

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SHEILA LEONCIO

**APLICABILIDADE DOS INDICADORES DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO E
DESEMPENHO ECONÔMICO NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR
COM ENFOQUE NA ASSISTÊNCIA SOCIAL**

CAXIAS DO SUL

2019

SHEILA LEONCIO

**APLICABILIDADE DOS INDICADORES DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO E
DESEMPENHO ECONÔMICO NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR
COM ENFOQUE NA ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como
requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Orientador TCC I:

Profa. Ma. Maria Salete Goulart Martins Denicol

Orientador TCC II:

Prof. Dr. Fernando Luís Bertolla

CAXIAS DO SUL

2019

SHEILA LEONCIO

**APLICABILIDADE DOS INDICADORES DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO E
DESEMPENHO ECONÔMICO NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR
COM ENFOQUE NA ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como
requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Orientador TCC I:

Profa. Ma. Maria Salete Goulart Martins Denicol

Orientador TCC II:

Prof. Dr. Fernando Luís Bertolla

Aprovada em ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Fernando Luís Bertolla

Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Me. Eduardo T. Leites

Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Me. Marco André Pegorini

Universidade de Caxias do Sul - UCS

*A Marcos e Erides,
a Alison e Kauê
e a Gustavo
pelo apoio incondicional.*

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Marcos e Erides, meus irmãos Alison e Kauê e ao meu namorado Gustavo por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me na concretização deste sonho.

Aos amigos que conquistei no decorrer destes anos, os quais foram fundamentais durante o processo de desenvolvimento deste estudo.

Aos meus orientadores, Profa. Ma. Maria Salete Goulart Martins Denicol e Prof. Dr. Fernando Luís Bertolla, por sua competência e orientação.

Às entidades que disponibilizaram suas informações para a efetivação desta pesquisa.

A todos que, de alguma forma, colaboraram para que esta pesquisa fosse possível.

“Não é sobre chegar no topo do mundo e saber que venceu, é sobre escalar e sentir que o caminho te fortaleceu...”

Ana Carolina Vilela da Costa

RESUMO

As entidades sem finalidade lucrativa, como as Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAEs), têm papel de destaque na sociedade e contribuem para o atendimento de necessidades específicas, as quais impactam as políticas sociais do país. A dificuldade na captação e na aplicação de recursos para a conquista dos seus propósitos faz com que muitas entidades encerrem suas atividades ou sobrevivam mediante a doações financeiras oriundas de empresas e da comunidade. Desta forma, objetivou-se, com esta pesquisa, analisar os indicadores de desempenho e de eficiência na aplicação e no controle dos recursos financeiros das APAEs de São Marcos, de Flores da Cunha e de Gramado, no período de 2014 a 2018. Por meio da pesquisa bibliográfica, averiguaram-se as situações de cada entidade, através dos cálculos de indicadores de desempenho econômico e de eficiência de gestão e, evidenciou-se que as instituições apresentaram, no decorrer dos anos, variações em seu desempenho, em detrimento das oscilações encontradas a partir dos indicadores aplicados, de modo que em alguns anos os resultados foram positivos e, em outros, insatisfatórios. Assim, o fato de as APAEs não possuírem previsão de suas receitas e despesas dificulta o planejamento orçamentário organizacional. Entre os indicadores aplicados às entidades

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Terceiro Setor. Associações. Indicadores. Desempenho.

LISTA DE SIGLAS

APAE	Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC RS	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EFD	Escrituração Fiscal Digital – Contribuições
FENAPAEs	Federação Nacional das APAES
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
ITG	Interpretação Técnica Geral
MDS	Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome
MJ	Ministério da Justiça
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCTG	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Geral
OS	Organização Social
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
PIB	Produto Interno Bruto
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
SEFIP	Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS
SENALBA	Sindicato dos Empregados em Entidades Culturais, Recreativas, de Assistência Social, de Orientação e Formação Profissional no Estado do Rio Grande do Sul

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Conjunção dos setores apresentados no modelo trissetorial.....	20
Figura 2 - Despesa anual por beneficiário da APAE de São Marcos	35
Figura 3 - Indicador de aplicação dos ativos na APAE de São Marcos	36
Figura 4 - Ativos da APAE de São Marcos.....	37
Figura 5 - Percentual de subvenção em relação à receita total da APAE de São Marcos.....	38
Figura 6 - Receitas da APAE de São Marcos.....	39
Figura 7 - Despesa anual por beneficiário da APAE de Flores da Cunha.....	40
Figura 8 - Indicador de aplicação dos ativos da APAE de Flores da Cunha.....	41
Figura 9 - Ativos da APAE de Flores da Cunha.....	42
Figura 10 - Percentual de subvenção em relação à receita total da APAE de Flores da Cunha	43
Figura 11 - Receitas da APAE de Flores da Cunha.....	43
Figura 12 - Despesa anual por beneficiário da APAE de Gramado	45
Figura 13 - Indicador de aplicação dos ativos da APAE de Gramado	46
Figura 14 - Ativos da APAE de Gramado.....	46
Figura 15 - Percentual de subvenção em relação à receita total da APAE de Gramado	47
Figura 16 - Receitas da APAE de Gramado	48
Figura 17 - Comparativo de valores de despesa por número de beneficiários.....	49
Figura 18 - Ativos das entidades	51
Figura 19 - Receita bruta das entidades.....	52
Figura 20 - Tendência de subvenções da APAE de São Marcos.....	53
Figura 21 - Tendência de subvenções da APAE de Flores da Cunha	53
Figura 22 - Tendência de subvenções da APAE de Gramado.....	54
Figura 23 - Tendência de despesa por atendimento da APAE de São Marcos	54
Figura 24 - Tendência de despesa por atendimento da APAE de Gramado.....	55

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Resumo das características das entidades sem fins lucrativos	19
Quadro 2 - Conjunção dos setores apresentados no modelo trissetorial	25
Quadro 3 - Indicadores de eficiência da gestão	28
Quadro 4 - Resumo de indicadores de desempenho econômico	29
Quadro 5 - Variação da despesa por beneficiário da APAE de São Marcos.....	34
Quadro 6 - Área construída em metro quadrado pelo número de beneficiários.....	36
Quadro 7 - Despesas por atendimento na APAE de São Marcos.....	37
Quadro 8 - Variação da despesa por beneficiário da APAE de Flores da Cunha.....	40
Quadro 9 - Variação da despesa por beneficiário da APAE de Gramado.....	44
Quadro 10 - Despesas por atendimento da APAE de Gramado	47

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	14
1.3 OBJETIVOS.....	15
1.3.1 Objetivo geral.....	15
1.3.2 Objetivos específicos.....	15
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	17
2.2 TERCEIRO SETOR.....	17
2.2.1 Origem e conceito	18
2.2.2 Características do Terceiro Setor	19
2.2.3 Entidades de fins sociais.....	20
2.2.3.1 Associações	21
2.2.3.2 Fundações	22
2.2.3.3 Entidades Benéficas.....	22
2.2.4 Organizações da sociedade civil de interesse público.....	22
2.2.4.1 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público Federal	23
2.2.4.2 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público Estadual	23
2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR.....	23
2.3.1 Transparência e divulgação.....	25
2.3.2 Registros necessários para certificações e titulações.....	25
2.3.3 Principais obrigações trabalhistas, contábeis, fiscais e previdenciárias.....	25
2.4 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR	26
2.5 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL APLICADA AO TERCEIRO SETOR.....	27
2.5.1 Prestação de contas das instituições do Terceiro Setor.....	27
2.5.2 Receita por subvenções	27
2.6 INDICADORES DE DESEMPENHO NAS ENTIDADES	28
2.7 ESTATÍSTICA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	29
2.8 CARACTERÍSTICAS DA APAE	30
3 METODOLOGIA.....	31
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	31

3.1.1 Caracterização das entidades em estudo	32
3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	33
3.3 ETAPAS DA PESQUISA	33
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS	34
4.1 APAE DE SÃO MARCOS - RS	34
4.1.1 Análise dos indicadores da APAE de São Marcos	34
4.2 APAE de Flores da Cunha - RS	39
4.2.1 Análise dos indicadores da APAE de Flores da Cunha	40
4.3 APAE DE GRAMADO - RS	44
4.3.1 Análise dos indicadores da APAE de Gramado	44
4.4 ANÁLISES COMPARATIVAS ENTRE AS ENTIDADES	48
5 CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS	59
APÊNDICES	63
ANEXOS	67

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A contabilidade gerencial produz informações úteis para a administração de empresas e entidades e gera dados para inúmeros propósitos, como: auxílio no planejamento, na medição e avaliação de desempenho; na fixação de preços de venda; e na análise de ações alternativas (PIZZOLATO, 2012).

Assim, esse conjunto de práticas e técnicas pode ser aplicado a diversas empresas, que pertencem ao Terceiro Setor, o qual é formado por organizações, associações, institutos e/ou fundações que não tenham finalidade lucrativa e que sejam formadas por um grupo de pessoas em prol de uma determinada causa.

De acordo com Hudson (2007), as organizações do Terceiro Setor são responsáveis, de diferentes formas, por muitos grupos de interesse. Ministérios, agências, financiadores, doadores individuais, funcionários, voluntários e usuários têm demandas diferentes em relação ao Terceiro Setor; geralmente estão em condições de exercer uma poderosa influência sobre a organização, apesar de terem diferentes pontos de vista acerca das prioridades e, às vezes, do estilo e da cultura da instituição.

Nesse sentido, Hudson (2007), afirma que as organizações do Terceiro Setor são divididas em três categorias:

(1) as que prestam serviços, (2) as que fornecem ajuda mútua e (3) as que sensibilizam a mudança. Dentre os tipos de entidades, destacam-se as associações, que são organizações de pessoas que se reúnem e se organizam com o intuito de desempenhar atividades sem fins lucrativos, como é o caso das associações de pais de crianças portadoras de alguma deficiência.

A atuação do Terceiro Setor em uma sociedade é de grande importância, uma vez que presta assistência social, médica, educacional e cultural para a sociedade, a fim de minimizar o ônus provocado pelas lacunas deixadas pela administração pública, a qual é responsável pela prestação desses serviços à população.

A participação oficial do Terceiro Setor é de 1,4% na formação do Produto Interno Bruto (PIB), o que corresponde a movimentação aproximada de 32 bilhões de reais, valor bastante superior às despesas com pessoal no Estado de São Paulo, que somam aproximadamente 25 bilhões de reais (MEREGE, 2015).

Concernente ao Censo IBGE 2010, o Brasil tem 45.606.048 de pessoas com deficiência, o que equivale a 23,9% da população brasileira, sendo que 18,60% delas

possuem deficiência visual, 7% deficiência motora, 5,10% deficiência auditiva e 1,40% deficiência mental (IBGE, 2017).

A Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE) classifica-se como uma instituição sem fins lucrativos. Os recursos captados para seu funcionamento são oriundos de suas atividades, doações, subvenções e financiamentos públicos e/ou privados. O superávit auferido ao final de cada exercício é reinvestido em suas atividades-fim.

Há no Brasil uma grande rede, constituída por pais, amigos, pessoas com deficiência, voluntários, profissionais e instituições parceiras, que promovem e defendem os direitos de cidadania da pessoa com deficiência e a sua inclusão social. Em 2018, a Federação Nacional das APAEs (FENAPAEs) contou com 24 federações nos estados e mais de duas mil APAEs distribuídas em todo o País, que propiciam atenção integral a mais de 350 mil pessoas com deficiência intelectual e múltipla (FENAPAES, 2018).

1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Segundo Monser et al (2018), as entidades do Terceiro Setor configuram pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos e de interesse social. A origem de seus recursos advém de suas atividade, doações, subvenções e financiamentos. O superávit ao final de cada exercício não é distribuído entre sócios, mas reinvestido em suas demandas.

Segundo o art. 44 e incisos, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), as entidades do Terceiro Setor podem ser divididas em: associações, fundações, entidades beneficentes ou organizações da sociedade civil de interesse público, cuja finalidade é a assistência social (BRASIL, 2002).

Oliveira e Romão (2014) explicam que o Terceiro Setor origina-se da combinação entre as finalidades do primeiro e do segundo setor, pois é constituído por organizações que visam aos benefícios sociais, embora não façam parte do governo. Essas entidades são de natureza privada e trabalham efetivamente em ações sociais para obter benefícios coletivos, sem intenção de obter lucros.

A contabilidade gerencial é importante para seus usuários, pois fornece informações a partir de análises, controles e planejamentos, capazes de auxiliar na tomada de decisões.

De acordo com Padoveze (2010, p. 38),

a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

As entidades do Terceiro Setor podem se beneficiar com a contabilidade gerencial, pois as informações geradas potencializam o crescimento, a captação e a utilização de recursos, por parte dessas entidades. Dessa forma, esta pesquisa objetiva averiguar a aplicabilidade de algumas ferramentas da contabilidade gerencial em entidades do Terceiro Setor, especialmente as que prestam assistência social.

Portanto, definiu-se como delimitação do tema a utilização da contabilidade gerencial nas entidades do Terceiro Setor, com enfoque na assistência social.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto e devido à necessidade das associações prestarem, de forma transparente, suas contas, a questão de pesquisa é: Qual a contribuição dos indicadores de eficiência e desempenho para a gestão de entidades do Terceiro Setor, com enfoque na assistência social?

1.3 OBJETIVOS

Para Matias-Pereira (2016) os objetivos referem-se a uma visão global e abrangente do tema, de modo que se relacionam o conteúdo intrínseco, os fenômenos e os eventos com as ideias em estudo.

1.3.1 Objetivo geral

Averiguar a aplicabilidade dos indicadores de eficiência e desempenho nas entidades do Terceiro Setor, a fim de proporcionar suporte às parceiras e melhorar o seu desempenho.

1.3.2 Objetivos específicos

Pesquisar sobre a contabilidade gerencial, indicadores de eficiência e desempenho, as atividades especiais e o Terceiro Setor;

Verificar a existência de ferramentas da contabilidade gerencial que contribuam e que possam ser aplicadas em empresas do Terceiro Setor;

- Identificar e coletar dados sobre as entidades participantes deste estudo;
- Evidenciar os resultados das entidades de assistência social;
- Propor a aplicação de regressão linear nos resultados encontrados.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo está organizado em cinco capítulos. O primeiro consiste na introdução, a qual apresenta a contextualização do tema escolhido, os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

O segundo capítulo revela os conceitos provenientes da contabilidade gerencial, do Terceiro Setor e das associações sob a ótica de diversos autores.

O terceiro capítulo destina-se a evidenciar a metodologia utilizada nesta pesquisa e a caracterizar as entidades a serem analisadas.

Já o quarto capítulo busca explorar os resultados obtidos em cada uma das entidades. Nesse sentido, apresentam-se dados de cada associação, com base nos cálculos de indicadores de eficiência de gestão sobre as demonstrações contábeis e informações de gerenciamento interno obtidas entre 2014 e 2018; averíguam-se, portanto, os resultados por meio de uma avaliação qualitativa de desempenho das entidades; e aplica-se o método estatístico de tendência através de gráficos de dispersão, com modelo de regressão linear, para que sejam demonstrados os valores aproximados de despesas e subvenções que podem ser encontrados em cada entidade.

Por fim, no quinto e último capítulo, encontram-se as considerações finais deste estudo acerca da utilização de indicadores de desempenho como ferramenta de apoio e mensuração da execução das atividades de cada APAE.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade consiste em uma ferramenta que demonstra informações econômicas e financeiras, por meio de relatórios contábeis, acerca da realidade da entidade. Todavia, é necessário que os dados obtidos sejam verdadeiros e reais, para serem tomadas decisões seguras para a entidade (PIZZOLATO, 2012).

Lima e Freitag (2014, p. 59) afirmam que, “ a contabilidade é a ciência que estuda a evolução do patrimônio das entidades. Seu objetivo é fornecer informações de natureza econômica, social e financeira para seus usuários”.

A contabilidade gerencial utiliza técnicas de diversas áreas da contabilidade, como a controladoria, os custos e a societária, com o propósito de utilizá-las para auxiliar na tomada de decisões dos administradores (CREPALDI, 2014). Para Pizzolato (2012), essa ferramenta proporciona informações indispensáveis para a administração, a qual exige dados para os seguintes fins: auxílio no planejamento; na medição e avaliação do desempenho; na fixação de preços de venda, na análise de ações alternativas; etc.

Segundo Crepaldi (2014, p. 2),

o processo da contabilidade gerencial deverá ser obtido do processamento de dados e informações da empresa. A contabilidade gerencial propicia informações que permitem a avaliação do desempenho da atividade, da situação econômico-financeira da empresa através da apresentação de informações claras e objetivas de acordo com cada usuário.

Ainda para o autor, ela corresponde a uma “ciência concebida para coletar, registrar, resumir e interpretar dados e fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer entidade” (CREPALDI, 2014, p. 4).

2.2 TERCEIRO SETOR

Para Dall’Agnol et al (2017), o Terceiro Setor é formado por organizações cujo principal objetivo consiste em promover ações sociais ao invés de ações econômicas.

2.2.1 Origem e conceito

No início do século XVI, a sociedade civil brasileira teve suas bases estabelecidas durante o processo de colonização por Portugal. As primeiras organizações não-governamentais sem fins lucrativos do país foram as Santas Casas de Misericórdia, que eram entidades beneficentes mantidas pela Igreja Católica, a qual contava com o apoio da Coroa Portuguesa para prestação de serviços de saúde à população carente (MILANI FILHO, 2009).

Após a revolução industrial e a homogeneidade da produção, as relações entre as empresas e as pessoas cresceram em um ambiente globalizado. Diante das mudanças impostas por esse processo, o Estado não foi capaz de atender às exigências básicas da população e, por isso, houve um aumento da participação de particulares em questões que, até então, eram vistas como de interesse estritamente governamental (GRAZZIOLI; RAFAEL, 2013).

Nesse contexto surge o Terceiro Setor, com o propósito de fomentar as principais demandas sociais. Sua incidência justifica-se por três fundamentos: (1) as atividades socialmente relevantes passam a ser executadas por particulares, a partir de acordos administrativos ou contratos de gestão e termos de parceria; (2) participação dos indivíduos e das entidades privadas na execução de atividades econômicas e de atividades de interesse público; e (3) incentivo estatal às atividades privadas de cunho social (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2015).

Segundo Grazzioli e Rafael (2013, p. 6), pertencem ao Terceiro Setor “as fundações privadas e as associações de interesse social, que perseguem o bem comum da coletividade, com marcante interesse público”. Dessa forma, entende-se que o Terceiro Setor é determinado como o conjunto de organizações de natureza privada que visam a atingir benefícios comuns e não objetivam auferir lucros. Atuam de maneira efetiva em ações sociais para auxiliar o governo no desempenho de seus deveres e minimizar as desigualdades presentes na sociedade (OLIVEIRA; ROMÃO, 2014).

