



Centro Universitário de Brasília

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UNICEUB
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DISCIPLINA: MONOGRAFIA ACADÊMICA
ÁREA: CONTABILIDADE GERENCIAL
PROF. ORIENTADOR: JOÃO AMARAL DE MEDEIROS

HUGO RODRIGUES FERREIRA
MATR. 2015181-3

**SUGESTÃO DE MODELO PARA APURAÇÃO DE
RESULTADO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR:
UMA ABORDAGEM DA GESTÃO ECONÔMICA**

BRASÍLIA, junho de 2005



Centro Universitário de Brasília

HUGO RODRIGUES FERREIRA

**SUGESTÃO DE MODELO PARA APURAÇÃO DE
RESULTADO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR:
UMA ABORDAGEM DA GESTÃO ECONÔMICA**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Prof. Orientador: João Amaral de Medeiros

BRASÍLIA, 2005



Centro Universitário de Brasília

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UNICEUB
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
SUPERVISÃO DE MONOGRAFIA ACADÊMICA

A Banca Examinadora verificou e avaliou a presente monografia. Após a apresentação pelo acadêmico, os membros opinaram pela sua aprovação

Brasília, 20 de junho de 2005

Membros da Banca:

Prof. Orientador: João Amaral de Medeiros

Prof. Convidado: Eduardo César Pasa

Prof. Convidado: Ardêmio João Brixner

Dedico este trabalho a:

Meu pai, por ser meu exemplo de vida, por sempre ter me apoiado e incentivado. Também a sua querida esposa Joana D'arck, pela paciência e cobrança. Minha mãe pela crítica que me fez crescer. Aos meus irmãos que sempre me fizeram estar pé no chão. A minha amada Ingrid, que por muitas vezes esteve a estudar e pesquisar comigo. Aos seus pais pelo carinho e acolhimento. Aos meus amigos de faculdade, Renato e André, que sempre foram motivadores ao estudo e a amizade que faz crescer. Aos colegas de trabalho, da Promotoria de Fundações do MPDFT, Joel, Iron, Paulo Dias, Eldo, Marlize, Marluce, Genay, Dr. Eduardo Sabo pelo livro, e aos colegas estagiário, sem vocês a pesquisa não se finalizaria. A DEUS por sua tamanha misericórdia para comigo, pelas bênçãos que sempre recebi e por ter me dado saúde e sabedoria, conjunto que sem o qual não conseguiria esta conquista.

Agradeço

Aos professores do curso de Ciências Contábeis em especial ao amigo João Amaral de Medeiros, além de ter orientado na pesquisa do trabalho, é um exemplo de profissional ético e exemplar. Ao coordenador do Curso de Contabilidade pelo esforço diante dos imprevistos acontecimentos. Ao Joel e Iron chefe e chefe-substituto respectivamente, da Promotoria de Fundações do MPDFT, pela luta e trabalho a sociedade civil, de muita honestidade.

RESUMO

Este trabalho traz reflexões sobre a abordagem conceitual utilizada para apuração do resultado nas organizações do terceiro setor, sobretudo no que tange a avaliação de sua eficácia. Atualmente, os resultados obtidos pelas organizações do terceiro setor são avaliados a partir de indicadores físicos, como número de pessoas atendidas e indicadores de eficiência (*custo per capita*). A ausência de parâmetros econômicos, junto aos modelos de apuração de resultados atuais, impossibilita a identificação e mensuração da real contribuição gerada por estas organizações, em termos de benefícios sociais. Diante dessa problemática enfocada, elaborou-se um plano de pesquisa com o intuito de responder a seguinte indagação: Qual o modelo conceitual de apuração de resultado que aplicado às organizações do terceiro setor contribuirá para uma gestão eficaz dessas organizações? Dessa forma, o objetivo principal deste estudo voltou-se para a sugestão de um modelo de apuração do resultado econômico, aplicado às organizações de acedência social. Para atingir o objetivo proposto, descreveu-se um conjunto de conceitos que integram o GECON, um modelo gerencial de administração por resultado econômico, o qual assume como premissa fundamental que o resultado econômico é a melhor medida de eficácia para avaliação dos resultados organizacionais. A pesquisa permitiu concluir que o modelo GECON pode ser aplicado perfeitamente às entidades do terceiro setor. Aplicando este modelo, a entidade visualizará suas variações econômicas, possibilitando uma decisão mais assertiva.

Palavras-chave: Terceiro Setor; resultado econômico; modelo de gestão econômica; GECON.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
1.1	Tema.....	8
1.2	Delimitação do Tema	9
1.3	Objetivo Geral.....	9
1.4	Objetivos Específicos.....	9
1.5	Problematização.....	10
1.6	Justificativa	10
1.7	Metodologia.....	11
2	O TERCEIRO SETOR	13
2.1	Conceituação de Terceiro Setor	14
2.2	Classificação Segundo a Forma Jurídica de Organização.....	16
2.3	Aspectos Contábeis e as Peculiaridades do Terceiro Setor	18
2.4	Eficiência, Eficácia, Efetividade e Impacto	26
2.5	A Contabilidade como Ferramenta de Decisão no Terceiro Setor	29
3	O MODELO DE GESTÃO ECONÔMICA - GECON.....	31
3.1	O GECON	31
3.2	Medidas de Eficácia	32
3.2.1	Identificação de Resultados Econômicos.....	34
3.2.2	Mensuração do Resultado Econômico	38
3.2.3	Informação sobre o Resultado Econômico.	42
3.3	Otimização do Resultado Econômico	42
3.3.1	Modelo de Decisão.....	43
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
5	REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Os problemas sociais que afligem a sociedade brasileira indicam que as ações na área social, desenvolvidas pelo poder público, já não são suficientes para atender à demanda da área.

Um das principais características das organizações do terceiro setor é que as pessoas se reúnem em grupo com o objetivo de prestar serviços públicos, sem o intuito de distribuírem entre si resultados alcançados. Mesmo denominadas sem fins lucrativos, as organizações desse setor precisam ter equilíbrio econômico-financeiro, por questão de sobrevivência, continuidade e ampliação dos serviços prestados à sociedade.

O resultado alcançado não é contábil, segundo a legislação e as normas contábeis, mas caracteriza-se pelo resultado econômico que deve ser apurado por modelo que espelhe o patrimônio da organização e suas variações.

1.1 Tema

O tema deste trabalho é Terceiro Setor, com enfoque a modelo conceitual de apuração de resultado que proporcione informações adequadas para apoiar o gestor no processo de tomada de decisão e contribua para sua eficácia organizacional.

1.2 Delimitação do Tema

Sugestão de modelo para apuração de resultado em organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica.

1.3 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é sugerir o modelo conceitual de apuração de resultados para organizações do terceiro setor, visando à eficácia de sua gestão econômica.

1.4 Objetivos Específicos

Foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- 1 – Caracterizar o terceiro setor, associado à discussão sobre o conjunto de organizações desse setor.
- 2 – Discorrer a respeito das peculiaridades da contabilidade moldada às organizações do terceiro setor principalmente no que tange a mensuração.
- 3 – Sugerir um modelo de apuração de resultado, nos moldes da contabilidade gerencial, que possibilite uma melhor tomada de decisão da gestão, bem como fornecer maior eficácia às entidades do terceiro setor.

1.5 Problematização

No que se refere às organizações do terceiro setor, julgaram-se oportunos os questionamentos sobre a possibilidade de a contabilidade gerar informações que contribuam para a adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações.

