



## **Mensuração dos Centros de Custos para Entidades do Terceiro Setor: Um Estudo sob o Enfoque da Teoria Institucional**

**Suellen Najara da Silva**

**Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ**

*suellen.najara@unochapeco.edu.br*

**Fábio José Diel**

**Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ**

*f\_diel@unochapeco.edu.br*

**Sady Mazzioni**

**Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ**

*sady@unochapeco.edu.br*

**Christian Carlos Rower**

**Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ**

*christianr@unochapeco.edu.br*

### **RESUMO**

As entidades sem fins lucrativos prestam serviços essenciais à população, no entanto, necessitam estruturar suas bases organizacionais afim de desenvolver legitimidade contábil. Esta pesquisa é voltada a compreender e identificar os critérios utilizados, pelas entidades sem fins lucrativas do estado de Santa Catarina, na determinação e mensuração do centro de custos, bem como avaliar se os métodos utilizados atendem e são adequados as normas vigentes da contabilidade brasileira. O desenvolvimento da pesquisa se deu por meio de análise quantitativa, com a utilização da análise fatorial exploratória. Foram avaliadas as correlações das variáveis de 80 associações, cujos os dados foram obtidos através de questionário fechado. Os resultados sugerem que as Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais- APAEs, possuem definição de área preponderante não clara, o que determina um aporte maior de verba para esta área em detrimento das demais. Aliado a isso, há o não registro da contabilidade e mensuração de custos. Há um viés na contabilidade institucional, caracterizado pela falta de correlação entre a maioria das variáveis, explicitando a não departamentalização contábil. Essa falta de padronização tem implicações sobre a implementação da teoria institucional nessas entidades, que seria uma implicação futura perante aos atuais desafios das entidades. As baixas correlações de segregação de custos nas entidades do terceiro setor, demonstram que as organizações não cumprem as legislações que o regem, podendo perder suas certificações quando constatados as inconformidades.

**Palavras-chave:** Mensuração de custos. Terceiro Setor. Teoria institucional

## 1 INTRODUÇÃO

As instituições sem fins lucrativos, ou terceiro setor, são organizações que atuam para suprir um espaço existente entre o setor público e privado. Sua finalidade está em cobrir os serviços que o estado deveria oferecer e por algum motivo não o faz, e apesar de ter constituição privada, tem caráter público e finalidade social (OLAK; NASCIMENTO, 2010). O crescimento das diferenças sociais, conflitos étnicos, desastres ambientais e privatização de serviços essenciais, são itens que contribuíram para a consolidação do terceiro setor. Essas entidades atuam e agem em prol do bem público. (ZITTEI et al., 2013).

Nesse sentido, à medida que o terceiro setor tem caráter filantrópico, sua continuidade depende primordialmente dos recursos advindos de doações recebidas de organizações privadas e da própria sociedade. Desta forma, as entidades devem prestar contas de suas atividades e seus projetos a partir de sua missão e objetivos. Ademais, esta prática contribui para que sua legitimidade e importância sejam fundamentadas na sociedade (ANDREAUS; COSTA; RAMUS, 2011, tradução nossa).

Com a reformulação das normas brasileiras de contabilidade, este setor passa a ter resoluções próprias, objetivando o fortalecimento, a padronização contábil, a ampliação e a transparência nos recursos e serviços das associações civis organizadas. Em congruência a estas alterações, a legislação e decretos que regulamentam especificamente as entidades denominadas de Utilidade Pública Federal, passam a exigir o reconhecimento e segregação das receitas e despesas geradas pelas atividades, departamentos ou serviços prestados por estas organizações. Dessa forma, a ação de gerenciar estas organizações tornou-se imprescindível, pois esta atividade passou a ser vista como uma ferramenta necessária para a consecução dos objetivos, projetos e perpetuidade das entidades (SOARES; MELO, 2010).

Nesse contexto, a gestão das entidades, bem como os processos de contabilidade aplicados ao terceiro setor, demandam de um processo amplo de estruturação, com ênfase nas rotinas das organizações; processo este que pode ser verificado e embasado pelos conceitos da Teoria Institucional (REIS, 2008).

Diante deste cenário, o presente estudo tem como objetivo central responder a seguinte pergunta: De que forma ocorre o processo de institucionalização na mensuração dos custos das atividades nas APAEs (Associações dos Pais e Amigos dos Excepcionais) e entidades congêneres do estado de Santa Catarina?

Bem como investigar como e qual é o critério utilizado na determinação e mensuração dos centros de custos das atividades realizadas pelas APAES (Associações de pais e amigos dos excepcionais) e entidades congêneres, e analisar a institucionalização desses procedimentos.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

O caráter filantrópico de algumas instituições, conhecidas atualmente como terceiro setor, surgiu no século XIX através da igreja com o desígnio de prestar serviços as pessoas carentes (MANÃS; MEDEIROS, 2012). O aumento das desigualdades sociais, causado pelo crescente progresso na industrialização e urbanização da sociedade, impulsionou o aumento na demanda



por entidades do terceiro setor, que segundo Manãs e Medeiros (2012), foi uma tentativa da sociedade resgatar valores essenciais da humanidade a fim de amparar pessoas em seus direitos básicos.

