

CONTRIBUIÇÃO DO PONTO DE EQUILÍBRIO NO PROCESSO DECISORIAL DE UMA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR¹

Letiane Hilario Oliveira²
Ângela Rozane Leal de Souza³

RESUMO

O terceiro setor trata de questões voltadas ao bem-estar social, remediando lacunas da sociedade, não abrangidas pelos setores público ou privado e, nesta conjectura, entende-se a Associação Patas Dadas como uma organização engajada em combater o desamparo animal. Frente à relevância dos serviços prestados pela entidade, este estudo analisa qual é o ponto de equilíbrio contábil da Associação Patas Dadas. Haja vista que a entidade não visa o lucro, o objetivo deste estudo compreende atestar o ponto de equivalência financeira da instituição, na qual não implicaria em superávit ou déficit. Quanto aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa é classificada como um estudo de caso qualitativo e descritivo, sendo utilizadas técnicas de observação, bem como consultas aos sistemas de controle fornecidos pela entidade. Os resultados obtidos demonstram que a entidade operou em déficit nos anos de 2015 e 2016 e, para atingir o ponto de equilíbrio, entende-se que é necessário minimizar seus custos variáveis ou ampliar suas arrecadações. Sendo assim, observou-se que, devido às facilidades do uso da internet e às repercussões positivas que esta provoca, potencializar a arrecadação da entidade por meio de doações via internet, as chamadas vaquinhas *online*, mostra-se uma solução viável para a desigualdade econômica da Associação.

Palavras-chave: Ponto de Equilíbrio. Análise Custo/Volume/Lucro. Terceiro Setor.

CONTRIBUTION OF BREAK-EVEN POINT IN THE DECISION-MAKING PROCESS OF A THIRD SECTOR ENTITY

ABSTRACT

The third sector deals with issues related to social welfare, solving matters of society not covered by the public or private sector and, in this conjecture, the Patas Dadas Association is understood as an organization engaged in combating animal abandonment. Facing the relevance of the services provided by the entity, this study analyze the accounting break-even point of the Patas Dadas Association. Since the Association does not aim any profit, the purpose of this study is to confirm the financial equivalence point in the institution, in which it would not incur surplus or deficit. As for the methodological procedures, this research is classified as a qualitative and descriptive case study, using observation techniques, as well as

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no primeiro semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS (letiane1000@hotmail.com).

³ Orientadora: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Doutora em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS (angela.souza@ufrgs.br).

queries to the control systems provided by the entity. The results show that the entity had deficit in the 2015 and 2016 in order to reach the break-even point its necessary to minimize variable costs or to increase their incomes. Thus, it was observed that due the use of the internet and the positive repercussions that it causes, increase the revenue of the entity, through internet donations, called “*vaquinhas online*”, is a viable solution the economic imbalance of the Association.

Keywords: Break-Even Point. Cost/Volume/Profit Analysis. Third Sector

1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor tem a finalidade de proporcionar serviços públicos e concentra-se, principalmente, em questões sociais. No primeiro setor encontra-se o governo, que tem a responsabilidade de tratar dos assuntos sociais; enquanto que o setor responsável pelas questões individuais é denominado setor secundário. Com a ineficiência do Estado, o setor privado passa a incorporar as questões sociais através de instituições que compõem o terceiro setor (MAÑAS; MEDEIROS, 2012; KANITZ, 2017; ZANLUCA, 2017).

O setor terciário, diante disso, é constituído por organizações não governamentais e também pelas organizações sem fins lucrativos. Nesse contexto, a Associação Patas Dadas configura uma entidade sem fins lucrativos que surgiu em 2009, primeiramente com a união de diversos estudantes universitários em resposta a uma série de maus tratos que ocorreram no Campus da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), em seguida, em 2011, como uma Ação de Extensão da UFRGS e por fim, desde 2015, como uma Associação (PATAS DADAS, 2017). Conforme *United Nations* (2003) as entidades sem fins lucrativos se configuram por não se caracterizarem como objetos do Estado, não distribuírem lucros, por gerenciarem suas próprias atividades, por serem fundadas livremente por pessoa ou grupos de pessoas, além de serem constituídas legalmente.

Tanto as empresas de natureza privada quanto as de caráter sem fins lucrativos buscam, além de desenvolverem suas atividades, assegurar sua perpetuidade e, para tal, é essencial que disponham das melhores informações a sua disposição. Nesse sentido, a contabilidade tem se modernizado exponencialmente nos últimos anos e, no âmbito da contabilidade de custos, está substituindo a função de apenas avaliar estoques e tratar de atividades industriais, ampliando sua atuação para outros campos, tais como o da gestão.

Tanto Santos *et al.* (2015) quanto Crepaldi (2010) apontam que a contabilidade de custos apresenta as atribuições básicas para a contabilidade gerencial, sendo as principais

delas o auxílio para a tomada de decisões e os mecanismos de controle. No setor terciário, ainda que a administração não tenha o comprometimento de garantir retorno para os investimentos, o domínio das implicações que decorrem do inter-relacionamento entre receitas, despesas e custos é um ponto importante para a tomada de decisões e pode ser proporcionado pela gestão contábil.

Pereira (2009, p. 241) afirma que o controle concreto dos custos é possível quando comparado com a receita, pois “[...] se um custo é relevante para fins de controle, então, sua confrontação com a correspondente receita gerada constitui um parâmetro para avaliar tal relevância”. Diversas abordagens são capazes de expressar a relação entre custos e receitas, entre estas o ponto de equilíbrio, que se mostra adequado para o planejamento empresarial, segundo Warren, Reeve e Fess (2008, p. 100), por determinar “[...] o nível de operações no qual as receitas e os custos expirados (despesas) de uma empresa são exatamente iguais”, o que significa que, em situação de equilíbrio, a organização está operando sem lucro ou prejuízo.

Assim, o presente estudo tem o propósito de responder a seguinte questão: **qual o ponto de equilíbrio contábil da Associação Patas Dadas?** Complementarmente, o objetivo geral do estudo é identificar o ponto no qual a receita total da Associação Patas Dadas se equivale aos custos e despesas totais da entidade e a importância deste ponto crítico para a sua sustentabilidade financeira.

Relacionam-se os objetivos específicos a seguir, a fim de atingir o objetivo geral e orientar o estudo:

- a) analisar as informações de receitas e custos dentro do processo de prestação de serviços da Associação Patas Dadas;
- b) detectar a atual situação quanto aos controles de custos da entidade; e
- c) identificar as principais variáveis para atingir o ponto de equilíbrio da instituição.

O objeto deste estudo se justifica, pois, se observa nos meios de comunicação, sobretudo na internet, que a cada dia cresce o conhecimento de casos de maus tratos e abandonos de animais. Para Alves *et al.* (2013), é reiterado o desamparo animal na América Latina e, desta forma, pode ser considerado um risco à saúde pública, social, ecológica e econômica, uma vez que sem a devida vacinação ou assistência à saúde desses animais, o que sucede são doenças que, posteriormente, podem ser transmitidas aos seres humanos.

Na contramão desde fato, há sete anos a Associação Patas Dadas foi criada visando o bem comum de cães, gatos e comunidade acadêmica do Campus UFRGS. A Associação

expressa sua relevância ao atuar na proteção animal dentro do Campus, possibilitando os cuidados necessários para saúde e posterior adoção consciente e responsável dos animais.

Valadão, Malaquias e Sousa (2009) apontam que um dos principais motivos de inquietude nas organizações sem fins lucrativos está relacionada à sua concepção de futuro e a adequar sua sustentabilidade, consolidando-se como instituição. Sob essa perspectiva, a fim de assegurar sua existência, a Associação Patas Dadas capta recursos, principalmente, por meio da venda de produtos e da organização de eventos. Porém, a gestão financeira da associação é feita de modo empírico.

No que tange à organização deste estudo, além desta introdução, o artigo está estruturado em mais quatro partes, que compreendem o referencial teórico, subdividido em quatro categorias; e a metodologia de pesquisa. Sequencialmente, são descritos e analisados os dados obtidos e, por fim, são apresentadas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados tópicos conceituais e teóricos relacionados ao terceiro setor, contabilidade de custos, análise do custo volume lucro, além de outros estudos publicados na área.

2.1 O TERCEIRO SETOR

O código civil brasileiro, sob o ponto de vista das atividades que se dispõem, admite as formas jurídicas de Associações ou Fundações, conforme os incisos I e III do art. 44 do Código Civil (BRASIL, 2002). As fundações são organizações sem fins lucrativos, podendo ser públicas ou privadas, sendo constituídas a partir da destinação de um patrimônio com o intuito de servir a uma causa. No caso das fundações públicas, tratam-se de instituições de personalidade jurídica de direito público, sem fins lucrativos, criadas por autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades de interesse público, tais como educação, cultura, pesquisa, etc. (MONSER *et al.*, 2011). Quanto às associações, o art. 53 do Código Civil Brasileiro determina que representam a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos (BRASIL, 2002), perseguindo a defesa de determinados interesses, sem ter o lucro como objetivo.

