

GESTÃO DE CUSTOS NO TERCEIRO SETOR

Bianca Correia Fernandes¹

Larissa de Souza Françaço²

RESUMO

A proposta deste estudo é explorar a Contabilidade do Terceiro Setor sob a ótica da gestão de custos, buscando evidenciar seu papel em um cenário no qual as entidades sem fins lucrativos vêm ganhando espaço, a partir das lacunas deixadas pelo Estado no que tange às carências da sociedade. A finalidade destas organizações não está em gerar lucros, mas na utilização dos ganhos para sua sustentabilidade, bem como para manutenção das propostas estabelecidas. A pesquisa revela que, por meio da aplicação da ferramenta de gestão orçamentária para geração de informações, é possível obter melhor desempenho nas atividades exercidas, contribuindo para a responsabilidade social de tais entidades. Logo, este trabalho se propõe a um avanço nas pesquisas científicas nas áreas de Ciências Contábeis, possibilitando um aprofundamento nas reflexões e análises dos institutos objetos do tema. O tipo de pesquisa é básica, o método de pesquisa é monográfico e as técnicas de coletas de dados são: bibliográfica, documental, via Internet e estudo de caso.

PALAVRAS-CHAVE: Terceiro Setor. Contabilidade. Custos. Orçamento.

ABSTRACT

The purpose of this study is to explore Third Sector Accounting from the point of view of cost management, aiming to highlight its role in a scenario in which non-profit entities are gaining ground, based on the gaps left by the State in relation to the needs of the society. The purpose of these organizations is not to generate profits, but to use the gains for their sustainability, as well as to maintain the established proposals. The research reveals that, through the application of the budget management tool to generate information, it is possible to obtain better performance in the activities carried out, contributing to the social responsibility of such entities. Therefore, this paper proposes an advance in scientific research in the areas of Accounting Sciences, allowing a deepening in the reflections and analysis of the institutes objects of the theme. The type of research is basic, the research method is monographic and the techniques of data collection are: bibliographical, documentary, via the Internet and case study.

KEYWORDS: Third Sector. Accounting. Costs. Budget.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis no Centro Universitário Eurípides de Marília (UNIVEM). bianca.correiafernandes@gmail.com

² Graduanda em Ciências Contábeis no Centro Universitário Eurípides de Marília (UNIVEM). lary_francozo@hotmail.com;

INTRODUÇÃO

As entidades do Terceiro Setor, mais conhecidas no Brasil como entidades sem fins lucrativos, são assim definidas por não pertencerem nem ao setor público (Primeiro Setor), tampouco ao setor privado (Segundo Setor); no entanto há uma conexão com ambas as áreas, já que são organizações de caráter privado sem propósito de distribuição de lucros (SOUZA, 2012).

Este setor é representado por entidades beneficentes sem fins lucrativos ou de assistência social cujo objetivo é suprir as necessidades da sociedade, auxiliando nas atividades do Estado que, por sua vez, não consegue oferecer serviços básicos reconhecidos enquanto direitos da comunidade. Nesse sentido, Souza (2012, p. 28) define o Terceiro Setor “[...] como um segmento forte, campo promissor e forte colaborador da missão do Estado”.

A integração do Estado e das entidades beneficentes de assistência social está prevista na LOAS (Lei Orgânica da Assistência Social) nº 8.742/93, que, em seu art. 1º, discorre sobre a importância das ações promovidas pela iniciativa pública, em conjunto com a sociedade, para garantir a efetivação do cumprimento de tais necessidades. Para Drucker (1994, p. 14), as entidades sem fins lucrativos são consideradas entidades que promovem mudanças sociais e provocam a transformação do indivíduo, gerando inúmeros benefícios à população. E é, em função dessa salutar perspectiva, que as entidades do Terceiro Setor vêm ganhando espaço no cenário político e econômico brasileiro.

É importante esclarecer, ainda, que, apesar de as organizações sem fins lucrativos terem em suas premissas a não obtenção de lucro por meio de sua atuação, isso não significa, necessariamente, que a entidade não poderá obter resultados positivos em suas atividades. Olak e Nascimento (2010, p. 04) ponderam que “[...] o lucro não é o objeto fundamental, por outro lado essas entidades podem, eventualmente, ter ‘superávits’, utilizando-os na manutenção e/ou expansão das atividades da entidade”. Observa-se, portanto, que o lucro não é o fim da entidade do Terceiro Setor; antes, corresponde, singularmente, a um meio para que esta possa manter e atingir seus objetivos institucionais (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Alicerçado a esta fundamentação acerca do Terceiro Setor, podemos dizer que a contabilidade tem papel fundamental no desenvolvimento dessas organizações, proporcionando suporte à sua sustentabilidade. De acordo com Souza (2012, p. 17), as

entidades do Terceiro Setor são acompanhadas pelos órgãos fiscalizadores e certificadores, uma vez que movimentam um volume considerável de recursos, obtendo, igualmente isenção e imunidade tributária. A autora também pondera que essas entidades mantêm a obrigação de prestar contas a todos os interessados e envolvidos em suas atividades, a fim de demonstrarem o efetivo crescimento da organização.

Consequentemente, nas entidades do Terceiro Setor, a contabilidade revela-se um mecanismo essencial para viabilizar a expansão, atuando como responsável pelos registros e demonstrações dos fatos contábeis, de acordo com as normas vigentes e pertinentes ao setor, garantindo, assim, consolidada nesses processos, a transparência necessária para o cumprimento da prestação de contas à comunidade, a mantenedoras e aos órgãos governamentais.

