

## **ÁREA TEMÁTICA: ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR**

### **PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR DO MUNICÍPIO DE PASSO FUNDO – RS**

#### **AUTORES**

##### **VANDERLEI DOS SANTOS**

Universidade Regional de Blumenau - FURB

vs@al.furb.br

##### **RODRIGO MARCIANO DA LUZ**

Universidade Regional de Blumenau - FURB

rodrigomarciano@al.furb.br

##### **JORGE EDUARDO SCARPIN**

Universidade Regional de Blumenau - FURB

jorgescarpin@furb.br

#### **RESUMO**

O estudo objetiva investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do terceiro setor do município de Passo Fundo, do estado do Rio Grande do Sul. O terceiro setor é composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, e suas atividades são direcionadas a finalidades coletivas. A maior parte dos recursos destas organizações advém de doações, existindo muitas vezes escassez destes recursos, tornando-se imprescindível a adoção de práticas da contabilidade gerencial para tomada de decisões. Realizou-se pesquisa descritiva, abordagem qualitativa com a utilização do instrumento de pesquisa adaptado de Silva (2005) a entidades assistenciais do município de Passo Fundo. De 53 entidades, realizou-se entrevistas com os gestores de 12 organizações, constituindo uma amostra por acessibilidade. Verificou-se que praticamente todas as entidades calculam o custo dos seus serviços oferecidos, sendo o método de custeio variável o mais utilizado. Constatou-se que organizações realizam planejamento operacional anual e utilizam o orçamento em todos os projetos. Observou-se que mais da metade das organizações utilizam tanto medidas financeiras quanto não financeiras para medição dos resultados. Conclui-se que as organizações possuem em geral boas práticas de contabilidade gerencial, porém, precisam melhorar no quesito de prestação de contas aos doadores e aperfeiçoar-se nos modelos de gestão de medição de desempenho.

**Palavras-chave:** Organizações. Terceiro setor. Contabilidade gerencial.

#### **ABSTRACT**

The study aims to investigate the management accounting practices used by third sector organizations from Passo Fundo city, state of Rio Grande do Sul. The third sector consists of nonprofit private organizations and its activities are directed to collective purposes. Most of these organizations resource comes from donation and consequently there is a shortage of it, making it essential to adopt managerial accounting practices for decision making. It was used a descriptive research and qualitative approach in the organizations of Passo Fundo city using the research instrument adapt from Silvia (2005). Managers from 12 organizations, out of 53,

were interviewed, representing a sample of accessibility. It was verified that practically all organizations estimate their services cost using the variable costing method. It was found that organizations make an annual operational planning and use the budget on all projects. It was observed that more than half of the organizations use financial and non-financial indicators to evaluate the results. It appears that organizations have a good management accounting practice, however, they need to improve the accountability to the donors and also improve on the management model for performance measuring.

**Keywords:** Organizations. Third sector. Management accounting.

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos houve um aumento significativo da participação das entidades sem fins lucrativos tanto na sociedade quanto na economia, tendo havido um acréscimo de visibilidade que é cada vez maior. Estas entidades surgiram para preencher lacunas deixadas pelo Estado, exercendo assim um importante papel para toda a sociedade.

Porém, ao fazer um apanhado na literatura sobre o assunto, pode-se perceber que há um consenso entre os autores de que estas organizações estão passando por dificuldades, podendo-se considerar a falta de recursos necessários para a sua continuidade como um dos maiores problemas enfrentados atualmente por estas entidades (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006, LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007, VILANOVA, 2004, BETTIOL JÚNIOR, 2005).

Os mesmos autores compartilham da ideia de que um dos motivos para que isso ocorra é o fato de que muitas vezes a imagem das organizações do terceiro setor está sendo denegrida. Isso se deve, em boa parte, a escândalos envolvendo este tipo de organização em operações de fraudes, exercendo assim atividades pouco filantrópicas e havendo assim dúvidas crescentes por parte dos doadores quanto à eficiência e eficácia das atividades destas organizações.

Desta maneira, é necessário que estas organizações se tornem cada vez mais transparentes, demonstrando aos seus financiadores, doadores, beneficiados e a toda sociedade em que está inserida como estão aplicando seus recursos e qual é a origem dos mesmos. Estas organizações precisam demonstrar que estão aplicando seus recursos de forma idônea e ainda que esta aplicação é eficiente e eficaz, agregando valor, dessa forma, à sociedade. Sendo assim, a transparência é fator chave para a sobrevivência destas organizações.

Neste contexto, a contabilidade exerce papel primordial nestas entidades, visto que a mesma é capaz de fornecer informações detalhadas de tudo o que está acontecendo nestas organizações, desde a origem e aplicação dos recursos até o valor agregado por projetos. Levando-se ainda em consideração que o ambiente econômico está cada vez mais competitivo, é necessário que as organizações do terceiro setor usufruam de informações úteis e tempestivas quando da tomada de decisão. Deste modo, informações gerenciais pormenorizadas e aprimoradas são cada vez mais indispensáveis para estas organizações, visto que são relevantes para o processo decisório e imprescindíveis na avaliação de desempenho dos projetos sociais.