No Brasil, em 2010, foram identificadas oficialmente 290,7 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL) e, do total de entidades públicas e privadas do

Brasil, as FASFIL representam 5,2%. Essas instituições ocupam 2,1 milhões de pessoas em atividades diversificadas, destacando-se as entidades voltadas à defesa de direitos e interesses dos cidadãos (30,1%) e as religiosas (28,5%). Nota-se que ainda é pequena a presença das entidades voltadas ao Meio ambiente e à Proteção Animal – 1% do total das FASFIL (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA; INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE, 2012).

O Terceiro Setor origina bens e serviços – públicos e privados – e é composto por organizações privadas e sem fins lucrativos que desenvolvem relevantes práticas sociais. Conforme Camargo *et al.* (2002), as organizações desse setor buscam precisamente detectar e extinguir os problemas na sua origem, desenvolvendo condições para saná-los. Os autores afirmam que a iminência de transformar índices paradoxais da sociedade em grandeza econômica é papel do terceiro setor, pois este é responsável por criar uma nova consciência social, cuja incumbência consiste em promover um benefício coletivo.

Houve um grande desenvolvimento do setor terciário no Brasil nos últimos anos e, em virtude da sua importância, se torna necessário o aperfeiçoamento da administração dessas entidades e também de seus voluntários. Para tanto, é necessário sofisticar as competências gerências daqueles que são responsáveis pela tomada de decisão, estipular propósitos e finalidades, delimitar sua missão, incentivar o engajamento dos voluntários, planejar sua sustentabilidade elegendo os meios mais adequados, restringir os custos e, simultaneamente, contar com uma boa e transparente contabilidade. (ADETS, 2017).

De forma complementar, é substancial a necessidade de zelar pela transparência e fiabilidade dos projetos desenvolvidos pelas instituições do setor terciário. Bovens, Goodin e Schillemans (2014) resumem que o conceito mínimo de *accountability* concerne o fornecimento de respostas, pois relaciona o agente da atividade e quem recebe o resultado da ação ou, ainda, quem tem o dever e a quem é devida a prestação de contas. Nessa perspectiva, as práticas de *accountability* – embora ainda não sejam comuns em entidades do terceiro setor – expressam uma maneira efetiva de prevenir o mau uso ou mesmo a aplicação inadequada dos recursos captados com doadores.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Martins (2010) afirma que, devido à necessidade de mensurar os estoques no setor industrial, a Contabilidade Financeira originou a Contabilidade de Custo e os princípios desta

última são reflexos desta sucessão. Este autor defende, similarmente, que essa característica restringe outras duas tarefas relevantes na área de custos – a de controle e decisão.

Neste sentido, Bornia (2010, p. 3) corrobora que o bem-sucedido monitoramento das atividades de produção representa um fator determinante para a sobrevivência e sustentabilidade das empresas no competitivo mercado atual e que, “[...] sem a capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente à competição mais eficiente”. Avaliar os custos, de acordo com Hamann *et al.* (2010), compreende um importante instrumento para o desempenho da administração eficaz, dado que essa prática permite reduzir os gastos e potencializar a receita.

2.3 CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO

Devido ao dinamismo do mercado, é primordial que as organizações busquem uma gestão dinâmica e eficiente dos seus custos. De acordo com Blocher *et al.* (2007), a informação que os gestores necessitam para conduzir de fato uma organização, seja ela com ou sem fins lucrativos, é a chamada informação de gestão de custos, que compreende informações financeiras, tais como custos e receitas; e não-financeiras, como por exemplo, produtividade e qualidade.

Assim, o Quadro 1 evidencia um resumo dos principais conceitos que envolvem a gestão de custos e auxiliam a tomada de decisão.

Quadro 1 - Principais conceitos utilizados

Conceitos	Resumo das principais utilidades das informações
Custos e despesas	Todos os gastos que a empresa incorre até finalizar a produção do produto ou serviço são custos; por outro lado, os gastos com bens e serviços que não incidem nas atividades produtivas – mas que são despendidos na obtenção de receitas – são denominadas despesas. (VICECONTI; NEVES, 2013)
	Entre as várias classificações que os custos podem assumir, há uma que considera a relação do valor total do custo em um período versus o volume de produção e que divide os custos em fixos e variáveis (MARTINS, 2010).
	Os custos variáveis mudam os valores totais na mesma proporção que há alteração do nível de atividade total ou volume de output produzido; os custos fixos mantêm-se inalterados na totalidade durante um determinado período de tempo, ainda que haja grandes mudanças relacionadas no nível da atividade total ou volume produzido (HORNGREN; DATAR; RAJAN, 2015).
Margem de contribuição Total e Unitária	Margem de Contribuição Total (MCT) compreende “a diferença entre a receita total e os gastos variáveis totais – custos variáveis e despesas variáveis” e possibilita que, na tomada de decisão, já se tenha conhecimento de quais produtos ou serviços são lucrativos para a organização (FERRONATTO, 2014, p. 41).
	A margem de contribuição total apresenta “o valor que os produtos trazem de resultado para a organização” (LACERDA; LIMA; SOUZA, 2015, p. 88).
	A margem de contribuição total é uma ferramenta fundamental para análise de produtos, visto que propicia informações integrais, capazes de embasar o empreendedor nas suas decisões (ECKERT <i>et al.</i> , 2012)
	O conceito de Margem de Contribuição Unitária (MCU) trata a compreensão de quanto a adição unitária de determinado produto comercializado pelas empresas contribui para o seu lucro (MARCONDES; ANTUNES, 2010).
Ponto de equilíbrio	O ponto de equilíbrio compreende o nível de vendas no qual inexistente o lucro, sendo possível decompô-lo em três aspectos: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF). (BORNIA, 2010).
	O PEC compreende o ponto em que as vendas garantem os custos e despesas fixos, ou seja, o nível de produção em que contabilmente não existiria lucro ou prejuízo (CAVALCANTE; TEIXEIRA, 2000; BORNIA, 2010).
	O PEE representa a quantidade de produtos a serem vendidos a fim de alcançar lucro predeterminado; isto é o grau de produção em que a margem de contribuição sobrepõe-se aos custos e despesas fixas. (CAVALCANTE; TEIXEIRA, 2000; CREPALDI; CREPALDI, 2014).
	O PEF manifesta o volume de venda com o qual a empresa se estabiliza financeiramente, possibilitando o cumprimento de suas obrigações financeiras; em suma, trata do nível de vendas capaz de quitar os gastos desembolsáveis operacionais e não operacionais. (CAVALCANTE; TEIXEIRA, 2000; CREPALDI; CREPALDI, 2014).
Margem de segurança	A Margem de Segurança (MS) reconhece o volume produzido capaz de garantir o ponto de equilíbrio, ou seja, em que o lucro ainda é capaz cobrir os custos e despesas totais, pois o volume de produção é superior ao ponto de equilíbrio (ATRILL; MCLAYNE, 2014).
Alavancagem operacional	A Alavancagem Operacional mede a suscetibilidade do lucro operacional mediante a variação das vendas, preservado as condições de custo fixo e, além disso, mostra-se adequado para demonstrar o melhor momento para o gestor modificar a capacidade do negócio, apresentando um ponto que retrata a eficiência econômica da organização (FRANÇA, 2012).

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos autores citados (2017)

Observa-se, no Quadro 1, que existem indicadores capazes de auxiliar de modo preciso, por meio da análise dos custos, no processo de tomada de decisão. Nesse sentido, segundo Marcondes e Antunes (2010), uma das técnicas fundamentais de custos é a análise do custo-volume-lucro (CVL), que compreende um instrumento relevante para o processo de tomada das decisões, planejamento e gestão organizacional pela desagregação dos custos

fixos e variáveis. Segundo os autores, a constituição do resultado do exercício está condicionada ao desempenho dos custos fixos e variáveis, sendo que estes sofrem influência da quantidade produzida, enquanto que aqueles se mantêm inalteráveis por um tempo limitado, não variando conforme o volume de produção.