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC-RS) (2018) define que esse segmento é constituído pelas entidades sem fins lucrativos, na qual seus recursos são provenientes da área pública e privada e são aplicados integralmente para a manutenção da sua finalidade constitutiva. O CRC-RS esclarece, também, que na ocorrência de superávit, o valor é totalmente reinvestido na sociedade. Embora carregue alguns traços relativos ao setor primário e secundário, esse segmento social apresenta características específicas, legislação própria e tratamento contábil diferenciado.

2.2.2 Características do Terceiro Setor

Segundo Olak e Nascimento (2010), é possível definir entidades sem fins lucrativos como instituições privadas com propósito de gerar mudanças sociais, de forma que seu patrimônio é constituído e mantido a partir de contribuições, doações e subvenções, sendo que, de modo algum, isso se reverta para seus membros ou mantenedores.

Nessas condições, é possível elencar outras características do Terceiro Setor. Olak e Nascimento (2010) resumem as principais particularidades das organizações em seis quesitos, conforme pode-se averiguar no quadro 1.

Quadro 1 – Resumo das características das entidades sem fins lucrativos

Objetivos institucionais	Provocar mudanças sociais
Principais fontes de recursos financeiros e materiais	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários
Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
Patrimônio - resultados	Não há participação \ distribuição aos provedores
Aspectos fiscais e tributários	Normalmente são imunes ou isentas
Mensuração do resultado social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente

Fonte: OLAK; NASCIMENTO, 2010, p. 7.

A partir disso, constata-se que as entidades do Terceiro Setor têm como principal finalidade estimular mudanças na sociedade, sendo os lucros um meio para a continuidade da entidade e a garantia de que ela pode operacionalizar suas atividades. Seu patrimônio deriva da prestação de serviços, de doações e de incentivos e é de propriedade da sociedade, por isso não há distribuição de lucros. As organizações sem fins lucrativos possuem tratamentos fiscais e tributários diferenciados, aproveitando para se beneficiar da imunidade ou isenção de impostos (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

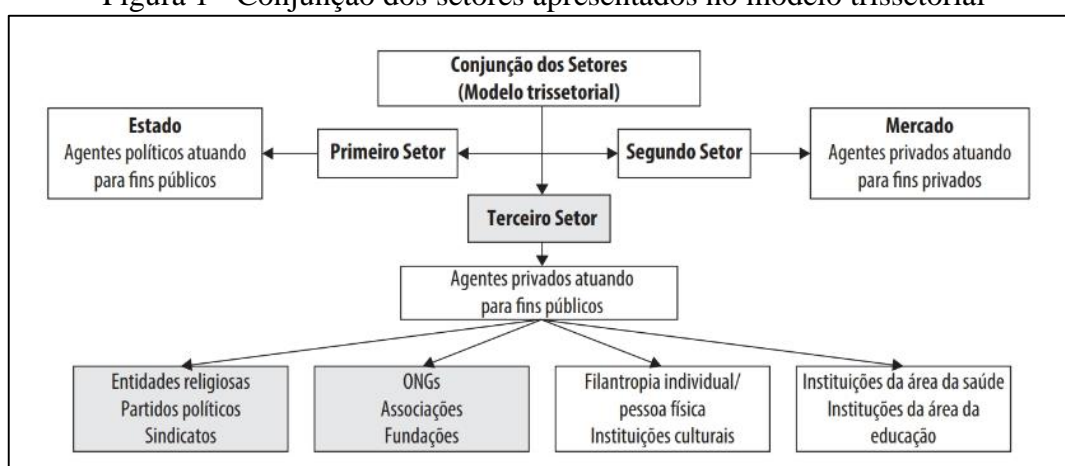
Uma das características que diferencia o Terceiro Setor dos demais segmentos é a expressão “sem fins lucrativos”. Essa particularidade, segundo Araújo et al (2015), não quer dizer que as entidades não possam auferir lucros, até mesmo pelo fato de servir como fator de continuidade da instituição. Seu significado se refere à aplicação desses ganhos na atividade operacional em que foram constituídas, não podendo ocorrer a distribuição do superávit.

Em relação aos registros nos órgãos da administração pública, o CRC-RS define que as instituições sem fins lucrativos devem registrar os documentos da sua constituição no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da sua cidade, onde estão localizadas. Além disso, para que as atividades das entidades entrem em funcionamento, o CRC-RS afirma a necessidade da

sua inscrição na Receita Federal do Brasil, no Instituto Nacional de Seguridade Social, na Caixa Econômica Federal e na respectiva Prefeitura Municipal. É importante destacar que dependendo da finalidade da organização, outros registros podem ser obrigatórios, a fim de atender às exigências dos demais órgãos reguladores (CRC-RS, 2018).

Para compreender a terminologia ‘Terceiro Setor’, Slomski et al (2012) esclarecem que as empresas podem ser classificadas em três esferas autônomas e interdependentes, representadas em um modelo trissetorial (figura 1). Os autores explicam que o primeiro setor compreende as instituições governamentais, o segundo abrange as empresas privadas com fins lucrativos e o terceiro, e último setor, engloba as diversas entidades de cunho social.

Figura 1 - Conjunção dos setores apresentados no modelo trissetorial



Fonte: SLOMSKI et al., 2012, p. 4.

Slomski et al (2012) salientam que outra exclusividade do Terceiro Setor se refere ao reconhecimento governamental que as instituições podem receber a partir de títulos, certificados ou qualificações. Na esfera federal, os autores destacam quatro tipos: título de Utilidade Pública Federal, Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), qualificação como Organização Social (OS) e qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

2.2.3 Entidades de fins sociais

Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2015b), tais organizações e agrupamentos sociais cobrem ampla rede de atividades, campos de trabalho ou atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência à saúde, apoio a populações carentes, educação, cidadania, direitos da mulher, direitos indígenas, direitos do

consumidor, direitos das crianças etc. No Brasil, apesar da forte presença do estado, a ineficiência deste abre espaços para muitas outras iniciativas.

2.2.3.1 Associações

Associações são a forma pela qual um grupo de pessoas, se une em prol de um mesmo ideal que pode ser, em comum, serviços, atividades e conhecimentos. Paes (2018, p. 9) salienta que uma associação pode apresentar as seguintes finalidades: “a) altruística (associação beneficente); b) egoística (associação literária, esportiva ou recreativa); e c) econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo)”.

Nesse sentido, o estatuto de uma associação é de extrema importância para a entidade, pois devem estar previstos todos os fundamentos da atividade que os associados desejam desenvolver coletivamente. A constituição de uma associação configura um conjunto de documentos contratuais, estabelecidos pelos fundadores e seus associados (PAES, 2018).

Para ingressar em uma entidade sem fins lucrativos, é necessário estar consignado e apresentar os seguintes requisitos:

- a) a denominação, os fins e a sede da associação;
- b) os requisitos exigidos para admissão, demissão e exclusão dos associados;
- c) os direitos e as obrigações dos membros componentes;
- d) as fontes de recursos financeiros para sua manutenção;
- e) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos;
- f) a representação ativa e passiva da entidade em juízo e fora dele;
- g) as condições de possibilidade de alteração do estatuto;
- h) a responsabilidade subsidiária dos associados pelas obrigações assumidas pela associação;
- i) as causas de dissolução da entidade, dispondo sobre o destino do patrimônio social (PAES, 2018, p. 9)

O instrumento de constituição de uma associação, diferentemente de uma empresa com fins lucrativos, não é o contrato social, mas o estatuto, que, segundo o art. 54 do Código Civil, da Lei 10.406/2002, deve conter:

- Art. 54 . Sob a pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:
- I - a denominação, os fins e a sede da associação;
 - II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
 - III - os direitos e deveres dos associados;
 - IV - as fontes de recursos para sua manutenção;
 - VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução. VII – a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (BRASIL, 2002).

A dissolução da associação deve estar expressamente prevista no estatuto e deve obedecer ao disposto no art. 61 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002, inclusive a possibilidade de restituição dos valores das contribuições previstas ao patrimônio da entidade (BRASIL, 2002).

2.2.3.2 Fundações

As fundações são organizações sem fins lucrativos e podem ser públicas ou privadas. Conforme o art. 62 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002, a constituição de uma fundação é definida pelo instituidor, o qual declarará, sob forma de escritura pública ou testamento, a finalidade da instituição e o seu método de gerenciamento (BRASIL, 2002).

2.2.3.3 Entidades beneficentes

Segundo Monser et al (2011, p. 22), as entidades beneficentes referem-se as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestam serviços às áreas de assistência social, saúde ou educação, são instituídas para proteger a família, a maternidade, a infância, adolescência e a velhice; amparar crianças e adolescentes carentes; promover ações de prevenção e habilitação de pessoas portadoras de deficiência; proporcionar, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde e oportunizar a integração ao mercado de trabalho.

2.2.4 Organizações da sociedade civil de interesse público

As Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) são denominadas de pessoas jurídicas, sem fins lucrativos, conforme dispõe a qualificação atribuída pela Lei 12.204/2015 e alterada pela Lei 13.800/2019 (BRASIL, 2019). Destaca-se que essa denominação é atribuída a essas instituições, que se tornam parceiras do Estado. Assim, “essa cooperação é prevista em lei e sistematizada pelo Termo de Parceria (CRC-RS, 2018).

De acordo com a Lei 13.800/2019, o Termo de Parceria é o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e para a execução das atividades de interesse público (BRASIL, 2019).

2.2.4.1 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público Federal

A titulação de OSCIP Federal é concedida pelo governo federal (CRC-RS, 2018). Segundo o art. 2º da Lei nº 13.800/2019, OSCIP Federal consiste na

- I - instituição apoiada: instituição pública ou privada sem fins lucrativos e os órgãos a ela vinculados dedicados à consecução de finalidades de interesse público e beneficiários de programas, projetos ou atividades financiados com recursos de fundo patrimonial;
- II - organização gestora de fundo patrimonial: instituição privada sem fins lucrativos instituída na forma de associação ou de fundação privada com o intuito de atuar exclusivamente para um fundo na captação e na gestão das doações oriundas de pessoas físicas e jurídicas e do patrimônio constituído;
- III - organização executora: instituição sem fins lucrativos ou organização internacional reconhecida e representada no País, que atua em parceria com instituições apoiadas e que é responsável pela execução dos programas, dos projetos e de demais finalidades de interesse público;
- IV - fundo patrimonial: conjunto de ativos de natureza privada constituído, gerido e administrado pela organização gestora de fundo patrimonial com o intuito de constituir fonte de recursos de longo prazo, a partir da preservação do principal e da aplicação de seus rendimentos;
- V - principal: somatório da dotação inicial do fundo e das doações supervenientes à sua criação;
- VI - rendimentos: o resultado auferido do investimento dos ativos do fundo patrimonial;
- VII - instrumento de parceria: acordo firmado entre a organização gestora de fundo patrimonial e a instituição apoiada, que estabelece o vínculo de cooperação entre as partes e que determina a finalidade de interesse público a ser apoiada, nos termos desta Lei;
- VIII - termo de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público: acordo firmado entre a organização gestora de fundo patrimonial, a instituição apoiada e, quando necessário, a organização executora, que define como serão despendidos os recursos destinados a programas, projetos ou atividades de interesse público (BRASIL, 2019).

2.2.4.2 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público Estadual

Já o título de OSCIP Estadual é fornecido pelo governo estadual. Desse modo, no Rio Grande do Sul o documento é outorgado pela Secretaria da Justiça e pelo Desenvolvimento Social e o conteúdo baseia-se na Lei nº 12.901, de 12 de janeiro de 2008, e no Decreto nº 45.541, de 13 de março de 2008 (CRC-RS, 2018).

2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR

De acordo com Slomki et al (2012, p. 12), as informações que estão presentes nas Demonstrações Contábeis devem permitir aos usuários, realizar previsões e prospecções, como:

Prever o nível de recursos necessários para a continuidade de suas operações;
Identificar riscos e incertezas associados às operações;
Analisar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento adotado; e
Averiguar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com exigências legais, incluindo os limites financeiros estabelecidos por autoridades legislativas apropriadas.

De acordo com o CRC-RS (2018), as entidades sem fins lucrativos têm seus critérios e procedimentos específicos de contabilidade orientados pela Interpretação Técnica Geral (ITG) (2002) (R1), a qual se aplica às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades imunes, isentas de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficentes de assistência social e atendimento aos ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.

Além disso, a ITG 2002 (R1) prevê em seu conteúdo a elaboração de cinco demonstrações contábeis pelas entidades sem fins lucrativos: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas. Salientam-se alguns critérios a serem observados na construção desses relatórios contábeis, tais como: (a) no Balanço Patrimonial, no grupo do Patrimônio Líquido, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social; (b) as palavras lucro e prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período, em todas as demonstrações que forem utilizadas; (c) as gratuidades concedidas e os serviços voluntários obtidos devem ser evidenciados na Demonstração do Resultado do Período e divulgados nas Notas Explicativas; (d) Na ocorrência de doações, os valores devem ser classificados como atividade operacional na Demonstração dos Fluxos de Caixa (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015a).

Ademais, o CRC-RS (2018) reitera que as organizações devem obedecer aos Pressupostos Básicos das Demonstrações Contábeis e à Norma Brasileira de Contabilidade de Técnica Geral (NBCTG 1000), que se refere à contabilidade para pequenas e médias empresas, para os assuntos não abordados na referida interpretação.

Já as notas explicativas devem evidenciar o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações dos recursos (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

2.3.1 Transparência e divulgação

Conforme o parecer 004/2018, desenvolvido pela FENAPAEs, as entidades sem fins lucrativos e beneficentes de assistência social devem publicar suas demonstrações contábeis em imprensa particular ou oficial.

2.3.2 Registros necessários para certificações e titulações

As entidades beneficentes de assistência social devem ser registradas, para fins de certificação e titulação, nos órgãos discriminados no quadro 2, conforme a área de atuação (CRC-RS, 2018).

Quadro 2 - Conjunção dos setores apresentados no modelo trissetorial

Órgão	Saúde	Educação	Assistência social
Ministério da Saúde	x		
Ministério da Educação		x	
Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome			x
Ministério da Justiça	x	x	x
Secretaria do Trabalho e Desenvolvimento Social (estadual)	x	x	x
Conselho Municipal de Assistência Social	x	x	x

Fonte: Elaborado pela autora com base em BRASIL (2013) e CRC-RS (2018).

2.3.3 Principais obrigações trabalhistas, contábeis, fiscais e previdenciárias

Conforme o CRC-RS (2018), exige-se das entidades beneficentes de assistência social que prestem informações de cunho trabalhista, contábil, fiscal e previdenciárias, por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS); do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED); do Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) (SEFIP); do Guia de Recolhimento do FGTS e das Informações à Previdência Social (GFIP). Já as principais obrigações fiscais acessórias, consistem na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF); nas contribuições por meio da Escrituração Fiscal Digital (EFD); e na Escrituração Contábil Digital (ECD).

Machado (2014) declara que as entidades beneficentes de assistência social necessitam cumprir uma série de obrigações, que lhe são próprias, além das obrigações acessórias inerentes às demais empresas.

2.4 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO TERCEIRO SETOR

De acordo com Slomski et al (2012), a gestão de entidades sem fins lucrativos deve ser estratégica, visando ao bom funcionamento e ao cumprimento de seus objetivos e de sua missão. Igualmente a uma empresa que visa lucro, as organizações do Terceiro Setor necessitam ter um bom gerenciamento, o qual sustente a elaboração de seus projetos e a obtenção de recursos. Para captar esses recursos, as entidades necessitam prestar contas, da forma mais transparente possível, fornecendo informações às pessoas que colaboram, de fato, com doações.

No processo de prestação de contas, existe a contabilidade gerencial, a qual auxilia na captação de mais recursos, na identificação das áreas da organização, que requerem mais atenção, no gerenciamento dos recursos obtidos e na elaboração de projetos que podem maximizar as ações (SLOMSKI et al, 2012). Além dos controles tradicionais, as empresas necessitam de um conjunto de procedimentos de avaliação dos resultados e do desempenho, para complementar os controles e a tomada de decisão dos gestores da empresa.

Segundo Padoveze (2015, p.447),

a avaliação de desempenho tem como objetivo a segmentação da empresa em unidades administrativas organizadas dentro do subsistema formal: os setores, departamentos e divisões (...). A avaliação de resultado tem como objetivo as atividades internas e as saídas do sistema empresa por meio dos seus produtos e serviços gerados no processo de transformação de recursos.

A análise de balanço é o processo de medição aplicado sobre os demonstrativos contábeis, com objetivo de avaliar a situação da empresa em seus aspectos operacionais econômicos, patrimoniais e financeiros (PADOVEZE, 2015).

Bazzi (2016) afirma que a análise comparativa das demonstrações contábeis pode ser horizontal ou vertical e pode ser realizada com dados do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado, entre outras, como a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado, as quais auxiliam na análise da situação patrimonial e financeira da organização.

O propósito da análise horizontal consiste em

evidenciar a evolução dos itens das demonstrações contábeis ao longo do tempo.[...] A análise horizontal demonstra o crescimento ou a queda ocorrida em itens que constituem as demonstrações contábeis em períodos consecutivos. Esse tipo de análise envolve a verificação das variações percentuais das contas da demonstração, levando em consideração as alterações monetárias das contas no decorrer do tempo (BAZZI, 2016, p. 34).

Ainda para Bazzi (2016), a análise vertical, ao contrário da análise horizontal, averigua as demonstrações ajustadas em virtude de seu tamanho, mostrando a participação em percentagem de cada conta ou de cada grupo de contas, em relação ao total que integra um período específico.

2.5 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL APLICADA AO TERCEIRO SETOR

A ITG 2002 (R1), denominada de Entidades sem Finalidade de Lucros, estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de instituições sem finalidade de lucros (CFC, 2015a).

A Interpretação entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, sob o contexto de atualizar e unificar a legislação contábil pertinente ao Terceiro Setor. Para realizar a escrituração contábil das organizações do Terceiro Setor é necessário observar algumas particularidades advindas pelas demais Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs). Assim, na ausência de base para a elaboração das demonstrações contábeis, utiliza-se, também, a NBCTG 1000, intitulada de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, bem como as Normas Internacionais de Contabilidade introduzidas pela Lei nº 11.638-07 (CFC, 2015a).

2.5.1 Prestação de contas das instituições do Terceiro Setor

A prestação de contas e a renovação das certificações/titulações consistem na principal obrigação acessória das instituições do Terceiro Setor (CRC-RS, 2018).

2.5.2 Receita por subvenções

Paes (2018) afirma que as subvenções sociais constituem suplementações de recursos da União para as empresas e para as sociedades de economia mista e entidades privadas sem fins lucrativos, que tenham por objetivo a prestação de serviços na área de assistência social, médica e educacional.