Diante desse cenário, no qual profissionais da contabilidade estão inseridos, é de grande relevância que os gestores das organizações tenham como princípios semelhante visão, proporcionando à equipe o direcionamento mais assertivo em meio às diretrizes ora demonstradas, conduzindo, pois, a uma busca incessante pela continuidade e sustentabilidade financeira da instituição.

Nota-se que, para as organizações do Terceiro Setor, o processo de gestão é peculiar, sendo seus pilares respaldados em formas aplicadas aos demais setores. Cabral (2008, p. 123) enfatiza que o papel da gestão, nas entidades sem fins lucrativos, está sujeito à análise das condições que a sociedade apresenta e aos estímulos provocados nesse espaço. Com isso, doravante o propósito definido por seus agentes, a gestão dessas entidades é responsável pela organização e implantação estrutural, alinhando procedimentos atuais e baseando-se em métodos, técnicas e reflexões.

As organizações sociais têm buscado introduzir ferramentas que auxiliem na gestão no que se refere às demonstrações de resultados, para obter maior transparência em seus dados, mediante relatórios que justifiquem o direcionamento dos recursos e dos gastos; além de perscrutar meios de controle, devem, também, evidenciar o cumprimento do seu papel na sociedade segundo a atuação da gestão.

Um dos procedimentos mais eficazes de atingir um bom gerenciamento dos recursos das organizações é a aplicação da gestão de custo. Corroborando com isso, Padoveze (2006, p. 09) referenda que a contabilidade de custos “[...] é um dos melhores e mais utilizados instrumentos para a gestão empresarial”.

Logo, tal tema contém um interesse particular para todos os tipos de empresas e entidades, visto que, no cotidiano da gestão corporativa, é comum que se tomem decisões

para continuar seguindo a programação das atividades e operações à vista de fatores internos ou externos que afetam seu percurso normal. Nesse processo de tomada de decisão, muitas vezes, o gestor não considera o fator custo como preponderante. Isso ocorre por confiar apenas em seu *feeling* ou porque as informações que envolvem o custo não são apresentadas com clareza, havendo demora em sua elaboração e, em outras contingências, não são tão exatas (CRC-SP/IBRACON, 2000). Contudo, quando bem implementados e dispendo da devida importância pela gestão, os elementos de custos, certamente, são significativos no processo decisório das entidades.

A contabilidade de custo surgiu da necessidade de avaliação dos estoques nas industriais. Com o descobrimento do seu uso para fins de controle e decisão, essa ferramenta se expandiu, também, para empresas prestadoras de serviço e comerciais. Por conseguinte, esse segmento, em especial, apresenta os seguintes objetivos: determinar o lucro por meio dos registros contábeis; controlar operações e estoques, estabelecendo padrões e orçamentos, cruzamento entre o custo real e orçado e previsões; tomar decisões, formar preços e definir quando, quanto e como produzir determinados produtos/serviços (CRC-SP/IBRACON, 2000).

Conforme o CRC de São Paulo (2000, p. 227), as informações oriundas do sistema de custos podem ser direcionadas para satisfazer diversas exigências; nesse caso, há uma separação nos termos para o tratamento desses informes consoante a conveniência, a saber: custo contábil, custo comercial e custo gerencial. Considerando-se tais particularidades, ressalte-se que esta pesquisa encontra-se alinhada com o sistema de custo gerencial e sua finalidade é demonstrar o uso das informações no ambiente interno das entidades sem fins lucrativos.

Para que essas entidades alcancem eficiência na gestão, é fundamental a utilização de ferramentas de controle para aprimoramento, no sentido de destinar melhor seus recursos. Dentre essas ferramentas, se destaca o orçamento, com intuito de realizar previsões dos recursos financeiros em curto e longo prazo; esse expediente é uma espécie de guia para decisões futuras e para a visualização do desempenho da instituição; sua aplicação torna-se indispensável ao acompanhamento e à revisão periódica dos dados, pois o mercado é dinâmico e a instituição deve ter flexibilidade suficiente para se adaptar a ele, de forma que os cálculos retratem ou não a realidade do período estimado.

O orçamento está diretamente ligado à gestão, de tal sorte que os resultados do planejamento estratégico elaborado para determinado exercício devem demonstrar o comprometimento dos gestores em trabalhar em prol das prioridades da entidade. Além

disso, almeja-se a continuação da organização, traçando metas a serem alcançadas e, igualmente, formas de avaliar o desempenho geral da instituição. Com isso, a ferramenta vem a contribuir com o *Accountability*, termo associado à Governança nas empresas; para as entidades do Terceiro Setor, aplica-se a responsabilidade social e a prestação de contas.

Contudo, este trabalho se propõe a enunciar, simplificada, um modelo orçamentário aplicado às entidades sem fins lucrativos, contendo exemplos de planejamento de captação e aplicação de recursos, elaborando comparativos periódicos entre o previsto e o realizado, transformando em ferramenta útil à gestão para controle, tomada de decisão e prestação de contas à sociedade e demais interessados nos propósitos da entidade.