Cabe ressaltar que, ao apresentar as demonstrações do resultado em entidades que não possuem o propósito de lucro – ou seja, toda aquela instituição cujo resultado positivo não é designado aos possuidores do patrimônio líquido –, os prejuízos são meramente designados déficit; e os lucros, por sua vez, são nomeados superávits (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2000).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Wernke, Lembeck e Heidemann (2008), ao realizarem um estudo de caso, demonstraram o modo como a análise CVL podia contribuir para aferir o desempenho de uma propriedade rural de pequeno porte. O estudo foi baseado em dados referentes a investimentos exigidos em termos de imóveis, plantel de animais e gastos mensais necessários à manutenção das atividades operacionais da propriedade. Desta forma, observando o CVL em uma propriedade rural voltada à suinocultura, o artigo concluiu que conceitos tais como o ponto de equilíbrio, que integram a análise CVL e geralmente são utilizados em empresas comerciais, podem ser adaptados ao contexto de um empreendimento rural voltado à criação de porcos.

Souza, Schnorr e Ferreira (2011) verificaram a aplicação da análise CVL como um instrumento de gestão, com um estudo de caso múltiplo em indústrias gaúchas de grande porte. Foram feitas entrevistas com os responsáveis pela área de custos em cada empresa estudada, valendo-se de um roteiro com perguntas abertas semiestruturadas. O resultado da pesquisa demonstrou que, na prática, a aplicação da técnica não é tão relevante quanto à ênfase encontrada na literatura de contabilidade gerencial.

Com intuito semelhante, a dissertação de Barros Junior (2013) apresentou um estudo de caso sobre os custos incorridos nos serviços prestados em uma entidade do terceiro setor localizada em Recife (Pernambuco). Em tal estudo foram verificados os processos de controle da entidade e estabelecidos os custos dentro do processo de produção dos serviços, com o intuito de subsidiar a entidade com informações que pudessem, na medida do possível, identificar riscos e possibilitar ações corretivas.

Também utilizando estudo de caso, Collaziol e Maciel (2014) analisaram a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio, buscando constatar qual segmento de empresas químicas

do Vale do Rio dos Sinos mais contribuiu para o resultado da companhia. Em cada segmento, os custos, os dados de preço de venda e o detalhamento dos produtos vendidos pela empresa foram verificados no período de janeiro a agosto de 2009. Concluiu que segmento ou o produto que tem a maior demanda ou o maior valor unitário nem sempre corresponde ao que melhor contribui para o resultado, sendo necessária a análise conjunta de variáveis que impactam no resultado da empresa.

Dispondo da análise CVL e do Fluxo de Caixa Descontado (FCD), Santos *et al.* (2016) avaliaram a viabilidade econômico-financeira de produzir cana-de-açúcar em pequenas propriedades rurais na região de Jaboticabal, São Paulo. Ao final, observaram que o tratamento metodológico elegido é bastante completo para o processo de tomada de decisão do produtor rural; além disso, constataram que além de imperativo, é plausível a separação dos custos fixos e variáveis quando o intuito for a tomada de decisão e o controle das atividades realizadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com relação à abordagem do problema, esta pesquisa é classificada como qualitativa, tendo em vista que se buscou entender as características da Associação Patas Dadas e que, além disso, a fonte direta de dados referentes ao objeto de estudo foi o ambiente em que a associação desenvolve as suas atividades. Os estudos que utilizam uma abordagem qualitativa conseguem conceber “análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado” (RAUPP; BEUREN, 2013, p. 92).

No que tange aos objetivos do estudo, a pesquisa é classificada como descritiva, pois os dados foram observados, registrados e analisados com o intuito de retratar as peculiaridades dos custos da Associação Patas Dadas. Segundo Gil (2011, p. 38), “as pesquisas desse tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre variáveis”.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, haja vista que procura investigar um fenômeno contemporâneo. Esse procedimento caracteriza a análise, extensa e acentuada, de um elemento social; uma verificação baseada na experiência, sobre a qual o pesquisador não tem controle, que explora acontecimentos dentro das suas reais circunstâncias (YIN, 2015) e, “buscando apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto” (MARTINS, 2008, p. 11). O estudo de caso se deu pela

triangulação das seguintes informações: levantamento documental entre setembro de 2016 e abril de 2017; entrevistas semiestruturadas; e observação *in loco* entre março e abril de 2017.

A escolha da Associação Patas Dadas para o estudo se deu em decorrência da facilidade de acesso às informações, devido à participação da pesquisadora como voluntária nessa Associação. No processo de coleta de dados, foram utilizadas técnicas próprias da investigação qualitativa, tais como observação e entrevistas; além de consulta documental aos sistemas de controle fornecidos pela entidade. Para fins de análise, foram calculados indicadores que favorecem a tomada de decisão por parte da entidade, tais como, o ponto de equilíbrio contábil e o grau de alavancagem operacional.

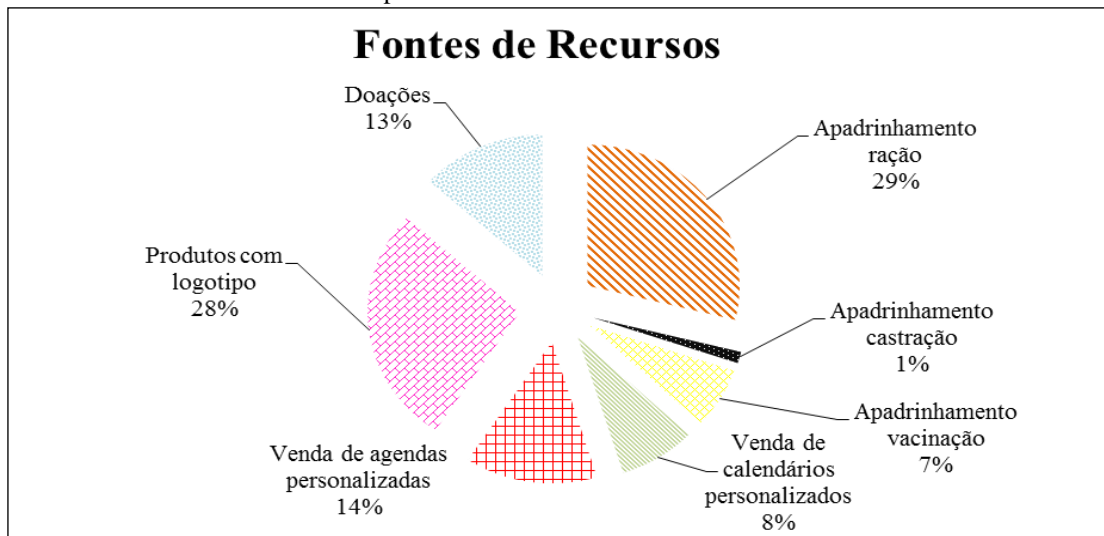
4 ANÁLISE DE DADOS

Os resultados e a análise dos dados foram preparados dispondo como referência a coleta de dados, além da crítica e comparação desses. Discorre-se, preliminarmente, sobre a caracterização da atividade da associação, sequenciado pelo processo de prestação de serviços da entidade, custo da prestação de serviços pelo método de Custeio Variável e, por fim, a análise CVL na atividade de prestação de serviços.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DO TERCEIRO SETOR

O estudo foi empreendido em uma organização sem fins lucrativos, de proteção animal, situada em Porto Alegre, que recolhe animais abandonados em seu campo de atuação e os aloja em canis estabelecidos em área cedida pela UFRGS.

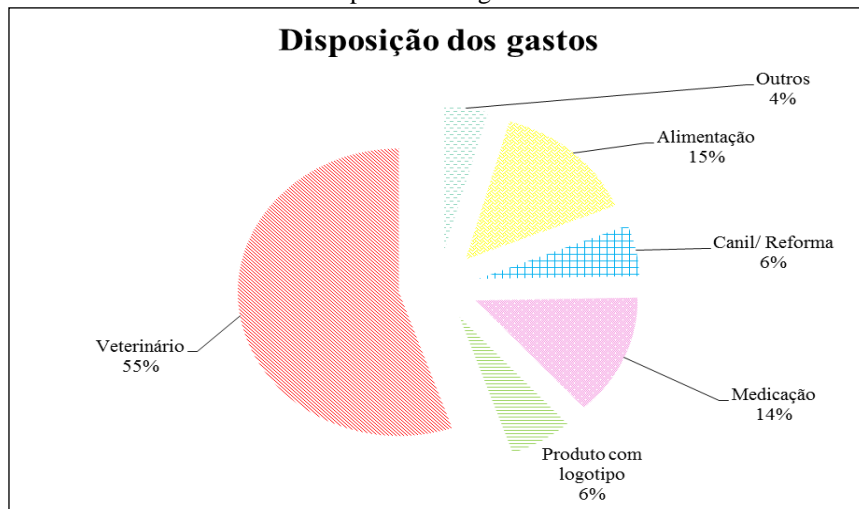
O *mix* de serviços sociais prestados pela entidade Patas Dadas inclui auxílio veterinário, vacinação, castração, alimentação, encaminhamento para casas de passagem e adoção. Quanto à obtenção de recursos, as fontes são diversas, como o apadrinhamento de rações, vacinas e castração; doações voluntárias, parcerias e patrocínios de empresas, bem como a venda de produtos com o logo da entidade em brechós e feiras. O Gráfico 1 apresenta a forma como as principais fontes de recursos da instituição contribuem para a receita geral da entidade.