2.6 INDICADORES DE DESEMPENHO NAS ENTIDADES

Concernente a Oyaomari et al (2018), os indicadores de desempenho fazem parte do Sistema de Controle Gerencial e influenciam os usuários. São ferramentas que auxiliam os usuários a ter uma visão mais clara dos resultados da empresa.

Entende-se que “os índices são relações que se estabelecem entre duas grandezas; facilitam sensivelmente o trabalho do analista, uma vez que a apreciação de certas relações ou percentuais é mais relevante do que a observação de montantes, por si só” (MARION, 2012, p. 24).

Para Padoveze (2015, p. 451), os indicadores de desempenho dizem respeito à um índice, que complementa os estudos verticais e horizontais. Esses

indicadores podem ser tanto de relações entre elementos do Balanço Patrimonial, como de elementos da Demonstração de Resultados que se relacionem com o Balanço Patrimonial. São apresentados em termos de índices, percentuais, numéricos e absolutos, dias, etc., com o objetivo de facilitar ainda mais o entendimento da situação da empresa apresentada nas demonstrações contábeis.

Os índices financeiros e econômicos devem ser separados, isto é, de um lado os que visam ao enfoque qualitativo dos números das demonstrações contábeis e, de outro, os que visam a avaliar o perfil dos recursos em relação aos beneficiários, trazendo a possibilidade de avaliação qualitativa de desempenho para garantir a eficiência de gestão (CRC-RS, 2008).

O quadro 3 evidencia os indicadores de eficiência de gestão de entidades sem fins lucrativos.

Quadro 3 - Indicadores de eficiência da gestão

Indicador	Fórmula	Interpretação
Eficiência na Aplicação dos recursos	$\text{Despesa realizada} / \text{n}^\circ \text{ de beneficiários}$	Avalia o valor unitário gasto por beneficiário. Pode se tratar de recuperação de crianças de rua, de gastos com crianças em escolas, por idoso em
Eficiência no Controle dos recursos	$\text{Custo orçado} / \text{custo realizado} \times 100$	Avalia a capacidade de previsão e planejamento. É interessante que seja feito por projetos
Eficiência da Estrutura física	$\text{Área construída em m}^2 / \text{n}^\circ \text{ de beneficiários}$	Avalia a acomodação dos beneficiários por metro quadrado.
Eficiência na distribuição de ativos diversos	$\text{Ativos} / \text{n}^\circ \text{ de beneficiários}$	Avalia os resultados alcançados na aplicação de ativos.

Fonte: CRC-RS (2015b).

Os indicadores de desempenho das entidades com interesse social devem proporcionar uma visão financeira e econômica aos valores das demonstrações contábeis.

Quadro 4 - Resumo de indicadores de desempenho econômico

Eficiência na aplicação dos recursos	Despesas /nº de atendimentos	Avalia o nível de representatividade das despesas em relação ao número de atendimentos.
Eficiência na aplicação dos recursos	Receita da instituição da subvenção/ receita total x 100	Avalia o nível de representatividade das receitas auferidas em relação a receita total.

Fonte: CRC-RS (2015b).

O CRC-RS (2018) apresenta critérios que podem avaliar o desempenho das entidades de interesse social através dos indicadores de eficiência de gestão, os quais são capazes de averiguar o perfil dos recursos captados e aplicados em relação aos beneficiários, de modo que a avaliação qualitativa de desempenho da entidade com interesse social pode propiciar uma visão financeira e econômica aos valores das demonstrações contábeis.

2.7 ESTATÍSTICA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A estatística proporciona a realização de julgamentos inteligentes e a tomada de decisões na presença de incertezas e variações (DEVORE, 2015). Crespo (2009, p. 3) afirma que “a estatística é uma parte da matemática aplicada que fornece métodos para coleta, organização, descrição, análise e interpretação de dados e para a utilização dos mesmos na tomada de decisão”. De acordo com Levine et al (2012), a estatística é o ramo da matemática que transforma números em informações úteis para os tomadores de decisões, fazendo com que os riscos associados à tomada de decisão sejam minimizados.

Ainda para Devore (2015), a estatística tem diversos ramos e um deles destaca o método de estatística descritiva, que envolve o cálculo de medidas numéricas, como médias, desvios-padrão e coeficientes de correlação. Já a medida de dispersão configura um método de estatística descritiva, o qual objetiva informar uma medida de tendência central de dados coletados posteriormente. Nesse sentido, a medida de dispersão compreende o resumo de um conjunto de dados por uma única medida representativa de posição central (BUSSAB; MORETTIN, 2013).

Levine et al (2012) classifica os modelos de tendência como linear, que apresenta uma previsão de tendência mais simples e quadrático utiliza os mínimos quadrados, substituindo a variável X pelo codificado que deseja encontrar.

Já na regressão, o coeficiente de determinação múltipla (R^2) representa a proporção da variação em Y, que é explicada pelo conjunto de variáveis independente (LEVINE et al, 2012).

2.8 CARACTERÍSTICAS DA APAE

Consoante ao Sindicato dos Empregados em Entidades, Culturais, Recreativas, de Assistência Social, de Orientação e Formação Profissional no Estado do Rio Grande do Sul – (SENALBA-RS) (2018), a APAE é uma entidade que tem inúmeros objetivos sociais. Dentre eles, destacam-se: acompanhar a pessoa com deficiência, em todo o seu ciclo de vida, nas mais diversas especialidades, desde a prevenção até a reabilitação, com atenção especializada; e apoiar intensivamente o atendimento educacional especializado ao estudante com deficiência intelectual e múltipla incluído na escola comum em séries iniciais de ensino fundamental. Essa espécie de entidade busca alianças estratégicas com vários setores e segmentos sociais para a melhoria da qualidade de vida e inclusão de pessoas com deficiência e habilita profissionais em variados ofícios, voltados às aptidões dos aprendizes, a fim de desenvolver suas atividades sociais.

Conforme o art. 1º da Lei nº 12.868, de 2013,

a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas 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, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Machado (2014, p. 33) destaca que as organizações voltadas para a educação e para a saúde podem não se inscrever como organizações de “assistência social” nos conselhos municipais, mas, “se prestarem serviços, programas e ou projetos socioassistenciais de maneira complementar, deverão inscrevê-los nos respectivos conselhos, exigência legal nos casos de processos de renovação e ou concessão de CEBAS”.

De acordo com o Ministério da Saúde (2018), o CEBAS da área de saúde é concedido a pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social. A obtenção do CEBAS propicia a isenção das contribuições sociais, a celebração de convênios com o poder público, entre outros.

3 METODOLOGIA

Richardson (2017) afirma que a metodologia consiste nos processos e normas a serem utilizadas por um método específico. Dessa forma, por meio do método científico, chega-se a um propósito. A metodologia constitui as regras definidas pelo método, como a observação, o estabelecimento de hipóteses, o desenvolvimento de instrumentos etc.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa utilizará o recurso de análise bibliográfica e documental. Para Pátaro e Oliva (2017), a pesquisa bibliográfica examina os estudos já realizados. Assim, na etapa em que o pesquisador constrói o objeto de estudo, intenta-se pela preservação das contribuições teóricas existentes, com intuito de guiar o seu próprio trabalho.

Segundo Vergara (2016, p. 149),

pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. Fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma. O material publicado pode ser fonte primária ou secundária.

A pesquisa bibliográfica inicia pela escolha do tema e, em seguida, exige-se habilidade e muita energia por parte do pesquisador para que ela seja concluída. Esse tipo de pesquisa é desenvolvido a partir de estudos já desenvolvidos, encontrados principalmente em livros e artigos científicos (GIL, 2017).

Matias-Pereira (2016) afirma que a pesquisa documental tem como finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos de todos os gêneros e domínios da atividade humana.

No que tange os objetivos, o estudo é classificado como descritivo. Esse tipo de investigação tem o intuito de caracterizar um fenômeno ou grupo populacional e estabelecer conexões entre possibilidades (GIL, 2017, p. 26). A maioria das pesquisas é descritiva e de cunho profissional. Nesse processo de investigação, o pesquisador define as características das variáveis e limita-se ao seu relato descritivo sem relacioná-las. Atenta-se, portanto, aos atributos e às condições da definição dos fatores, que devem ser as mais precisas possíveis (PEROVANO, 2016). Já a abordagem do problema ocorre de maneira qualitativa.

A pesquisa qualitativa é a concepção de análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado (BEUREN et al, 2013). Os dados “são levantados e analisados ao mesmo tempo. Os estudos são descritivos, voltados para a compreensão do objeto. A influência do pesquisador sobre a pesquisa não é evitada; muito pelo contrário, é considerada fundamental” (MASCARENHAS, 2012, p. 47).

Conforme Bardin (1977) e Minayo (2004), os enfoques qualitativos averigam a presença ou ausência de determinadas características nas mensagens analisadas, auxiliando na interpretação da informação implícita.

Richardson (2017) menciona que os estudos que utilizam da metodologia qualitativa podem descrever a complexidade do problema, analisar as variáveis e compreender processos dinâmicos vividos por grupos da sociedade. Além disso, a pesquisa quantitativa pode ser compreendida como aquela que se fundamenta em métodos estatísticos, os quais sustentam as análises (FONSECA et al.,2007).

De acordo com Beuren et al. (2006, p. 92),

a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.

Desta forma, este estudo foi realizado em três APAEs localizadas na Serra Gaúcha. O critério para escolha dessas entidades ocorreu pelo número de habitantes de cada município. Para a coleta de dados, utilizou-se a técnica de análise documental. A pesquisa foi possível devido ao fato de as demonstrações contábeis estarem disponíveis em meios de comunicação eletrônicos, em razão de sua obrigação de divulgação pública. A fim de propiciar suporte à análise do estudo de caso, realizou-se uma revisão bibliográfica por meio de livros, artigos, sítios eletrônicos, revistas e periódicos, para adquirir maior domínio teórico do assunto.

3.1.1 Caracterização das entidades em estudo

O Terceiro Setor tem desempenhado um papel importante na dinâmica da sociedade, uma vez que os cidadãos estão mais conscientes de seus direitos e, sobretudo, da importância de participar do processo de transformação de sua realidade. As questões sociais parecem se multiplicar, na medida em que a população cresce. No entanto, o Terceiro Setor no Brasil ainda é bastante deficitário. Nem todas as entidades conseguem desempenhar o seu trabalho adequadamente, seja por falta de verbas, de apoio governamental ou de voluntários. Como não

são entidades com fins lucrativos, é difícil encontrar instituições que não passem por dificuldades financeiras.

As APAEs são sociedades civis, filantrópicas, de caráter cultural, assistencial e educacional. O objetivo maior dessas entidades é melhorar as condições de vida do portador de deficiência, e, principalmente, assegurar-lhe o desenvolvimento e os direitos de cidadão.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

As APAEs foram escolhidas, bem como a ordem de apresentação dessas entidades neste estudo, com base no número de habitantes e na renda per capita dos municípios onde estão situadas. Foram analisados dados acerca da contabilidade gerencial, das demonstrações contábeis, dos indicadores de desempenho nas entidades e do Terceiro Setor.

Posteriormente, foram coletadas e padronizadas informações sobre as APAEs de: São Marcos, de Flores da Cunha e de Gramado, no período de 2014 a 2018. Algumas informações foram coletadas junto ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), entretanto, as próprias entidades foram responsáveis pela disponibilização da maioria dos dados para que este estudo pudesse ser desenvolvido.

Optou-se por analisar, nesse período, o comportamento e o desempenho da eficiência na aplicação dos recursos das entidades. As demonstrações contábeis utilizadas para os cálculos foram: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Notas Explicativas e Relatórios da Administração. Realizaram-se, portanto, os cálculos dos indicadores de desempenho na eficiência dos recursos juntamente com as análises vertical e a horizontal deflacionadas.

3.3 ETAPAS DA PESQUISA

Inicialmente, foram coletados os Balanços Patrimoniais e as Demonstrações do Resultado do Exercício do sítio das APAEs de São Marcos, de Flores da Cunha e de Gramado. Em seguida, foram realizados os cálculos das análises vertical e horizontal deflacionadas, juntamente com os índices de desempenho, utilizando os dados das demonstrações contábeis. Por fim, o resultado desses cálculos foram averiguados e comparados, com a finalidade de verificar o desempenho de cada organização. Também foram observadas as notas explicativas e os relatórios da administração para compreensão dos números e possíveis análises.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

4.1 APAE DE SÃO MARCOS – RS

A APAE de São Marcos foi fundada em 23 de setembro de 1980 por um grupo de pais e voluntários, que sentiram a necessidade de disponibilizar à população um local na cidade que possibilitasse o atendimento às pessoas com deficiência intelectual e múltipla (APAE, 2019b).

Após anos de luta, a Prefeitura do município disponibilizou um terreno para a construção da nova sede da entidade. O prédio foi inaugurado em dezembro de 1995. Hoje, a APAE conta com uma equipe de 29 profissionais e 04 voluntários, que prestam atendimentos a 110 beneficiários, numa área de 1.713,89 m² (APAE, 2019b).

4.1.1 Análise dos indicadores da APAE de São Marcos

Um dos índices de eficiência da gestão é o de aplicação dos recursos, que avalia o valor unitário gasto por beneficiário em determinado período, a qual compara a despesa total, seja ela mensal ou anual com o número de beneficiários existentes no período escolhido. Para o cálculo desse indicador, foram utilizados os dados anuais, como demonstra o quadro 5 e apêndice A.

Quadro 5 - Variação da despesa por beneficiário da APAE de São Marcos

	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
Despesa estimada por ano (FUNDEB)	14,50%	5,15%	11,22%	4,16%
Despesa na APAE de São Marcos	6,10%	4,37%	1,43%	6,51%

Fonte: Desenvolvida pela autora deste estudo.

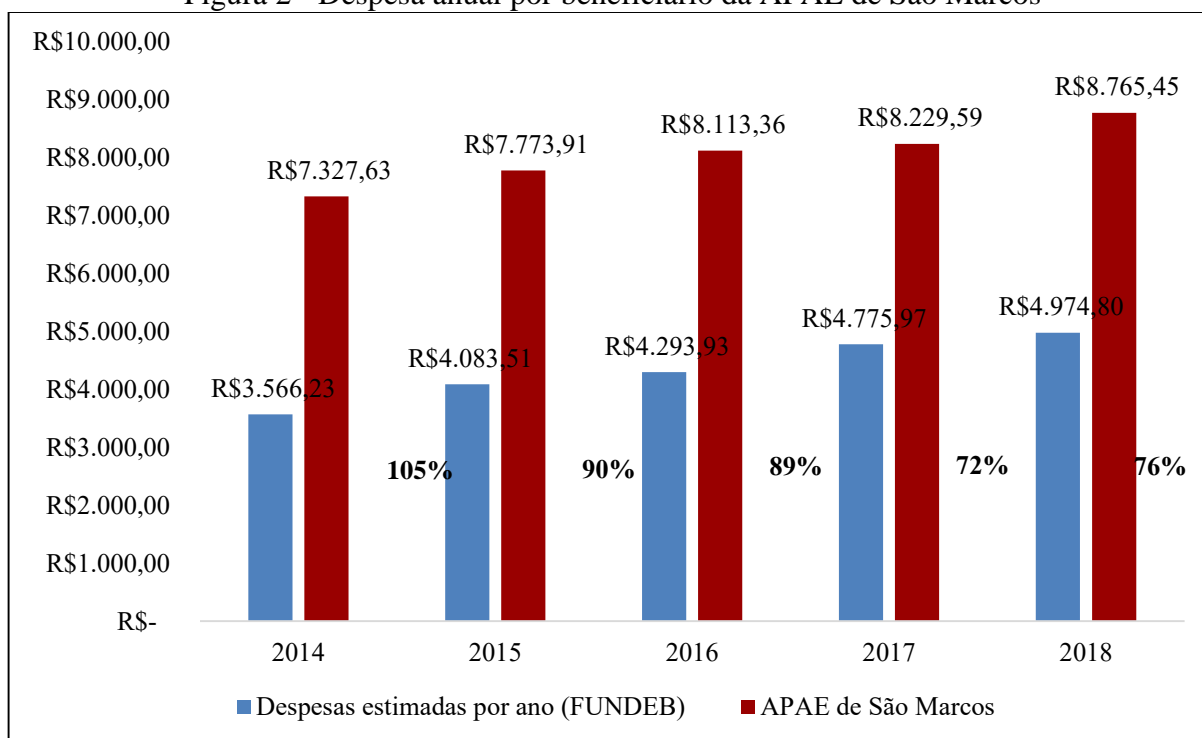
A despesa por beneficiário estimada pelo FUNDEB de 2014 para 2015 aumentou cerca de 14,5%, visto que as despesas na APAE de São Marcos cresceram 6,10%. Embora o percentual da despesa por beneficiário seja menor que o estimado, o valor em reais não caracteriza o gasto, pois a despesa na APAE aumentou de 7.327,63 reais para 7.773,91 reais, à medida que o FUNDEB estimou de 3.566,23 reais para 4.083,51 reais para os respectivos anos.

Para esse período, estimou-se a despesa de 4.338,89 reais por beneficiário, contudo a APAE investiu cerca de 8.041,99 reais por aluno, o que significa que a instituição gastou mais de 85% do valor estimado.

Na figura 2, encontram-se os valores das despesas apresentadas pela entidade nos anos de 2014 a 2018. Constata-se que 2018 foi o ano com maior dispêndio em relação aos demais

(8.765,45 reais), enquanto que 2014 gerou menos despesas para a instituição. Em contrapartida, os gastos apresentados neste ano ultrapassaram 105% do valor estimado, correspondendo a mais do que o dobro do valor estimado. A despesa em 2017 foi de 8.229,59 reais. Quando analisado o percentual de representatividade que o mínimo estimado tem em relação a essa despesa, constata-se que a mesma foi eficiente, pois gastou-se 72% a mais que a estimativa.

Figura 2 - Despesa anual por beneficiário da APAE de São Marcos



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

O segundo índice de eficiência da gestão demonstra os controles dos recursos, avaliando a capacidade de previsão e planejamento entre o custo orçado e o custo realizado. Concernente à APAE de São Marcos, esse controle não é feito. Para cada necessidade que a organização venha a ter, são realizadas três cotações e selecionada a de menor custo. Dessa forma, torna-se inviável a aplicação deste indicador para a entidade.

Em seguida, foi aplicado o índice que mensura a eficiência da entidade com relação à estrutura física. Por meio desse índice, avalia-se a acomodação dos beneficiários por metro quadrado. Para isso, divide-se a área total pelo número de beneficiários de cada período. No período de 2014 a 2018 não houve reformas e ampliações na sede da APAE, portanto o índice permaneceu o mesmo em todos os anos. Assim, a entidade disponibilizou nesse período, a cada beneficiário, 15,58 m² de sua área total de 1.713,89 m², conforme indica o quadro 6.