- Qual o modelo adequado para apuração de resultado em organizações do terceiro setor?
- Os conceitos do Modelo de Gestão Econômica (GECON) são aplicáveis à gestão de entidades do terceiro setor?

1.6 Justificativa

No Brasil, o campo de estudos das organizações do terceiro setor envolve uma das áreas que desperta interesse de pesquisadores multidisciplinares das chamadas Ciências Sociais.

Com relação às Ciências Contábeis, o Brasil apresenta carência de pesquisas e publicações ligadas a esse tipo peculiar de organização, o que justifica a necessidade de envidar esforços que objetivem investigar cientificamente os conhecimentos neste campo.

Este trabalho contempla proposta de resultados, baseada em conceitos avançados, com abordagem que evidencia enfoques e instrumentos ainda pouco desenvolvidos nos sistemas contábeis tradicionais.

No campo das pesquisas sobre gestão econômica, a contribuição deste trabalho centra-se em viabilizar a aplicabilidade dos principais conceitos do GECON juntos às organizações do terceiro setor.

1.7 Metodologia

A metodologia utilizada no estudo foi baseada em pesquisa documental, junto à Promotoria de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social situada no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, que tem a incumbência de velar pelas organizações sem fins lucrativos.

A coleta de dados bibliográficos foi feita em período de estágio junto à referida Promotoria de Justiça, no período de 07/08/2003 à 08/10/2004. Em conjunto com os apontamentos feitos, houve agregação de valor à discussão existente.

A pesquisa bibliográfica fundamentou-se na literatura existente sobre o assunto.

A parte textual do presente trabalho está estruturada em quatro capítulos, assim distribuídos:

- 1) Introdução – o capítulo aborda os objetivos, a metodologia de pesquisa adotada, as delimitações da pesquisa, a justificativa e as contribuições do estudo;
- 2) Terceiro Setor – o capítulo apresenta uma definição operacional para o Terceiro Setor e, a partir desta, discute a diversidade de classificação do conjunto de organizações que dele fazem parte;

- 3) Modelo de Gestão Econômica – GECON em que se apresenta o conjunto de princípios e conceitos do GECON;
- 4) Considerações Finais em que são apresentadas as conclusões e as contribuições da pesquisa realizada.

2 O TERCEIRO SETOR

O terceiro setor surge para cobrir a lacuna deixada pelo Estado e pelo mercado na atuação social. Apesar de serem de direito privado, não tem como finalidade a obtenção de lucro. Seu objetivo é gerar bens e serviços de natureza social. Sua missão é apoiar o desenvolvimento sustentável, proporcionando soluções para os problemas sociais e ambientais.

Observa-se no Brasil a multiplicação de organizações do terceiro setor. Algumas apresentam objetivos duvidosos ao praticarem abusos e fraudes, o que se torna conhecido pela ampla divulgação na mídia. Essas irregularidades prejudicam a imagem do setor. Fundamenta-se a afirmativa com a seguinte notícia:

Conselho nega 33% das renovações de Certificados. Sem certificado, entidades devem perder isenção previdenciária. Dos 894 pedidos de renovação do Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos feitos no ano passado, 292 (33,6%) foram indeferidos. As entidades que atuam nas áreas da educação e da saúde representam, juntas, 58,9% dos casos de indeferimento, de acordo com o CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social). O principal motivo é o não cumprimento das obrigações. Foram 95 indeferimentos no setor da educação e 77 na área da saúde, segundo o CNAS. As entidades de assistência social foram responsáveis por 30,4% dos indeferimentos. (FOLHA DE SÃO PAULO: 21.05.2003).

As organizações que se beneficiam da isenção das contribuições junto à Previdência Social são obrigadas a direcionar os valores, não recolhidos ao Estado, em favor da população carente. Dessa maneira, observa-se a transferência de responsabilidade quanto à administração desses recursos.

Quando a organização não atende às condições legais, preestabelecidas para a aplicação dos recursos, perde o direito de usufruir o benefício de isenção fiscal.

2.1 Conceituação de Terceiro Setor

A expressão terceiro setor é relativamente nova no Brasil e enfrentou resistência até receber aceitação, ainda que parcial. Segundo Falconer e Vilela (2001) a expressão “terceiro setor” surgiu há pouco mais de duas décadas, mas seu uso se generalizou no País há menos de cinco anos.

Para Fernandes (2000, p. 25), o “terceiro setor é um conceito, uma expressão de linguagem, entre outras. Existe, portanto, no âmbito do discurso e na medida em que as pessoas reconhecem seu sentido num texto ou numa conversação”.

A expressão terceiro setor pressupõe a existência de um primeiro e um segundo setores. Portanto, é utilizada para identificar um conjunto de organizações.

O primeiro setor é aquele no qual participam entidades governamentais. Sua principal missão consiste em promover o bem-estar da sociedade. No segundo setor estão inseridas as empresas privadas ou mistas, cujo foco centra-se no lucro a ser distribuído aos acionistas.

O termo terceiro setor é utilizado para conceituar o conjunto de organizações que não resultam de ação governamental e não estão sob seu controle, portanto são organizações privadas. Embora constituído de organizações privadas, tem fins públicos, sua missão é promover os interesses públicos, atuando na esfera das organizações públicas.

Segundo Fernandes (2000, p. 29), “(...) não há serviço público que não possa, em alguma medida ser trabalhado pelas iniciativas particulares. A própria

manutenção da ordem diz a Constituição de 1998, é direito e responsabilidade de todos”.

As organizações privadas, entendidas por aquelas que compõem o terceiro setor, distinguem-se das empresas com fins lucrativos. O terceiro setor engloba um conjunto de organizações cujos benefícios financeiros não podem ser distribuídos entre seus diretores e associados, pois deverão ser aplicados integralmente na manutenção do seu objetivo social, com a prestação de serviços de interesse públicos.

O setor é caracterizado por não ter fins lucrativos, o que não significa a inexistência de excedentes, mas que o lucro deve ser reinvestido na própria atividade, não havendo, portanto, distribuição deste excesso positivo para fins privados. O entendimento acima é validado pela afirmativa de Fernandes (2000, p. 29):

As ações do terceiro setor fazem contraposto às ações do mercado, pois abre o campo dos interesses coletivos para a iniciativa (...) os indivíduos são chamados, em alguma medida, a contribuir para o bem comum.

Freqüentemente o terceiro setor é definido como um setor não governamental, e não voltado à busca do lucro. No entanto essa definição é questionada por pesquisadores, a exemplo de Falconer (2001, p. 36) que diz que “questiona a definição e caracterização do terceiro setor que apontam às organizações que compõem este setor são atribuídos nomes que as definem por negação e por oposição; dizem somente o que elas não são: não governamentais, sem fins lucrativos.”

Franco (2003, p. 21), por sua vez, ressalta que essa definição: “(...) tem a desvantagem de ser uma definição por exclusão”.

Essa definição por eliminação pressupõe que, retirado o conjunto de organização caracterizado pela racionalidade estatal (o primeiro setor) e uma racionalidade mercantil (ou o segundo setor) restaria alguma coisa que é o terceiro setor. Por conseguinte, evidencia-se uma indefinição.

2.2 Classificação Segundo a Forma Jurídica de Organização

No Brasil, a classificação legal das pessoas jurídicas de direito privado é adotada à luz do Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/2002, sancionada em 10/01/2002 e publicada em 11/01/2002, com entrada em vigor a partir de 2003.