Gráfico 1 – Comportamento das fontes de recursos de 2015 e 2016

Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

O Gráfico 1 revela que cerca de 56% das receitas da Patas Dadas é proveniente do apadrinhamento de ração – angariado com doações –, e das vendas de produtos com o logotipo da Associação – obtida pela ação dos voluntários em eventos e feiras. Do mesmo modo, a contribuição da comercialização de agendas e calendários, que usualmente se dá de modo conjunto, representa $\frac{1}{4}$ das arrecadações totais da entidade.

Subsidiar os serviços que a organização oferece tem se mostrado um desafio para os administradores da entidade, que não possuem sistema de custos e precisam acompanhar e gerir os gastos incorridos com alimentação, vacinação, tratamentos veterinários, promoção de eventos para angariar fundos, etc., apenas por meio de planilhas eletrônicas. Cabe ressaltar que a entidade tem um acordo com a UFRGS – responsável por ceder a sede da Associação – e, desta forma, não responde pelos gastos referentes a energia elétrica e água. Nesse sentido, o Gráfico 2 demonstra o modo como os gastos básicos da instituição são aplicados.

Gráfico 2 – Comportamento gastos de 2015 e 2016

Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

Percebe-se, no Gráfico 2, que os gastos da entidade se concentram massivamente em dispêndios veterinários – 55% – o que corresponde a mais da metade das suas obrigações. Explica esse dado o perfil dos animais atendidos pela entidade, que compreendem aqueles que geralmente portam algum tipo de debilidade física, devido ao seu histórico de desamparo. Além disso, há a política de castração, que busca, utilizando-se a esterilização dos animais, mitigar o atual descontrole reprodutivo dos cães, a fim de não aumentar a população de cães abandonados. Nota-se ainda que, quando agrupados, os dispêndios com alimentação e medicação representam 30% do total, sendo que os gastos com medicação advêm de situações pontuais e alimentação compreende um consumo contínuo da entidade.

4.2 PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E CUSTOS

A Tabela 1 apresenta as informações coletadas com os responsáveis pela Associação Patas Dadas por meio de registros referentes aos gastos dos anos de 2015 e 2016 e que estavam arquivados na entidade.

Tabela 1 – Custos mensais totais em 2015 e 2016 (em moeda corrente R\$)

Período	Alimentação	Medicação	Veterinário	Outros	Total mensal
jan/15	365	1.527	1.658	2.788	6.338
fev/15	1.501	50	-	1.025	2.576
mar/15	2.139	140	-	129	2.407
abr/15	2.861	1.228	9.419	137	13.646
mai/15	1.717	2.048	1.515	2.223	7.502
jun/15	944	1.362	2.543	1.105	5.953
jul/15	2.459	926	1.731	2.949	8.065
ago/15	1.645	3.137	46.388	2.874	54.044
set/15	1.641	1.623	6.051	9.555	18.871
out/15	1.420	845	158	1.390	3.813
nov/15	1.590	5.333	6.092	2.612	15.627
dez/15	2.154	1.838	6.616	922	11.529
jan/16	1.252	911	2.249	2.241	6.654
fev/16	46	574	3.824	249	4.693
mar/16	2.506	663	2.573	1.980	7.721
abr/16	365	910	2.179	2.789	6.243
mai/16	816	1.708	3.875	2.652	9.051
jun/16	2.445	235	12.023	129	14.832
jul/16	2.889	1.917	10.902	154	15.863
ago/16	2.121	2.744	2.435	2.037	9.337
set/16	952	1.444	3.920	931	7.247
out/16	2.825	1.336	3.136	2.583	9.880
nov/16	1.177	4.132	16.881	74	22.265
dez/16	1.631	523	4.174	1.026	7.354
TOTAL 2015	20.435	20.057	82.171	27.708	150.371
TOTAL 2016	19.025	17.097	68.173	16.846	121.141
TOTAL	39.460	37.154	150.345	44.554	271.512

Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

Conforme a Tabela 1, os custos da Associação em ambos os anos se concentraram expressivamente nos gastos veterinários, concebendo uma média de R\$ 6.800 mensais. Contudo, destaca-se agosto de 2015, que condensou mais de 30% dos gastos veterinários totais. Essa disparidade se justifica pelo encerramento, no referido mês, da parceria entre a Associação e uma clínica veterinária que prestava atendimento veterinário e efetuava a cobrança posteriormente, o que gerou um custo de R\$ 26.950,60 para a organização.

Em meio aos valores denominados “Outros”, encontra-se gastos tais como manutenção do canil, produção e promoção de eventos de adoção e de arrecadação, materiais de limpeza, transporte de animais para feiras de adoção, confecção de produtos com o logotipo da entidade e algumas despesas administrativas, que, embora representem 16% dos gastos totais, quando analisados separadamente não são significativos. Visualiza-se ainda que os valores referentes a alimentação e medicação são gastos uniformes ao longo de 2015 e 2016, compreendendo uma média anual de R\$ 19.10,00. Se analisados concomitantemente, os referidos gastos abrangem por volta de 30% dos custos totais da associação, sendo que deste percentual, se sobressai o baixo valor gasto em medicação em fevereiro de 2015 e o valor

irrisório gasto em alimentação no mesmo mês em 2016; sendo que este se fundamenta na sazonalidade de doações, e aquele no esforço da entidade para atenuar essa característica.

Em relação aos preços praticados pela organização, os apadrinhamentos de castração tinham seu valor estabelecido de acordo com o porte dos animais em 2015 – variando entre R\$ 90,00 e R\$ 140,00. No que concerne ao ano de 2016, esse apadrinhamento teve seu valor ajustado em R\$100,00, independente do porte canino, visto que se estabeleceu uma parceria com a clínica veterinária que efetuava as cirurgias esterilizantes para a Associação. Os valores de apadrinhamentos de vacinação se mantiveram idênticos entre 2015 e 2016, compreendendo arrecadações de R\$ 35,00 para vacinas polivalentes contra Cinomose, Parvovirose, Coronavirose, Adenovirose, Parainfluenza, Hepatite Infecciosa Canina e Leptospirose; e o valor de R\$20,00 para a vacinação antirrábica.

O apadrinhamento de ração, por sua vez, teve os valores a serem doados estabelecidos de acordo com o porte canino, que se equivalia a uma determinada quantidade de ração, conforme resumido na Tabela 2.

Tabela 2 – Valor de apadrinhamento de ração de 2015 e 2016

Porte do animal	Quantidade de ração	Valor	
		2015	2016
Filhote	± 4kg de ração mensais	20,00	30,00
Cães de porte pequeno	± 8kg de ração mensais	30,00	30,00
Cães de porte médio	± 15kg de ração mensais	40,00	50,00
Cães de porte grande	± 25kg de ração mensais	50,00	70,00
Cães de porte gg	± 25kg de ração mensais	70,00	70,00

Fonte: Elaboração própria com dados fornecidos pela Associação (2017).

Ainda no âmbito de angariar donativos, a entidade recebe doações esporádicas, além de promover, em sites de financiamento coletivo, campanhas *online* de colaborações espontâneas com o intuito de arrecadar fundos para cobrir gastos específicos que a entidade precisa honrar. Não obstante, a Associação capta recursos por meio da venda de calendários e agendas – cujos preços são R\$ 10,00 e R\$ 20,00, respectivamente –, em nove pontos de venda em 2015; em 22 pontos de venda em 2016; e que, para serem produzidos, contam com o patrocínio de empresas parceiras. Com recursos próprios, a organização adquire camisetas, bloquinhos de anotação e marca páginas com o logotipo da Associação Patas Dadas para vender em eventos de adoção animal e feiras organizadas pela própria entidade.

Tabela 3 – Receita bruta de vendas de 2015 e 2016 (em moeda corrente R\$)

Fonte de Receita	2015		2016	
Apadrinhamento de castração	1.300,00	2%	1.400,00	1%
Apadrinhamento de vacinação	5.320,00	6%	8.760,00	7%
Apadrinhamento de ração	25.770,00	30%	33.710,00	28%
Venda de calendários	9.610,00	11%	7.240,00	6%
Venda de agendas	16.220,00	19%	12.880,00	11%
Doações	1.766,14	2%	25.679,48	21%
Produtos com logotipo	25.550,00	30%	30.766,00	26%
Receita Total	85.536,14	100%	120.435,48	100%

Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

De acordo com a Tabela 3, é possível afirmar que tanto em 2015 quanto em 2016 os recursos foram captados, primordialmente, pela campanha de apadrinhamento de ração e também da comercialização de produtos com o logotipo da Patas Dadas. Da mesma forma, em ambos os anos os apadrinhamentos de castração e vacinação configuram as naturezas de captações que menos arrecadam valores, caracterizando menos de 10% das receitas totais, ainda que observados concomitantemente.