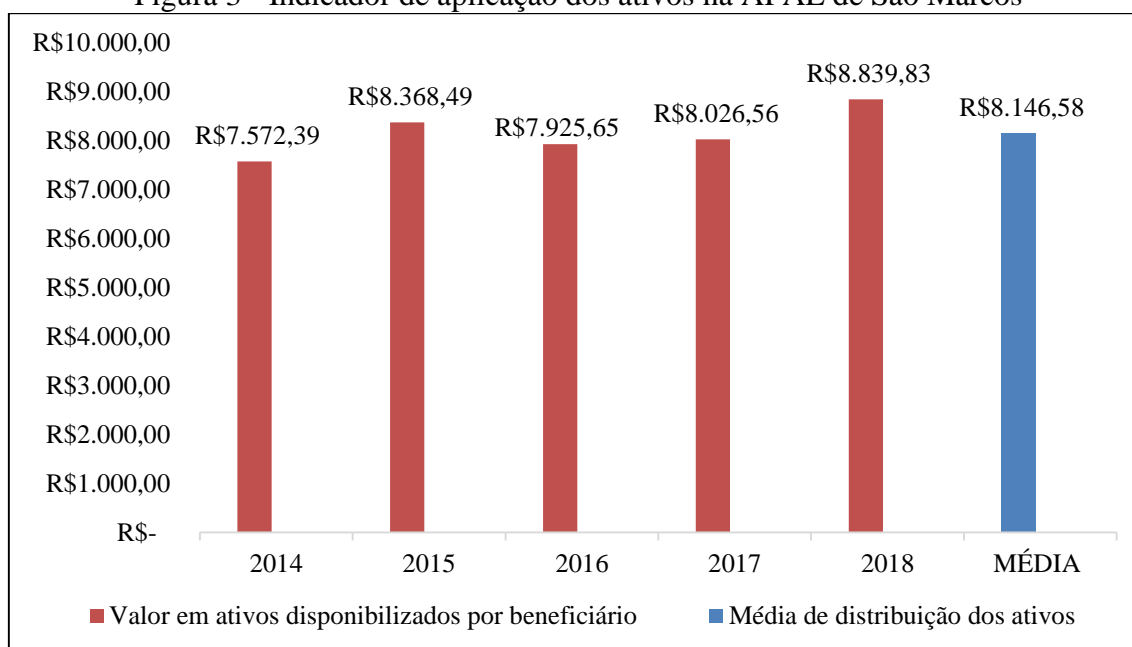
Quadro 6 - Área construída em metro quadrado pelo número de beneficiários

Instituição	Área total (m ²)	2014	2015	2016	2017	2018	Média de beneficiários por ano
APAE São Marcos	1.713,89	15,58	15,58	15,58	15,58	15,58	110
APAE Flores da Cunha	5.537	47,32	47,32	47,32	47,35	47,32	90
APAE Gramado	750	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	100

Fonte: Desenvolvida pela autora deste estudo.

O índice de eficiência na distribuição dos ativos da entidade mensura os resultados alcançados por meio de sua aplicação (Anexo A). Conforme a figura 3, é possível verificar o valor em reais de ativos distribuídos em relação ao número de beneficiários.

Figura 3 - Indicador de aplicação dos ativos na APAE de São Marcos



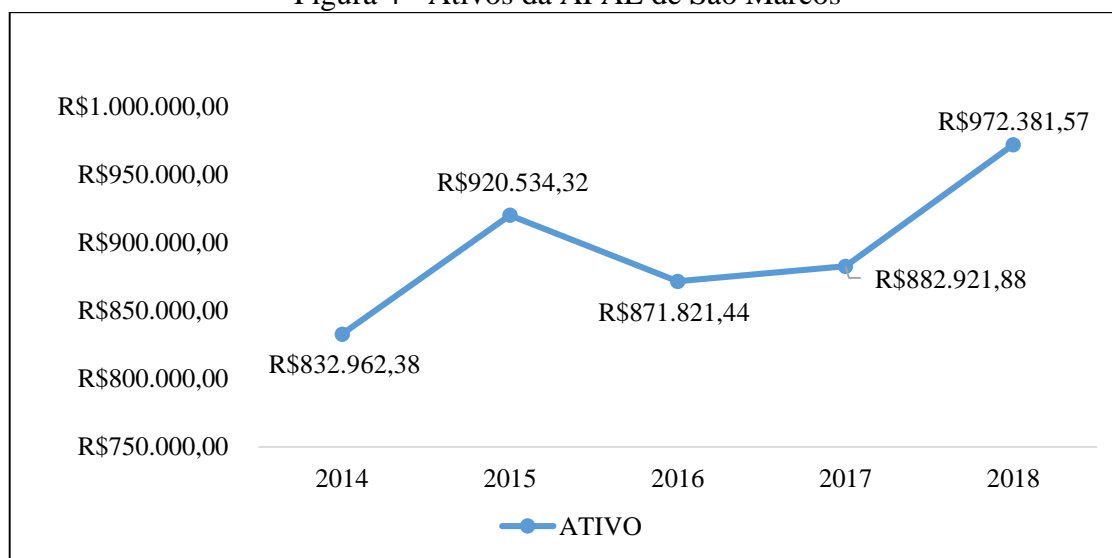
Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

A APAE atendeu em média 110 beneficiários por ano e relatou a distribuição média de 8.146,58 reais por beneficiário. Em 2014, foram distribuídos 7.572,39 reais, enquanto que em 2018 foi utilizada a quantia de 8.839,83 reais, o que configurou o maior valor de ativos distribuídos no período. Nesse sentido, houve um aumento de 14%.

Os ativos em 2015 somavam 920.534,32 reais. Ao serem comparados com o ano anterior, constatou-se um crescimento de 10%, devido à ascensão das receitas (Apêndice B). O valor de receitas foi investido em imobilizações e aplicação financeiras. Já em 2016, o volume em aplicações reduziu, refletindo diretamente no ativo. E em 2017 e 2018, a entidade obteve um superávit, que pode ser aplicado em seus ativos. Reitera-se que, neste tipo de entidade, não

é permitida a distribuição de lucros. Pode-se, portanto, apenas reinvestir em sua própria organização e, por isso, as aplicações financeiras voltam a crescer, como indica a figura 4.

Figura 4 - Ativos da APAE de São Marcos



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Em 2018, a APAE apresentou o maior valor em ativos (972.381,57 reais) em relação aos anos anteriores. Conforme o cálculo de análise horizontal, evidenciou-se o maior percentual de crescimento, comparado ao quadriênio, atingindo 94,03%. Esse aumento deve-se ao fato de a instituição aplicar os valores que estavam em contas correntes na suas contas de aplicação.

O índice que avalia o nível de representatividade das despesas sobre o número de atendimentos é calculado por meio da divisão do valor total de despesas pelo número de atendimentos. O quadro 7 revela os dados coletados nas demonstrações contábeis da APAE de São Marcos.

Quadro 7 - Despesas por atendimento na APAE de São Marcos

APAE de São Marcos	2014	2015	2016	2017	2018
Despesa total (reais)	806.039,79	855.130,61	892.469,25	905.255,29	964.199,18
Número de beneficiários	10.815	10.925	11.218	9.581	11.317
Despesa por atendimento (reais)	74,53	78,27	79,56	94,48	85,20

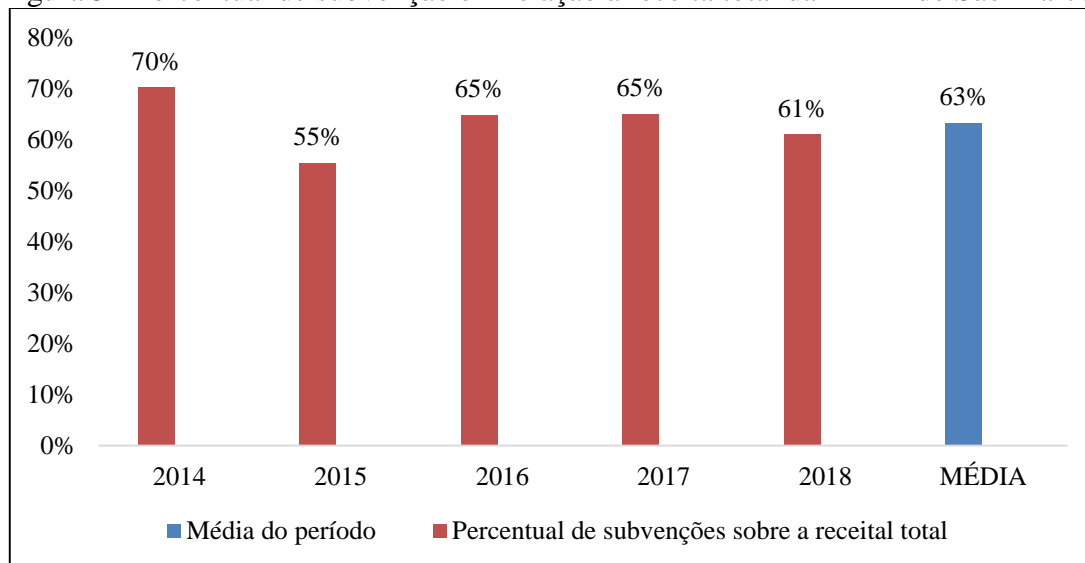
Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Constata-se, no quadro 7, o valor gasto pela APAE para cada atendimento, conforme informações disponibilizadas no apêndice C. De 2016 a 2017, o número de beneficiários caiu de 11.218 para 9.581, porém a despesa aumentou 1,43%. Assim, verifica-se a ineficiência do

controle de despesas, pois a entidade atendeu 1.637 beneficiários a menos e suas despesas aumentaram.

Já o índice de eficiência da gestão de aplicação dos recursos, avalia o nível de representatividade das receitas de subvenções em relação à receita total. A figura 5 apresenta o percentual de subvenções governamentais sobre a receita total da APAE, entre 2014 e 2018.

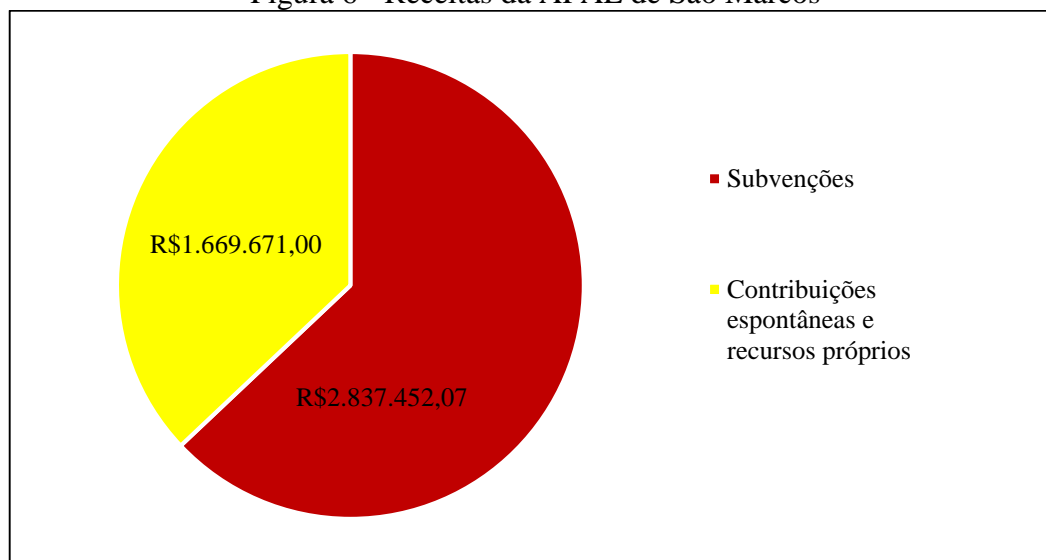
Figura 5 - Percentual de subvenção em relação à receita total da APAE de São Marcos



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Certifica-se que as subvenções governamentais dizem respeito à base para a continuidade da entidade, visto que somam mais da metade da receita total em todos os anos analisados. Em 2014, as subvenções alcançaram 70% da receita total - ano com o maior percentual em relação aos demais. Já em 2015, houve uma queda de 15% nesses repasses e nos anos seguintes mantiveram-se próximas dos 60%. Dessa maneira, o repasse do governo, por meio das subvenções para APAE, conquistou a média de 63% (figura 6).

Figura 6 - Receitas da APAE de São Marcos



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

A APAE de São Marcos tem grande comprometimento com seus beneficiários, pois demonstra empenho na busca por subvenções. Ela incentiva o desenvolvimento de projetos nas áreas de educação, assistência social e saúde. Assim, realizam-se repasses para melhor atender seus beneficiários. Durante o período em estudo, foram auferidos 2.837.452,07 reais em receitas, sendo que cerca de 58,8% do total é oriundo de contribuições espontâneas e promoções da APAE (Anexo B).

4.2 APAE DE FLORES DA CUNHA - RS

A APAE de Flores da Cunha foi fundada em 30 de agosto de 1973, tendo em vista o número de pessoas com deficiência que residiam no município e que precisavam buscar por atendimentos em outras cidades. Em 03 de junho de 1977, a Prefeitura Municipal de Flores da Cunha cedeu um terreno de 600 m² e a entidade assumiu o compromisso de finalizar as obras do prédio, que já haviam sido iniciadas (APAE, 2019b).

No dia 22 de agosto de 2005, com muita determinação e esforço, foi entregue à comunidade a nova sede da APAE, com uma área total de 5.537m², sendo 2.400m² de área construída. Pode-se, portanto, oferecer espaço físico adequado às pessoas com deficiência, com total acessibilidade (APAE, 2019b).

Atualmente, a APAE conta com 29 funcionários, dentre eles, estão a direção, a equipe administrativa, a equipe técnica e alguns voluntários, que atendem usuários com deficiências nas áreas de fisioterapia, psicopedagogia, terapia ocupacional, fonoaudiologia e psicologia. A

entidade presta atendimento a cerca de 90 pessoas com deficiência física, intelectual e múltipla (APAE, 2019b).

4.2.1 Análise dos indicadores da APAE de Flores da Cunha

A despesa por beneficiário estimada pelo FUNDEB de 2014 para 2015 aumentou 14,5% na APAE de Flores da Cunha, todavia constatou-se uma queda de 5,14% do calculado para o período, de modo que a despesa por beneficiário diminuiu de 7.839,67 reais para 7.436,57 reais. Já nos anos seguintes, os valores aumentaram consideravelmente, passando de 7.744,07 reais para 10.608,52 reais, conforme expõe o quadro 8 e o apêndice A.

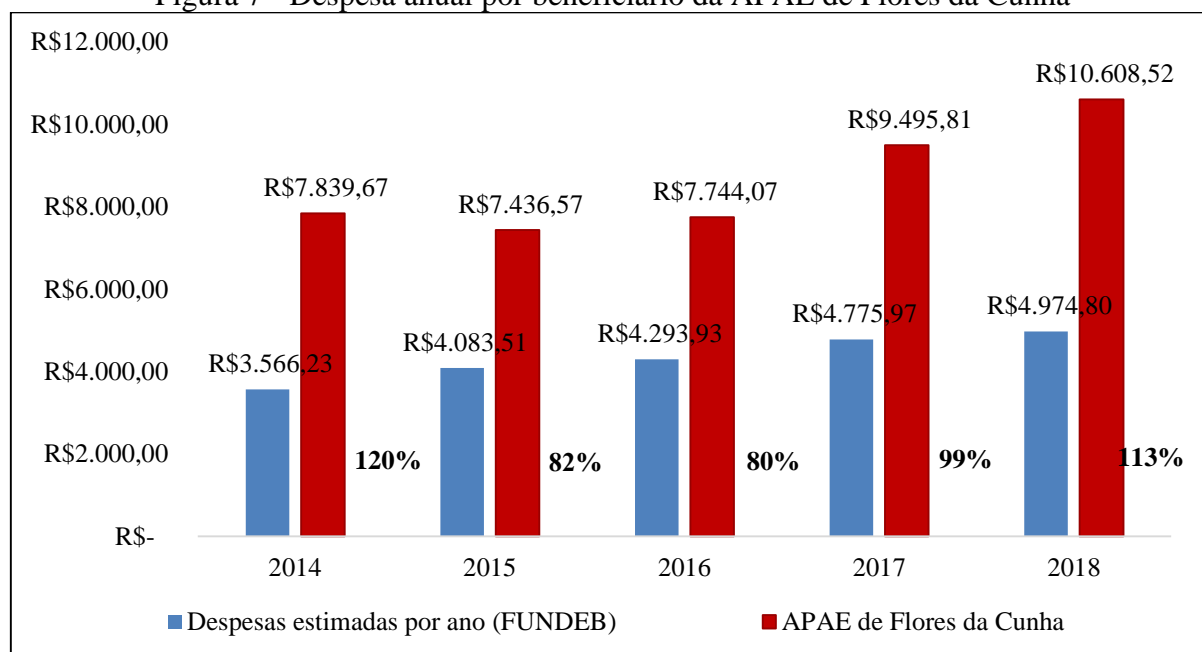
Quadro 8 - Variação da despesa por beneficiário da APAE de Flores da Cunha

	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
Despesa estimada por ano (FUNDEB)	14,50%	5,15%	11,22%	4,16%
APAE de Flores da Cunha	-5,14%	4,13%	22,62%	11,72%

Fonte: Desenvolvida pela autora deste estudo.

Já o indicador de eficiência na aplicação dos recursos demonstra a despesa que a APAE de Flores da Cunha tem por beneficiário (figura 7).