Estas organizações atuam em intermédio do setor público e privado, suprimindo a demanda não atendida por esses setores. São organizações privadas, de cunho público e atuam na esfera social, pois sua constituição se baseia em prestar atendimentos que o estado deveria fornecer e não o faz (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

No Brasil o terceiro setor surgiu com a proposta da parceira inter setorial, enquanto que nos Estados Unidos o mesmo passou a existir na tentativa de demarcar a diferença e divulgar independência destes setores. Nesse contexto, o terceiro setor brasileiro desponta sob a perspectiva de um trabalho eficiente, de grande participação cidadã, inovação e qualidade nos serviços oferecidos; um setor que se consolidou sob parcerias, uma alternativa entre a atuação do estado e a privatização (FALCONER, 1999).

Apesar dos valores iniciais, em geral, as entidades são mal geridas, extremamente dependentes, amadoras, assistencialistas em sua atuação e por vezes pouco motivadas na questão filantrópica (FALCONER, 1999). Tendo em mente a reversão desta situação, o estado passou a elaborar leis que propiciassem um ambiente legal para as organizações do terceiro setor que possuem finalidade pública, bem como, incentivar o aperfeiçoamento da gestão das entidades (FALCONER, 1999).

O marco legal desta esfera, deu-se a partir de 1999 pela Lei nº 9.790, que engajou importantes padrões as entidades, tais como: critérios na classificação das entidades sem fins lucrativos de caráter público (inclusive o reconhecimento de áreas sociais não contempladas anteriormente pela legislação); formas de articulação entre o setor público e privado; possibilidade de remuneração dos dirigentes das entidades. Diante deste cenário as organizações foram separadas em: Organizações de Utilidade Pública Federal (UPFs), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e Organizações Estrangeiras autorizadas a funcionarem no Brasil, essa qualificação das instituições vigora até os dias atuais (COSTA; VISCONDI, 2001).

Todas as organizações que possuem essa qualificação federal são regulamentadas pelo Ministério da Justiça, e necessitam prestar contas todos os anos através do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública (CNEs/MJ).

Um ponto crucial para algumas entidades do terceiro setor é a Lei nº 12.101/2009 que dispõe sobre as certificações das entidades beneficentes de assistência social que regulam os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social (Lei nº 12.101 de 27 de novembro de 2009). A Lei nº 12.101/2009 considera que a certificação será disponibilizada para: “[...] às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação”. As organizações aqui relacionadas possuem suas atividades desenvolvidas nas três áreas de prestação de serviço (assistência social, educação e saúde), sendo que geralmente recebem recursos para três âmbitos para a manutenção e desenvolvimento dos mesmos. Nesse sentido, estas organizações enquadram-se no artigo 22 da Lei nº 12.101/2009, que considera:

A entidade que atue em mais de uma das áreas especificadas, deverá requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante da entidade. Parágrafo único: Considera-se área de atuação preponderante aquela definida como atividade econômica principal no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda.

Em consonância, o Conselho Federal de Contabilidade (2002), fundamenta e aprova a resolução nº 1.409/12- ITG 2002- Entidade sem Finalidade de Lucros, que estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, reconhecimento das variações patrimoniais, bem como das demonstrações contábeis a serem divulgadas das entidades sem finalidade de lucros.

Em virtude destas questões legais o ato de gerenciar as instituições tornou-se imprescindível, pois segundo Soares (2010), esta atividade passou a ser visto como uma ferramenta necessária para a consecução dos objetivos e projetos das organizações. De forma congruente, este mesmo autor informa que as condições de sucesso e insucesso destes gestores estão vinculadas as atividades intrínsecas e extrínsecas praticadas pelos mesmos. Intrinsecamente a gestão deve ser participativa, ou seja, todos os elos da cadeia, em comunhão, auxiliam na tomada de decisão e na adoção de medidas condizentes com a instituição. No quesito extrínseco, a gestão deve buscar parcerias como fontes financiadoras, uma vez que é este o grande obstáculo na manutenção dos serviços prestados, visto que é condição primária para a sobrevivência das instituições.

## **2.1 TEORIA INSTITUCIONAL**

A teoria institucional busca explicar fenômenos organizacionais por meio da compreensão de como as estruturas e ações das organizações tornam-se autênticas e quais os resultados destas ações quando planejadas dentro de uma instituição (PEREIRA, 2012). Logo, esta teoria prediz que o ambiente estabelece um princípio de relacionamento com as organizações, através de normas e práticas estabelecidas no contexto organizacional (AGLIERI; SOUZA, 2010).

Os processos e ações que são reproduzidos e assimilados por uma determinada instituição são denominados de institucionalização (SCOTT, 1987, tradução nossa). Segundo Tolbert e Zucker (1999) a institucionalização nada mais é do que ações que se tornam habituais, praticadas por indivíduos específicos; tal comportamento é adotado a fim de padronizar soluções de conflitos, classificando e categorizando as ações passadas.

Muitas instituições do terceiro setor primam no seu gerenciamento apenas os aspectos sociais e culturais ao invés da eficiência e eficácia propriamente da organização. Nesse mesmo contexto, Reis (2008) afirma que as perspectivas institucionais das organizações visam somente a questão da sobrevivência das mesmas, porém para a sociedade esse quesito é tão importante quanto a sua eficiência nos serviços realizados.

Atualmente as organizações não competem somente por recursos e clientes, mas por poder político, legitimação institucional, adequação social e econômica (DIMAGGIO; POWELL, 1982). Desta forma, é necessário utilizar de políticas gestão nas organizações bem como princípios da contabilidade gerencial. Processos esses que demandam de uma ampla estruturação, com ênfase nas rotinas das organizações (REIS, 2008). De acordo com esse mesmo autor, este processo requer um estudo amplo nos hábitos dos indivíduos envolvidos na instituição, obtendo a





padronização das ações buscando a legitimidade organizacional da instituição. Legitimidade esta que pode ser entendida por ações adequadas dentro do contexto social construído de normas, valores, crenças e definições (VENTURA, 2005).