No que tange a venda de calendários e agendas, verifica-se que esta fonte de receita sofreu redução de 15% entre 2015 e 2016. Este episódio, na contramão do aumento de ponto de vendas, explica-se pela falta de controle da entidade que, eventualmente, não documentou as vendas devidamente. Salienta-se a fonte de receitas classificada como Doações, pois, diferentemente do ano de 2015 – no qual configura um valor irrisório –, no ano de 2016 compreende mais de 20% da receita acumulada. Esse fato, de acordo com a organizadora de parcerias e responsável pela logística de eventos e financeiro da Patas Dadas, advém de uma ação específica para angariar fundos por meio de uma “vaquinha *online*”.

De modo geral, é possível afirmar que mediante a receita bruta exposta na Tabela 3, o faturamento bruto do ano de 2015 foi de R\$ 85.536,14; e que deste valor, 40% é proveniente, de alguma forma de doação, enquanto que 60% do valor arrecadado é resultado da ação direta dos voluntários. Comparativamente, o ano de 2016 apresentou majoração de 41% na receita bruta em relação ao ano anterior, constituindo um faturamento bruto de R\$ 120.435,48. No entanto, ao contrário de 2015, as doações preponderaram sobre as comercializações, respaldando 58% da totalidade anual arrecadada, enquanto que a intervenção prática dos voluntários representou 42% deste valor.

Tabela 4 – Receitas trimestrais em 2015 e 2016 (em moeda corrente R\$)

Fonte de Receita	Ano	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre	TOTAL
Apadrinhamento de castração	2015	90,00	620,00	330,00	260,00	1.300,00
	2016	500,00	100,00	300,00	500,00	1.400,00
Apadrinhamento vacinação	2015	1.455,00	1.250,00	1.570,00	1.045,00	5.320,00
	2016	2.735,00	2.255,00	2.085,00	1.685,00	8.760,00
Apadrinhamento de ração	2015	5.010,00	6.245,00	7.550,00	6.965,00	25.770,00
	2016	8.345,00	9.665,00	8.855,00	6.845,00	33.710,00
Venda de calendários	2015	6.980,00	780,00	-	1.850,00	9.610,00
	2016	3.720,00	2.620,00	900,00	-	7.240,00
Venda de agendas	2015	11.700,00	680,00	-	3.840,00	16.220,00
	2016	7.660,00	3.380,00	1.840,00	-	12.880,00
Doações	2015	-	165,00	248,90	1.352,24	1.766,14
	2016	89,90	-	25.589,58	-	25.679,48
Produto com logotipo	2015	6.922,00	7.948,00	2.970,00	7.710,00	25.550,00
	2016	698,00	10.252,00	12.208,00	7.608,00	30.766,00
Total de receitas		55.904,90	45.960,00	64.446,48	39.660,24	205.971,62

Fonte: Elaborada pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017).

De acordo com a Tabela 4, é possível observar que tanto o apadrinhamento de ração quanto a venda de produtos com o logotipo – que se mostraram as maiores fontes de receita no período analisado neste estudo – compreendem fontes de arrecadações que são constantes ao longo dos trimestres, o que fundamenta a maior representatividade dessas categorias de receita. Da mesma forma, os valores de apadrinhamento de vacinação e castração se mostram regulares através dos trimestres, contudo, no montante, essas arrecadações não são relevantes por possuir menor volume de doação.

4.3 CUSTEIO VARIÁVEL

Com o intuito de auxiliar o processo de tomada de decisão, na Tabela 5 apresenta-se os resultados obtidos entre 2015 e 2016 pelo método do Custeio Variável, avaliando o custo variável das vendas, a margem de contribuição total e sua rentabilidade correspondente.

Tabela 5 – Demonstração do Resultado dos Exercícios de 2015 e 2016 pelo método de custeio variável (em moeda corrente R\$)

	2015	2016
Receita Anual (R)	85.536,14	120.435,48
Apadrinhamento de Ração	25.770,00	33.710,00
Apadrinhamento de Castração	1.300,00	1.400,00
Apadrinhamento de Vacinação	5.320,00	8.760,00
Calendários personalizados	9.610,00	7.240,00
Agendas personalizadas	16.220,00	12.880,00
Produtos com Logotipo	25.550,00	30.766,00
Doações	1.766,14	25.679,48
(-) Custos e Despesas Variáveis (CDV)	-149.384,50	-120.234,10
Alimentação	-20.434,80	-19.025,24
Medicação	-20.057,04	-17.096,64
Transporte	-352,83	-270,00
Veterinário	-82.171,28	-68.173,28
Acessório canino	-829,84	-888,42
Administrativa	-53,42	0,00
Manutenção do canil	-11.912,94	-7.885,31
Gastos em eventos de adoção	-1.717,34	-1.629,70
Confecção de produto com logotipo	-11.855,01	-5.265,51
(=) Margem de Contribuição (MgC) = (R - CDV)	-63.848,36	201,38
(-) Custos e Despesas Fixas (CDF)	-986,50	-906,87
Material de Limpeza	-986,50	-906,87
(=) Superávit/ Déficit Apurado	-64.834,86	-705,49
(%) Rentabilidade	-74,64%	0,17%

Fonte: Elaborada pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

O método do custeio variável consiste na ideia de que apenas os custos variáveis, sejam estes diretos ou indiretos, cobrem as atividades produtivas. Para Atrill e Mclayne (2014), este método compreende uma cautelosa ferramenta de apreciação dos resultados, visto que os custos são integralmente debitados no período incidido. Este método de custeio se mostra vantajoso para a entidade, uma vez que, ao reduzir os custos de prestação de serviço da receita, apresenta a margem de contribuição, que é responsável por assistir a entidade com informações importantes para a tomada de decisão e avaliação da necessidade de recursos para a sua manutenção.

Frente a esse conceito, analisou-se os dados da Tabela 5, na qual foram calculados a margem de contribuição, os déficits e superávits apurados em cada período e o percentual em rentabilidade. Verifica-se divergência entre os anos estudados no que tange ao índice de rentabilidade, sendo que o ano de 2015 foi expressivamente negativo, ao passo que 2016, ainda que não apresente rendimento positivo significativo – 0,17% –, ao menos não se mostrou contraproducente.

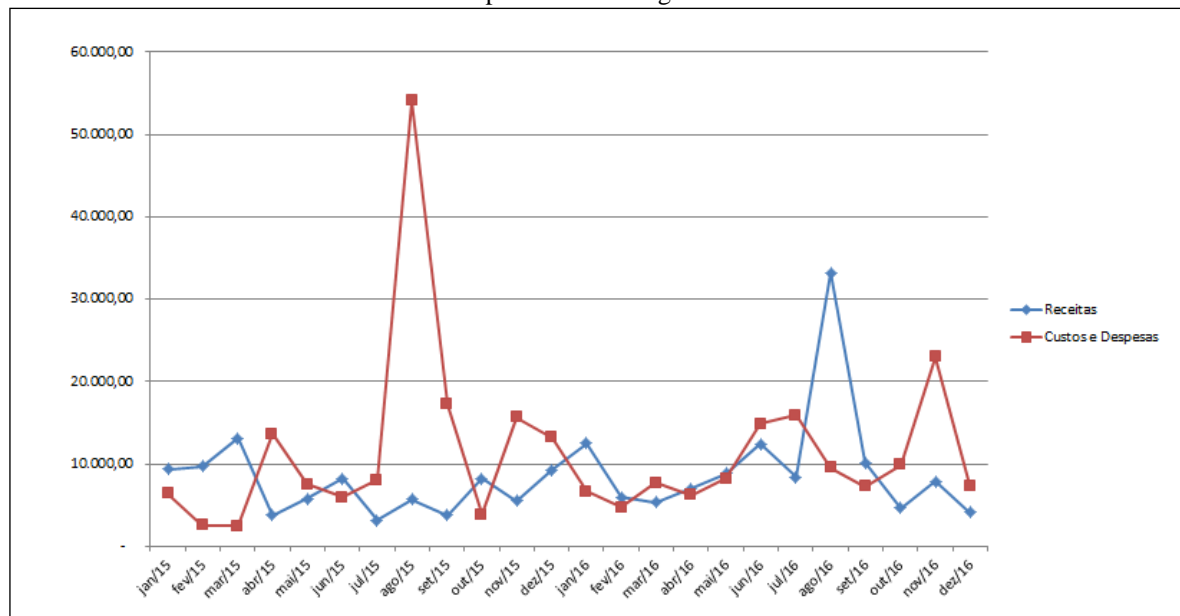
Observa-se, que o ano de 2015 apresentou resultado deficitário ante o método de custeio variável, do mesmo modo que o ano de 2016. O que possivelmente explica que a divergência apurada foi o encerramento da parceria entre a Associação e uma das clínicas

veterinárias parceiras no ano de 2015, impulsionando os custos variáveis do ano em questão, à medida que as arrecadações da organização se mantiveram inalteradas. Adicionalmente, de modo excepcional, no ano de 2016 a associação fez uma força-tarefa para honrar com a dívida que o encerramento da parceria gerou e, por meio do que consiste em um financiamento coletivo – a chamada “vaquinha *online*” -, arrecadou o valor de R\$ 25.589,58, auxiliando a cobertura dos custos e despesas variáveis da entidade neste ano.