Figura 7 - Despesa anual por beneficiário da APAE de Flores da Cunha



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

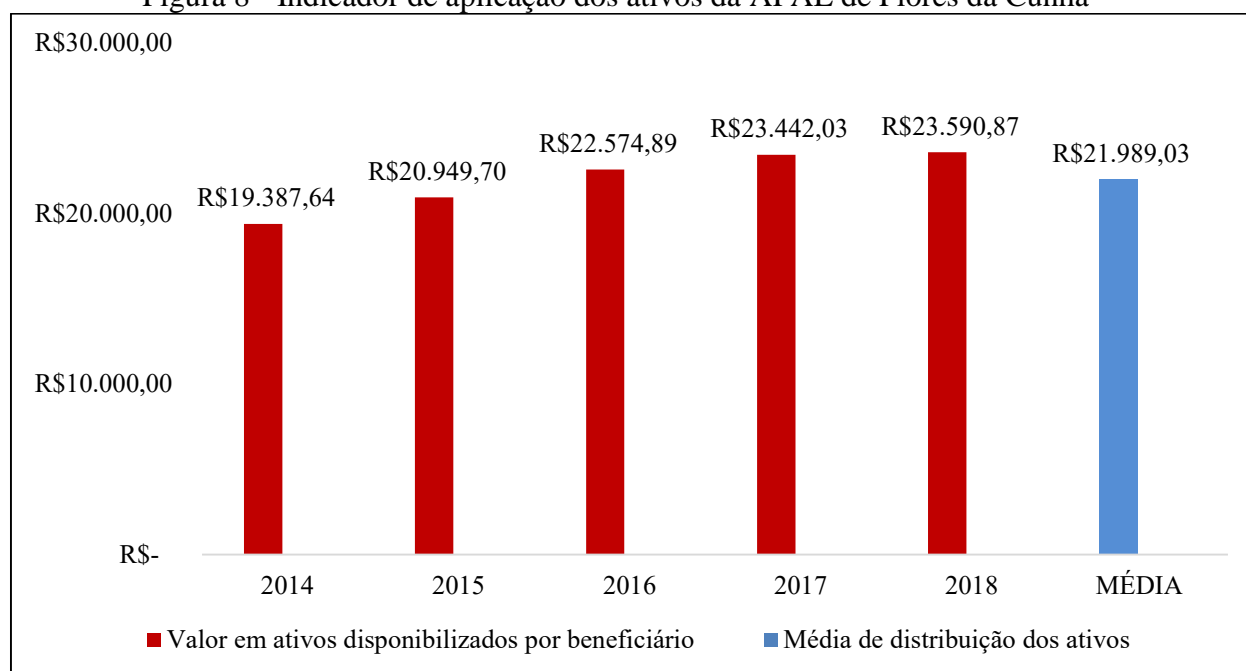
Salienta-se que a APAE de Flores da Cunha apresentou valores de despesa por beneficiário elevados. Em relação ao valor estimado pelo FUNDEB, a organização gastou o dobro com cada usuário e nos anos de 2014, 2017 e 2018 chegou a gastar mais de 100% do valor estimado. Em 2014, a média estimada pelo FUNDEB foi 3.566,23 reais e a entidade gastou 7.839,67 reais, o que significa que os gastos foram 120% maior do que a média. Em 2018, a APAE apresentou despesas de 10.608,52 reais, chegando a usufruir 113% a mais do que a média realizada pelo FUNDEB. Em 2015, o dispêndio foi de 7.436,57 reais, o que significou o menor dispêndio do período analisado. De 2015 para 2016 as despesas cresceram 4% enquanto que a média estimada cresceu 5%. Dessa forma, a entidade mostrou-se eficiente nesse período.

Não foi possível aplicar o índice de avaliação do custo orçado sobre o custo realizado, pois a APAE não possui controle do seu orçamento.

O índice de eficiência na estrutura física da instituição demonstrou que a APAE disponibiliza 26,67 m² para cada beneficiário, conforme indica o quadro 6. Ademais, a entidade não realizou melhorias ou aumentou significativo em sua área construída, de modo que a metragem de acomodação de cada beneficiário permaneceu a mesma nos quatro anos avaliados.

Conforme a figura 8, é possível verificar o valor em reais de ativos distribuídos em relação ao número de beneficiários.

Figura 8 - Indicador de aplicação dos ativos da APAE de Flores da Cunha

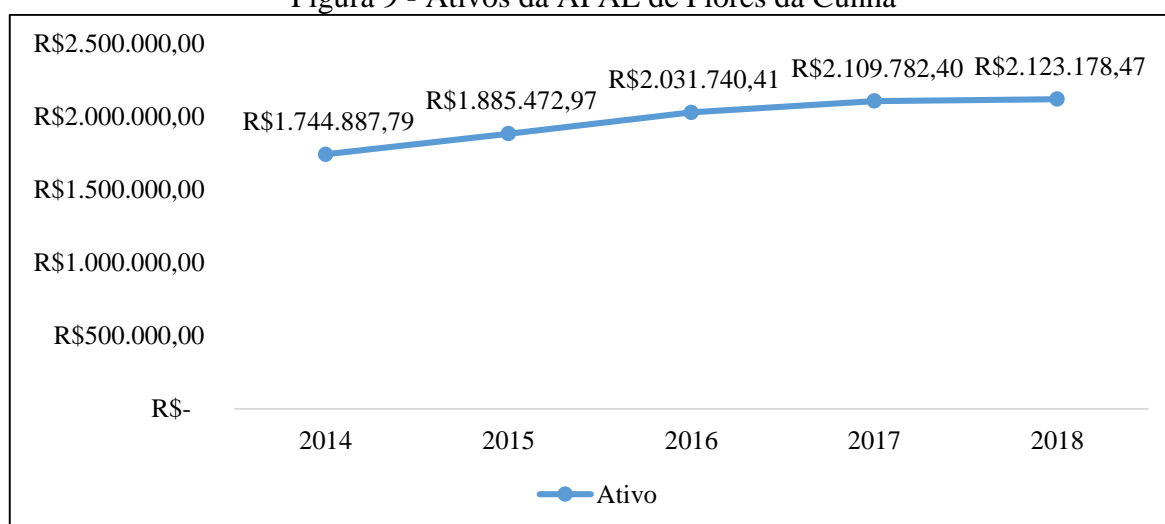


Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

A entidade apresenta significativos valores de ativos, quando distribuídos pelo número de beneficiários. De 2014 a 2017, houve um aumento no valor dos ativos e consequentemente uma distribuição maior. Nos cinco anos analisados, a média apresentada pela APAE foi de 21.989,03 reais em ativos distribuídos a 90 beneficiários (Anexo C).

A figura 9, indica os ativos da APAE de Flores da Cunha. Salienta-se que a instituição investe a maior parte do superávit em suas aplicações financeiras. O aumento no ativo de 2014 para 2015 é atribuído à aquisição de máquinas e equipamento. Averigua-se na análise horizontal, que de 2014 a 2015 os ativos cresceram 9,69%. Além disso, as aplicações financeiras junto ao Banco do Brasil cresceram 39,86% no mesmo período.

Figura 9 - Ativos da APAE de Flores da Cunha

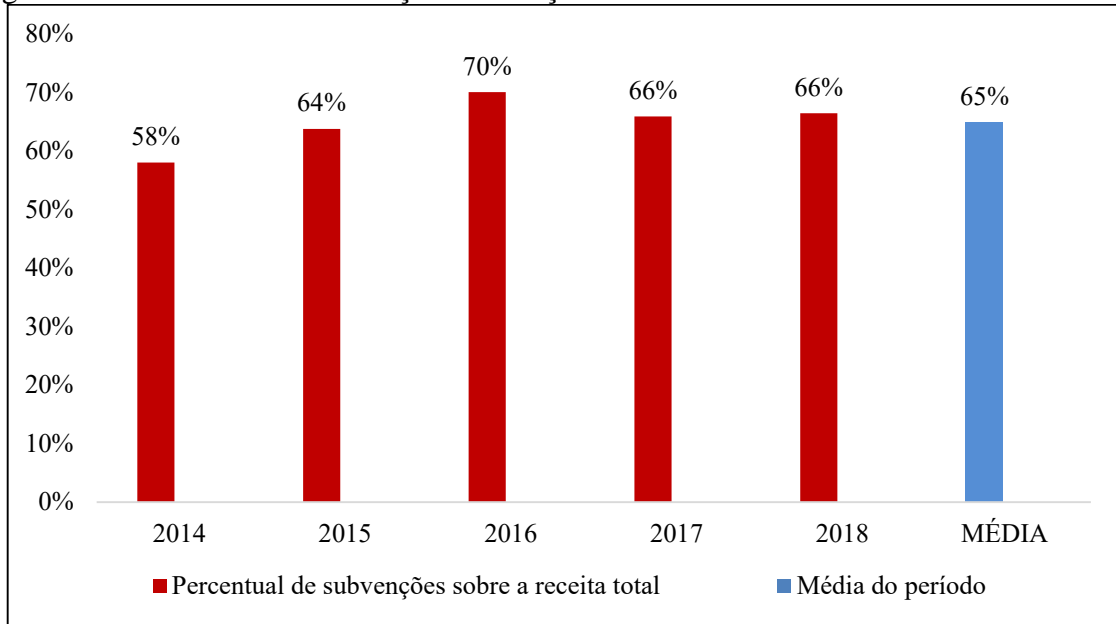


Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

O indicador que afere as despesas tidas pela entidade por atendimento não pôde ser calculado, uma vez que não se tem controle acerca dos atendimentos anuais.

Ademais, destaca-se que as subvenções apresentam um percentual significativo em relação às receitas totais da APAE de Flores da Cunha. No período estudado, as subvenções representaram cerca de 65% das receitas totais da entidade. O percentual mais expressivo do período foi em 2016, onde 70% da receita total da entidade derivou de subvenções, conforme apresenta a figura 10.

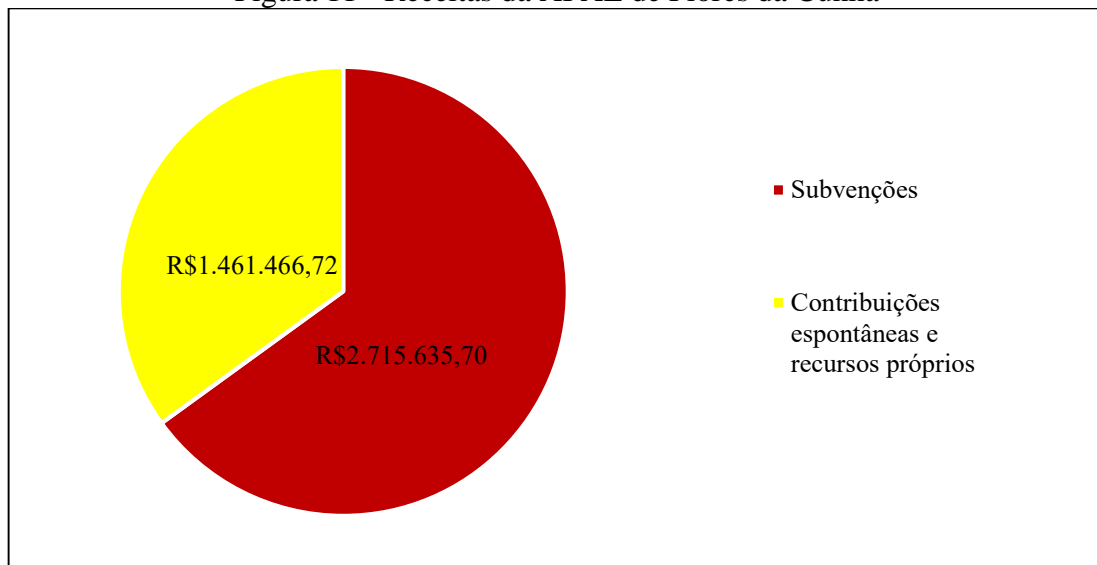
Figura 10 - Percentual de subvenção em relação à receita total da APAE de Flores da Cunha



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Conforme demonstra a figura 11, de 4.177.102,42 reais tidos como receita no período analisado, 2.715.635,70 reais advíram das subvenções, correspondendo a 65% da receita total da entidade. Isto é, mais da metade da receita derivou de subvenções governamentais.

Figura 11 - Receitas da APAE de Flores da Cunha



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

De 2014 a 2015, a APAE reduziu suas despesas administrativas em 32,46%, o que colaborou com o resultado de 214,40% de crescimento no superávit da entidade. Nos últimos anos da análise, que compreenderam 2017 e 2018, as contribuições espontâneas vindas de pessoas físicas e jurídicas sofreram uma queda de 21,77%, impactando diretamente na receita

total da instituição que foi de 64,52%. Nesse mesmo período, o projeto Bazar da APAE, que teve a finalidade de arrecadar fundos para entidade, angariou 30.025,00 reais e, em 2018, arrecadou apenas 22.421,00 reais, verificando-se, assim, a queda de 28,13%. As receitas de 2016 para 2017 aumentaram 7,37%, porém houve um crescimento considerável nas despesas administrativas da entidade; de modo que superávit caiu em 77,08% (Anexo D).

4.3 APAE DE GRAMADO - RS

A APAE de Gramado foi fundada em 26 de julho de 1969, com atuação nas áreas de assistência social, educação, saúde, prevenção, trabalho, profissionalização, defesa e garantia de direitos, esportes, cultura, lazer, estudo, pesquisa e outros. Atualmente, a instituição conta com um espaço de 750 m², disponível para 117 beneficiários (APAE, 2019c).

A missão da instituição é a de promover e articular ações de defesa de direitos e prevenção, orientações, prestação de serviços, apoio à família, direcionadas à melhoria da qualidade de vida da pessoa com deficiência e à construção de uma sociedade justa e solidária (APAE, 2019c).

4.3.1 Análise dos indicadores da APAE de Gramado

Entre 2015 e 2016, a despesa por beneficiários aumentou 15,30%, valor este consideravelmente alto quanto comparado ao crescimento de 5,15% estimado pelo FUNDEB. No período de 2016 a 2017, o FUNDEB estimou um aumento de 11,22%. Contudo, a APAE apresentou uma queda de 1%; ou seja, a entidade atendeu o mesmo número de beneficiários com uma despesa menor, conforme indica o quadro 9 e o Apêndice A.

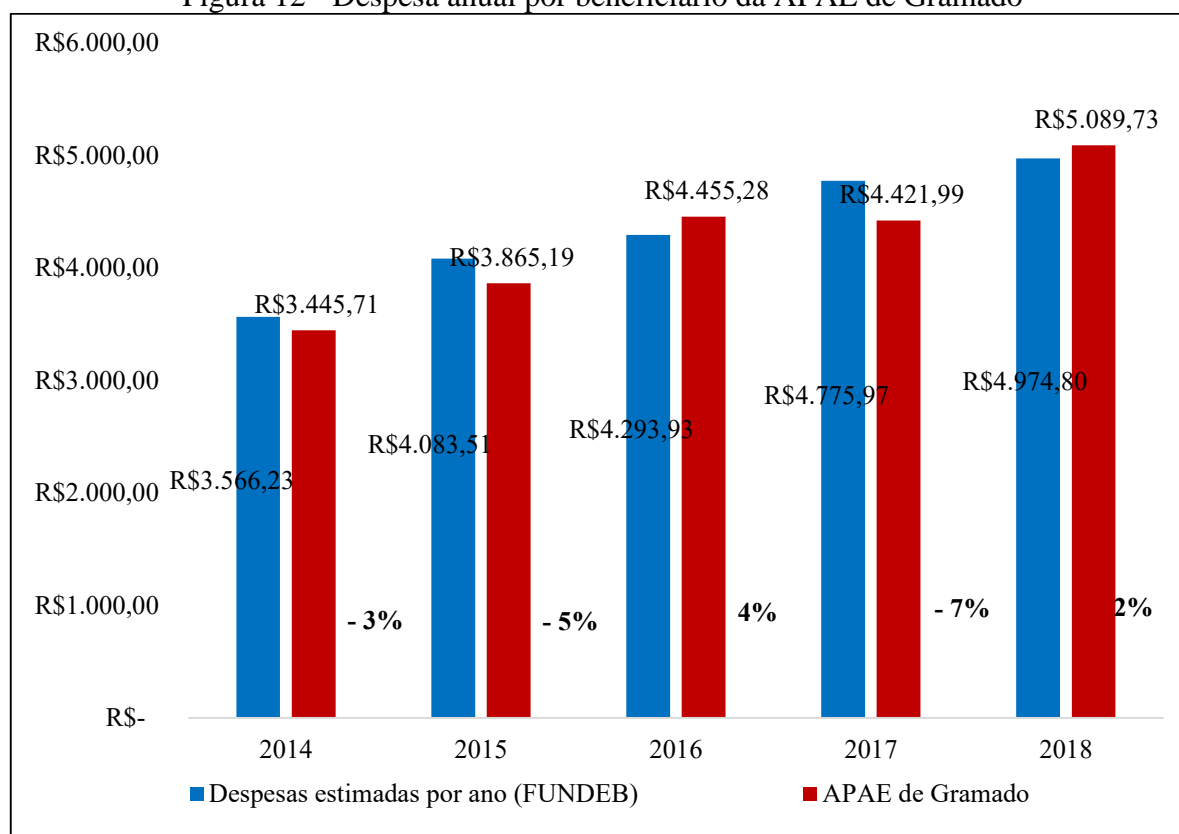
Quadro 9 - Variação da despesa por beneficiário da APAE de Gramado

	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
Despesa estimada por ano (FUNDEB)	14,50%	5,15%	11,22%	4,16%
APAE de Gramado	12,20%	15,30%	-1,00%	15,00%

Fonte: Desenvolvida pela autora deste estudo.

A APAE de Gramado tem em média 4.255,58 reais de despesa anual por beneficiário. A figura 12 indica os valores gastos por usuário no período analisado neste pesquisa, que compreende 2014 a 2018.

Figura 12 - Despesa anual por beneficiário da APAE de Gramado



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Constata-se que a entidade é eficiente, pois suas despesas anuais destinadas a cada beneficiário é próxima do mínimo estimado pelo FUNDEB em todo período analisado.

Os gastos anuais vêm aumentando com o decorrer dos anos, mas se mantêm próximos do valor estimado. Em 2014, a APAE apresentou gasto 3.445,71 reais, mas se mostrou eficiente perante ao valor estipulado de 3.566,23 reais. Destaca-se que em 2015 e 2017 a instituição permanece com despesas abaixo da quantia estimada pelo FUNDEB.

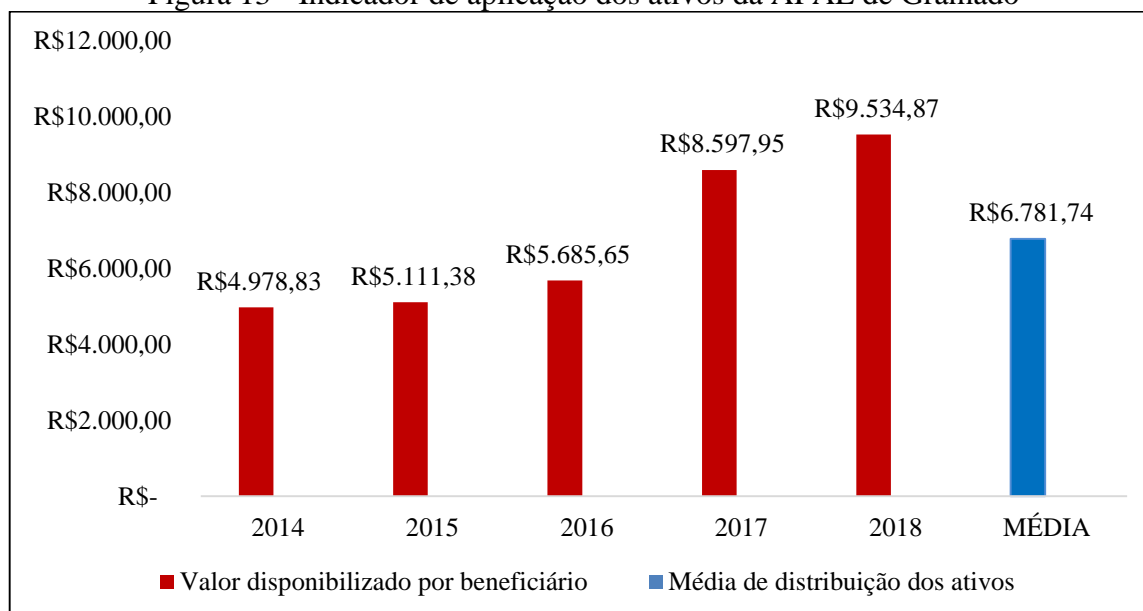
Quando comparadas as média anuais, a entidade apresenta desempenho favorável. O FUNDEB designou uma média de despesa por beneficiário de 4.338,89 reais, enquanto que a APAE de Gramado gastou apenas 4.255,58 reais.