O bom gerenciamento destas entidades permitiria obter resultados positivos, que por sua vez alcançaria a captação de recursos suficientes e a atração de profissionais qualificados, sobrepujando as adversidades do meio. Seja pela necessidade ou por obrigatoriedade dos órgãos fiscalizadores, a habilidade de gerir é vista como a competência mais requisitada e menos presente nas entidades do terceiro setor (FALCONER, 1999).

## **2.2 ESTUDOS CORRELATOS**

Pesquisas relacionadas a mensuração dos centros de custos no terceiro setor sob a perspectiva da Teoria Institucional são inéditas na ciência do Brasil. Visto que essa teoria está galgando mais espaço no nosso país, bem como o terceiro setor a poucos anos passa a ter seu reconhecimento como um setor de relevância na economia mundial, assim foram relacionados alguns estudos que possam ser valorativos e expressivos para esta pesquisa.

Devido às organizações do terceiro setor não aderirem em sua totalidade as práticas contábeis em sua gestão, citam-se os seguintes autores: Zittei et. al., (2013), Brito et. al. (2008), e Junior e Varela (2006) com trabalhos correlatos a este tema. Em congruência a Teoria Institucional e departamentalização de custos nos setores públicos, os autores apresentados são: Aligleri e Souza (2010), Raupp (2010) e Miranda Filho (2003).

Na perspectiva de identificar o nível de evidenciação contábil das entidades do terceiro setor participantes do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID, Zittei et. al., (2013), propõe um trabalho descritivo caracterizado por uma análise documental e abordagem quantitativa. Seus resultados demonstram que as entidades enfatizam a evidenciação das informações qualitativas, e apresentam informações quantitativas de maneira sintética em sua maioria. Os autores identificam que o nível médio de evidenciação das entidades participantes do projeto é muito baixo, salientando, a carência de estudos para apresentar as reais necessidades de evidenciação e fomentar normas específicas para o setor.

Na pesquisa efetuada por Brito et al., (2008), foi apresentando as principais características contábeis das organizações não governamentais - ONGs; identificando as formas de evidenciação utilizadas pelas ONGs nas suas prestações de contas com a sociedade em geral; bem como investigar o grau de utilização das informações contábeis tradicionais e não tradicionais nas organizações não governamentais do Estado do Ceará, no seu processo de gestão. Os resultados demonstram que, embora as organizações pesquisadas elaborem as demonstrações contábeis obrigatórias, em geral não utilizam delas na sua gestão, mas apenas como uma fonte subsidiária. Denota-se, que a principal forma de avaliação de desempenho é através de discussões internas dos assuntos relacionados às suas atividades ao invés da utilização dos dados socioeconômicos e financeiros presentes nas informações contábeis.

Em contraponto, Junior e Varela (2006) procuraram em seu estudo apresentar as demonstrações contábeis das instituições sem fins lucrativos dos Estados Unidos da América (EUA) traçando um paralelo com as elaboradas no Brasil. Uma vez que o primeiro país encontra-



se em um estágio mais avançado da Contabilidade e organização do Terceiro Setor, e utilizam das informações contábeis como uma ferramenta de gestão. As demonstrações contábeis dos EUA estão mais atentas às especificidades e as necessidades de informações dos usuários da Contabilidade no Terceiro Setor, onde os autores identificaram quesitos essenciais que deveriam ser utilizados em nosso país. Citam-se: o conceito básico usado nas demonstrações é o de Ativos Líquidos (*Net Assets*), refletindo uma das principais preocupações das entidades do Terceiro Setor que é a reposição dos ativos para garantir a continuidade da prestação de serviços à comunidade; o Relatório de Posição Financeira (*Statement of Financial Position*) evidencia os Ativos Líquidos classificados em Irrestritos, Temporariamente Restritos e Restritos, possibilitando maior entendimento da real capacidade das entidades de continuarem desenvolvendo os projetos/programas sociais; o Relatório de Atividades (*Statement of Activities*) não adota a mesma estrutura da Demonstração de Resultados elaborada pelas empresas; o demonstrativo evidencia o conjunto de receitas e ganhos e o de despesas e perdas separadamente, além das despesas serem separadas por categorias, o que permite avaliar o desempenho da entidade no desenvolvimento de suas atividades; adoção da Demonstração do Fluxo de Caixa ao invés da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, pode garantir o entendimento da situação financeira da entidade por parte de um conjunto maior de usuários, pois a primeira é de mais fácil entendimento.

No tocante a teoria institucional, a mesma almeja uma gestão socialmente responsável, onde esta pode ser alcançada a partir do momento que estas instituições alcançam a institucionalização, isomorfismo e legitimidade. Este teor é observado na pesquisa de Aligleri e Souza (2010), que discorrem sobre a necessidade das organizações verificarem a adoção de políticas socialmente responsáveis, somadas aos valores organizacionais tornando-as uma ação empreendedora e comunitária. Ações que não são apenas filantrópicas, mas sim ações concisas e que representam uma atuação organizacional, gerando um potencial estratégico as organizações, tornando-as capazes de atuar em situações diversas.