O novo Código Civil trouxe algumas inovações quanto à classificação das pessoas jurídicas de direito privado, campo em que as organizações objeto deste estudo são inseridas. Segundo esse dispositivo legal, são pessoas jurídicas de direito privado e compreendem (Art. 44): as Associações, as Sociedades e as Fundações

O art. 53 do novo Código Civil define as Associações como a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, ou seja, estas seriam organizadas por pessoas interessadas em desenvolver atividades que não têm por objetivo a partilha futura de lucros.

Segundo Camargo *et al.* (2001, P. 35):

É uma congregação de certo número de pessoas que expõe em comum conhecimentos e serviços voltados a um mesmo ideal e movidos por um mesmo objetivo, seja associação ou não, com capital ou sem, mais jamais com o intuito lucrativo.

Segundo o art. 981 do novo Código Civil, as Sociedade têm por objetivo o exercício de atividade econômicas, para partilhar resultados entre seus sócios ou acionistas.

Observa-se que a distinção entre sociedade e associação é muito mais clara, de acordo com o novo Código Civil.

Segundo Sabo (2003, p. 45):

Fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como *universitas bonorum*, ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedade em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.

O novo Código Civil, parágrafo único do artigo 62, traz determinações sobre constituição de fundação: “ A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência”.

A classificação das pessoas jurídicas de direito privado é bem mais eficiente no novo Código Civil do que regulamentava o primeiro Código Civil de 1916, o qual determinava no inciso I do Art. 16 que “são pessoas jurídicas de direito privado as sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações”.

No primeiro Código as associações eram regidas na mesma seção das sociedades civis, o que não ocorre no novo, que identifica de forma precisa às associações, as fundações e as sociedades.

A atual classificação das pessoas jurídicas, segundo a forma jurídica de organização pode ser entendida da seguinte forma:

a) Organizações de fins não econômicos, compreendendo as associações e as fundações.

b) Organizações de fins econômicos, que podem ser sociedades simples ou sociedades empresárias.

2.3 Aspectos Contábeis e as Peculiaridades do Terceiro Setor

A sobrevivência das organizações bem intencionadas em suas finalidades é assegurada pela prática da transparência em suas ações, sendo indispensável o cumprimento das obrigações legais e a prestação de contas quanto à fonte de seus recursos, além do esclarecimento de como esses recursos foram alocados e, principalmente, quais foram os resultados sociais obtidos.

A contabilidade desempenha papel fundamental por representar instrumento capaz de auxiliar no acompanhamento e controle do patrimônio dessas organizações, fornecendo informações à administração, à comunidade e aos demais interessados.

Partindo da assertiva de que os usuários das informações contábeis podem ter objetivos e necessidades diferentes e específicas, a contabilidade pode ser dividida em dois grandes ramos: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.

Para atender a usuários externos à organização, a Contabilidade é chamada de Contabilidade Financeira e suas informações apresentadas através dos relatórios contábeis estão limitadas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Os aspectos contábeis específicos, aplicados às organizações sem finalidade de lucro, são estabelecidas pela Resolução CFC 877, de 18.04.2000, que aprovou a NBCT n. 10 e no item 10.19, dispõe que “aplicam-se às entidades sem finalidade de lucro os Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas interpretações técnicas e Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade”.

Considerando-se, ainda, que as organizações do Terceiro Setor são eminentemente de natureza privada, as práticas contábeis brasileiras, previstas na Lei 6.404.76, também são adotadas com adaptações e por analogia.

Conseqüentemente, o produto da Contabilidade Financeira, nas organizações do Terceiro Setor, centra-se nas demonstrações contábeis, destinadas a usuários internos e externos à organização: provedores de recursos, agências reguladoras e outros.

As demonstrações são utilizadas para a tomada de decisões sobre os tipos e a extensão das interações organizacionais. Estas informações estão adequadas à regulamentação externa e às exigências legais, necessárias para publicação. É usual nessas organizações a ocorrência de auditoria, realizada por auditores independentes, para dotá-las de maior credibilidade.

A globalização modificou a nova realidade profissional através de avanços tecnológicos que, conseqüentemente, acirrou a competição entre as empresas. Isto fez com que conceitos sobre gestão empresarial fossem reavaliados.

A contabilidade é o campo que mais sofre críticas no que tange as soluções gerenciais. Estas por sua vez, ainda não refletem as ocorrências físicas. Têm como paradigma o custo e não medem o patrimônio da empresa Catelli (2001).

Sendo assim, consiste a dúvida: que modelo de gestão conduz a empresa à eficácia desejada e à otimização do resultado econômico?

Para a tomada de decisão e melhoria do processo de gestão, é utilizado o GECON – Gestão Econômica. Nele estão contempladas todas as etapas para um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis, a fim de obter maior resultado econômico.

A contabilidade financeira submetida às amarras dos princípios contábeis, não consegue explicar ainda alguns dos fenômenos que ocorrem no patrimônio e nos resultados das organizações do terceiro setor, pois os recursos financeiros recebidos por meio de doações, contribuições, subvenções para custeio e outros, são reconhecidos como receitas, que não guardam relação direta com o valor dos serviços prestados. O entendimento é convalidado por Olak (2002, p. 8):

Os recursos recebidos pelas organizações filantrópicas (doações, contribuições, subvenções e outros) não guardam qualquer relação com os bens e serviços prestados pela organização, muito menos com o volume dos serviços prestados (...) Algumas vezes o volume de receitas (via de regra compostas por subvenções e doações) é excessivamente maior do que a quantidade de serviços prestados e, outras vezes, menor.

Alguns desses recursos podem guardar relação com o volume dos serviços prestados, entretanto geralmente são repassados pelo valor de custo e não pelo valor dos serviços, configurando-se simplesmente como transferência de recursos financeiros. Dessa forma, levanta-se um questionamento sobre o que deve ser considerado como receita.

A Contabilidade Financeira não reconhece todos os esforços empregados (recursos consumidos) para a realização dos serviços. Alguns dos recursos consumidos podem permanecer sem serem pagos pela organização, entretanto têm valor econômico. A título de exemplo cita-se o valor do espaço ocupado pela organização, o valor das horas de trabalho decorrente de serviços voluntários, além de outros. Os bens e os serviços consumidos ou utilizados no processo de geração de receitas também deverão ser identificados e mensurados, para assegurar a adequada apuração de resultado dessas organizações, levando-se em consideração suas características peculiares.

Considerando-se que por definição as organizações do terceiro setor não visam ao lucro, isto é, resultado econômico positivo, este deveria ser zero.

De acordo com PARISI et al (2001, p 120):

Com base em constatações empíricas feitas por Catelli ao discorrer sobre determinados princípios do modelo de gestão que devem ser congruentes com determinadas crenças e valores do ambiente empresarial, as entidades e empreendimentos devem visar à obtenção de resultados econômicos – as públicas e filantrópicas, “resultado zero.

Entende-se que esta afirmativa faz alusão à garantia de sobrevivência da organização, pois considera que as “receitas” devem ser, no mínimo, iguais aos custos, permitindo, pelo menos, a reposição dos recursos consumidos no processo de geração das receitas.

A crença no resultado zero decorre do fato de que os serviços realizados, nas organizações do terceiro setor deveriam ser avaliados pelo seu respectivo custo, por tratar de organização sem fins lucrativos.

Entretanto, Olak (1996, p. 4) afirma que:

[...] não ter fins lucrativos não significa obviamente igualar suas receitas aos custos e despesas operacionais, até mesmo porque a entidade depende do lucro para sobreviver. É este lucro que garantirá a continuidade da entidade. O que não pode é distribuí-lo.

Mesmo denominadas sem fins lucrativos, as organizações desse setor precisam ter equilíbrio econômico e financeiro, por uma questão de sobrevivência, continuidade e ampliação dos serviços prestados à sociedade.