Assim, a questão problema que norteia esta pesquisa é: *Quais são as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do terceiro setor?* Nesse intuito, o estudo objetiva investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do terceiro setor do município de Passo Fundo, do estado do Rio Grande do Sul.

O estudo justifica-se pelo fato de haver poucas pesquisas que abordam a respeito dos procedimentos administrativos e contábeis em organizações do terceiro setor. Esta constatação, pode ser encontrada em Bettioli Junior (2005, p. 21) ao afirmar que no Brasil, o tema sobre entidades do terceiro setor ainda desperta o interesse de um número reduzido de pesquisadores, havendo poucos trabalhos com estudos empíricos detalhados e um número ainda menor de pesquisas desenvolvidas no âmbito do estudo da contabilidade.

Outra justificativa refere-se ao fato de que esta pesquisa pode despertar o interesse das organizações por práticas gerenciais e/ou aprimorar as já existentes, tornando-se, assim, organizações mais transparentes para a sociedade a qual fazem parte.

O trabalho está organizado em cinco seções, iniciando com esta introdução. Na sequência apresenta-se a revisão da literatura, abordando contabilidade gerencial, terceiro setor e pesquisas realizadas sobre práticas de contabilidade em entidades do terceiro setor. Após demonstra-se a metodologia da pesquisa, sendo que em seguida faz-se a descrição e

análise dos dados, contemplando aí as práticas de contabilidade gerencial das organizações investigadas. Por último, evidenciam-se as conclusões do estudo realizado.

## 2 CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Neste capítulo apresenta-se o referencial teórico da pesquisa. Inicia-se com uma breve contextualização sobre o que é contabilidade gerencial e os artefatos utilizados. Na sequência discorre-se a respeito do terceiro setor e por último evidenciam-se pesquisas realizadas sobre algumas práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor.

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Conforme Cardoso, Mário e Aquino (2007) a contabilidade gerencial é o ramo do conhecimento da contabilidade que gera informação sobre o desempenho da entidade ou de suas partes, incluindo mas não se limitando à informação de custos. Ela pode ser utilizada pelos gestores no processo decisório, com a finalidade de auxiliar o administrador nas mais diferentes situações, como: análise da lucratividade de produtos, determinação do *mix* de produtos, determinação do preço de venda, análise e elaboração de planos orçamentários, avaliação de desempenho de subunidades (centros de responsabilidade) etc. A contabilidade gerencial vai além da função de informação para decisão, envolvendo inclusive, procedimentos de mensuração de desempenho que participam do objetivo de influenciar as escolhas dos gerentes, ou seja, delinear comportamentos.

Iudícibus (1998, p. 21) é enfático ao afirmar que “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

Por fim, Iudícibus (1998) esclarece que de maneira geral, todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos para a utilização da administração na tomada de decisões entre as alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial.

Salienta-se que há certos relatórios que são válidos tanto sob o ponto de vista do interessado externo quanto sob o ponto de vista da gerência, como o balanço patrimonial, demonstração de resultados, entre outras demonstrações financeiras. Se estas demonstrações são úteis como indicador de desempenho e utilizadas no modelo previsional da gerência, estarão inseridas na contabilidade gerencial (IUDÍCIBUS, 1998).

Pertence ao campo da contabilidade gerencial a contabilidade de custos, todos os procedimentos contábeis e financeiros relacionados ao orçamento empresarial, ao planejamento empresarial, fornecimento de informes contábeis e financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos, medidas de desempenho, entre outros (IUDÍCIBUS, 1998).

Entretanto, é importante salientar que a informação gerencial não se limita apenas a dados financeiros, expressos em moeda. Ela engloba, inclusive, informações não financeiras, como a qualidade e tempo de processamento, mensuração do nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto (ATKINSON et. al, 2000).

Para o desenvolvimento da contabilidade gerencial é necessário o uso de artefatos. Frezatti (2006, p. 36) define o termo artefato como “[...] uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados”.

Soutes (2006) segrega os artefatos utilizados pela contabilidade gerencial entre tradicionais e modernos. Foram considerados artefatos tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Enquanto que os modernos são: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *Kaizen*,

*Just in Time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA (*Economic Value Added*), simulação, *Balanced Scorecard* (BSC) e gestão baseada em valor (VBM).

Ressalta-se que esta relação não encerra todas as possibilidades de artefatos existentes na contabilidade gerencial, mas somente constam os mais conhecidos pelos profissionais e/ou pela literatura especializada.

Infere-se que conforme exposto até o momento, é possível verificar que a contabilidade gerencial divulga suas informações com o intuito de auxiliar os usuários internos a tomarem as melhores decisões, tendo como questão chave em suas práticas a análise “custos versus benefício”. Ela fornece informações sobre o desempenho das entidades, objetivando sempre a maximização dos lucros e a minimização dos custos, sendo aplicável a todas as entidades, inclusive nas organizações do terceiro setor.