A APAE não possui um controle de orçamento, portanto não foi possível estabelecer o custo orçado com o custo realizado.

A entidade possui uma área construída de 750 m², o que permite disponibilizar para cada beneficiário cerca de 6,41 m², considerando uma média anual de 117 beneficiários. Reitera-se que não houve aumento na área construída no período analisado, de forma que a metragem quadrada não variou.

A distribuição dos ativos da APAE cresceu aproximadamente 52% de 2014 a 2018, como atesta a figura 13. Esse crescimento deve-se ao reinvestimento do superávit, processo este responsável pela eficiência da entidade.

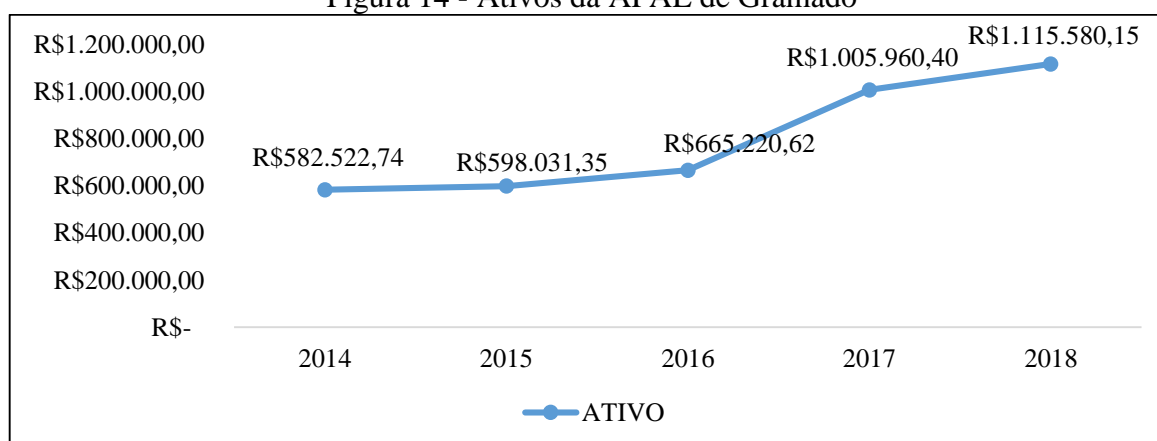
Figura 13 - Indicador de aplicação dos ativos da APAE de Gramado



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Em 2016, as aplicações financeiras cresceram e contribuíram para o aumento do ativo (figura 14). A entidade mostrou-se eficiente, pois os ativos evoluíram devido ao reinvestimento do superávit, em sua maior parte em aplicações financeiras (Anexo E).

Figura 14 - Ativos da APAE de Gramado



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

O indicador de desempenho econômico, observado no quadro 10, avalia o nível de representatividade das despesas em relação ao número de atendimentos e contribui para que a entidade monitore suas despesas.

Quadro 10 - Despesa por atendimento da APAE de Gramado

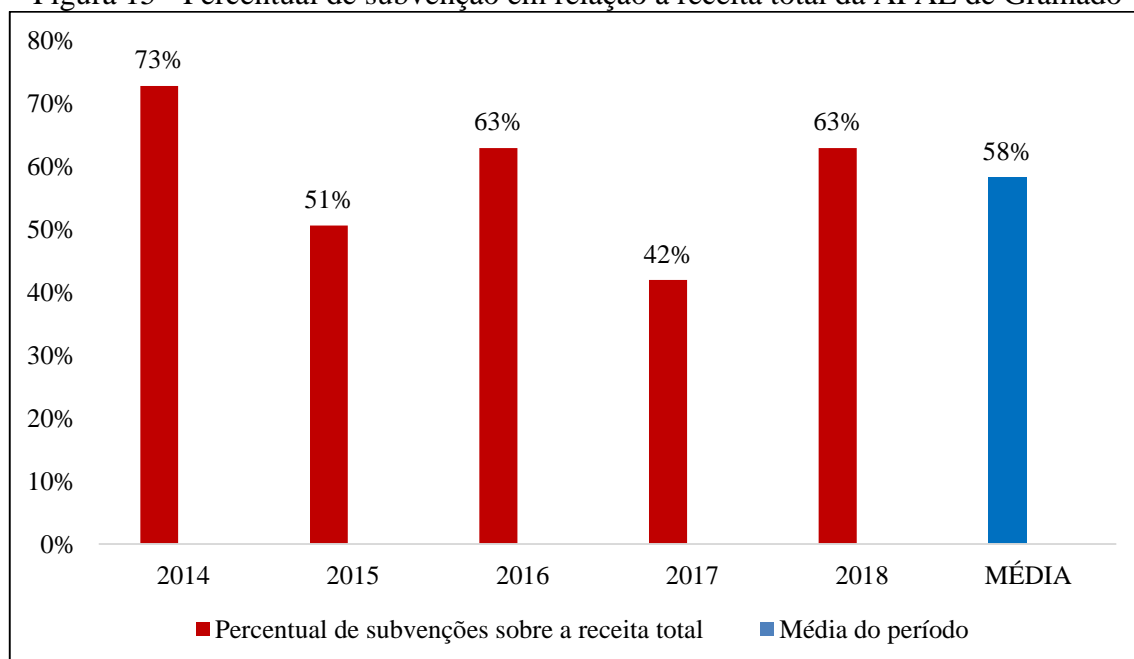
APAE de Gramado	2014	2015	2016	2017	2018
Despesa Total (reais)	403.148,54	452.227,15	521.267,89	517.372,87	595.498,69
Número de atendimentos	4.321	2.815	2.449	3.780	4.814
Despesa por atendimento (reais)	93,30	160,65	212,85	136,87	123,70

Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Em 2015, a APAE gastou 452.227,15 reais e prestou 2.815 atendimentos durante o ano, entretanto, no ano de 2016 as despesas chegaram a 521.267,89 reais para 2.449 atendimentos anuais. Isto é, o número de atendimentos sofreu uma queda de 13%, enquanto que as despesas aumentaram em 15%. Esse acréscimo deve-se, também, aos serviços terceirizados, que potencializaram os gastos. Em 2017, as despesas foram reduzidas, ao mesmo tempo em que o número de atendimentos cresceu (Apêndice D).

Já a figura 15, indica o percentual de subvenção anual em relação à receita total da APAE de Gramado.

Figura 15 - Percentual de subvenção em relação à receita total da APAE de Gramado

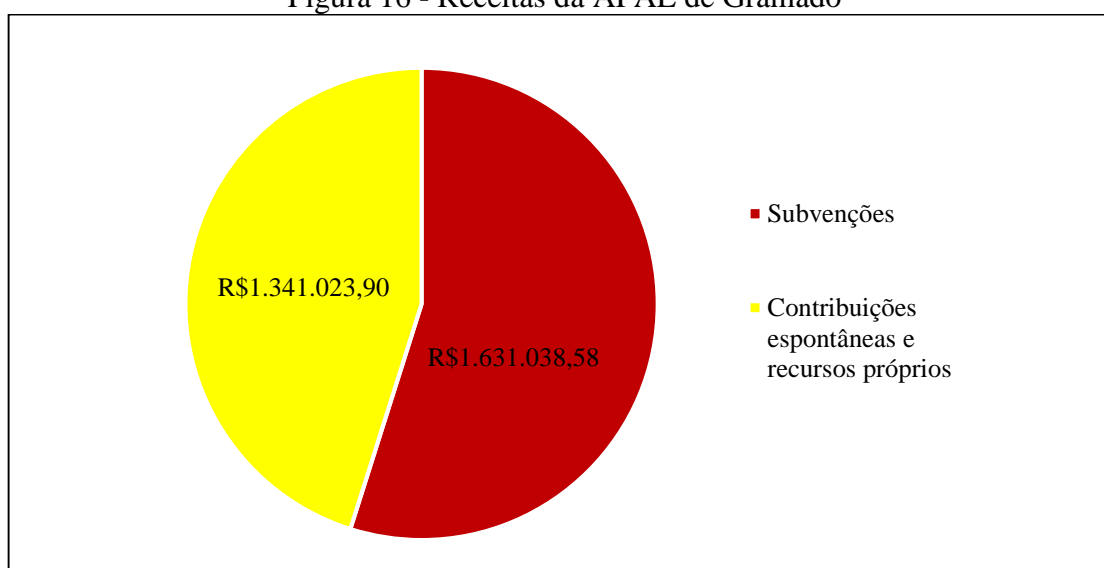


Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

As subvenções de 2014 correspondem a grande parte da receita total do período analisado, alcançando 73%, o maior percentual quando comparado com os demais anos. Em 2017, a entidade recebeu 42% de sua receita total em títulos de subvenções. A queda nos repasses ocorreu em consequência da não renovação dos Projeto Preto FMASPT e Trilegal, junto à Prefeitura de Gramado e à FENAPAE, respectivamente, que deixaram de repassar 28.579,18 reais. Outras instituições que também deixaram de contribuir, foram o Banco Sicredi e o Banco Sicoob. Somente essas empresas contribuía com 22.096,78 reais.

A figura 16 elucida a receita da APAE de Gramado no período analisado.

Figura 16 - Receitas da APAE de Gramado



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Averigua-se que a organização arrecadou doações de empresas, de pessoas físicas e por meio de eventos institucionais, a quantia de 1.341.023,90 reais. Dessa forma, verifica-se que as receitas da entidade derivam, em sua maior parte, das subvenções. Além disso, informa-se que os repasses do governo alcançaram 45% da sua receita total (Anexo F).

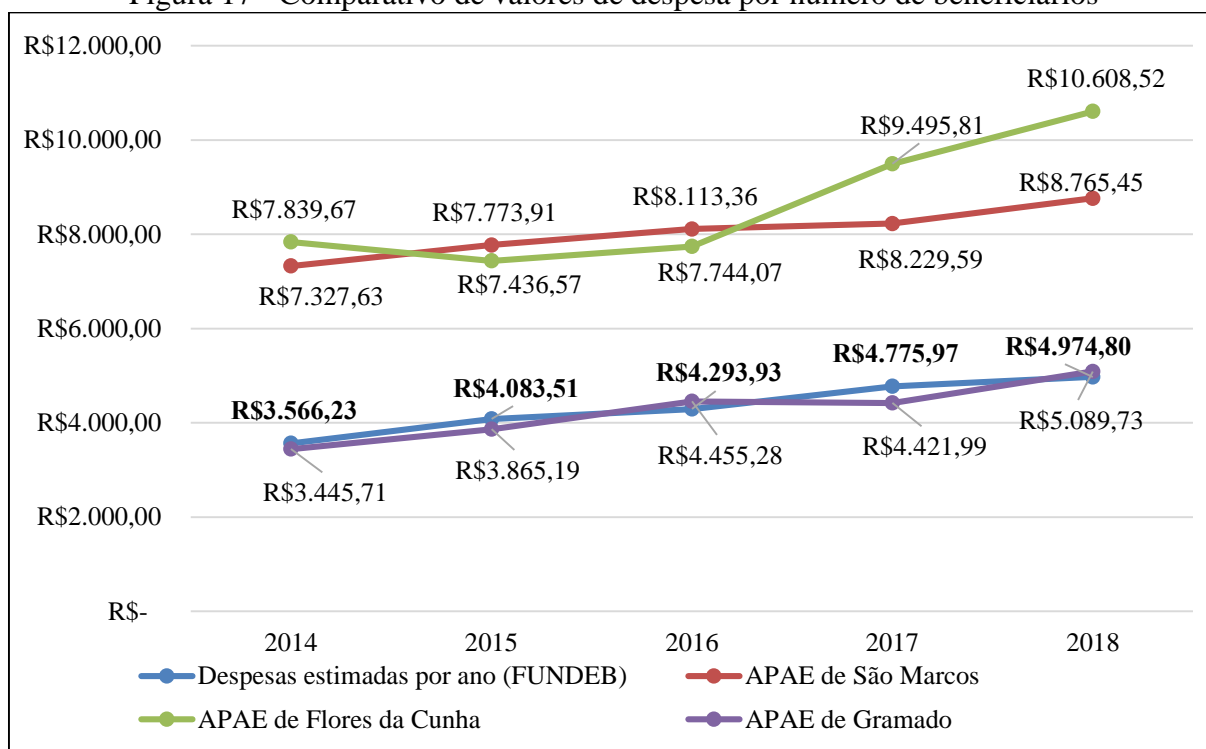
4.4 ANÁLISES COMPARATIVAS ENTRE AS ENTIDADES

As APAEs fazem parte de um grupo econômico conhecido como Terceiro Setor, que é destinado a suprir algumas das demandas reprimidas desencadeadas no Primeiro Setor (Governo) e no Segundo Setor (empresas com finalidade lucrativa). Esse tipo de entidade sobrevive de doações da sociedade e subvenções governamentais. Portanto, deve-se prestar contas para a sociedade solidária e direcionar a verba fornecida pelo governo.

O índice de eficiência, que mensura as despesas institucionais tidas com cada beneficiário, tem grande importância para analisar se há uma gestão engajada em manter a entidade funcionando e prestando serviços à comunidade.

A Figura 17 apresenta as despesas anuais de cada APAE.

Figura 17 - Comparativo de valores de despesa por número de beneficiários



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Certifica-se que a APAE de Gramado apresentou valores de despesas próximas ou até mesmo abaixo da média estimada. Isto é, foi a entidade que menos gastou quando comparada com a média estimada. Os seus gastos foram excedentes apenas no ano de 2016, em que sua despesa por beneficiário foi de 4.455,28 reais, sendo 4.293,93 reais o valor estimado pelo FUNDEB para o ano. No ano de 2018 a entidade Flores da Cunha apresentou a maior despesa com 10.608,52 reais. Neste indicador quanto a maior o valor das despesas contata-se que a entidade disponibilizou mais recursos aos seus beneficiários e desta forma é eficiente. Assim a entidade apresentou o maior valor gasto por beneficiário.

Quando analisadas as receitas totais, a APAE de São Marcos foi a entidade que mais arrecadou fundos. Entre as três entidades, a APAE de Flores da Cunha é a que mais recebeu subvenções. Como demonstra o Apêndice B, cerca de 65% de sua receita total é oriunda de subvenções.

De 2014 a 2015, a APAE de Flores da Cunha apresentou crescimento no valor de subvenções, ao passo que as demais apresentaram queda. Em 2016, a instituição buscou subvenções que alcançaram 70% de sua receita total, enquanto que em 2014 suas subvenções compreenderam 58% de sua receita total.

Apesar de apresentar a média relevante de subvenções em relação às receitas totais, a APAE de Flores da Cunha não apresentou a maior receita bruta entre as entidades deste estudo. Dessa maneira, evidencia-se que a entidade angariou recursos subvencionados, e recebeu menos contribuições espontâneas e receitas provenientes de eventos organizados pela própria entidade.

A APAE de Gramado apresentou a menor média de subvenções, quando comparada às demais entidades, porém o percentual de contribuições espontâneas foi o maior entre as três instituições, alcançando a média de 45% no período. Já a APAE de São Marcos recebeu, em média, 63% de sua receita total em subvenções. No ano de 2014, computou-se que 70% de sua receita total derivou de subvenções governamentais.

A renda per capita dos municípios de São Marcos e Gramado é de 2,4 salários mínimos, porém a APAE de Gramado acumulou mais contribuições espontâneas no período analisado. Por mais que a renda per capita do município de Flores da Cunha seja de 2,6 salários mínimos, o valor das contribuições espontâneas e dos recursos próprios da entidade de Flores da Cunha fica em segundo lugar em relação as três entidades (IBGE, 2019).

Dentre as três entidades analisadas, a APAE de Flores da Cunha é a entidade que mais recebeu subvenções. Nesse sentido, verifica-se que a entidade é engajada e se esforça na busca de recursos governamentais. Já a APAE de São Marcos também demonstrou empenho na busca por subvenções, alcançando uma média de 63%.

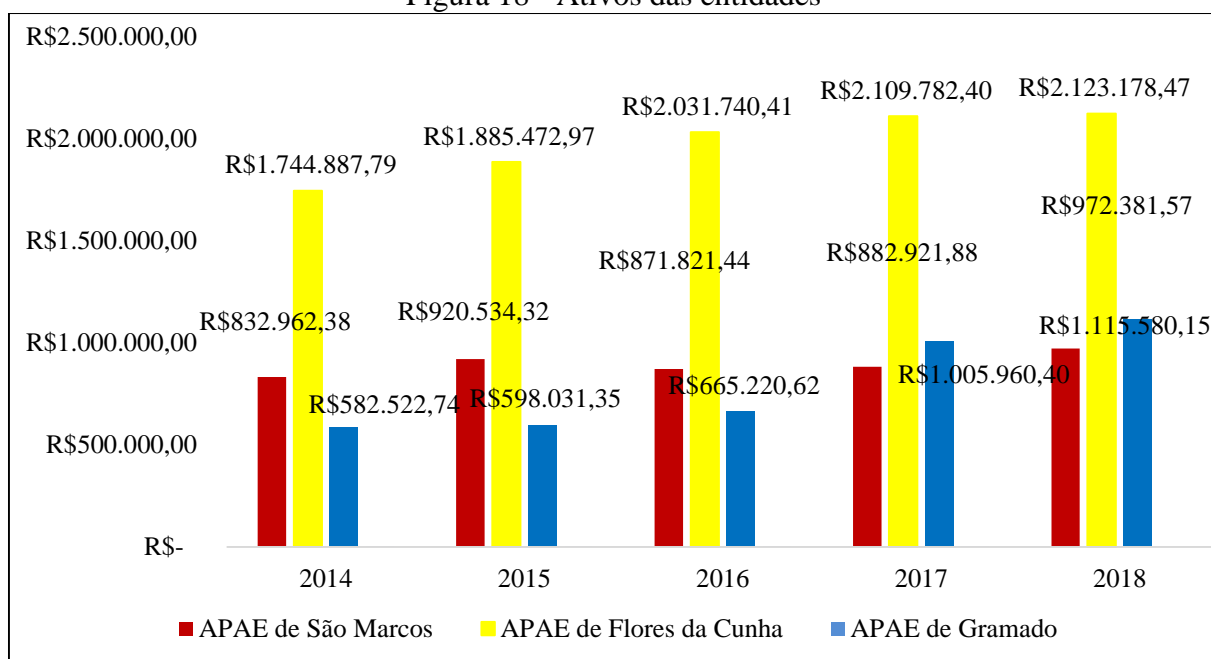
As instituições não possuem controle de orçamento, visto isso, o índice de eficiência dos controles dos recursos, que avalia a capacidade de prever e planejar o custo orçado e o custo realizado não pôde ser calculado.