O resultado alcançado não é o contábil, segundo a legislação e as normas contábeis, mas caracteriza-se pelo resultado econômico que deve ser apurado por modelo que espelhe o patrimônio da organização e suas variações.

Constata-se que a prática contábil adotada, assim como as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não são adequadas para avaliar economicamente o patrimônio e o resultado dessas organizações.

A Contabilidade Gerencial, uma vez que é desvinculada das regras e das normas emanadas da contabilidade financeira, deverá assumir seu papel de produzir informação útil à gestão dessas organizações.

A contabilidade enfrenta quatro desafios: 1) reconhecimento, 2) mensuração, 3) acumulação e a 4) divulgação dos impactos econômicos que possam afetar o patrimônio das organizações do terceiro setor, considerando-se suas peculiaridades.

O reconhecimento consiste em identificar os impactos econômicos que possam afetar o patrimônio.

A mensuração expressa o sentido quantitativo do termo avaliação, ou seja, avaliar é o ato de atribuir valores monetários. A contabilidade deve conferir valor aos fenômenos identificados.

Por acumulação e divulgação, entende-se a aglutinação dos eventos de maneira lógica e ordenada e, relatam ou divulgam as informações contábeis decorrentes da identificação e da mensuração.

Observa-se no Brasil o surgimento de novas organizações privadas do terceiro setor, as quais prestam serviços públicos atuando nos mesmos nichos. O cenário é de crescente concorrência por recursos. A escassez de recursos faz com que as organizações se esforcem por melhor desempenho na aplicação desses recursos, visando assegurar a continuidade de suas atividades a partir dos resultados obtidos.

As dificuldades enfrentadas para a captação de recursos estão relacionadas ao gerenciamento, exigindo a definição de prioridades em função dos recursos disponíveis e dos benefícios gerados no atendimento social. O problema não consiste apenas na disponibilidade de recursos, mas também no desempenho empregado na administração e avaliação dos resultados.

Este entendimento é confirmado por Silva (2003, p. 2):

A falta de recursos é apontada como a maior problema a ser enfrentado por diretores, coordenadores, funcionários e voluntários de organizações sem fins lucrativos. A falta de recursos financeiros pode ser meramente o sintoma de um problema crônico. A falta de dinheiro não é a causa, mas o reflexo de outros problemas difíceis de perceber, a falta de dinheiro pode significar má gestão.

O principal desafio das organizações do terceiro setor está no campo da gestão, ligado à eficácia de seus resultados. Portanto, quanto mais se empenham na solução de problemas sociais, mais crescem as pressões para que aperfeiçoem a gestão de suas atividades. Segundo Nakagawa (1993, p. 39) “gestão é a atividade de se conduzir uma empresa ao atendimento do resultado desejado por ela, apesar das dificuldades”.

Segundo Drucker (2001, p. 79):

As instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo eles são muito mais importantes – e muito mais difíceis de se medir e controlar – nas instituições sem fins lucrativos do que nas empresas.

A dificuldade encontrada para medir e controlar o desempenho das organizações em estudo é decorrente do fato de que os resultados geralmente são medidos do lado de fora da organização, em termos de vidas transformadas, isto é, as mudanças de comportamento, condições, visão, saúde, competências e capacidades provocadas nas pessoas atendidas.

Admitir que os resultados alcançados são imprevisíveis e de difícil mensuração, de certa forma possibilita que essas organizações fiquem vulneráveis e sujeitas a críticas e polêmicas públicas.

Segundo a Rede de Informações do Terceiro Setor – RITS – (2002, p. 2): “Na ausência de informações claras e acessíveis sobre o desempenho das organizações do terceiro setor, o público mantém-se naquela postura bem brasileira de simpatia desconfiada.”

As organizações do terceiro setor, cientes de que a sobrevivência e o desenvolvimento da organização requer postura gerencial voltada à eficácia, gradualmente têm procurado profissionalizar-se. Surgem cursos de aperfeiçoamento em vários níveis, desde cursos técnicos até especializações e MBA's.

As organizações adotam processo gradual de capacitação, voltado de modo específico ao campo da gestão. No cotidiano, parte do tempo de um gestor é consumido pelo processo de tomada de decisões: 1) financeiras – decidir qual a melhor fonte de recurso financeiro para organização, onde captá-los; 2) investimentos – decidir qual a melhor aplicação do capital visando à geração de produtos e serviços; 3) produção de serviços – decidir quais serviços devem ser prestados e qual a demanda a ser atendida; 4) decisão sobre a contratação de funcionários ou de voluntários.

Essas ações conduzem a organização ao cumprimento de sua missão, assegurando sua continuidade. As informações contábeis são imprescindíveis no processo decisório. Portanto, se a Contabilidade Financeira não satisfaz plenamente às necessidades dos gestores, por estar voltada ao atendimento de exigências dos agentes externos, a Contabilidade Gerencial deverá ocupar esse espaço.

Para Ludícibus (1998, p. 21):

“A contabilidade gerencial pode ser caracterizada superficialmente como um enfoque especial conferido às técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise de balanços etc., colocados sob uma perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.”

O mesmo autor afirma que “todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito sob medida para que os gestores utilizem na tomada de decisão (...) recaem na contabilidade gerencial”.

A contabilidade gerencial originou-se da necessidade de controlar a riqueza patrimonial. A evolução deste ramo da contabilidade consolida sua importância na gestão de negócios empresariais.

Considerando-se que nas organizações do terceiro setor as atividades fins geralmente são estruturadas por programas e projetos, é comum que o recebimento de recursos venha acompanhado de restrições impostas pelo doador, ou seja, os recursos só poderão ser utilizados em atividades ou projetos específicos.

É necessário fazer segregação dos recursos em função da natureza e destinação. Objetivando atender a essa necessidade, há uma forma de registro contábil utilizada nos Estados Unidos, intitulada Contabilidade por Fundo. Nesta modalidade, a contabilização é feita de acordo com a natureza do fundo, se irrestrito, restrito temporariamente ou restrito permanentemente.

Martins (1998, p. 1) publicou vários artigos sobre a Contabilidade por Fundos no Brasil, definindo-a como:

Uma forma de registro contábil em que uma entidade segrega os ativos, os passivos e até o patrimônio líquido, em função da natureza dos recursos que estão sendo utilizados, conforme a necessidade de se manter controle em função do uso desses mesmos recursos.

Em complemento, Martins (1998, p. 1) ressalta ainda que a Contabilidade por Fundos “trata-se na verdade de algo muito simples, bem parecido com o sistema de contabilização matriz e filiais”.

Olak (1996, p. 165), por sua vez, assegura que:

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

2.4 Eficiência, Eficácia, Efetividade e Impacto

As técnicas utilizadas para elaborar avaliações de resultados nas organizações do terceiro setor demandam várias segmentações. A escolha dos indicadores para a avaliação de projetos é determinada pelo ângulo que se quer avaliar, que pode ser focalizado: na eficiência, na eficácia, na efetividade ou no impacto.

Segundo Nakagawa (1993, p. 30), Eficiência é um conceito relacionado a método, processo, operação, e modo certo de fazer coisas. Pode ser definida pela relação entre a quantidade produzida e os recursos consumidos.

Eficiência é a boa utilização de recursos financeiros, materiais e humanos, em relação às atividades e resultados atingidos. Pode ser descrita como o processo pelo qual a organização maximiza seus fins com a utilização do mínimo de recursos possível.