Para um fim semelhante, os trabalhos de Raupp (2010) e Miranda Filho (2003), demonstram que a gestão de custos em organizações públicas, possibilitaria mensurar os custos sociais das ações. Revelando para a sociedade os recursos para a realização destas atividades, bem como a correta gestão dos recursos efetivos destas entidades. Ambos os autores, após estudos bibliográficos, acreditam que os sistemas de custos possuem fundamentos sólidos na técnica e doutrina contábil, e que quando incorporados propiciam uma ampla gama de objetivos da natureza gerencial. Porém, situam dificuldades existentes no setor, tais como: a carência de informações não geradas pela contabilidade pública; dificuldade em medir o volume de produtos ou serviços prestados a sociedade; inexistência de uma cultura de custos; entre outros. Dessa forma, as instituições necessitam implantar um rígido controle das ações e custos das atividades e um processo efetivo de institucionalização, a fim de priorizar uma gestão transparente e correta de recursos públicos.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa define-se como descritiva, quanto aos procedimentos para a consecução, trata-se de uma pesquisa de levantamento ou survey. Em relação à abordagem do problema, se



classifica como quantitativa, pois se utilizará de instrumentos estatísticos na coleta e tratamento dos dados.

A população desta pesquisa compreende entidades privadas sem fins lucrativos que atuam com pessoas portadoras de deficiência intelectual e múltiplas situadas no estado de Santa Catarina, representadas pelas APAEs (Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais) e entidades congêneres. No total, essa população soma 189 APAEs e 8 congêneres, distribuídas em todas as regiões do estado. A amostra do estudo foi composta por entidades que se disponibilizaram a responderem o questionário e atenderam os quesitos, sendo que a amostra que retornou ao questionário findou em 81 entidades.

No tocante a coleta de dados, foi utilizado o questionário, composto por perguntas fechadas e enviado por e-mail. O questionário teve como objetivo identificar as práticas adotadas pelas organizações na segregação de suas atividades, parametrizar o perfil e o nível de departamentalização nas APAEs e entidades congêneres, bem como definir quais são as implicações e parâmetros da institucionalização nas demonstrações contábeis destas instituições.

Devido à falta de pesquisas e informações sobre as entidades do terceiro setor no Brasil, os dados foram submetidos a análise fatorial exploratória. As variáveis relacionadas as práticas organizacionais, dos perfis de departamentalização e parâmetros de institucionalização foram agrupadas, afim de que estas correlações de variáveis possam configurar-se em fatores.

Essa pesquisa limita-se a levantar as hipóteses e correlaciona-las a partir da amostra respondente, dentro dos objetivos propostos. Denota-se que não há pesquisas do mesmo aporte para correlações na análise dos resultados. E devido à não publicação das demonstrações contábeis em veículos de informação, impossibilita a averiguação das informações.

#### **4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS**

Dentre as características dos respondentes, é possível destacar um perfil dos gestores como sendo do sexo feminino (88,9%), com idade entre 30 e 50 anos (86,4 %) e com o ensino superior completo (93,8%). Verifica-se que 98,8 % das entidades pesquisadas neste trabalho são denominadas Associação dos Pais e Amigos dos Excepcionais- APAEs, e apenas 1,2%, são entidades congêneres. Que em sua maioria, são organizações (61,76%) de pequeno porte, que atendem até 100 usuários/pacientes.

Presente na tabela 1, encontra-se a classificação das entidades pesquisadas. As entidades pesquisadas foram classificadas de acordo com a Classificação Internacional de Organizações sem Fins Lucrativos (*International Classification of Nonprofit Organizations* – ICNPO), que utiliza um padrão para categorização das finalidades das instituições com base em sua área de atuação (SALAMON; ANHEIER, 1992). Esse sistema tem sido empregado por vários órgãos voltados a obter dados da área de atuação das organizações sem fins lucrativos.

**Tabela 1- Classificação das áreas das entidades**

Classificação das Organizações	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Educação Especial	41	50,62
Assistência Social	37	45,68
Saúde	1	1,23
Não se aplica	2	2,47
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa.

Dentre as áreas investigadas, as atividades imbricadas à educação especial (50,62%) e assistência social (45,68%) se destacam. As organizações que abrangem mais de uma área de atuação são as mais preponderantes, assim verificou-se que 92,59% das organizações desenvolvem ambas as atividades (educação especial, saúde e assistência social) para os seus usuários, e apenas 7,41% trabalham exclusivamente atividades de educação especial.

**Tabela 2- Percentual de receita anual de origem pública nas entidades.**

Percentual de receita anual de origem pública	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 50%	8	9,88
Acima de 50% até 75%	49	60,49
Acima de 75%	24	29,63
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa.

Conforme o apresentado na tabela 2, verifica-se se que da amostra total, 60,49% apontam que a origem de sua receita tem uma significativa parcela de origem pública (acima de 50 a 75%). Este dado é confirmado, quando 97,53% das entidades apontam que a sua maior fonte de recursos está atrelado a subvenções governamentais, convênios e fundos, e apenas 2,47% da amostra vincula a sua fonte de receita a doações, contribuições e parcerias. E que este fator é independente do tamanho da entidade, que em sua maioria (93,83%) desenvolvem as suas atividades com uma receita anual de até um milhão de reais.

**Tabela 3- Receita anual das entidades**

Receita Anual da Entidade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Até 500 mil.	53	65,43
Acima de 500 mil até 1 milhão.	23	28,40
Acima de 1 milhão até 1.500 milhão.	2	2,47
Acima de 1.500 milhão até 5 milhões.	3	3,70
Acima de 5 milhões	0	0,00
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Elaborado pela autora com dados da pesquisa.