Distingue-se que, assim como Santos *et.al* (2016) averiguaram, o método de custeio variável se mostra igualmente satisfatório para entidades do terceiro setor, visto que contempla os gestores com informações relevantes para o processo de tomada de decisão ao proporcionar o resultado das operações da entidade relativas às suas atividades, salientando o montante capaz de quitar os dispêndios gerados de forma autônoma à receita.

O Gráfico 3 revela o comportamento dos custos com a prestação de serviços da Associação em relação à receita arrecadada pela mesma. Do ponto de vista gráfico, é possível perceber que em 14 meses – o que representa 58% dos casos – as despesas da entidade superaram as arrecadações auferidas.

Gráfico 3 – Comportamento dos gastos de 2015 e 2016



Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

No Gráfico 3 observa-se que o ano de 2015 apresentou maior disparidade entre receitas e despesas – ao passo que esta corresponde a uma média mensal de aproximadamente R\$ 11.500,00; aquela apresentou uma média mensal de R\$ 5.500,00. Em contrapartida, o ano de 2016 apresentou tanto receitas quanto despesas por volta de R\$ 5.900,00.

4.4 ANÁLISE DO CUSTO-VOLUME-RESULTADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESSA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR

Por meio da margem de contribuição – unitária e total – é possível ter uma compreensão mais adequada quanto à rentabilidade dos serviços prestados. A Tabela 6 especifica a composição da margem de contribuição total e unitária.

Tabela 6 – Margem de contribuição unitária e total (em moeda corrente R\$)

Descrição		Valores em Reais	Quant. Serviços	M.C. Unitária	M.C. Unitária %
Receitas Operacionais	2015	85.536,14	160	534,6	100%
	2016	120.435,48	265	454,47	100%
(-) Custo e Despesa Variável	2015	149.384,50	160	933,65	175%
	2016	120.234,10	265	453,71	100%
(=) Margem de Contribuição	2015	-63.848,36	160	-399,05	-75%
	2016	201,38	265	0,76	0,17%

Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

Como fundamentado no item 2.3 do referencial teórico e evidenciado na Tabela 6, a margem de contribuição é o resultado obtido com os serviços prestados e que auxiliará a organização a cobrir seus custos e despesas fixas. Logo, no ano de 2015, subtraiu-se das receitas operacionais – que totalizavam R\$ 85.536,14 – os custos e despesas variáveis, cujos valores foram cerca de 40 % superiores às receitas, chegando à uma margem de contribuição negativa. A partir disto, dividiu-se a mesma pela quantidade de serviços prestados – que, neste caso, convencionou-se à quantidade de 160 cães, os quais foram atendidos ao longo do ano de 2015–, e o resultado encontrado foi a margem de contribuição unitária no valor negativo de R\$ 399,05.

Já em 2016, deduziu-se das receitas operacionais, os custos e despesas variáveis, obtendo uma margem de contribuição total no valor de R\$ 201,38. Na sequência, dividiu-se a margem de contribuição encontrada pela quantidade de serviços prestados – que em 2016 foi de 265 cães –, e o resultado encontrado foi a margem de contribuição unitária, no valor de R\$ 0,76.

Conforme a Tabela 6, o que justifica o valor eloquentemente negativo apresentado no ano de 2015, foi o fato de a entidade sequer angariar valores suficientes para cobrir seus custos e despesas variáveis. Em síntese, as atividades da instituição promoveram prejuízo para a organização, não cooperando com seu o resultado final. Ainda de acordo com a Tabela 6, o ano de 2016, por sua vez, apresenta margem de contribuição superior ao ano anterior: cada

serviço prestado no referido ano contribuiu em R\$ 0,76 para pagar os custos e despesas fixos da entidade. Embora a diferença entre o valor arrecadado com os serviços prestados e os custos e despesas específicos dessa prestação de serviços seja ínfimo, a ponto de não cobrir os gastos fixos da entidade, percebe-se uma evolução nas contas da Associação ao confrontar os anos de 2015 e 2016.

Semelhantemente, a pesquisa de Barros Junior (2013) constatou que resultado da organização não governamental estudada se encontrava em um eminente risco de sustentabilidade financeira. Este estudo também pode visualizar esse cenário na Associação nos anos de 2015 e de 2016, fato que poderá comprometer a continuidade da mesma em médio e longo prazo, caso não sejam encontradas soluções para a obtenção de novas receitas.

4.5 PONTO DE EQUILÍBRIO

O ponto de equilíbrio é responsável por expressar o valor em que a entidade não incorrerá em lucros ou prejuízos, expressando o nível de equidade entre receitas e despesas, sendo assim, tem-se a equação: $PEC = (\text{Custos e despesas Fixas}) / \text{Índice da MCu}$. A Tabela 7 apresenta o ponto de equilíbrio da entidade.

Tabela 7 – Ponto de equilíbrio contábil (em moeda corrente R\$)

Descrição	2016
a) Custos e despesas fixos	906,87
b) Margem de Contribuição Unitária	0,76
c) PEC [a/b]	1.193
d) PEC \$	542.354,37

Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

Observa-se que, em 2016, a margem de contribuição unitária foi responsável por absorver os custos fixos da entidade. Tendo em vista que é possível traduzir o PEC como o valor capaz de resguardar os gastos fixos da entidade, percebe-se que no ano de 2016 seria necessário, apenas para manter suas atividades - sem incidir em superávit ou déficit -, uma quantidade de prestação de serviços excessiva para a realidade da entidade, em função da contribuição unitária exígua desse ano.

4.6 PROPOSIÇÕES PARA AMPLIAÇÃO DE RECEITAS DA ENTIDADE

Considerando que a Associação sobrevive por meio de doações e da colaboração voluntária da sociedade, entende-se que é de extrema importância consolidar a credibilidade

da imagem da Patas Dadas, dado que esta medida pode ser responsável por beneficiar a instituição na arrecadação de recursos. Baseada na pesquisa desenvolvida até então, propõe-se, primeiramente, que a entidade aprimore seus controles contábeis e administrativos, com o intuito de desenvolver credibilidade e solidez junto aos *stakeholders*, consoante às proposições de Bovens, Goodin e Schillemans (2014).

Sugere-se, desta forma, que seja criada uma conta bancária em nome da Associação a fim de garantir a lisura na prestação de contas da entidade, além de se acautelar de confusão patrimonial ou mesmo de ferir o Princípio Contábil da Entidade. É possível ainda, a partir da medida sugerida, desenvolver um sistema de prestação de contas mensal ou trimestral, com a intenção de atestar a exatidão e veracidade dos serviços prestados pela organização e, para tanto, indica-se a criação de relatórios financeiros e de atividades que podem ser disponibilizados via email para os interessados.

Conforme informações coletadas na página da Associação na rede social Facebook, existe um potencial de exibição da página para 57.218.050 usuários, cujo perfil de interesse está de acordo com o perfil da página. Considerando que, atualmente, existem 206.789 pessoas acompanhando as publicações da entidade nessa rede social, existe potencialidade de crescimento de mais de 99%.

Tabela 8 – Dados agregados de pessoas que curtiram a página da Patas Dadas na rede social Facebook

	Local	Quantidade	%
BRASIL	Centro Oeste	3.668	3,15%
	Nordeste	8.579	7,38%
	Norte	2.866	2,46%
	Sudeste	47.198	40,58%
	Sul	53.991	46,42%
MUNDO	África	210	0,10%
	América Central	204	0,10%
	América do Norte	1.135	0,55%
	América do Sul	196.821	95,18%
	Ásia	705	0,34%
	Europa	7.529	3,64%
	Oceania	185	0,09%
	TOTAL BRASIL	116.302	100%
	TOTAL MUNDO	206.789	100%

Fonte: Elaborado pela autora, com dados fornecidos pela Associação (2017)

De acordo com a Tabela 8, tem-se, ainda, que mais de 85% das pessoas que curtiram a página são das regiões Sul e Sudeste do país, o que revela que há público a ser explorado na região Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Em um âmbito mundial, igualmente a Associação apresenta as “curtidas” concentradas no continente sul americano e europeu, o que infere que

há potenciais colaboradores com a causa da entidade na Ásia, África América do Norte e Central.