Além disso, não foram realizadas obras para aumento ou melhorias de infraestrutura nas APAEs, por isso o índice que mede a área disponibilizada por beneficiário não variou no período observado. De acordo com o quadro 6, a APAE de São Marcos possui 1.713,89 m² e atende 110 pessoas deficientes. Cada beneficiários tem à sua disposição 15,58 m² para desenvolvimento e aprendizagem, enquanto que a APAE de Gramado atende 100 beneficiários anualmente em um espaço de 750 m², disponibilizando apenas 7,50 m² por usuário, o que representa a menor metragem por beneficiários em relação as demais entidades. A instituição alocada em Flores da Cunha é a maior organização, apresentando 5.537 m², contudo, esta

instituição atende 10 beneficiários a menos que a APAE de Gramado, que possui 7 vezes menos metros quadrados para cada usuário.

A APAE de Flores da Cunha apresenta o maior ativo. Aplica-se o seu superávit na aquisição de imobilizado e em finanças. Já a APAE de São Marcos apresenta oscilações nos valores de seus ativos, devido às variações na conta de depreciação no imobilizado, contudo a instituição reinveste o superávit em aplicações financeiras.

Figura 18 - Ativos das entidades



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

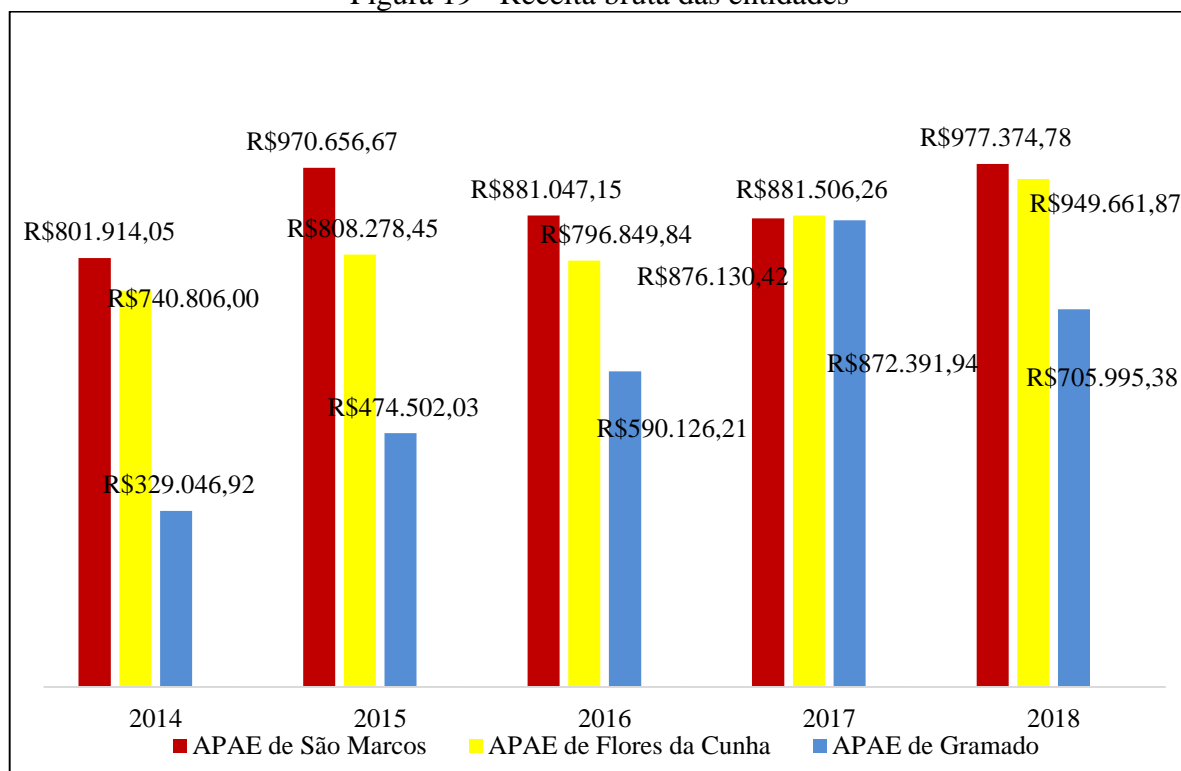
A APAE de Gramado apresentou, em 2017, um crescimento considerável em seus ativos, possivelmente em consequência de um aporte financeiro não identificado pela autora desta pesquisa, incorporado no seu capital social, e que triplicou suas aplicações financeiras. No mesmo período, mais receitas foram auferidas, de modo que as despesas foram reduzidas. Tudo isso fez com o que o superávit aumentasse.

Sabendo que entidades sem fins lucrativos não distribuem lucros, mas, por meio do superávit, investe em ativos, esperava-se que a APAE de Gramado, fundada em 1969 e a mais antiga dentre as três entidades analisadas, apresentasse ativos mais relevantes, contudo, a APAE de Flores da Cunha, que presta serviços sociais para comunidade desde 1973, apresentou maior eficiência na distribuição de seus ativos. Tendo em vista que a APAE de São Marcos foi inaugurada apenas em 1980, seus ativos apresentam pouca variação.

A figura 19 expressa os valores de receita bruta de cada entidade. Verifica-se, desta forma, que São Marcos abriga a APAE com maior receita bruta. Outrossim, a APAE de

Gramado apresentou crescimento em sua arrecadação até 2017 e em 2018 suas receitas caíram cerca de 19%, devido às contribuições espontâneas que diminuíram significativamente, representando uma queda de 53,14%.

Figura 19 - Receita bruta das entidades



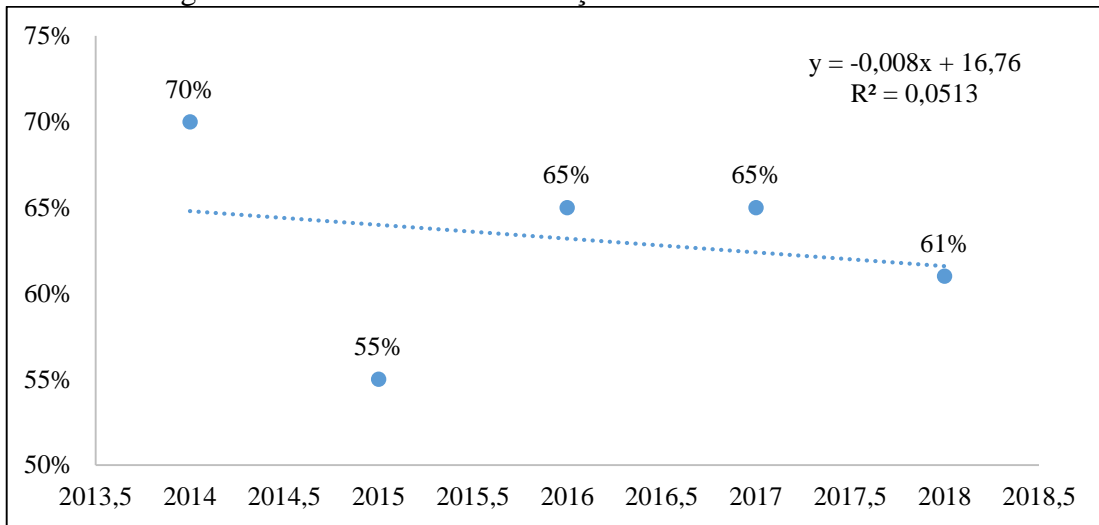
Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

4.6 ANÁLISE DAS SUBVENÇÕES E DESPESAS POR ATENDIMENTO POR MEIO DE REGRESSÃO LINEAR

Para colaborar com a prestação de informações que auxiliarão as entidades, foi aplicado o método estatístico de regressão linear, para apurar o valor de subvenções que as APAEs receberão em 2019.

A figura 20 demonstra a variação das subvenções da APAE de São Marcos no período de 2014 a 2018 e, por meio da equação, contata-se que em 2019 sua receita total, a título de subvenções, será de 60%. O coeficiente de determinação múltipla (R^2) de 0,0513 indica que apenas 5% da variação nas subvenções pode ser explicada pela variação do tempo. Isto é, de modo geral, o percentual de subvenções em relação a receita total varia por outro fato que não o decorrer do tempo.

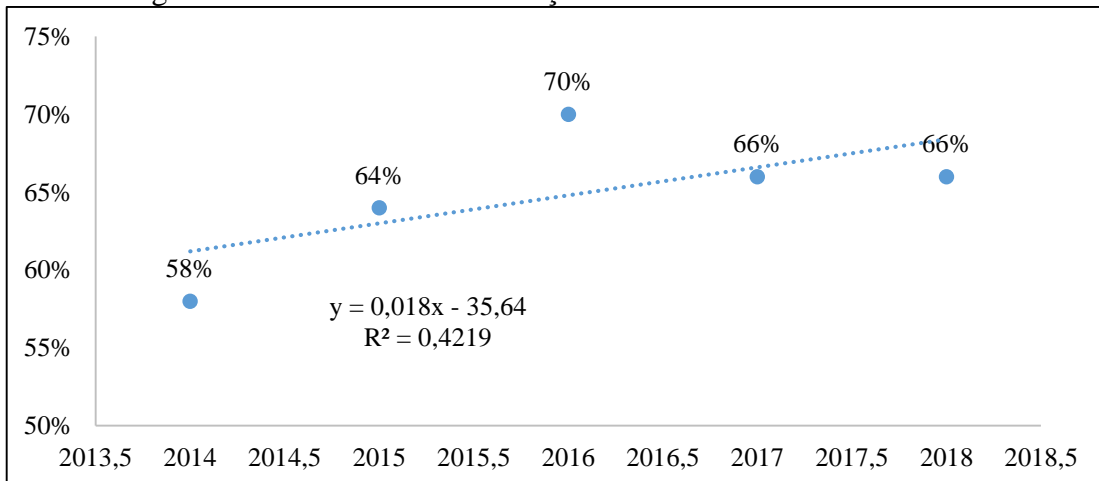
Figura 20 - Tendência de subvenções da APAE de São Marcos



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Na APAE de Flores da Cunha, o método estatístico apresentou tendência de subvenções de 70% em relação à receita total da entidade. Conforme a figura 21, o coeficiente de determinação múltipla será de 0,4219. Dessa forma, a variação do percentual de subvenções pode ser justificada pelo passar dos anos em 42%.

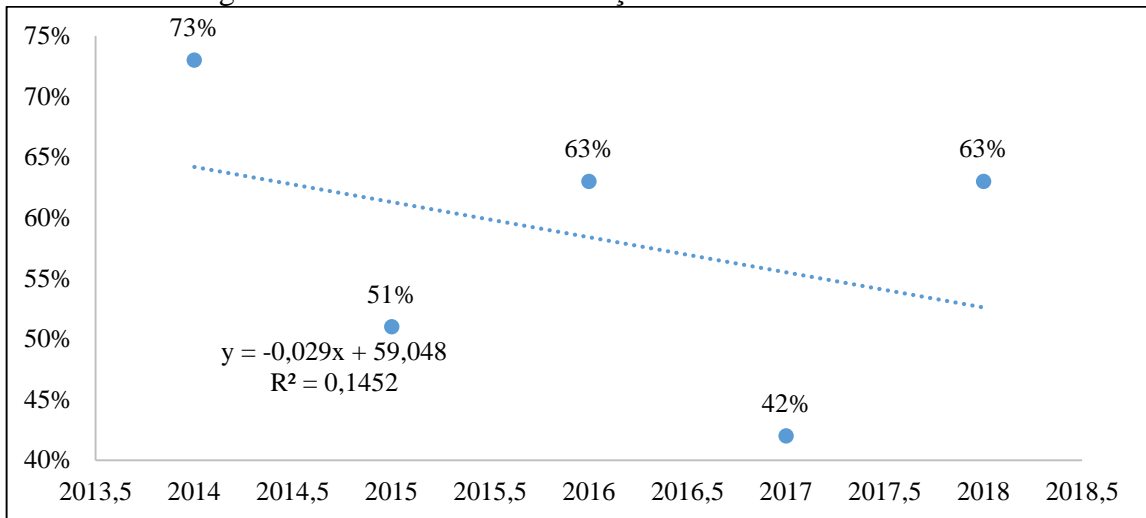
Figura 21 - Tendência de subvenções da APAE de Flores da Cunha



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

De acordo com a figura 22, analisou-se que a tendência do percentual de subvenções em relação à receita total da APAE de Gramado no período de 2014 a 2018 e, por meio da equação, contata-se que em 2019 sua receita total, a título de subvenções, será de 49%. O R^2 é de 0,1452, ou seja, evidencia-se que a variação percentual de subvenções é explicada pela variação do tempo em apenas 14%

Figura 22 - Tendência de subvenções da APAE de Gramado

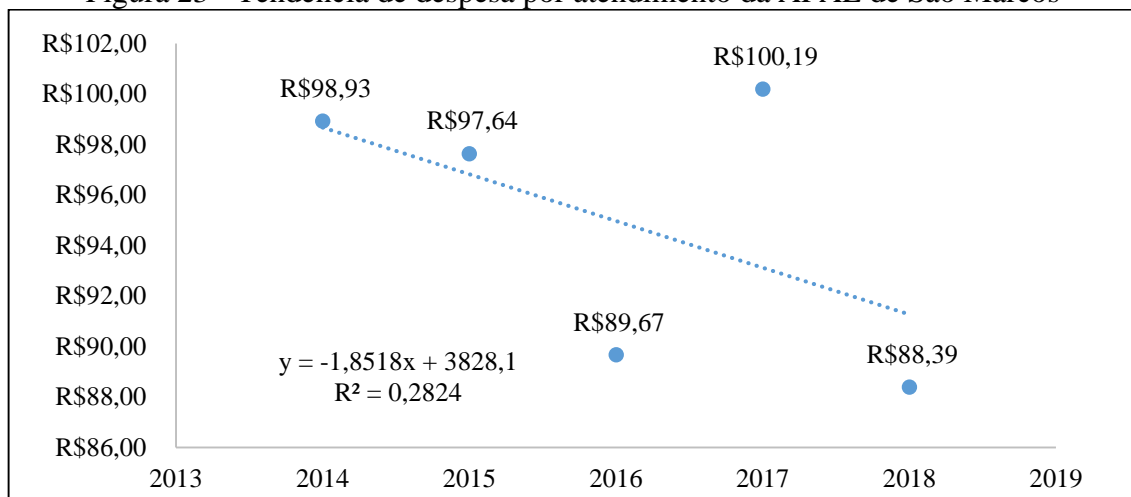


Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

O mesmo método estatístico foi aplicado no valor gasto por atendimento na APAE de São Marcos e na APAE de Gramado, visto que a APAE de Flores da Cunha não possui controle de atendimentos que realiza anualmente. Os valores encontrados em cada atendimento foram atualizados até o ano de 2018, conforme percentual do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

A APAE de São Marcos também apresentou queda na despesa por atendimento, como demonstra a figura 23.

Figura 23 - Tendência de despesa por atendimento da APAE de São Marcos

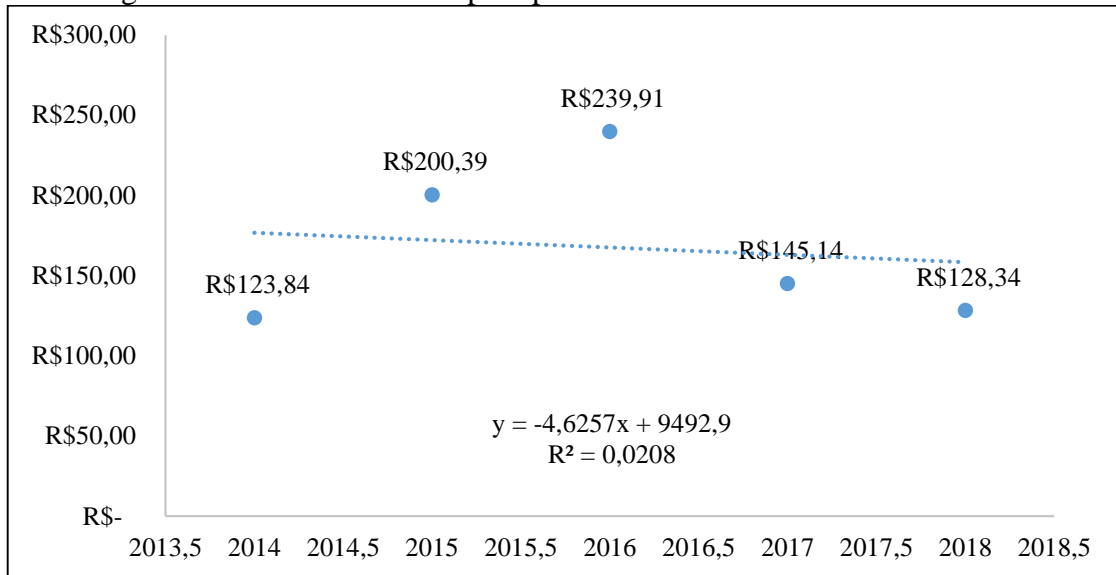


Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

Com base na tendência para 2019, espera-se que cada atendimento cote 89,31 reais. O coeficiente de determinação múltipla é de 0,2824, valor este que está distante de 1,0. Dessa forma, verifica-se que a variação no valor da despesas não se deu pelo passar do tempo.

A figura 24 salienta que, até 2016, as despesas de cada atendimento aumentaram significativamente na APAE de Gramado, de maneira que nos anos seguintes foi possível evidenciar uma queda. Conforme a linha de tendência, em 2019 as despesas crescerão. Com a resolução da equação, chegou-se a despesa de 153,61 reais para cada atendimento.