1. TERCEIRO SETOR

1.1 Origem do Terceiro Setor

A origem da expressão Terceiro Setor remonta aos Estados Unidos, por volta dos anos 70, com o intuito de distinguir as organizações sem fins lucrativos. Nesse período, igual e concomitantemente, toma corpo no Brasil a atuação dos movimentos sociais, indicando inevitável o remanejamento de mecanismos do Estado, concebidos nas décadas de 60 e 70, e dedicados ao bem-estar coletivo.

Ressalte-se que, devido ao cenário de instabilidade instalado em diversos setores, a exemplo do decréscimo dos países do Terceiro Mundo, que impossibilitou o financiamento do Estado em desenvolvimento, da crise do meio ambiente, evidenciando os graves entraves causados pela falta de políticas públicas em benefício do assunto, entre outros fatores envolvendo políticas sociais e a revolução da comunicação nos anos 70 e 80, o Estado deixou de ser o provedor da garantia de direitos dos cidadãos (SALAMON, 1994).

Por seu turno, a formação do Terceiro Setor brasileiro apoiou-se nos princípios da filantropia e da caridade, cuja sociedade civil, construída pelo Estado decorrente do processo de colonização no século XVI, atuou por meio da igreja católica na promoção da educação, saúde, assistência, entre outras searas. Até o século XIX, pode-se apontar o limiar de novas organizações ligadas à igreja, tendo o Estado à frente dessa marcha; contudo, essas instituições ainda eram pouco estruturadas em relação à tipologia organizacional e à legislação (SILVA, 2010).

Foi, portanto, no alvorecer do século XX, com o Código Civil (Lei nº 3.071/1916), que a atuação das organizações começou a ganhar força, sendo, assim, reconhecidas, juridicamente, como fundações, associações e sociedades civis sem fins econômicos. O Código Civil operou contribuindo para a definição dos tipos de organizações e o Estado, mesmo que de forma limitada, começa, pois, a assumir a função de Estado Social por meio da Constituição de 1934. Em contrapartida, as organizações assistenciais passaram a depender de recursos do Estado, sendo obrigadas a prestar contas da aplicação desses valores. E o Estado acompanhava, efetivamente, o controle da gestão organizacional dessas entidades, conforme evidencia o art. 4º da Lei nº 91/1935.

Em meados da década de 80, a luta da oposição ao regime militar pela redemocratização uniu forças para a prática de uma cidadania participativa. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), os objetivos traçados pelos movimentos sociais eclodiram.

Desde então, as entidades vêm adensando em forma e força, passando a ser reconhecidas por lei, com direitos e deveres a serem cumpridos. Na década de 90 e nos anos seguintes, com a Reforma do Estado, por meio da implementação das Organizações Sociais, o poder público articulou uma interação maior com o Terceiro Setor, no intuito de incentivar a publicização das atividades e dos serviços públicos a essas entidades que, antes, eram tão somente do Estado.

A Reforma do Estado conduziu a diretrizes engajadas à nova Constituição de 1988, passando a reconhecer a importância e a necessidade de regulamentar as entidades sem fins lucrativos, além de admitir que a atuação das organizações da sociedade civil seria mais eficiente devido à burocratização dos serviços prestados pelo Estado. Com a terceirização dos serviços públicos, houve uma considerável expansão do Terceiro Setor, contribuindo para a consolidação das entidades não governamentais.

1.2 Fundamentação Teórica

Por conta dos reveses quanto ao fato de o Estado cumprir suas obrigações junto à população, o trabalho das entidades que compõem o Terceiro Setor, pouco a pouco, vem se tornando mais expressivo e substancial.

Importante salientar, também, que, atualmente, o panorama econômico do Brasil é composto por outras duas esferas: o Primeiro Setor e o Segundo Setor. Em linhas gerais, pode-se dizer que o Primeiro Setor é representado pelo governo, que executa suas

atividades por meio de recursos públicos, que, por sua vez, podem ser repassados aos âmbitos municipal, estadual e federal. Já o Segundo Setor é desempenhado por sociedades empresariais mercantis, que, de sua parte, são compostas por entidades com a finalidade de lucros.

Desse modo, singularmente, sobre o domínio do Terceiro Setor no Brasil, considerando-se todos os acontecimentos que marcam seu advento, quanto à sua configuração medular, este congrega a atuação de entidades consideradas beneficentes de assistência social.

Assim, mesmo não possuindo finalidade lucrativa, as entidades agrupadas ao Terceiro Setor movimentam grande volume de recursos, obtêm isenções e imunidade tributária, benefícios garantidos pela CF/88. E, tal qual na Lei de 1935, que torna obrigatória a prestação de contas das organizações assistenciais, ainda hoje, é exigido das entidades que demonstrem a todos os interessados, principalmente o Estado, a movimentação de seus recursos mediante a prestação de contas e o acompanhamento pelos órgãos fiscalizadores e certificadores, que realizam os processos de aferição das informações para fins de renovações das devidas certificações.

Apesar da manutenção de eloquente histórico relativo ao estabelecimento do Terceiro Setor brasileiro, bem como de muito se debater a seu respeito, efetivamente, este segue sendo um horizonte a ser desbravado em sua plenitude. A coletividade, de modo geral, mantém vagas ideias sobre o sentido do Terceiro Setor e quanto àquilo a que ele se refere. Alguns o associam a ONGs; outros, com ações de caridade ou com obras religiosas. Há, também, quem vincule seu teor a um setor de serviços na economia. Tal diluição e difusão de concepções se devem ao fato de as pesquisas sobre o tema, no Brasil, ou serem escassas ou pouco divulgadas à sociedade, o que traduz um contrassenso, já que o papel do Terceiro Setor para o desenvolvimento do país, diuturnamente, tem se evidenciado.

