Mensuração do Resultado Econômico em Entidades do Terceiro Setor: o Caso do Grupo Primavera**. In: XXIX ENANPAD, 2005, Brasília/DF. Anais do XXIX EnAnpad, CD, 2005.
- BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. São Paulo, 2005. 116p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser**. São Paulo, 2003. 162p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- CBHPM – Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos**. São Paulo, 2004. Associação Médica Brasileira. Disponível em: <http://www.amb.org.br>. Acesso em 16 jun. 2005.

COSTA, Robson. **Por ONGs mais transparentes e muito mais responsáveis - Gestão Entidades do Terceiro Setor aplicam técnicas de Governança Corporativa**. Jornal Valor Econômico. São Paulo, 09 fev. 2004. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br>. Acesso em 15 jul. 2005.

CRUZ, Célia. **Ética e Transparência: Duas importantes ferramentas na captação de recursos**. Revista Filantropia. São Paulo, julho/agosto 2002. Disponível em: <http://www.idis.org.br/midia/eticatransp.htm>. Acesso em 25 jun. 2005.

FALCONER, Andres Pablo. **A promessa do terceiro setor. Um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. São Paulo, 1999. 152p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FOWLER, Alan. **Striking a Balance: A Guide to Enhancing the Effectiveness of Non-Governmental Organizations in International Development**. London: Earthscan Publications Ltd, 1997.

IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2002**. Gerência de Cadastro de Empresas - Estudos e Pesquisas. Informação Econômica. nº4. 2ª. ed. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em 16 jun. 2005.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Projeção da População do Brasil**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em 28 out. 2005.

MACHINEA, José Luis; BÁRCENA; Alicia; LEÓN, Arturo. (Coordenadores). **Objetivos de Desarrollo del Milenio: una mirada desde América Latina y el Caribe**. CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe). Santiago do Chile, ago. 2005. Disponível em: <http://www.eclac.org>. Acesso em 29 nov. 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Entidades de fins não lucrativos**. Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços. Bol. 17/90. São Paulo, 1990.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. São Paulo, 2004. 140p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

PULITI, Paula. **Transparência é desafio para empresas investirem no social**. Agência Estado. São Paulo. 01 abr. 2003. Reportagem. Disponível em: http://www.rhcentral.com.br/noticias/noticia.asp?cod_noticia=1086. Acesso em 23 ago. 2005.

RAMOS, Luiz Carlos. **Em busca das origens do terceiro setor: uma avaliação crítica da literatura econômica sobre organizações não-lucrativas**. São Paulo, 2003. 172p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SALOMON, Lester M. **America's nonprofit sector: a primer**. 2.ed. New York: The Foundation Center, 1997.

SALOMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. *Defining the nonprofit sector: A cross-national analysis*. (Johns Hopkins nonprofit sector series: 4). Manchester: Manchester University Press, 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2004. 167p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.