Figura 24 - Tendência de despesa por atendimento da APAE de Gramado



Fonte: Desenvolvido pela autora deste estudo.

O coeficiente de determinação múltipla indica que 2% da variação nas despesas são explicados pelo tempo. Portanto, verifica-se que o aumento nas despesas não foi influenciado pelo tempo.

Quando a influência do tempo foi comparada com a variação do percentual de subvenções de cada entidade, averiguou-se que a APAE de Flores da Cunha foi a mais afetada, pois a variação do período foi em 42%. No entanto, a APAE com menor R^2 , ou seja, a menos influenciada pelo passar dos anos, foi a de São Marcos, com apenas 5% de variação. Porém, o tempo influenciou cerca de 28% na variação das despesas por atendimento na APAE de São Marcos, já na APAE de Gramado a influencia na variação foi de apenas 2%. Nesse sentido, destaca-se que a variação nas despesas na instituição de Gramado foi motivada por outro fator, que não o tempo.

5 CONCLUSÃO

O número de entidades do Terceiro Setor vem crescendo consideravelmente nos últimos anos, principalmente as associações e os institutos, formados a partir de iniciativas privadas e voluntariado. Essas instituições podem ser associações, fundações, organizações religiosas, partidos políticos, empresas individuais de responsabilidade limitada e entidades beneficentes.

Por meio deste estudo, observam-se as dificuldades enfrentadas pelas organizações do Terceiro Setor em relação à utilização de ferramentas da contabilidade gerencial, que podem auxiliá-las e assessorá-las na busca por seus resultados financeiros satisfatórios e que viabilizem sua continuidade.

A contabilidade gerencial pode ser uma ferramenta importante para os gestores das entidades, pois ela fornece informações sintetizadas e controles sobre as atividades operacionais por elas praticadas, capazes de auxiliar a sua administração.

Para verificar a importância e a aplicabilidade da contabilidade gerencial no Terceiro Setor, realizou-se um estudo em três APAEs, sendo elas as encontradas nas cidades de São Marcos, de Flores da Cunha e de Gramado, com o intuito de verificar a aplicação da contabilidade gerencial nessas entidades, a fim de proporcionar suporte e melhorias em seu gerenciamento.

Após a realização das análises, observou-se que os objetivos geral e específicos foram alcançados, pois, com o auxílio de diversos pesquisadores, efetuou-se um estudo bibliográfico relacionado à contabilidade gerencial e ao Terceiro Setor, e verificou-se a existência de indicadores de eficiência aplicáveis a entidades do desse setor.

De modo geral, as APAEs devem transparecer e publicar suas demonstrações na imprensa, seja ela privada ou pública. Assim, os balanços patrimoniais, as demonstrações de resultado do exercício e as notas explicativas puderam ser localizadas nos sítios de cada organização.

Além disso, afirma-se que a contabilidade gerencial é um instrumento suplementar para o processo de desenvolvimento das associações e demais entidades do Terceiro Setor, pois, com base em dados já coletados e por meio de sua utilização, é possível desenvolver cenários futuros e elaborar estratégias de crescimento e captação de recursos.

As variações encontradas nos indicadores das APAEs analisadas podem ser justificadas pelo fato de se tratarem de entidades localizadas em municípios com diferentes segmentos econômicos, isto é, pertencentes ao transporte, ao turismo e à agricultura. A renda per capita de

cada município influenciou significativamente nas doações espontâneas, que apresentaram variação em todos os anos analisados.

A busca por subvenções junto ao Governo influenciou na evolução de cada entidade. Constatou-se, assim, um expressivo engajamento das entidades na busca por recursos. Apesar de a economia ter apresentado dificuldades e as entidades arrecadado menos, continuou-se a investir em seus ativos.

A aplicação de métodos estatísticos é de suma importância para as entidades, pois pode-se prever um percentual de subvenções a serem recebidas do Governo e, com isso, cada APAE pode desenvolver um planejamento de acordo com as receitas e despesas projetadas para 2019. Essa ciência tem a pretensão de melhorar o desempenho das entidades, no sentido de reduzir custos e auxiliar na busca por receitas.

Mediante a aplicação da regressão linear no percentual de subvenções das entidades, verificou-se que o tempo não influenciou a variação dos valores das APAE de São Marcos e de Gramado, porém na APAE de Flores da Cunha o tempo foi responsável pela variação de 42%. Ademais, o tempo não influenciou a variação das despesas por atendimento nas APAEs de São Marcos e de Gramado, visto que o coeficiente de determinação múltipla foi de 28% e 2%, respectivamente.

Através deste estudo, conclui-se que as entidades apresentaram, no decorrer dos anos, variações em seu desempenho, apresentando oscilações nos indicadores aplicados, onde em alguns anos observou-se melhores resultados e, em outros, resultados inferiores. Porém, o que mais ficou evidente é que as APAEs não possuem uma previsão de receitas e suas despesas variam consideravelmente em detrimento de contribuições espontâneas.

A análise das demonstrações contábeis é um instrumento importante para avaliar e acompanhar o desempenho das entidades. Analisar as APAEs sem ter o conhecimento do cotidiano de cada uma gera certa dificuldade para o analista, pois limita a sua interpretação a cálculos, notas explicativas e relatórios da administração que, muitas vezes, não contém todas as informações necessárias para a realização da análise adequada a partir da realidade de cada organização.

Uma das principais vantagens de utilizar indicadores de desempenho está na capacidade de tomar decisões mais assertivas. Medir os resultados obtidos é um processo importante para o sucesso de um projeto. Adotar indicadores de desempenho pode trazer efeitos muito positivos para a gestão de entidades como as que foram foco do estudo, no controle de atividades, na identificação de problemas e até para medir a satisfação dos serviços prestados aos beneficiários.

A literatura é limitada sobre a aplicabilidade da contabilidade gerencial no Terceiro Setor, o qual está em constante crescimento. Dessa forma, este estudo contribui com o meio acadêmico, evidenciando indicadores de eficiência presentes na contabilidade gerencial, que podem ser utilizados pelas entidades em prol do seu crescimento organizacional.

Esta pesquisa apresenta a importância dos conhecimentos na área da contabilidade gerencial e sobre o Terceiro Setor, e expõe as dificuldades que as entidades têm para conseguir conciliar todas as informações contábeis, para melhor utilizá-las. Salienta-se, assim, a importância deste trabalho para as entidades analisadas, tendo em vista que elas merecem apoio de toda a sociedade.

Visto que nenhuma das entidades em estudo faz uso de indicadores de eficiência e desempenho, este estudo teceu algumas recomendações para as entidades. Assim, sugere-se: (1) a utilização de indicadores de eficiência e desempenho e análise vertical e horizontal, para analisar todas as informações institucionais referentes a sua atual situação, a fim de elaborar estratégias de crescimento, captar recursos e tomar decisões administrativas; (2) a aplicação do controle de custos orçados com os custos efetivados, tendo em vista que não foi possível aplicar o indicador de eficiência dos custos realizados; (3) a observação das limitações do estudo, as quais ocorreram devido à obtenção de dados para posterior cálculo e análise, pois as associações não possuem controle de algumas informações necessárias, como custos e atendimentos anuais; e (4) aplicação de controle de custos e controle de número de atendimentos anuais, visando a cobrir as limitações das entidades.

REFERÊNCIAS

APAE. **Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de São Marcos-RS**. Disponível em: <http://saomarcos.apaers.org.br/>. Acesso em: 16 mar. 2019a.

APAE. **Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Flores da Cunha-RS**. Disponível em: <http://floresdacunha.apaers.org.br/>. Acesso em: 16 mar. 2019b.

APAE. **Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Gramado-RS**. Disponível em: <http://gramado.apaers.org.br/>. Acesso em: 16 mar. 2019c.

ARAÚJO, Jéssica Paloma Franke de et al. Evidenciação das Demonstrações Contábeis das Entidades Portadoras do Título de Utilidade Pública Federal de Rondônia. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, v. 6, n. 3, p. 538-556, jan./jun. 2015.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edição 70, 1977.

BAZZI, Samir. **Análise das demonstrações contábeis**. São Paulo. Pearson Education do Brasil, 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 09 out. 2018.

BRASIL. Código Civil. **Lei nº 13.800 de 04 de janeiro de 2019**. Autoriza a administração pública a firmar instrumentos de parceria e termos de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público com organizações gestoras de fundos patrimoniais; altera as Leis nº s 9.249 e 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e 12.114 de 9 de dezembro de 2009; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13800.htm. Acesso em: 07 abr. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013**. Altera a Lei nº 12.793, de 2 de abril de 2013, para dispor sobre o financiamento de bens de consumo duráveis a beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV); constitui fonte adicional de recursos para a Caixa Econômica Federal; altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, para prever prazo de aplicação das sanções previstas na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990; altera as Leis nº 12.761, de 27 de dezembro de 2012, nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nº 9.615, de 24 de março de 1998; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12868.htm. Acesso em: 10 out. 2018.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

BUSSAB, Wilton de O., MORETTIN, Pedro Alberto. **Estatística Básica**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002 trata de entidades sem finalidade de lucros**. 2015a. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)). Acesso em: 16 set. 2018.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2008. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/uparq/Manual_procedimentos2008.pdf. Acesso em: 09 out. 2018.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos para o Terceiro Setor**. 2015b. Disponível em: portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf. Acesso em: 11 nov. 2018.

CRC-RS. CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro setor guia de orientação para o profissional da Contabilidade**. 2018. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf. Acesso em: 12 set. 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CRESPO, Antonio Arnot. **Estatística fácil**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DALL'AGNOL, Camila et al. Transparency and accountability in resource mobilization in the third sector: a multiple case study conducted in southern brazil la transparencia y la rendición de cuentas en la movilización de recursos en el Tercer Sector. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 2, p.187-203, 2017.

DEVORE, Jay L. **Probabilidade e estatística para engenharia e ciências**. 8. ed. Tradução Norte-americana. São Paulo: Cengage Learnig, 2015.

FENAPAES. Federação Nacional das APAES. **Parecer 004/2018**. Distrito Federal, 23 abr. 2018. Disponível em: https://apaep.org.br/fl/normal/95912-004_parecer_publicacao_balanc%CC%A7o.pdf. Acesso em: 03 já. 2019.

FONSECA, N. F. et al. Análise do Desempenho Recente de Fundos de Investimento no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 95-116, 2007.

FUNDEB. **Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação**. Disponível em: <https://www.fnnde.gov.br/financiamento/fundeb/area-para-gestores/consultas>. Acesso em: 27 mar. 2019.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson José. **Fundações privadas: doutrina e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HUDSON, Mike. La Gestión de las Organizaciones no Lucritivas. **Revista Española del Tercer Sector**, Espanha, v. 6, p.153-176, 2007.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pessoas com deficiência**: adaptando espaços e atitudes. 2017. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/16794-pessoas-com-deficiencia-adaptando-espacos-e-atitudes>. Acesso em: 27 out. 2018.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **São Marcos**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/sao-marcos/panorama>. Acesso em: 02 jan. 2019.

IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/busca.html?searchword=ipca&searchphrase=all>. Acesso em: 30 mar. 2019.

LEVINE, David M. et al. **Estatística**: teoria e aplicação - usando o Microsoft Excel em português. Rio de Janeiro: Gen Grupo Editorial Nacional, 2012.

LIMA, Gudrian Marcelo Loureiro de; FREITAG, Viviane da Costa. **Contabilidade para entidade sem fins lucrativos**: teoria e prática. São Paulo: Intersaberes, 2014.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades beneficentes de assistência social**: contabilidade, obrigações acessórias e principais. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**: contabilidade empresarial. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso**: uma estratégia de Pesquisa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MASCARENHAS, Sidnei A. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MEREGE, Luiz Carlos. **Terceiro Setor**: finalmente no PIB 07/12/2015. Disponível em: <http://www.parceirosvoluntarios.org.br/terceiro-setor-finalmente-no-pib/>. Acesso em: 04 dez. 2018.

MILANI FILHO, Marco Antônio Figueiredo. **A eficiência produtiva no Terceiro Setor**: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares. 2009. 220 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento**: pesquisa qualitativa em saúde. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social na Área de Saúde (CEBAS)**. Disponível em: <http://portalms.saude.gov.br/acoes-e-programas/cebas>. Acesso em: 08 nov. 2018.

MONSER, Neusa Teresinha Ballardin et al. **Terceiro Setor: Guia de orientação para o profissional da contabilidade.** Conselho Regional de Contabilidade, CRS-RS. 2011.

MONSER, Neusa Teresinha Ballardin et al. **Terceiro Setor: Guia de orientação para o profissional da contabilidade.** Conselho Regional de Contabilidade, CRS-RS. 2018.

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

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do terceiro setor e instituições religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal.** 4. ed. São Paulo: Atlas: 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez, SILVA; Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica: textos e casos práticos com solução.** 11^a ed. São Paulo: Atlas: 2015

OYAOMARI, José Carlos Tiomatsui et al. **Contabilidade Gerencial: Ferramentas para melhoria de desempenho empresarial.** São Paulo: Atlas, 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional.** 3. Ed. São Paulo: Congage Learning, 2015.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhista e tributários.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PÁTARO, Carolina Ribeiro; OLIVA, Diego Coletti. **Construindo a pesquisa: métodos, técnicas e práticas em sociologia.** Curitiba: InterSaberes, 2017.

PEROVANO, Dalton Gean. **Manual de metodologia da pesquisa científica.** Curitiba: Inter Saberes, 2016.

PIZZOLATO, Nelio Rodrigues. **Introdução à contabilidade gerencial.** 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SLOMSKI, Valmor et al. **Contabilidade do Terceiro Setor: uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas.** São Paulo: Atlas, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

APÊNDICE A - DESPESA ANUAL ESTIMADA POR BENEFICIÁRIOS

PERÍODO	2014	2015	2016	2017	2018	MÉDIA
Despesas estimadas por ano (FUNDEB)	3566,23	4083,51	4293,93	4775,97	4974,80	4338,89
APAE de São Marcos	7327,63	7773,91	8113,36	8229,59	8765,45	8041,99
APAE de Flores da Cunha	7839,67	7436,57	7744,07	9495,81	10608,52	8624,93
APAE de Gramado	3445,71	3865,19	4455,28	4421,99	5089,73	4255,58

Legenda: valores em reais.

APÊNDICE B – RECEITA BRUTA DAS ENTIDADES

APAE SÃO MARCOS	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	MÉDIA	%
RECEITA BRUTA	R\$ 801.914,05	100%	R\$ 970.656,67	100%	R\$ 881.047,15	100%	R\$ 876.130,42	100%	R\$ 977.374,78	100%	R\$ 4.507.123,07	100%
SUBVENÇÃO	R\$ 562.720,08	70%	R\$ 538.319,50	55%	R\$ 570.944,02	65%	R\$ 569.834,62	65%	R\$ 595.633,85	61%	R\$ 2.837.452,07	63%
CONTRIB. ESPONTÂNEAS E RECURSOS PRÓPRIOS	R\$ 239.193,97	30%	R\$ 432.337,17	45%	R\$ 310.103,13	35%	R\$ 306.295,80	35%	R\$ 381.740,93	39%	R\$ 1.669.671,00	37%
APAE FLORES DA CUNHA	2014		2015		2016		2017		2018		MÉDIA	%
RECEITA BRUTA	R\$ 740.806,00	100%	R\$ 808.278,45	100%	R\$ 796.849,84	100%	R\$ 881.506,26	100%	R\$ 949.661,87	100%	R\$ 4.177.102,42	100%
SUBVENÇÕES	R\$ 429.976,76	58%	R\$ 515.682,26	64%	R\$ 558.231,78	70%	R\$ 580.760,21	66%	R\$ 630.984,69	66%	R\$ 2.715.635,70	65%
CONTRIB. ESPONTÂNEAS E RECURSOS PRÓPRIOS	R\$ 310.829,24	42%	R\$ 292.596,19	36%	R\$ 238.618,06	30%	R\$ 300.746,05	34%	R\$ 318.677,18	34%	R\$ 1.461.466,72	35%
APAE GRAMADO	2014		2015		2016		2017		2018		MÉDIA	%
RECEITA BRUTA	R\$ 329.046,92	100%	R\$ 474.502,03	100%	R\$ 590.126,21	100%	R\$ 872.391,94	100%	R\$ 705.995,38	100%	R\$ 2.972.062,48	100%
SUBVENÇÕES	R\$ 239.773,34	73%	R\$ 240.521,63	51%	R\$ 367.459,72	62%	R\$ 357.324,91	41%	R\$ 425.958,98	60%	R\$ 1.631.038,58	55%
CONTRIB. ESPONTÂNEAS E RECURSOS PRÓPRIOS	R\$ 89.273,58	27%	R\$ 233.980,40	49%	R\$ 222.666,49	38%	R\$ 515.067,03	59%	R\$ 280.036,40	40%	R\$ 1.341.023,90	45%

APÊNDICE C – DESPESA POR ATENDIMENTO APAE DE SÃO MARCOS

APAE DE SÃO MARCOS	GASTO POR ATENDIMENTO	2014	2015	2016	2017	2018	VALOR ATUALIZADO PARA 2018
	IPCA	6,41%	10,67%	6,29%	2,21%	3,75%	
2014	R\$ 74,53	R\$ 79,31	R\$ 87,77	R\$ 93,29	R\$ 95,35	R\$ 98,93	R\$ 98,93
2015	R\$ 78,27	-	R\$ 86,62	R\$ 92,07	R\$ 94,11	R\$ 97,64	R\$ 97,64
2016	R\$ 79,56	-	-	R\$ 84,56	R\$ 86,43	R\$ 89,67	R\$ 89,67
2017	R\$ 94,48	-	-	-	R\$ 96,57	R\$ 100,19	R\$ 100,19
2018	R\$ 85,20	-	-	-	-	R\$ 88,39	R\$ 88,39

APÊNDICE D – DESPESA POR ATENDIMENTO APAE DE GRAMADO

APAE DE GRAMADO	GASTO POR ATENDIMENTO	2014	2015	2016	2017	2018	VALOR ATUALIZADO PARA 2018
	IPCA	6,41%	10,67%	6,29%	2,21%	3,75%	
2014	R\$ 93,30	R\$ 99,28	R\$ 109,87	R\$ 116,78	R\$ 119,37	R\$ 123,84	R\$ 123,84
2015	R\$ 160,65	-	R\$ 177,79	R\$ 188,97	R\$ 193,15	R\$ 200,39	R\$ 200,39
2016	R\$ 212,85	-	-	R\$ 226,24	R\$ 231,24	R\$ 239,91	R\$ 239,91
2017	R\$ 136,87	-	-	-	R\$ 139,89	R\$ 145,14	R\$ 145,14
2018	R\$ 123,70	-	-	-	-	R\$ 128,34	R\$ 128,34