Existem incontáveis estudos dedicados a definir o Terceiro Setor, porém, um dos conceitos mais adequados é proposto por Barbieri (2008, p. 57):

O conjunto de organismos, organizações ou instituições dotadas de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.

Outrossim, em perspectiva complementar, na Reforma do Estado (1997, p. 10), já mencionada, o Terceiro Setor pode ser vislumbrado da seguinte forma:

[...] As instituições desse setor não possuem o poder de Estado, mas este se faz presente porque os serviços envolvem direitos humanos fundamentais, como os da educação e da saúde, ou porque possuem economias externas relevantes, na medida em que produzem ganhos que não podem ser apropriados por esses serviços pela via do mercado. São exemplos desse setor as universidades, os hospitais, os centros de pesquisa e os museus.

Logo, é perceptível a importância da atuação do Terceiro Setor desde o século passado até os dias atuais, quando o país permanece enfrentando grandes dificuldades no preenchimento do dever do Estado, principalmente em segmentos específicos como saúde e educação.

1.3 Regulamentação

Com o crescimento das entidades do Terceiro Setor no Brasil, fez-se urgente a delimitação de legislação específica e abrangente que as regulamentassem, exigindo certificações para execução de suas atividades. Em contrapartida, igualmente imprescindível foi a deliberação em torno da garantia de benefícios que contribuíssem para a subsistência dessas entidades em um país cuja carga tributária é considerada uma das mais altas do sistema econômico mundial.

A partir deste movimento no âmbito do Estado nacional, com forte expressão religiosa da igreja católica influenciada pela Teologia da Libertação, as instituições com fins sociais conquistaram espaço na Constituição Federal de 1988, surgindo, pois, o dever atribuído à sociedade civil de contribuir com o Estado em suas funções básicas, dentre elas: saúde, educação e assistência social. Nesse diapasão, em 1990, é promulgado o Estatuto da Criança e do Adolescente; em 1991, a Lei de Incentivo à Cultura; em 1993, a Lei Orgânica da Assistência Social; em 1998, a lei que dispõe sobre o trabalho voluntário; e, em março de 1999, a Lei nº 9.790 desponta como o primeiro dos passos para o marco legal do Terceiro Setor.

Particularmente sobre a Lei nº 9.790 de 1999, aliás, esta simplificou os mecanismos para qualificação das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), sendo seu principal objetivo desburocratizar o reconhecimento legal dessas instituições, buscando mitigar custos operacionais que travavam os processos de qualificação, viabilizando a união com

os governos e contribuindo para eficiência e eficácia da organização e suas responsabilidades perante os órgãos governamentais e a sociedade (OSCIP, 2002).

2. GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

2.1 Conceito de Gestão de Custos

A Contabilidade de Custos surgiu com a Revolução Industrial, que reivindicou dos contadores um olhar mais crítico no tocante à valoração dos estoques, sendo utilizada como subsídio para avaliação de produtos e mercadorias, passando, nas últimas décadas, a ser importante artifício de controle e decisão gerencial (MARTINS, 2003). Dessa forma, o conhecimento sobre os custos transformou-se em um poderoso aliado da gestão das empresas, fornecendo um leque de informações acerca de mercadorias, produtos e serviços para tomada de decisões.

Padoveze (2006, p. 04), assevera que o custo pode ser compreendido como o valor pago por algo que será revendido ou aplicado na produção de um produto para venda ou, mesmo, no serviço que será prestado. De modo geral, custos são os gastos com bens ou serviços aplicados na produção ou na execução de um serviço relacionado à atividade da empresa. Portanto, a gestão do custo, em uma empresa ou entidade, é essencial para sua sobrevivência em um contexto extremamente competitivo como o que se vive nos últimos tempos.

Apesar de algumas pessoas associarem custos a despesas, deve-se ressaltar que tais conteúdos são totalmente distintos um do outro. As despesas jamais farão parte da composição do preço de um produto ou serviço, diferente do custo, que, independente da classificação enquanto direto, indireto, fixo ou variável, integrará a formação de preço. Os métodos de custos mais conhecidos são:

- *Custo Direto*: ligado, diretamente, a produto e serviços (p.e.: matéria-prima de um produto ou material de limpeza, no caso de uma prestadora de serviços de limpeza);
- *Custo Indireto*: apropriado aos produtos ou serviços sem a necessidade de se fazer rateio, não estando adstrito, diretamente, a ele (p.e.: salários de supervisores, manutenção de equipamentos, etc.);
- *Custo Fixo*: não se altera com o volume produzido ou o serviço prestado, sempre corresponderá ao mesmo valor (p.e.: aluguel da fábrica, etc.);

- *Custo Variável*: (como a própria denominação já prenuncia) varia de acordo com a demanda de produção ou prestação.

O Custeio é uma das maneiras de se formar o preço dos produtos ou serviços e os dois mais correntes paradigmas de Custeio são: “Por Absorção”, quando se somam todos os custos de fabricação, sejam eles fixos, variáveis, diretos e indiretos; e “Por Atividades”, quando se busca o agente causador do custo, atribuindo os custos, primeiramente, a atividades e, depois, aos custos das atividades aos produtos.