A respeito de Eficácia, o mesmo Nakagawa (1993, p. 29) afirma que:

A eficácia está associada diretamente com a idéia de ‘resultado’ e “produtos e serviços” decorrente da atividade principal de uma entidade, à realização

de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos.

As medidas de eficiência e eficácia são relativas, por isso dependem de seus objetivos. A demonstração seguinte ilustra as noções de eficiência e eficácia, bem como a diferença entre elas.

Demonstração – Relacionamento entre eficiência e eficácia.

Desempenho	Avaliação
Eficaz e Eficiente	Os objetivos propostos foram atingidos com a menor utilização dos recursos disponíveis.
Eficaz, mas ineficiente	Os objetivos foram alcançados, mas com maior consumo de recursos do que previsto.
Eficiente, mas ineficaz	Os recursos foram utilizados conforme e estabelecido porém, os objetivos previstos não foram alcançados.
Ineficaz e Ineficiente	Os objetivos não foram alcançados e o consumo de recursos ultrapassou o previsto.

Para Tenório (2002, p. 20), “a efetividade se refere à capacidade da organização de atender a demanda da sociedade”.

Segundo o mesmo autor, é mais complexo medir o grau de Efetividade porque isso exige que se conheça a demanda ou expectativa de demanda de determinado produto ou serviço, para então compará-la com a capacidade da organização para atender a essa demanda.

O termo Impacto nas organizações objeto deste estudo é definido de forma operacional como “mudanças sustentadas nas vidas das pessoas, que têm como causa alguma intervenção específica” (Roche, 2000, p. 36).

Esse autor (2000, p. 37) apresenta a seguinte definição para a expressão avaliação de Impacto: “Avaliação de impacto é a análise sistemática das mudanças duradouras ou significativas – positivas ou negativas, planejadas ou não – nas vidas das pessoas e ocasionadas por determinadas ações ou série de ações.”

A avaliação de impacto examina em que medida os resultados de determinado projeto da organização, em termos de benefícios ou mudanças gerados, estão incorporados de modo permanente à realidade da população atingida. Por exemplo, se um grupo mantém no tempo novos comportamentos e atitudes ou se o grupo se manteve por iniciativa e motivação próprias.

A avaliação de impacto diz respeito ao poder de influência e irradiação demonstrado em virtude dos resultados alcançados, evidenciando-se mudanças em outras áreas, as quais não são trabalhadas diretamente por determinado projeto (temas, aspectos, públicos, localidades, organizações e outras).

Uma organização pertencente ao terceiro setor é avaliada por indicadores físicos, por exemplo: número de crianças atendidas e indicadores de eficiência (*custo per capita*). No entanto, este tipo de indicador mostra-se insuficiente por não incluir parâmetro monetário para a avaliação dos serviços prestados, com o qual possam ser contrapostos os custos.

As organizações do terceiro setor movimentam recursos escassos, mas que têm valor econômico, uma vez que seus serviços têm utilidade e trazem satisfação à sociedade, quanto ao atendimento de suas necessidades.

A avaliação econômica das atividades realizadas nessas organizações é passível de mensuração pelo fato de consumirem recursos mensurados monetariamente, ainda que o valor econômico dos referidos serviços nem sempre sejam de fácil mensuração.

2.5 A Contabilidade como Ferramenta de Decisão no Terceiro Setor

Uma incursão na literatura contábil permite identificar que a contabilidade, enquanto ciência, tem rica base conceitual capaz de proporcionar informações úteis e relevantes para tomada de decisão, especialmente quando utiliza contribuições de teoria econômica.

O modelo de Gestão Econômica (GECON) é um modelo gerencial de administração por resultado econômico, fundamentado em conceitos econômicos. Apresenta um conjunto de princípios, conceitos e critérios de identificação, mensuração, acumulação e informação sobre o resultado econômico de uma organização.

O modelo GECON assume a premissa de que o melhor indicador da eficácia empresarial é o resultado econômico e, se medido corretamente, reflete a variação patrimonial de uma empresa num determinado período, oferecendo subsídios para tomada de decisões que assegurem a continuidade da organização.

A limitação ao atendimento das necessidades informativas dos gestores, relacionadas à informação para tomada de decisão, está direcionada aos modelos contábeis tradicionais.

O modelo de apuração de resultado tem como objetivo principal determinar a variação ocorrida na riqueza da organização durante determinado período, compreendendo a identificação, mensuração, acumulação e informação das ocorrências que produz efeito sobre essa riqueza.

3 O MODELO DE GESTÃO ECONÔMICA - GECON

No presente capítulo conceitua o Modelo de Gestão Econômica – GECON a partir da apresentação do conjunto de princípios e conceitos que o integram.

Durante as atividades em estágio, realizadas pelo autor no Ministério Público do Distrito Federal, surgiu a oportunidade de conhecer os fundamentos do GECON.

3.1 O GECON

O GECON é um modelo gerencial de administração por resultados econômicos idealizado na década de 70 do século XX pelo professor Armando Catelli, pesquisador da Universidade de São Paulo, como resultado de suas pesquisas acadêmicas aliadas a sua experiência como executivo e consultor de empresas.

Com base nos conceitos advindos da Ciência Econômica, Ciência da Administração e da Ciência Contábil, Catelli sistematizou e estruturou os princípios, conceitos, critérios e procedimentos do GECON, que tem sido desenvolvido e aperfeiçoado por uma equipe de pesquisadores, que contribuem com o Núcleo de Pesquisa.

Esse núcleo conta com o apoio da FIPECAFI, Fundação que está ligada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA-USP.

O modelo GECON incorpora um conjunto de conceitos integrados, objetivando conduzir uma empresa ao alcance de sua missão, assegurando sua continuidade. Como observa Guerreiro (1989, p. 235), “a empresa é constituída sob preposto da continuidade”.

Segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações “a entidade é algo capaz de produzir riqueza, e gerar valor continuamente, sem interrupções...”.

O exercício financeiro anual ou semestral é uma fixação determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos. Mas as operações produtivas da entidade têm continuidade fluida.

O GECON compreende a organização como um todo sistêmico, composto de elementos interdependentes e integrados na busca do objetivo comum: o cumprimento de sua missão. A identificação dos subsistemas conduz à compreensão da organização em seu todo. Portanto, uma perfeita coordenação de seus subsistemas conduz a organização à eficácia.

Uma organização pode ser considerada eficaz quando cumpre sua missão, entretanto, medir a eficácia pelo atendimento da missão organizacional é tão complexo quanto conduzi-la a esse propósito.

3.2 Medidas de Eficácia

O GECON considera que existem níveis de eficácia e que devem ser corretamente mensurados. Assume, como premissa, que o melhor indicador de eficácia é o resultado econômico, o que “corresponde à variação patrimonial de uma

empresa, mensurada com base em conceitos econômicos, em determinado período” Pereira (2001, p. 70).

Eleger o resultado econômico como o melhor indicador do nível de eficácia não significa que os demais indicadores (eficiência, produtividade, e outros) não sejam importantes. O resultado econômico, se medido corretamente, acabará refletindo o comportamento dos demais indicadores e por eles sendo impactado, expressando a sinergia existente entre eles.

Pereira (2001, p. 74) observa que o resultado econômico é a melhor medida da eficácia da empresa e destaca os pontos que reforçam sua validade como medida de eficácia, a seguir sintetizados:

O resultado econômico exprime a variação da riqueza da entidade entre dois momentos, representando o impacto das atividades na variação do patrimônio ou de seu valor e reflete as condições de sobrevivência da organização, seu desenvolvimento, adaptabilidade em relação ao ambiente, qualidade do processo produtivo, da eficiência e da satisfação dos agentes com as quais a organização se relaciona.