Embora as organizações apresentem uma definição clara sobre a sua área de atividade preponderante, quando confrontadas sobre a alocação de seus recursos e custos para desenvolvimento destas atividades, a amostra apresenta uma grande variação nas respostas.



Destaca-se que 49,38% das organizações recebem mais recursos da sua atividade preponderante; o fato de que 40,74% da amostra, apontar que não recebe recursos suficientes para desenvolver a sua atividade preponderante pressupõe que a mesma está sendo financiada por recursos de outra área da entidade. Ainda assinala-se que 9,88% da amostra não enquadra a sua instituição nesses parâmetros, o que acarreta uma inconformidade com os parâmetros legais que regem este tipo de organização, ou seja, a entidade não reconhece ou não mensura as suas receitas de forma segregada identificáveis por tipo de atividade.

No tocante ao registro e divulgação do balanço patrimonial e as notas explicativas, 98,77% das entidades pesquisadas apontam que demonstram os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com as gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações dos recursos, conforme prevê a resolução nº 1.409/12- ITG 2002- Entidade sem Finalidade de Lucros do Conselho Federal de Contabilidade.

Porém, esta afirmativa entra em contradição quando as organizações são questionadas se registram suas receitas e custos por áreas de atividades desenvolvidas. Como demonstra a tabela 4, 59,26% das entidades registram suas receitas recebidas por área de atividade, este percentual decai quando relacionadas aos registros dos custos das atividades. Quanto ao demonstrativo contábil de custos, apenas 40,74% o fazem, enquanto que 59,26% das entidades não registram ou não desenvolvem esta mensuração contábil na sua organização.

**Tabela 4- Registro Contábil de Receita e Custos por área de atividade.**

<b>Registro Contábil por área de atividade</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Receita		
Sim	48	59,26
Não	18	22,22
Não se aplica	15	18,52
Custos		
Sim	33	40,74
Não	32	39,51
Não se aplica	16	19,75

Fonte: elaborado pela autora.

Constata-se ainda que uma parcela representativa da amostra (71,60%) não define sua atividade preponderante pela confrontação entre recebimento de recursos e custos para desenvolvimento das suas ações. Este resultado era esperado devido à grande variação de respostas relacionado a mensuração e registro das receitas e custos.

#### **4.1 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA**

A análise fatorial exploratória (AFE) é uma técnica estatística dentre as técnicas de análise multivariada. É comumente utilizada nos estágios iniciais de uma pesquisa, ou seja, é empregada com o intuito de se explorar os dados que possam ter uma relação entre as variáveis, afim de identificar padrões de correlação (FIGUEIREDO FILHO, SILVA JUNIOR, 2010).



As entidades congêneres foram retiradas do conjunto de dados estudantizados devido à falta de representatividade na amostra total. Bem como as variáveis que caracterizam o respondente (idade, sexo e escolaridade), por não apresentarem correlações e não contribuírem para a construção de um fator comum. O quadro 1 explana o significado de cada uma das variáveis utilizadas na análise estatística.

**Quadro 1- Significado das variáveis.**

Variável	Descrição
Atendim.	Nº de usuários/pacientes atendidos na instituição
Receita	Receita anual da entidades
OrRecSub	Receita anual de origem pública (%)
Área	Atividade que desenvolve
AtPrep	Atividade preponderante desenvolvida na instituição
Alocação	Alocação dos recursos versus atividade preponderante
Conven	Recursos/Convênios de todas as áreas que desenvolve
FonteRec	Fonte de recursos (doações, contribuições, parcerias ou subvenções governamentais, convênios etc.)
RecConta	Registro de Receitas/Subvenções/contribuições na contabilidade por área de atividade
DesCont	Registro das Despesas/Custos na contabilidade por área de atividade
Contab	Divulgação dos critérios de apuração no Balanço Patrimonial
DefAtiv	Definição da atividade preponderante (Receita x Custos)

Fonte: elaborado pela autora.

A tabela 5 apresenta a correlação destas variáveis, na formação de um constructo fundamental de um conjunto menor de novas dimensões, os fatores, que são as variáveis estatísticas com uma perda mínima de informação, para explicar a variância.

**Tabela 5- Contribuição % dos fatores à variância total.**

Fator	Autovalor	Contribuição	Acumulado
1	1,566	27,20%	27,20%
2	1,322	23,00%	50,10%
3	0,827	14,30%	64,50%
4	0,554	9,60%	74,10%
5	0,404	7,00%	81,10%
6	0,356	6,20%	87,30%

Fonte: elaborado pela autora.

Conforme demonstrado na tabela 5, verifica-se que o fator 1 e 2 explicam a variância em 27,20 e 23,00%, respectivamente. A soma destes valores gera o acumulado de 50,10%, percentual de variação explicada pela projeção sobre o espaço determinado por esses dois componentes, em relação à variação total. Assim, com base no princípio da parcimônia, foi escolhido utilizar o fator um e dois na análise dos dados.

O primeiro fator é tido como o resumo principal das relações lineares exibidas nos dados. O segundo fator é determinado a partir da variância remanescente após a extração do primeiro fator, e é a segunda melhor combinação linear das variáveis (HAIR et. al, 2005, p. 103). As variáveis quando relacionadas aos fatores latentes da amostra, demonstram contribuições para com cada fator, essa contribuição é denominada cargas (Tabela 6). Conforme Hair et. al (2005, p.