Tendo em vista o enfoque deste estudo, é importante destacar o custo de serviços, cujo modelo de apuração baseia-se na mão de obra e nos equipamentos integrantes da formalização do serviço. A prestação de serviço, a propósito, pode ser definida por um grupo de atividades diferentes das praticadas em indústrias, compreendendo diversas atividades na área da saúde, educação, comunicação, transporte, entre outras, cujo resultado não é, imperiosamente, análogo a um produto físico (Padoveze, 2006).

Observe-se que o Terceiro Setor atua fortemente na execução de serviços direcionados à sociedade; desse modo, será reiterado, ao longo desta pesquisa, o emprego do quesito custo, sobretudo, no segmento da educação, elucidando, substancialmente, a otimização na prestação deste serviço para as entidades sem fins lucrativos.

E prosseguindo com Padoveze (2006, p. 367), a apuração do custo de um serviço prestado mantém a mesma linha aplicada aos produtos, de tal modo que as informações básicas obtidas de um são as mesmas para o outro, substituindo apenas a descrição: de *estrutura do produto* para *estrutura do serviço*; bem como de *processo de fabricação* para *processo de execução*.

No que concerne à estrutura do serviço, esta abarca os recursos alocados para executá-lo, como, por exemplo, os profissionais e equipamentos indispensáveis. O processo de execução é determinado, basicamente, pelo fator tempo aplicado aos profissionais enredados na tarefa.

Outro ponto a ser considerado na apuração dos custos é a depreciação dos equipamentos da prestação do serviço. Comprova-se de suma importância que os custos na prestação de serviço sejam, cuidadosamente, controlados, para que a entidade possa ser assertiva ao oferecer seus serviços à sociedade e, destarte, conseguir manter-se competitiva no mercado, sem perder o foco de seu real propósito: a atuação para o bem comum.

2.2 Gestão de Custos Aplicada ao Terceiro Setor

As entidades sem fins lucrativos organizadas pela sociedade civil enfrentam grandes desafios para sustentar suas atividades, atendendo à legislação pertinente e considerando a transparência das informações, a prestação de contas de seus relatórios contábeis à sociedade e a evidenciação dos fatos ocorridos no exercício.

Na ânsia em albergar as mazelas em que se encontra a sociedade, por vezes, os provedores e idealistas destas instituições sociais tendem a necessitar de maior assistência no que tange ao controle gerencial dos gastos e recursos direcionados em prol de seus objetivos. Com isso, é imprescindível implantar uma gestão orçamentária sólida nas entidades sociais, buscando a estruturação de sua atuação na sociedade. Nesse caso, uma das ferramentas mais utilizadas nos demais setores e que, também, se aplica às instituições sociais é o custo. Este instrumento orçamentário auxilia os gestores na tomada de decisão de forma estratégica, contribuindo para melhoria de seus processos e desempenho no mercado. Além disso, quanto menor o custo de seus produtos ou serviços, maior serão seus resultados, obtendo, então, um *superávit* ao final do exercício.

A respeito da gestão de custos das entidades do Terceiro Setor, Cruz (2003, p. 24) pondera que:

[...] necessita-se combater todas as situações que façam os custos saírem do domínio, como gastos excessivos resultantes em situações de desequilíbrio. Para tanto, os custos do “produto” da entidade não devem ultrapassar o valor que está agregando ao bem ou ao serviço originado. Para se produzir bens ou serviços a baixo custo, com valor e qualidade, é preciso trabalhar dentro de processos organizados de negócio, porque somente dessa maneira se tem condições de garantir às pessoas o conhecimento sobre o que fazer, de que forma, para quem e quando deve ser feito.

Quando se aborda gestão de custos, deve-se lembrar de que sua aplicação está sempre em maior evidência nas empresas do Primeiro e do Segundo Setor. Todavia, as organizações do Terceiro Setor precisam, igualmente, se apropriarem deste método, já que, independente do ramo de sua atuação, todas as instituições buscam resultados positivos.

É importante enfatizar que as instituições sem fins lucrativos, desde sua concepção, vêm arrostando grandes óbices na aquisição de recursos para seu desenvolvimento.

No fim do século passado, as chamadas ONGs (Organizações Não-Governamentais), uniram-se a instituições internacionais de financiamento como alternativa de captação de recursos para sua continuidade. Os subsidiários do exterior passaram a exigir das ONGs e dos projetos financiados, maior efetividade organizacional quanto ao planejamento e à avaliação das atividades, inclusive na prestação de contas (BNDES, 2001). A busca de métodos para sustentabilidade da entidade, portanto, deixou de estar vinculada, exclusivamente, ao Estado, notabilizando-se um singular empenho por melhores práticas de gestão organizacional, principalmente, na área da contabilidade, envolvendo controle dos recursos, transparência na execução das atividades e cumprimento da prestação de contas à sociedade de modo geral.

2.3 Orçamento

Considerando, por via de regra, o crescente interesse das organizações para seguirem competitivas no mercado, no domínio das entidades do Terceiro Setor, tal ensejo não é diferente, quando presenciamos a prevalência delas declinando-se para semelhante tendência; isso sem acrescer que a sociedade descortina-se, cada vez mais, carente das atividades diligenciadas por elas.