Sendo assim, em um segundo momento, entende-se que é primordial que a entidade busque ampliar seu raio de ação a fim de potencializar a sua arrecadação. Com as propostas anteriores, a entidade estará alicerçando a confiabilidade e fidedignidade dos serviços que presta, e pode investir em financiamentos coletivos na internet – as “vaquinhas *online*”. Com a sociedade progressivamente conectada por meio da internet e cada vez mais preocupada com a sustentabilidade, são crescentes as iniciativas voltadas para a economia colaborativa; conseqüentemente, apresenta-se para a Patas Dadas a oportunidade de sensibilizar pessoas em nível nacional – ou mesmo internacional – a aderir, engajar-se e contribuir com o projeto.

A média dos valores arrecadados e gastos pela Associação nos anos 2015 e 2016 pode ser pesquisado na Tabela 9 e serviu de parâmetro para estimar as receitas e despesas da entidade no ano de 2017, considerando-se também as propostas de ampliação de receitas referentes a doações. Para tanto, acresceu-se à média já estipulada, o percentual de 0,14% referente à variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) do mês de abril de 2017; uma vez que este indicador, de acordo com IBGE (2017), faz uso de dados colhidos em comércios, prestadoras de serviços, concessionária de serviços públicos entre outros.

Tabela 9 – Construção do cenário no Ponto de Equilíbrio para a Associação Patas Dadas

Demonstração do Resultado do Exercício	Média 2015/2016	Estimativa 2017
Receita Anual (R)	102.985,81	135.949,99
Apadrinhamento de Ração	29.740,00	29.781,64
Apadrinhamento de Castração	1.350,00	1.351,89
Apadrinhamento de Vacinação	7.040,00	7.049,86
Calendários personalizados	8.425,00	8.436,80
Agendas personalizadas	14.550,00	14.570,37
Produtos com Logotipo	28.158,00	28.197,42
Doações (estimadas com a ampliação de receita proposta)	13.722,81	46.562,02
(-) Custos e Despesas Variáveis (CDV)	-134.809,30	-134.998,03
Alimentação	-19.730,02	-19.757,64
Medicação	-18.576,84	-18.602,85
Transporte	-311,42	-311,85
Veterinário	-75.172,28	-75.277,52
Acessório canino	-859,13	-860,33
Administrativa	-26,71	-26,75
Manutenção do canil	-9.899,13	-9.912,98
Gastos em eventos de adoção	-1.673,52	-1.675,86
Confecção de produto com logotipo	-8.560,26	-8.572,24
(=) Margem de Contribuição (MgC) = (R - CDV)	-31.823,49	951,96
(-) Custos e Despesas Fixas (CDF)	-946,69	-948,01
Material de Limpeza	-946,69	-948,01
(=) Superávit/ Déficit Apurado	-32.770,18	3,95

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Ainda, para determinar a receita proveniente de doações, complementou-se a média corrigida pelo IPCA, com a estimativa de uma arrecadação mensal de cerca de R\$ 2.750,00 referentes ao potencial de alcance que as vaquinhas *online* podem proporcionar se realizadas a nível nacional e com as medidas propostas para melhor gestão da Associação. No cenário construído, o acréscimo pontual dos financiamentos coletivos via internet contribuiria para cobrir as despesas variáveis da entidade.

O estudo da margem de contribuição se legitima como ferramenta adequada para a entidade, pois permite à organização identificar o benefício que o investimento em um determinado canal de arrecadação oportuniza: o incremento na arrecadação de doações proporcionaria que o valor de doações compreendesse uma fonte de recebimentos substancial – abrangendo 34% do valor arrecadado – e, ainda, superaria os valores gastos em dois dos principais gastos da entidade – a alimentação e a medicação.

Tabela 10 – Análise CVL da Associação Patas Dadas no cenário de 2017 (em moeda corrente R\$)

Descrição	2017
a) Receitas operacionais	135.949,99
b) Custos e despesas variáveis	134.998,03
c) Custos e despesas fixos	948,01
d) Margem de contribuição total [a-b]	951,96
e) Serviços	213
f) Margem de Contribuição Unitária [d/e]	4,47
g) PEC [c/f]	212
h) PEC \$ [(a/e)*g]	135.386,35
i) % Margem de segurança [(a-h)/a]	0,41%
j) Alavancagem operacional	1,52

Fonte: Elaboração própria (2017).

Para atingir o resultado zero (ou seja, o equilíbrio financeiro da entidade) no atendimento médio a 265 cães, a entidade teria que aumentar em torno de uma vez e meia (1,52) as suas receitas, tendo em vista o déficit médio apurado em 2015 e 2016 de - R\$32.770,18.

Por meio da construção de um cenário para 2017, é possível identificar a margem de contribuição total e unitária da entidade – a primeira, subtraindo as receitas operacionais dos custos e despesas variáveis previstos para 2017; a segunda, dividindo-se a MCT pela previsão de serviços que serão prestados pela entidade em 2017 (que compreende a média dos serviços prestados em 2015 e 2016).

Conforme a Tabela 10, a margem de segurança operacional percentual representa a subtração da receita operacional pelo valor das receitas no PEC e, posteriormente, divide-se esse valor pela receita total. De modo geral, quanto maior for este índice, melhor para a

entidade e, sob essa perspectiva, a Associação Patas Dadas praticaria – no cenário constituído para 2017 – um volume de atividades pouco maior que o ponto de ruptura. Considerando que o objetivo dessas entidades não é gerar superávit, mas sim garantir uma gestão sustentável, entende-se que esta informação supre as necessidades de gestão capazes de garantir a conservação da Patas Dadas.

Para análise do grau de alavancagem operacional, mostra-se importante observar que quanto menor for esta medida, menor é o risco operacional da organização e, desta forma, constata-se que, neste cenário, a Patas Dadas possui alta sensibilidade à variação de suas arrecadações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve o propósito de verificar o ponto em que as arrecadações da Associação Patas Dadas se equivaleriam aos gastos e, desta forma, proporcionar poder de decisão aos gestores da entidade, viabilizando o desenvolvimento sustentável das atividades.

Para tanto, o processo de pesquisa demandou a consulta de dados primários junto a esta Associação que, ainda que não tenha sido resistente a disponibilizá-los, não é adepta a práticas de gestão, operando empiricamente.

Ao longo da investigação, foi possível apurar que a Associação não apresenta sistema contábil e de controles financeiros que monitorem suas mutações patrimoniais, assim como não possui, ainda, um controle de custos. Sendo assim, a pesquisa se mostrou viável porque, em um contexto estritamente financeiro, a entidade conserva posse de informações referentes a seus registros econômicos – tanto em planilhas eletrônicas quanto em documentação física. Foram apurados dados do período de 01/01/2015 à 31/12/2016, além de terem sido analisados por volta de 3.762 registros.

Entende-se, perante os dados da pesquisa, que os custos da Associação se alteram conforme as variações advindas na prestação de serviços – ou seja, o número de cães atendidos – e que, notadamente, os serviços veterinários evidenciam um custo relevante em ambos os anos, valendo-se de mais de 55% dos custos totais incorridos anualmente. Como se trata de uma associação de resgate de animais em situação de risco e abandono, mostra-se plausível que os principais custos incididos sejam nesse sentido, sobretudo quando considerado que é característica do comportamento dos custos variáveis acompanhar o volume de serviços prestados.

No que tange as arrecadações da entidade, é perceptível neste estudo a contribuição majoritária do apadrinhamento de rações, da venda de produtos com o logotipo da entidade e das doações para compensar seus gastos e, se considerado o atual contexto social, tecnológico e econômico, identifica-se a possibilidade de expansão das arrecadações advindas de doações. Conforme Bovens, Goodin e Schillemans (2014), é crucial que as iniciativas concebidas pelas organizações sejam transparentes e idôneas, desta forma, sugeriu-se neste estudo investimento em medidas que contribuam para a prestação de contas da entidade a fim de passar maior credibilidade às atividades da Associação, tais como melhorias no controle interno – restringindo o risco de falhas e produzindo informações confiáveis, fidedignas e tempestivas.

Adicionalmente, para dar suporte aos gestores no processo de tomada de decisão, sugere-se a abertura de uma conta bancária em nome da Associação – dando maior resguardo aos doadores e partes interessadas. Desta forma, acredita-se que é possível lograr um aumento na quantidade de doações, que podem compreender uma esfera nacional e do ponto de vista do alcance que os meios eletrônicos proporcionam.