103) “a carga fatorial é o meio de interpretar o papel que cada variável tem na definição de cada fator.” Assim, as cargas fatoriais estão diretamente relacionadas com o grau de correspondência entre a variável e o fator, onde as cargas maiores tornam a variável representativa do fator.

**Tabela 6- Carga sobre os fatores.**

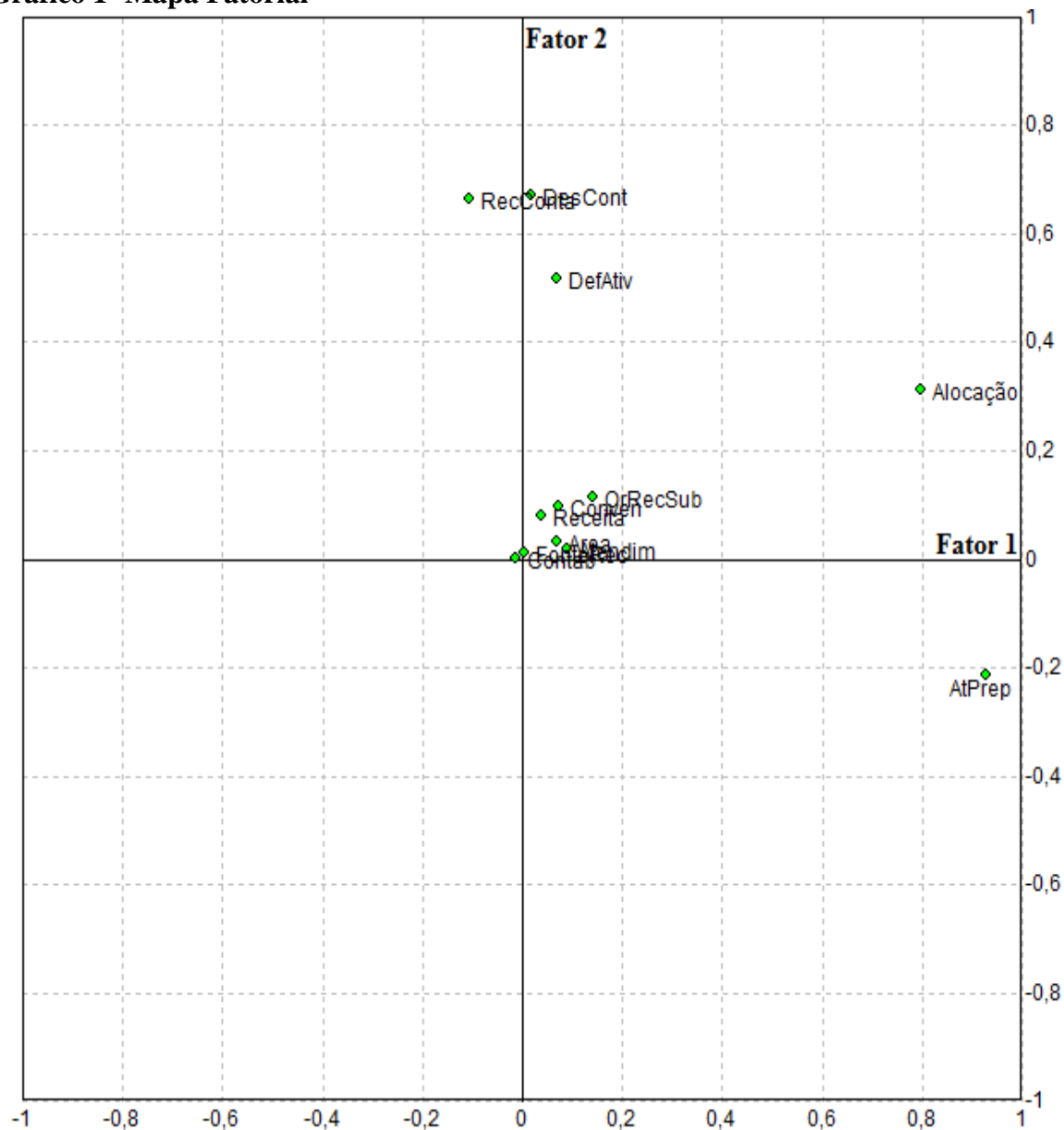
Variável	Fator 1	Fator 2	Comunalid.	Var.Específ.
Atendim	0,088	0,018	0,19	0,81
Receita	0,037	0,08	0,58	0,42
OrRecSub	0,14	0,116	0,58	0,42
Area	0,068	0,031	0,936	0,064
AtPrep	0,926	-0,214	0,879	0,121
Alocação	0,798	0,314	0,831	0,169
Conven	0,071	0,098	0,712	0,288
FonteRec	0,002	0,012	0,976	0,024
RecConta	-0,107	0,665	0,835	0,165
DesCont	0,018	0,673	0,885	0,115
Contab	-0,015	0,002	0,988	0,012
DefAtiv	0,068	0,517	0,736	0,264

Fonte: elaborado pela autora.

Para análise e interpretação das cargas sobre os fatores, adotou-se parâmetros sugeridos por Hair et al (2005, p. 107), onde “[...] cargas fatoriais maiores que  $\pm 0,30$  atingem o nível mínimo; cargas de  $\pm 0,40$  são considerados mais importantes e se as cargas são de  $\pm 0,50$  ou maiores, elas são consideradas com significância prática”. De acordo com resultados da tabela 6, verifica-se que as variáveis “área preponderante” e “alocação dos recursos” são as variáveis que possuem maior representatividade no primeiro fator, possuem carga 0,926 e 0,798 respectivamente. As demais variáveis tendem a se aproximar do eixo zero, o que significa que as mesmas possuem uma alta relação entre si, mas não atingem o nível mínimo.