As entidades sem fins lucrativos têm seus recursos oriundos dos demais setores, anunciando-se, pois, dependentes do desenvolvimento das empresas. Contudo, a gestão dessas entidades tem de estar, tecnicamente, munida de métodos que auxiliem no processo de planejamento, controle e tomada de decisão. A principal ferramenta de controle das organizações afeita a este contexto é o orçamento, que, de sua parte, possibilita a previsão dos recursos financeiros em curto e longo prazo, tendo, além disso, condições de contribuir na prestação de contas (MENDONÇA; SILVA, 2012).

A elaboração do orçamento nas entidades do Terceiro Setor solicita que se respeite a mesma sistemática empregada pelas demais organizações; isto é, seja desenvolvido mensal e anualmente, contendo as principais ações estabelecidas pela entidade, para gerar e aplicar recursos e atingir os objetivos do planejamento. A aplicação do orçamento, neste setor, tem como finalidade a previsão dos acontecimentos por meio de dados históricos dos gastos despendidos e da projeção dos recursos adquiridos, de sorte que eles não se tornem escassos rapidamente.

Para isso, espera-se do profissional da área contábil a ampliação de suas tarefas na prática da contabilidade, desenvolvendo métodos gerenciais para a organização, tendo

em vista as seguintes atividades básicas: planejamento, controle, informação, contabilidade, entre outras funções. Neste estudo, predominam o controle e a contabilidade. Segundo Figueiredo e Caggiano (2008, p. 10):

Controle: desenvolver e revisar constantemente os padrões de **avaliação de desempenho** para que sirvam como guias de orientação aos outros gestores no desempenho de suas funções, assegurando que o resultado real das atividades esteja em conformidade com os padrões estabelecidos.

[...]

Contabilidade: **delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos** em todos os níveis da empresa, inclusive em todas as transações financeiras dos livros contábeis de acordo com os princípios de contabilidade e com finalidades de controle interno. Preparar as demonstrações financeiras externas de acordo com as exigências do governo. (grifo nosso)

Mesmo sendo entidades sem fins lucrativos, essas organizações do Terceiro Setor convivem com o desafio de apresentar seus resultados e seu desempenho para potenciais financiadores. Esse processo de avaliação de performance sugere a construção de uma boa reputação perante a sociedade. Tenório (2002) compreende que a avaliação é um controle realizado após a execução de determinado projeto, possibilitando estabelecer uma série histórica sobre determinada instituição, sugerindo, em igual medida, a projeção de um comportamento futuro, não interferindo, diretamente, no desenvolvimento de um projeto já iniciado. A avaliação, portanto, constitui um indicador de variação de desempenho em relação aos resultados pretendidos, podendo ser inferior, igual ou superior a esses resultados.

3. MODELO ORÇAMENTÁRIO

Para ilustrar as apreciações ora propostas, será apresentada, na continuidade, uma simulação de modelo orçamentário contendo o resumo do previsto e o realizado das Receitas e Despesas auferidas no exercício de 2016, bem como resumos consolidados dos resultados, visando à demonstração simplificada de um modo das entidades do Terceiro Setor elaborarem o orçamento anual das ações, para posterior análises de desempenho.

TABELA 1: RESUMO ORÇAMENTÁRIO 2016

Entidade: Instituição de Ensino Cia do Saber	1º Semestre (em milhares de reais)								
	1º Trimestre			2º Trimestre			Total Previsto	Total Realizado	Variação (%)
	Previsto (R\$)	Realizado (R\$)	Variação (%)	Previsto (R\$)	Realizado (R\$)	Variação (%)			
Receitas com Mensalidades	R\$ 2.793	R\$ 2.900	4%	R\$ 2.850	R\$ 2.500	(12%)	R\$ 5.643	R\$ 5.400	(4%)
Receitas (Doações)	R\$ 5	R\$ 7	40%	R\$ 10	R\$ 12	20%	R\$ 15	R\$ 19	27%
(-) Custos (Deduções)	(R\$ 875)	(R\$ 890)	2%	(R\$ 890)	(R\$ 900)	1%	(R\$ 1.765)	(R\$ 1.790)	1%
(=) RECEITA LIQUIDA	R\$ 1.923	R\$ 2.017	5%	R\$ 1.970	R\$ 1.612	(18%)	R\$ 3.893	R\$ 3.629	(7%)
(-) Despesas Administrativas	(R\$ 150)	(R\$ 200)	33%	(R\$ 200)	(R\$ 120)	(40%)	(R\$ 350)	(R\$ 320)	(9%)
(-) Despesas com Atividade Fim	(R\$ 9)	(R\$ 15)	67%	(R\$ 11)	(R\$ 7)	(36%)	(R\$ 20)	(R\$ 22)	10%
(-) Investimentos	(R\$ 100)	(R\$ 120)	20%	(R\$ 110)	(R\$ 5)	(95%)	(R\$ 210)	(R\$ 125)	(40%)
(-) Custos com Folha de Pagamento	(R\$ 1.590)	(R\$ 1.530)	(4%)	(R\$ 1.590)	(R\$ 1.637)	3%	(R\$ 3.180)	(R\$ 3.167)	0%
(=) DESPESA LIQUIDA	(R\$ 1.849)	(R\$ 1.865)	1%	(R\$ 1.911)	(R\$ 1.769)	(7%)	(R\$ 3.760)	(R\$ 3.634)	(3%)
(=) + SUPERAVIT/- DEFICIT	R\$ 74	R\$ 152	105%	R\$ 59	(R\$ 157)	(366%)	R\$ 133	(R\$ 5)	(104%)