Quando analisado o cenário construído para o ano de 2017, com base na estimativa de receitas e despesas, comprova-se que as doações têm o potencial de compreender uma variável significativa para a obtenção do ponto de equilíbrio, já que com em torno de R\$ 2.750,00 mensais, a entidade conseguiria atingir o ponto de equilíbrio contábil, desde que mantenha o atual apadrinhamento para aquisição de ração e os serviços de castração e vacinação, além das vendas de calendários, agendas e outros produtos com logotipos da Associação.

Constata-se que a abordagem do custeio variável – recorrente em empresas privadas e, aparentemente, sem maiores aderências no setor terciário -, pode sim colaborar para a tomada de decisão e controle das atividades, mesmo em uma entidade sem fins lucrativos. Por meio deste método de custeio, obtém-se o resultado das operações da entidade em função das suas atividades, tornando evidente a margem de contribuição – responsável por cobrir os gastos fixos.

Como sugestão de estudos futuros, propõe-se investigar os benefícios que parcerias entre entidades sem fins lucrativos, voltadas para a temática animal e hospitais veterinários públicos localizadas em Porto Alegre, tais como o Hospital de Clínicas Veterinárias da UFRGS e a Unidade de Saúde Animal Victoria, podem gerar na redução dos custos de entidades do terceiro setor. Além disso, poderia se avaliar, com o mesmo método de custeio, os resultados alcançados mediante as proposições de ampliação de receitas da entidade, sugeridas neste estudo.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Ana Júlia *et al.* Abandono de cães na América Latina: revisão de literatura. **Revista de Educação Continuada em Medicina Veterinária e Zootecnia do Crmv-sp**, São Paulo, v. 2, n. 11, p. 34-41, 28 ago. 2013. Disponível em: <<http://revistas.bvs-vet.org.br/recmvz/article/viewFile/16221/17087>>. Acesso em: 10 jun. 2017.
- ASSESSORIA E DESENVOLVIMENTO PARA EXCELÊNCIA DO TERCEIRO SETOR – ADETS. **O que é o terceiro setor**. [São Paulo], 2016. Disponível em: <<http://www.adets.com.br/terceirosetor.html>>. Acesso em: 29 out 2016.
- ATRILL, Peter; MCLAYNE, Eddie. **Contabilidade gerencial para tomada de decisão**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BARROS JUNIOR, Edson. **Custos no terceiro setor: um estudo de caso da prestação de serviços para melhoria da gestão econômica**. 2013. 110 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <[http://repositorio.ufpe.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/11949/DISSERTAÇÃO Edson de Souza Barros Júnior.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.ufpe.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/11949/DISSERTAÇÃO%20Edson%20de%20Souza%20Barros%20Júnior.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 24 jun. 2017.
- BLOCHER, Edward *et al.* **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Mcgraw-hill, 2007. 708 p.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 214 p.
- BOVENS, Mark; GOODIN, Robert; SCHILLEMANS, Thomas (Ed.). **The Oxford handbook of public accountability**. Oxford: Oxford University press, 2014. 20 p.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 29 out. 2016.
- CAMARGO, Mariângela *et al.* **O Terceiro Setor origina bens, serviços públicos e privados e é composto por organizações privadas e sem fins lucrativos que desenvolvem relevantes práticas sociais: estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos**. 2. ed. São Paulo: Editora Futura, 2002. 204 p.
- CAVALCANTE, Helandson; TEIXEIRA, Ivandi. Análise de custos no processo decisório: estudo da relação custo x volume x lucro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais....** [s.l.]: Cbc, 2000. (não paginado). Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3076/3076>>. Acesso em: 22 out. 2016.
- COLLAZIOL, Elisandra; MACIEL, Laine. Uma abordagem crítica do ponto de equilíbrio por segmento em uma indústria química do Vale do Rio dos Sinos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [s. L.], p. 23-34, maio 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC N.º 877**: Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19. Brasília, DF, 2000. 5 p. Disponível em:

<<http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadessemfinalidadedelucro.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2017.

CREPALDI, Silvio. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 365 p.

_____.; CREPALDI, Guilherme. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 444 p.

ECKERT, Alex *et al.* Procedimentos para determinação e análise da rentabilidade dos produtos em micro e pequenas empresas industriais alimentícias. **Revista de Administração Imed**, Passo Fundo, v. 2, n. 2, p. 80-105, 2012. Quadrimestral. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/31762/procedimentos-para-determinacao-e-analise-da-rentabilidade-dos-produtos-em-micro-e-pequenas-empresas-industriais-alimenticias/i/pt-br>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

FERRONATTO, Júlio César. **A análise da relação custo x volume x lucro: estudo de caso em uma instituição de ensino**. 2014. 100 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2014. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/109001/000949854.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

FRANÇA, José Antonio. **Eficiência da firma: compatibilização das visões da economia e da contabilidade**. 2012. 128 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/10928/1/2012_JoseAntonioFranca.pdf>. Acesso em: 22 out. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 200 p.

HAMANN, Evandro *et al.* Custos para tomada de decisão para agroindústrias familiares da região de Planaltina-DF. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais....** Belo Horizonte: Congresso Brasileiro de Custos, 2010. p. 1-15. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/674/674>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

HORNGREN, Charles; DATAR, Srikant; RAJAN, Madhav. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 15. ed. Boston: Pearson Prentice Hall, 2015. 938 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA e Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC**. 2017. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc.shtm>. Acesso em: 07 jun. 2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA; INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil**: 2010. 20. ed. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. 178 p.

Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 23 out. 2016.

KANITZ, Stephen. **O que é o terceiro setor?** São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.filantropia.org/OqueeTerceiroSetor.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2017.

LACERDA, Rodolfo; LIMA, Nilton; SOUZA, Gustavo. Custos previstos versus custos reais: o caso de uma franquia de fast-foods. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [s.l.], v. 3, n. 1, p.84-99, 20 abr. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.18405/recfin20150106>>. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/40028/custos-previstos-versus-custos-reais--o-caso-de-uma-franquia-de-fast-foods->>. Acesso em: 30 mar. 2017.

MAÑAS, Antonio; MEDEIROS, Eptácio. Terceiro setor: um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento socio-econômico. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 2, n. 2, p.15-29, dez. 2012. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/pgc/article/view/12664>>. Acesso em: 1 abr. 2017.

MARCONDES, Thaisa; ANTUNES, Maria. Análise custo-volume-lucro como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas. In: INIC, 4., 2010, São José dos Campos. **Anais...** [s.l.]: Inic, 2010. (não paginado). Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2010/anais/arquivos/0377_0801_01.pdf>. Acesso em: 22 out. 2016.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p.

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

MONSER, Neusa *et al.* **Terceiro setor: guia de orientação para o profissional da contabilidade**. Porto Alegre: Evangraf, 2011. 72 p. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf>. Acesso em: 29 out. 2016.

PATAS DADAS. **Nosso time**. Porto Alegre, 2017. Disponível em: <<http://www.patasdadas.com.br/quem-somos>>. Acesso em: 25 mar. 2017.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 7. p. 196-267.

RAUPP, Fabiano; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 76-97.

SANTOS, David Ferreira Lopes *et al.* Viabilidade econômica e financeira na produção de cana-de-açúcar em pequenas propriedades rurais. **Custos e @gronegocio On Line**, Recife, v. 4, n. 12, p.222-254, 21 dez. 2016. Trimestral. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero4v12/OK_11_cana.pdf>. Acesso em: 4 mar. 17.

SANTOS, José Luiz *et al.* **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015. 260 p.

SOUZA, Marcos Antonio; SCHNORR, Carla; FERREIRA, Fernanda. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 10, p.109-134, maio 2011. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34797/37535>>. Acesso em: 16 nov. 2016.

UNITED NATIONS. **Handbook on non-profit institutions in the system of national accounts**. New York: United Nations Publication, 2003. 316 p. (F). Disponível em: <http://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/seriesf_91e.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2017.

VALADÃO JUNIOR, Valdir; MALAQUIAS, Rodrigo; SOUSA, Edileusa. Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de terceiro Setor: o caso de uma associação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 5, n. 9, p. 131-152, nov. 2009. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2008v5n9p131/11081>>. Acesso em: 23 out. 2016.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério da. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 266 p.

WARREN, Carl; REEVE, James; FESS, Philip. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2008. 587 p.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce; HEIDEMANN, Josiane. Análise custo/volume/lucro aplicada à suinocultura: estudo de caso em pequena propriedade rural. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [s. L.], p. 25-40, nov. 2008.

YIN, Robert. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. São Paulo: Bookman, 2015. 289 p.

ZANLUCA, Júlio César. **A contabilidade do terceiro setor**. Curitiba, 2017. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2017.