O segundo fator é definido como sendo a segunda melhor combinação linear das variáveis. As variáveis sobressalentes consideradas com significância prática, são: registro das despesas custos/despesas por área de atividade (0,673); registro das receitas por área de atividade (0,665) e definição da atividade preponderante (0,517). No tocante a comunalidade, esta pode ser descrita como sendo a quantia que representa a variância explicada pela solução fatorial (HAIR et al, 2005, p.108). Com base nos dados gerados, observa-se que as comunalidades da amostra atendem os níveis de explicação aceitáveis, pois mais da metade das correlações apresentam um índice superior a 0,50 de variância.

**Gráfico 1- Mapa Fatorial**



Fonte: elaborado pela autora.

O mapa fatorial pode ser discutido como sendo o espaço sobre qual as variáveis são projetadas. O eixo vertical representa o fator dois e o horizontal corresponde ao fator um; sendo que os eixos são rotulados com 0 na origem e estendidos para +1,0 ou -1,0. Os números nos eixos caracterizam as cargas fatoriais.

As variáveis alocação (alocação dos recursos versus atividade preponderante) e AtPrep (atividade preponderante desenvolvida na instituição) denotam-se por serem as variáveis positivamente correlacionadas no fator um. Isto é compreensível, pois estas variáveis dependem



diretamente uma da outra nas instituições, ou seja, a atividade preponderante da entidade é a que mais necessita de alocação dos recursos para o seu desenvolvimento. Em contraponto, tem-se as demais variáveis que se correlacionam positivamente (Atend, Receita, OrRecSub, Área, Conven, FonteRec, RecConta, DesCont, Contab, DefAtiv), porém não apresentam cargas fatoriais representativas no fator.

Esse viés é um ponto que deve ser levando em consideração, pois quando aponta-se que a maior fonte de recursos das entidades é de origem pública, e que esta variável não possui correlação com a alocação ou com a atividade preponderante, acredita-se que as organizações não destinam as receitas recebidas as áreas correspondentes. Bem como caracteriza o não cumprimento da legislação, pois os convênios e subvenções governamentais, possuem cláusulas específicas quanto a destinação dos recursos repassados.

Destaca-se as variáveis de registro contábil de “receitas/subvenções/contribuições” e “despesas/custos” por área de atividade, que por não possuírem correlação significativa no fator, caracterizam a não departamentalização contábil das atividades afins por parte das entidades. Apesar da contabilidade de custos ser considerada parte integral do processo de gestão, e por demandar um alto controle de gerenciamento das transações patrimoniais, do controle de custos, dos lucros e investimentos, ainda não é uma ferramenta institucionalizada por parte das entidades pesquisadas.

Os resultados sugerem que grande parte das organizações estão irregulares perante a legislação contábil. A resolução nº 1.409/12 –ITG 2002- Entidade sem finalidade de lucros, denotam que os registros devem evidenciar as contas de receitas e despesas de forma segregada, identificáveis por área de atividade (departamentalização por centros de custos). É interessante ressaltar que o fato das entidades não possuírem a mensuração das suas atividades por departamentalização, resulta na não confrontação de receitas e custos para definição da área preponderante da atividade, sendo este dado confirmado pela baixa correlação destas variáveis no fator um. Percebe-se que grande parte das entidades não possui políticas de gestão, e nem controle das ações que desenvolve, sendo que suas perspectivas ainda visam somente a questão de sobrevivência e não apresentam estruturas e rotinas organizacionais de contabilidade.

O segundo fator é quem configura esta realidade, pois estas variáveis passam a ter representatividade apenas como sendo a segunda melhor combinação linear das variáveis. Assim, as variáveis representativas no fator dois, são: despesas custos/despesas por área de atividade; registro das receitas por área de atividade e definição da atividade preponderante, apresentam correlação razoável entre si, porém não apresentam correlação significativamente forte com as demais variáveis.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os resultados encontrados nas APAES, pertencentes ao estado de Santa Catarina são, em sua maioria, entidades de pequeno porte que oferecem serviços de educação e assistência social. Financiadas quase que exclusivamente por recursos públicos. Estas entidades não registram suas receitas e despesas por centro de custos, o que caracteriza a falta de padronização organizacional de contabilidade por estas entidades.



O conjunto dos resultados apontados pela pesquisa e as baixas correlações apontadas na análise fatorial, demonstram que as organizações não cumprem as legislações que regem o terceiro setor. Complementarmente, estas instituições por prestarem contas aos ministérios, fundos e convênios, são passíveis de fiscalização e auditorias, podendo perder suas certificações quando constatados estas inconformidades.

Assim, a padronização proposta pela teoria institucional seria um passo à frente na gestão das organizações. O emprego de profissionais qualificados em contabilidade do terceiro setor, com o propósito de engajar métodos de controle das transações, dos elementos patrimoniais, do controle de custos, dos lucros e investimentos da entidade; enfim, a institucionalização das entidades. A utilização destes métodos fará com que ações desenvolvidas tornem-se legítimas e propiciem a continuidade da organização.