A capacidade de alavancagem de resultado ao longo do tempo mostra se a empresa terá ou não condições de sobrevivência e desenvolvimento.

Ao se considerar o resultado econômico como indicador da eficácia da organização, se afirma que ele é o indicador global da eficácia da organização. Poderá ser positivo, nulo ou negativo, o que indicará o nível de eficácia da organização.

O Modelo de Apuração de Resultado tem como objetivo principal determinar a variação ocorrida no patrimônio da organização durante determinado

período. Compreende a identificação, a mensuração, a acumulação e a informação das ocorrências que impactam esses patrimônio.

3.2.1 Identificação de Resultados Econômicos

Considerando-se que o GECON é um modelo gerencial de administração por resultado econômico, o ponto inicial para se administrar o resultado é conhecer como ele se forma.

A organização encontra-se em processo de constante interação com o meio ambiente, quando dele obtém recursos e os transforma em produtos e serviços, para satisfazer determinada demanda desse ambiente.

Analisando-se o processo de transformação total da organização, identificam-se os processos menores. Esses processos analíticos são as atividades.

3.2.1.1 Atividades

As atividades correspondem a um conjunto de operações físicas, que consomem recursos e geram serviços, constituindo-se como um conjunto de processos analíticos relativos a um mesmo fim.

O Modelo GECON considera que todas as atividades de uma organização são produtivas, pois compreendem a entrada e a utilização de recursos por meio do processamento específico, capazes de gerar produtos e serviços destinados a terceiros ou, ao consumo de outras atividades internas, como: a atividade de compras presta o serviço de disponibilizar os materiais requeridos; a atividade de

finanças presta o serviço de suprimento e captação interna e externa de recursos financeiros demandados.

Por outro lado, as atividades, designadas de apoio, a exemplo da contabilidade, dos recursos humanos, do processamento de dados e outras, também representam atividades produtivas.

Durante a realização das diversas atividades, podem-se observar muitas ocorrências, que alteram a estrutura econômica e patrimonial da organização. Por isso são denominadas de eventos econômicos.

3.2.1.2 Eventos Econômicos

Os eventos econômicos dizem respeito a um conjunto de ocorrências que tem conseqüências econômicas, causando variação quantitativa ou qualitativa na estrutura patrimonial de uma organização.

Os eventos econômicos são dotados dos seguintes atributos (Parisi 2001, p. 115).

- a) alteram a situação patrimonial da empresa;
- b) seus efeitos são mensuráveis monetariamente;
- c) são previsíveis e, portanto, podem ser estruturados num sistema de informação;
- d) dizem respeito ao desempenho, à organização e acham refletindo os modelos de decisão restritos dos gestores.

O patrimônio é impactado por diversos eventos econômicos, resultantes das transações empreendidas pelos gestores.

3.2.1.3 Transação

Transação é a troca de recurso objetivado por recurso sacrificado. Pereira (2001, p. 100) afirma que “as transações consistem em trocas entre ativos e/ou passivos (...) que possuem valor econômico diferente, gerando, portanto resultado econômico, que decorrem das transformações do patrimônio líquido da empresa”.

Segundo o mesmo autor (2001, p. 98) “Diante da sua capacidade de transformar o patrimônio da empresa, uma transação constitui o menor nível em que pode ser identificado um evento econômico”.

A transação é a representação de uma ocorrência restrita e unitária de um evento. Isso implica dizer que eventos econômicos são classes de transações de mesma natureza, isto é, causam o mesmo impacto patrimonial.

Assim, as transações são consideradas as menores unidades geradoras de resultado econômico e caracterizam-se como o fato gerador dos resultados de uma organização. Para uma transação se manifestar corretamente, pelo menos um gestor precisa tomar uma decisão que envolva recursos econômicos da organização num determinado período de tempo.

Se o patrimônio da organização é alterado por uma transação, esta deve ser identificada, classificada e registrada por intermédio de Modelo de Identificação, que segundo Pereira (2001, p. 40) “é um conjunto de conceitos e critérios que

determinam o momento em que devem ser reconhecidos os eventos econômicos, bem como os objetivos aos quais estão relacionados”.

Segundo Catelli (2001) as transações causam impactos em quatro fluxos distintos: a) fluxos operacionais; b) fluxos econômicos; c) fluxos financeiros; e d) fluxos patrimoniais.

O fluxo operacional diz respeito aos aspectos físicos da transação e o fluxo econômico, aos recursos sacrificados e aos recursos objetivados, aos quais podem ser associados valores econômicos.

O fluxo financeiro corresponde ao valor dos recursos consumidos, custos, capazes de gerar desembolso em determinado prazo, passado, presente ou futuro. O prazo pode ser nulo, ou seja, o desembolso do pagamento dos recursos pode ser efetuado na data em que se realiza o consumo. O mesmo ocorre com os produtos gerados. A receita pode ser recebida antecipadamente ou em prazo futuro, gerando resultado financeiro.

O fluxo patrimonial abrange as mutações ocorridas nas contas patrimoniais, entre os instantes de tempo t_0 e t_1 , em decorrência dos impactos financeiros e econômicos relativos às transações.

Os efeitos causados em decorrência das transações nos fluxos podem ser referidos como operacional, econômico, financeiro e patrimonial.

Os impactos causadores de alterações no patrimônio da empresa variam em consonância com a origem da ocorrência: *interna ou externa*

3.2.2 Mensuração do Resultado Econômico

Glautier (1977, p. 33) afirma que “mensuração tem sido definida como a atribuição de números e objetos de acordo com as regras, especificando o objetivo a ser medida, a escala a ser usada e as dimensões da unidade”. A partir desta definição, destaca três pontos relacionados com os problemas de mensuração:

Quais objetivos ou eventos deveriam ser medidos? Neste ponto, destaca que a natureza da decisão determinará quais são os objetos ou eventos que devem ser medidos.

Quais padrões ou escalas deveriam ser utilizados? A dimensão da unidade de mensuração está ligada à exatidão e à confiabilidade do padrão de medida utilizado. Qualquer padrão de medida pode ser apropriado, desde que atenda ao requisito essencial que é o de assegurar que as dimensões da unidade de medida permaneçam constantes.

O termo econômico neste trabalho refere-se a valores validados pelo mercado em determinada data. A validação se dá pelo valor de troca do serviço prestado pela entidade. Essa troca deve representar o equivalente de caixa que poderá não ser convertido em dinheiro.

Guerreiro (1989, p. 93), após analisar as proposições teóricas desenvolvidas por Glautier e Underdown, aborda pontos fundamentais da teoria da mensuração através da contribuição de diversos pesquisadores e cientistas da contabilidade e, com base nesta análise, caracteriza o modelo de mensuração do sistema de informação de gestão econômica, estabelecendo as seguintes etapas básicas necessárias: identificar o tipo de decisão a ser tomada, o sistema relacional

empírico, a característica de interesse da medição, a unidade de mensuração, o sistema relacional numérico e definir a base conceitual de mensuração.

Pereira (2001, p. 69) enfatiza que:

O modelo de Gestão Econômica contempla, um modelo de mensuração da eficácia da empresa, de modo a operacionalizar o conceito de eficácia no dia a dia dos gestores. Ao se preocupar com a mensuração corretados resultados da empresa (...), o modelo de gestão econômica estrutura e propõe o que denominamos de modelo econômico de mensuração da eficácia, que tem como indicador o resultado econômico.