Entidade: Instituição de Ensino Cia do Saber	2º Semestre (em milhares de reais)								
	3º Trimestre			4º Trimestre			Total Previsto	Total Realizado	Variação (%)
	Previsto (R\$)	Realizado (R\$)	Variação (%)	Previsto (R\$)	Realizado (R\$)	Variação (%)			
Receitas com Mensalidades	R\$ 2.850	R\$ 2.700	(5%)	R\$ 2.800	R\$ 3.000	7%	R\$ 5.650	R\$ 5.700	1%
Receitas (Doações)	R\$ 2	R\$ 1	(50%)	R\$ 12	R\$ 20	67%	R\$ 14	R\$ 21	50%
(-) Custos (Deduções)	(R\$ 960)	(R\$ 940)	(2%)	(R\$ 960)	(R\$ 980)	2%	(R\$ 1.920)	(R\$ 1.920)	0%
(=) RECEITA LIQUIDA	R\$ 1.892	R\$ 1.761	(7%)	R\$ 1.852	R\$ 2.040	10%	R\$ 3.744	R\$ 3.801	2%
(-) Despesas Administrativas	(R\$ 120)	(R\$ 115)	(4%)	(R\$ 150)	(R\$ 140)	(7%)	(R\$ 270)	(R\$ 255)	(6%)
(-) Despesas com Atividade Fim	(R\$ 10)	(R\$ 5)	(50%)	(R\$ 11)	(R\$ 16)	45%	(R\$ 21)	(R\$ 21)	0%
(-) Investimentos	(R\$ 100)	-	(100%)	-	(R\$ 100)	-	(R\$ 100)	(R\$ 100)	0%
(-) Custos com Folha de Pagamento	(R\$ 1.640)	(R\$ 1.640)	-	(R\$ 1.640)	(R\$ 1.645)	-	(R\$ 3.280)	(R\$ 3.285)	0%
(=) DESPESA LIQUIDA	(R\$ 1.870)	(R\$ 1.760)	(6%)	(R\$ 1.801)	(R\$ 1.901)	6%	(R\$ 3.671)	(R\$ 3.661)	0%
(=) + SUPERAVIT/- DEFICIT	R\$ 22	R\$ 1	(95%)	R\$ 51	R\$ 139	173%	R\$ 73	R\$ 140	92%

Fonte: Simulação elaborada pelas autoras.

Tabela 3: Resumo Orçamentário Semestral Consolidado (em milhares de reais)

1º Semestre		2º Semestre	
Previsto	R\$ 133	Previsto	R\$ 73
Realizado	(R\$ 5)	Realizado	R\$ 140
Variação	(104%)	Variação	92%

Fonte: Simulação elaborada pelas autoras.

Tabela 3: Resumo Orçamentário Anual Consolidado (em milhares de reais)

Anual (2016)	
Previsto	R\$ 206
Realizado	R\$ 135
Variação	(35%)

Fonte: Simulação elaborada pelas autoras.

3.1 Análise e Discussão

Este modelo orçamentário expõe, resumidamente, um comparativo trimestral e semestral do previsto e realizado, alusivo ao ano de 2016, em uma entidade sem fins lucrativos do segmento educacional, baseado em dados fictícios.

Entre os pontos analisados do Resumo Orçamentário (Tabela 1), considerando a realidade de uma instituição de ensino contendo como Receitas as mensalidades recebidas dos alunos matriculados, as doações arrecadadas de organizações privadas e as deduções dos custos com alunos bolsistas, conforme determina a legislação; e como Despesas, os encargos administrativos e os dispêndios com a atividade fim (educação), além dos investimentos exigidos por lei, caso haja *superávit* e os custos com a folha de pagamento, destacam-se:

RECEITAS:

- No início de cada Trimestre, o valor das Receitas aumenta, pois os alunos efetuam o pagamento das mensalidades atrasadas em face de matrículas e rematrículas. Dessa forma, há uma queda na inadimplência. Contudo, essa mesma situação não se repete no 2º Tri, devido a desistências e atrasos;
- Aumento de doações de recursos no 4º Tri, em razão da sazonalidade do período (Natal), acrescida de outros fatores, como incremento na doação, por um projeto específico;
- No 4º Tri, pode-se observar um crescimento na Receita; ressalte-se que este é o período em que acontecem os vestibulares e, conseqüentemente, recolhem-se taxas com inscrições, matrículas, etc.

DESPESAS:

- No 2º Tri, detecta-se uma dilatação nos custos com folha de pagamento voltada à atividade fim, isso se deve ao acordo do dissídio de salário de 7,0% firmado

apenas neste período. Vale sublinhar que tal acontecimento já estava previsto para o 1º Tri em 6,0%;

- No 1º Tri, as demais despesas com a atividade fim, como cursos para os professores, obtiveram o valor maior do que o previsto. Enquanto no 2º Tri, o valor foi menor do que o esperado.

O Resumo Orçamentário Semestral e Anual Consolidado (Tabelas 2 e 3) evidenciam os pontos elucidados anteriormente, recorrendo ao resultado demonstrado. No caso da instituição educacional, mesmo obtendo variação negativa entre o planejado e o realizado, esta consegue alcançar um *superávit* no final do exercício. Os resumos facilitam visualizar o direcionamento dos recursos em investimentos, custos e despesas englobando as atividades desenvolvidas previstas em orçamento.