Pesquisas futuras podem ampliar este trabalho, assim, recomenda-se que os pesquisadores da contabilidade, no âmbito de entidades do terceiro setor, analisem os relatórios contábeis das entidades, afim de averiguar “in loco” a qualidade dos registros. Que se utilizem de pesquisas com outros delineamentos metodológicos, como por exemplo, a pesquisa experimental em campo.

Sugere-se a elaboração de modelos de departamentalização de custos para estas entidades. Visto que as mesmas possuem conhecimento das atividades que desenvolvem, porém, não adotaram planejamento organizacional algum, para o controle financeiro destas ações.

A utilização destas metodologias possibilitará as entidades mensurar as atividades e ações realizadas; práticas estas que definem a institucionalização, o isomorfismo e a legitimidade das entidades, sendo esses critérios essenciais para a provisão de ações, construção de valores, crenças e padrões das organizações.

## REFERÊNCIAS

ALIGLERI, L.; SOUZA, R. B. A contribuição da teoria institucional para a compreensão do modelo de gestão socialmente responsável adotado pelas empresas contemporâneas. **Revista Gestão e Tecnologia**, Pedro Leopoldo, v. 10, n. 2, p. 1-15, ago/dez. 2010.

ANDREAUS, M.; COSTA, E.; RAMUS, T. Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: evidence from Italian CSVs. **Voluntas**. v. 22, n. 3, p. 470-493, 2011.

BEZERRA, F. A. Análise fatorial. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Org.). **Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui disciplina o termo de parceria, e da outras providências. Brasília: DOU, 1999. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm) > Acesso em : 20 de abril de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.12.101, de 27 de novembro de 2009**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de



2001; e dá outras providências. Brasília: DOU, 2009. Disponível, em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm)> Acesso em: 20 de abril de 2014.

BRITO, P. P. et al. A utilização dos demonstrativos contábeis como instrumento de apoio a gestão nas organizações não governamentais: um estudo de caso no estado do Ceará. **Revista Alcance**, v. 15, n. 1, p. 61-80, 2008.

COSTA, C. S.; VISCONTI, G. R. **Terceiro setor e desenvolvimento social**. Brasília: BNDES, 2001.

CRUZ, C. V. O. A. **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados em entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica**. Dissertação (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

DIAS FILHO, J. M.; MOURA, F. V. Evidenciações de informações sociais em seis bancos brasileiros – uma análise à luz da teoria institucional. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v.9, n.3, p.06-21, 2013.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE- Revista de Administração de Empresas**, vol. 45, n. 2, Abril./jun. 2005.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. Ensaio sob Dissertação (Mestrado em Administração)- Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; SILVA JUNIOR, J. A. Desvendando os mistérios do coeficiente de correlação de Pearson (r). **Revista Política Hoje**, vol.18, n.1.2009.

\_\_\_\_\_. Visão além do alcance: uma introdução à análise fatorial. **Opinião Pública**, vol, 16, n.1, p. 160-185, Junho.2010.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA-IBGE. Sistema de contas nacionais Brasil 2005-2009. **Contas nacionais**, Rio de Janeiro, n. 34,2013.

HAIR, J. F.; TATHAM, R. L.; ANDERSON, R. E.; BLACK, W. **Análise multivariada dos dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

JUNIOR, A. B.; VARELA, P. S. Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do statement of financial accounting standards nº 117 (FAS 117). In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 06., 2006. São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2006.

KRAMER, R. M. A third sector in the third millennium? **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v. 11, n.1, 2000.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Nota técnica: a teoria institucional. In: GLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Editora Atlas S.A, v. 1, p. 220-226, cap.7, 1999.

MANÃS, A. V.; MEDEIROS, E. E. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento sócio-econômico. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 2, n. 2, p. 15-29, jul./dez. 2012.





MIRANDA FILHO, Carlos Ramos. **Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais a luz da realidade institucional – o caso da Secretaria da Bahia**. Dissertação ( Mestrado- Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

PARENTE, T. C. et al. Gestão de mudanças nas organizações do terceiro setor: o desafio da sustentabilidade financeira. **Gestão & Regionalidade**, v.28, n.84, set./dez.2012.

PEREIRA, F. A. M. A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. **Organização em contexto**, São Bernardo do Campo, ISSNe 1982-8756. Ano 8, n.16, jul./dez. 2012.

RAUPP, F. M. Proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 12, n.49, p.23-30, set./dez. 2010.

\_\_\_\_\_; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2012, p. 76- 97.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. Dissertação (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. In search of the nonprofit sector II: the problem of classification. **Working papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project**, no. 3. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy,1992.

SCOTT, W. Richard. The adolescence of institutional theory. **Administrative Science Quarterly**, v.32, n.4 , p. 493-511, dec. 1987.

SOARES, A. C. A. A.; MELO, M. C. O. L. Gestão do terceiro setor : uma prática social ? **Revista de Gestão da USP**, v.17, n. 1, p.1-11, 2010.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne. A institucionalização da teoria institucional. In: GLEGG, Stewart. R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Org). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Editora Atlas S.A, v. 1, p. 206-219, cap.6, 1999.

VENTURA, E. C. F. **Dinâmica de institucionalização de práticas sociais: um estudo da responsabilidade social no campo das organizações bancárias**. Dissertação (Doutorado em Administração)- Fundação Getulio Vargas- Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE), 2005.

ZITTEI, M. V. M.; POLITELO, L.; SCARPIN, J. E. Nível de evidenciação contábil das organizações do terceiro setor. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 13., 2013. São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2013.