Considerando-se que o resultado econômico deve espelhar a variação ocorrida na riqueza da organização, identificam-se três questões relacionadas com a sua mensuração:

- a) a identificação e mensuração dos ativos e passivos e do valor da empresa ou de ou parcela do seu patrimônio, que está sob a responsabilidade de um gestor específico;
- b) a identificação e mensuração das receitas e dos custos (valor dos recursos consumidos na geração da receita);
- c) a Identificação e mensuração dos Ativos e Passivos.

Para que o valor do patrimônio líquido expresse o valor econômico da organização, a avaliação de todos os seus ativos e passivos deve expressar seus valores econômicos, representando respectivamente benefícios e sacrifícios presentes ou fluxos de recursos econômicos.

Considerando-se que o resultado econômico espelha a variação patrimonial entre dois momentos, a obtenção do valor correto do patrimônio requer que se mensurem corretamente ativos e passivos, por seus respectivos valores

econômicos. Por isso, a mensuração do resultado econômico é inseparável da mensuração dos ativos e passivos.

O resultado econômico corresponde à variação patrimonial entre dois períodos. Essa variação também pode evidenciar-se pela diferença entre receitas e custos.

O GECON assume que a riqueza de uma organização aumenta em função da agregação de valor, proporcionada pelo processo de transformação de insumos em produtos e serviços. A receita evidencia-se à medida que a produção de bens e serviços é realizada.

Os critérios de mensuração das receitas adotados no GECON, de acordo com Catelli (2001) derivam dos seguintes princípios básicos:

- a) a riqueza é gerada em cada transação que contribui para a produção dos produtos e serviços;
- b) o valor das receitas é dado pelo mercado.

A receita corresponde ao valor monetário dos produtos e serviços, gerados a partir das atividades de uma empresa e validados pelo mercado.

Os custos representam a expressão monetária dos recursos sacrificados para geração dos produtos e serviços. O GECON adota o método de custeio direto, que permite identificar receitas e custos apenas com as entidades que são por eles responsáveis, de acordo com o critério da controlabilidade.

Objetivando a correta mensuração do resultado econômico dos eventos, o GECON adota um conjunto de conceitos que abrange preços correntes, custos

correntes, valor à vista, valor de mercado, valor presente, equivalência de capitais, moeda constante, custo de oportunidade, preço de transferência entre outros.

Dentre esses conceitos destaca-se o custo de oportunidade. Pereira e Oliveira (2001, p. 389) expõem o conceito atribuído ao custo de oportunidade:

O custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.

Os autores citados consideram que o conceito de custo de oportunidade apresenta, implicitamente, os seguintes pontos:

- a) o custo de oportunidade de um fator representa, economicamente, seu verdadeiro valor;
- b) o uso alternativo dos mesmos recursos pode propiciar diferentes resultados.

O GECON incorpora o conceito de custo de oportunidade para avaliação de desempenho das áreas, seleção de alternativas e investimentos, estudos de preços de venda, avaliação dos serviços gerados internamente, entre outros.

No que se refere ao preço da transferência, Pereira e Oliveira (2001, p. 392) o conceituam como “o valor pelo qual são transferidos bens e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização”.

O modelo de preço de transferência utilizado no GECON baseia-se no conceito de custo de oportunidade. Por conseguinte, o valor dos produtos e serviços transacionados entre as atividades e áreas de responsabilidade deve refletir o valor da melhor alternativa econômica para a obtenção dos bens e serviços demandados o qual é estipulado pelo menor preço de mercado à vista desses recursos.

3.2.3 Informação sobre o Resultado Econômico.

O ambiente empresarial requer que as informações sejam tratadas com critérios padronizados, para então alcançar seus objetivos, principalmente no que tange às informações que auxiliam os gestores na tomada de decisão.

No GECON, o modelo de informação é definido como estruturação lógica de construção e transmissão de informações, isto é, a forma como as informações devem ser entendidas, orientando a articulação do sistema de informações da empresa.

Nesse sentido, é de essencial importância que a informação propicie um perfeito conhecimento da realidade físico-operacional das atividades desenvolvidas pela organização.

Segundo Bio (1996), as informações gerenciais de qualidade devem apresentar as seguintes características: Comparabilidade, Confiabilidade, oportunidade, objetividade e utilidade.

3.3 Otimização do Resultado Econômico

Considerando-se que o resultado econômico, indicador do nível de eficácia, está corretamente identificado, mensurado, acumulado e informado, o passo seguinte é otimizá-lo.

Sabe-se que as decisões dos gestores se materializam por meio de diversas transações, e que o resultado global da organização corresponde à soma do resultado analítico de cada transação. Daí evidenciar-se que o nível de qualidade

e excelência da ação do gestor são fatores decisivos para o grau de otimização do resultado.

Para que ocorram melhores decisões que beneficiem os resultados da empresa, segundo Catelli. (2001, p. 286), “é necessário um modelo de Gestão que incorpore um conjunto de crenças, valores, definições, que alavanque a potencialidade do corpo gerencial”.

Segundo o mesmo autor, o estímulo, à iniciativa, à proatividade, à criatividade e à capacidade dos gestores para gearem resultados através da agregação efetiva de valor à organização é considerado condição fundamental para a otimização do resultado econômico.

Os gestores devem, ter à disposição a informação necessária para sua decisão com as características de confiabilidade, oportunidade, objetividade e utilidade.

Nessa perspectiva, visualiza-se ambiente gerencial indutor de ações que objetivem aperfeiçoar ações em direção a maior eficácia empresarial.

O GECON pressupõe uma integração conceitual fomentada a partir dos seguintes modelos: a) modelo de decisão; b) modelo de mensuração; c) modelo de identificação e acumulação; d) modelo de informação. Compreende também um modelo de decisão baseado no resultado econômico.

3.3.1 Modelo de Decisão

Considerando-se que a eficácia indica se uma organização atingiu seus objetivos, todos os esforços da gestão girarão em torno da realização dos objetivos a

serem alcançados pela organização. Desta forma, o núcleo do processo de gestão é a decisão.

De acordo com Catelli (2001, p. 21):

Em termos técnicos e conceituais, pode-se afirmar que o valor da empresa hoje é patrimonialmente, o reflexo das decisões, ou melhor, do resultado das decisões tomadas desde a sua implementação e, o valor da empresa amanhã, incluirá também, o resultado do sucesso das decisões que serão tomadas a partir de hoje.

O modelo de decisão deve integrar um conjunto de diretrizes pré-definidas no modelo de gestão, as quais normatizam os procedimentos de tomadas de decisão.

A tomada de decisão é um processo que exige o cumprimento de um conjunto de etapas que devem ser seguidas pelo gestor, para auxiliá-lo quando efetuar sua escolha, como: 1) definir o objeto de decisão (o problema a ser resolvido); 2) definir os objetivos (fins que deseja alcançar com a decisão); 3) definir a obtenção de informações relevantes (que variáveis devem ser consideradas); 4) formular alternativas (quais as opções para solucionar o problema); 5) avaliar as alternativas (são mensuradas e avaliadas as conseqüências derivadas das várias alternativas de ação, que configuram as diversas hipóteses de solução do problema); 6) escolha da alternativa (seleção da alternativa que seja mais adequada para a solução do problema, para que o objetivo seja alcançado).

As transações representam o objeto central das decisões dos gestores e devem formar a base do processo de gestão. Desse modo, a base das decisões dos gestores é o resultado decorrente das transações.