Por meio das informações obtidas, a gestão reúne requisitos para tomada de decisões, a fim de mudar, se necessário, a estratégia que será praticada nos próximos exercícios, além de manter um histórico para avaliação de desempenho e possíveis mudanças no quadro organizacional da entidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Terceiro Setor vem ganhando espaço no Brasil. Seu principal papel é unir forças com o Estado para, juntos, diminuírem as carências da sociedade. Com o intuito de que as organizações alcancem eficiência na gestão e, por consequência, a continuidade de suas atividades, é imperiosa a aplicação de ferramentas de controle para o melhor destino dos recursos adquiridos ao longo do exercício.

Partindo desse pressuposto, a pesquisa em tela elege e focaliza a ferramenta orçamentária enquanto indicador para avaliação de desempenho da entidade quanto ao aspecto gestão. Nessa perspectiva, verifica-se que o orçamento constitui um dispositivo que contribui para o *Accountability*, termo facultado à prestação de contas e à demonstração da responsabilidade social da organização do Terceiro Setor. Assevera-se, assim, a imprescindibilidade de que os gestores das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público tenham como diretriz o anseio de buscar mecanismos para a sustentabilidade de sua atuação na sociedade, praticando as melhores técnicas de governança e gestão.

Em derradeiro, reforça-se que mencionada ferramenta permite aos usuários da contabilidade das entidades do Terceiro Setor adequar o planejamento do orçamento para cada atividade desenvolvida, proporcionando aos gestores a possibilidade de se aprofundarem nas necessidades da organização, cumprindo, assim, com os objetivos estabelecidos em sua essência.

A contabilidade vem a auxiliar o processo, mitigando os riscos no gerenciamento das atividades, mediante o desenvolvimento de inteligência aplicada, exclusivamente, a condutas regidas pela legislação das entidades sem fins lucrativos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). **Terceiro setor e desenvolvimento social**. Relato Setorial n. 3, 2001. Disponível em: <www.bndes.gov.br>. Acesso em: 24 set. 2017.

BARBIERI, Carla Bertucci. **Terceiro Setor: desafios e perspectivas constitucionais**. Curitiba: Juruá, 2008.

BRASIL. **Lei nº 8.742**, de 07 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8742compilado.htm>. Acesso em: 12 out. 2016.

_____. **Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado / Secretaria da Reforma do Estado Organizações sociais / Secretaria da Reforma do Estado**. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, 1997 (Cadernos MARE da Reforma do Estado; v. 2).

CABRAL, Eloisa Helena de Souza. **Terceiro setor: gestão e controle social**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custos: ferramentas de gestão**. São Paulo, 2000. (Seminários CRC-SP/IBRACON).

CRUZ, Tadeu. Princípios para organizar-se – Controles Financeiros. **Revista Filantropia: Voluntariado & Terceiro Setor**. São Paulo. Ano 2, n. 8, p. 24, set./out. 2003.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1994.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Laryssa Santana et al. **Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no Terceiro Setor: Um Estudo nas OSCIP do Semiárido da Paraíba**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/135.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2017.

LEGISLAÇÃO SOBRE O TERCEIRO SETOR [recurso eletrônico]: **dispositivos constitucionais, decretos-leis, leis, medidas provisórias e decretos federais sobre sociedade de utilidade pública e organização da sociedade civil de interesse público**

(OSCIPI) / Câmara dos Deputados. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2016 (Série legislação; n. 258).

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDONÇA, Mary Helen Marciano; SILVA, Ione Alves de Almeida. **Orçamento como ferramenta de gestão nas entidades do terceiro setor.** 2012. 74f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha. Marília, 2012.

MONTAÑO, Carlos. **Terceiro Setor e questão social: crítica ao padrão emergente de intervenção social.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 2003.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor).** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO (OSCIPI) – A Lei nº 9.790/99 como alternativa para o Terceiro Setor. 2. ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos.** 2. ed. São Paulo: Thomson, 2006.

SALAMON, Lester. The Rise of the Nonprofit Sector. **Foreign Affairs.** v. 73, n. 4, jul.-ago. 1994, p. 118-119.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SILVA, Carlos Eduardo Guerra. **Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica.** Rev. Adm. Pública. vol. 44, nº 6 Rio de Janeiro Nov./Dec. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000600003>>. Acesso em: 25 ago. 2017.

SOUZA, Marlene de Fátima Campos. **Contabilidade do terceiro setor Ferramenta indispensável para prestação de contas das entidades do terceiro setor.** São Paulo: Letras do Pensamento, 2012.

TENÓRIO, Fernando G. **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais.** 2. ed. São Paulo: FGV, 2002.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para as organizações do terceiro setor.** São Paulo: Atlas, 2005.

ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstrações do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho,** [S.I.: s.n., s.d.]. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/149.pdf>>. Acesso em:

BRASIL. Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o início IV do art. 18 da Lei nº. 8.742, de 07 de dezembro de 1993, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília DF, 07 abr. 1998. Disponível em: <<http://comasubatuba.vilabol.uol.com.br/decreto2536.htm>>. Acesso em:

CACHICHI, Rogério Cangussu Dantas; COSTA, Ilton Garcia da; LEÃO JÚNIOR, Teófilo Marcelo de Arêa. **Paz, iniciativa privada & gestão contábil**. Curitiba: Instituto Memória, 2016.

CARRIO, Rosinha Machado; **Organizações privadas sem fins lucrativos: a participação do mercado no Terceiro Setor**. Tempo soc. vol.12, n. 2. São Paulo. 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.