O modelo de decisão deve estar em harmonia com o modelo de gestão da organização, visto que o GECON parte do pressuposto de que a obtenção da

eficácia empresarial está condicionada ao direcionamento integrado das decisões tomadas pelos diversos gestores, que devem convergir para os objetivos da organização.

O GECON assume a premissa de que os gestores têm que tomar decisões com base no resultado econômico. Conseqüentemente, são orientados por um único modelo decisório, o qual se volta para a otimização do resultado econômico dos eventos que estão sob sua responsabilidade, garantindo a consistência em todas as decisões tomadas.

As decisões são tomadas nas diversas fases do processo de gestão. Portanto, o modelo de decisão deve ser um elemento de apoio permanente no processo decisório.

Deve ser elaborado um modelo de decisão que contemple todas as variáveis nele envolvidas, desde que consideradas relevantes para a tomada de decisão sobre o evento em questão.

A opção pelo modelo GECON, justifica-se a partir da constatação tecida por Catelli (2001), ao ressaltar que “O modelo GECON é aplicável a qualquer empreendimento, com ou sem fins lucrativos (...)”.

Sendo assim, foi conceituado o modelo de apuração do resultado. Destaque para a mensuração na contabilidade, pois este torna-se um dos grandes desafios para esta ciência.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve origem, através de consulta bibliográfica e estagio junto a Promotoria de Fundações do MPDFT, onde foi possível constatar que a avaliação dos resultados nas organizações do terceiro setor, especificamente as de Assistência Social, da forma como vêm sendo realizada no Brasil, diz respeito essencialmente ao aspecto qualitativo-assitencialista dos mesmos.

Em face dessa constatação, os relatórios elaborados por essas organizações apresentam apenas informações referentes ao número de pessoas assistidas por projeto (indicadores físico) e indicadores de eficiência (custo *per capita*), o que dificulta uma avaliação minuciosa sobre os resultados alcançados por esses projetos e pela organização como um todo.

As organizações de Assistência Social, a exemplo de outras organizações, desenvolvem atividades que consomem recursos que, por serem escassos, realçam seus valores econômicos. Essas organizações normalmente têm como recursos fundos advindos de terceiros, por meio de contribuições, doações, subvenções e outros, sendo essencialmente recursos públicos. Além disso, também contam com recursos humanos advindos do voluntariado.

Considerando-se que essas organizações precisam demonstrar sua capacidade de administrar os recursos, de forma que gerem produtos/serviços, com valor econômico superior ao valor econômico dos recursos consumidos, pode-se afirmar que o aspecto econômico assume importância fundamental e complementar ao aspecto social inerente às organizações estudadas.

Portanto, os recursos deverão ser utilizados da melhor forma possível. Para isso, exige-se dos gestores postura gerencial voltada à eficácia.

Um dos principais objetivos deste trabalho foi demonstrar que é possível mensurar o impacto econômico dos projetos realizados pelas organizações do terceiro setor. De acordo, como o que foi demonstrado e citado por Catelli, o GECON, desde com suas alterações, poderá ser usado por qualquer entidade, seja ela com ou sem fins lucrativos.

Adotou-se o modelo conceitual de Gestão Econômica – GECON, portador dos atributos conceituais necessários para a identificação, mensuração, acumulação e informação do resultado econômico, das transações relacionadas às atividades-fim.

Pode parecer óbvio, porém não muito quando em se tratando de organizações do terceiro setor que se a organização for mais eficiente, resultando em menor custo, conseqüentemente o resultado econômico aumentará.

Ainda sobre o GECON, possibilita identificar, mensurar e informar o valor gerado para a sociedade, evidenciando quando o valor do serviço prestado pela organização for maior que seu custo, o que fortalece a imagem da organização diante da sociedade, decorrente do cumprimento da sua missão, a prestação de serviços públicos.

A gestão deve gerar credibilidade, fruto do cumprimento de sua missão, para fortalecer a imagem da organização diante da sociedade, e criar um *goodwill* que cause impacto positivamente o fluxo de recursos financeiros. Isto facilita a captação de recursos via recebimento de doações, contribuições e subvenções de maneira suficiente e continuada, assegurando a continuidade da organização.

Neste estudo ficou evidente que é possível avaliar o valor das receitas em função, não do seu efetivo recebimento, apregoado pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade, mas do volume de serviços prestados, tendo como parâmetro preços correntes praticados no mercado.

Assim, confronta-se com as receitas os respectivos custos e despesas a elas vinculadas para, então, avaliar se a efetiva contribuição da entidade para com a sociedade.

Para futuros acadêmicos interessados em pesquisar sobre o assunto desenvolvido, sugere-se a construção do modelo de gestão econômica – GECON, relacionado-o à pesquisa de campo junto a estudo de caso com uma organização sem fins lucrativos.

Também, sugere-se a mensuração dos benefícios alcançados com a utilização dos serviços decorrentes do trabalho voluntário.

Com tudo isso, espera-se que outros pesquisadores dêem continuidade às pesquisas científicas sobre o tema, fonte inesgotável de assuntos relacionados a gestão às organizações do terceiro setor.

5 REFERÊNCIAS

BIO, Sergio. **Desenvolvimento de Sistemas Contábeis Gerenciais**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BRASIL. Lei 10.406- Código Civil Brasileiro, de 11 de janeiro de 2002.

_____. Lei 6404- Lei das Sociedades por Ações, de 15 de dezembro de 1976.

_____. Lei 9.790- Lei das OSCIPs de 23 de março de 1999.

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

CATELLI, Armando; **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília: CFC, 2003.

DRUKER. Peter F. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: Princípio e Prática**. 5. ed. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 2001.

FALCONER, Andréas Pablo; VILELA, Pablo. **Recursos privados para fins públicos**: as grantmakers brasileiras. São Paulo. Peirópolis, 2001.

FERNANDES, Rubens César. **O que é o Terceiro Setor?** 3, Setor Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

FRANCO, Augusto de. Terceiro setor: uma nova sociedade civil e se papel estratégico para o desenvolvimento. Brasília: AED, 2003.

GLAUTIER, M.W.E.; UNDERDOWN, B. Accounting theory and practice. londn. pitmam publishing, 1977. Tradução de Gonçálinho Ferreira da Silva, 2005.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa**: seu alcance sem sistérios. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade gerencial**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1988.

MARTIN, Nilton Cano. **Da contabilidade à controladoria**: a evolução necessária. Revista Contabilidade e Finanças da USP, São Paulo, Ano XIII, n. 28. Disponível em www.recont.com.br - acesso no dia 02/04/2005.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

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

NAKAGAWA, Masayuky. **Introdução à controladoria**, conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais**. Dissertação de Mestrado, Faculdade Social Aplicada da Universidade de Brasília – FASA/UNB. 1996.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. A atividade Social e seu Valor Econômico. São Paulo: 1999. www.gecon.com.br. 2001.

PAES, J. E. S. **Fundações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 4 ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 110 – 131.

PEREIRA, Carlos Alberto; OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Preço de transferência**: uma abordagem da gestão econômica. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 196 – 266.

PARISI, Cláudio; NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, Gestão e Modelos de Decisão. In: CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ROCHE, Chris. **Avaliação dos impactos de trabalhos de ONGs**. aprendendo a valorizar as mudanças. São Paulo: ABONG. 2000.

SILVA, José Ribamar Tavares. **Novo código civil e o terceiro setor**. Jornal Gazeta Mercantil (02/02/2005).

SILVA, Antônio L. de Paula. **Guia de gestão**. São Paulo: Senac. 2003.

TENÓRIO, Fernando G. **Gestão de Ongs: principais funções gerenciais**. 6 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