## 2.2 TERCEIRO SETOR

O terceiro setor é composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, e suas atividades são direcionadas a finalidades coletivas com o intuito de cobrir alguma ineficiência do Estado. Sua composição é bastante diversificada, abrangendo entidades que atuam na prestação de serviços beneficentes, culturais, artísticos, filantrópicos, literários, de proteção ao meio ambiente, esportivos, na área de saúde, entre outros.

Não há um único conceito estabelecido para caracterizar o terceiro setor. Bettiol Júnior (2005, p. 10) comenta que “o terceiro setor é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos, tendo como objetivo principal a melhoria das condições de vida de todos os indivíduos”.

Coelho (2002) menciona que no terceiro setor, as atividades não possuem característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas, sendo que os interesses coletivos se referem aos de um determinado grupo, enquanto interesse público é algo mais amplo, abrangendo o conjunto da sociedade. Falconer (1999, p. 36) conceitua o terceiro setor, como “[...] um setor privado não voltado à busca de lucro, que atua na esfera do público, não vinculado ao Estado”.

Deste modo, pode-se dizer que o terceiro setor é composto por organizações voluntárias, de iniciativa privada, atuando em diversos campos, que visam desenvolver atividades para a promoção humana. Essas organizações não possuem a finalidade de lucros, sendo que isso não significa dizer, que suas receitas devem se igualar aos custos. Pelo contrário, estas organizações precisam maximizar suas receitas e minimizar seus custos. O que as difere das organizações do segundo setor (setor privado) é que são inibidas de distribuir lucros aos proprietários, uma vez que todas as sobras devem ser aplicadas nos seus objetivos institucionais.

A maior parte dos recursos destas organizações advém de doações, subvenções, prestações de serviços comunitários e contribuições, sendo que geralmente há escassez destes recursos. Logo, torna-se imprescindível para estas organizações boas práticas de gestão, sustentando-se, assim na contabilidade gerencial para a tomada de decisões.

## 2.3 PESQUISAS REALIZADAS

Limongi, Imeton e Laffin (2007) verificaram a adoção de um sistema de custeio por organizações do terceiro setor em duas cidades do estado de Santa Catarina e verificaram se existe um sistema de custeio predominante na gestão dessas organizações para atender as suas especificidades. Realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e de levantamento por meio de aplicação de um questionário a entidades do terceiro setor localizadas nas cidades de Balneário Camboriú e Itajaí. Essas cidades na época, abrigavam 322 organizações do terceiro setor conforme matrícula na prefeitura municipal. O critério de

seleção foi de acordo com o endereço eletrônico, perfazendo ao final, uma população de 180 organizações e obtendo um retorno de 44 entidades.

Identificou-se, por meio da pesquisa, que a maioria das organizações investigadas são associações, as quais estão no mercado há mais de vinte anos, sendo que 54% dos respondentes possuem curso superior e 24% pós-graduação. Os resultados da pesquisa mostraram que 67% dos respondentes não possuem um departamento exclusivo para gerenciar os custos da organização e que não utilizam nenhum sistema de custeio para gerenciar suas organizações. Algumas entidades responderam que não utilizam porque não conhecem e outras por haver uma movimentação de poucos recursos. Das organizações que utilizam algum sistema de custeio, ou seja, 33%, tornando-se agora 100% destas, 33% responderam que utilizam o custeio por absorção, outras 33% o custeio variável, 15% o custeio plano ou integral e 6% o custeio ABC. Quanto ao motivo para adoção deste método de custeio, constatou-se que 62% das organizações julgam por ser de fácil compreensão, 23% por ser eficiente, 8% por outros motivos e 7% por indicações de outros profissionais. Os autores verificaram também que 76% das organizações possuem formalmente orçamento de despesas e custos, sendo que dessas, 88% realizam análises periódicas entre os custos orçados e realizados.

Por fim, os autores concluíram que a maioria das organizações investigadas não adota nenhum sistema de custeio para gerenciamento das entidades, mesmo estando no mercado há mais de vinte anos e tendo respondentes com bom grau de estudo, o que evidencia um índice de conhecimento sobre a gestão de custos. Infere-se que os autores não podem generalizar esta informação, visto que não foi relatada no estudo a formação dos respondentes. Dependendo do curso, não há conhecimento sobre gestão de custos. O que deve chamar atenção no estudo realizado, e ao mesmo tempo servir de alerta às organizações, é que a maioria das entidades não possui um sistema de custeio. Salienta-se que os recursos das entidades do terceiro setor são escassos, havendo assim, uma importante necessidade de gerenciar suas operações, dentre elas, o controle e a gestão de seus custos, a realização de orçamentos e a análise do mesmo com o realizado.

Campos (2005) teve como objetivo principal descrever a realidade contábil-gerencial de uma *grantmaker* brasileira, enquanto uma organização do terceiro setor, revelando demandas existentes na gestão de seus recursos materiais e financeiros. Dentre seus objetivos específicos, destaca-se a busca de identificar e descrever os instrumentos de gestão utilizados pela Fundação Otacílio Coser e identificar o perfil contábil-gerencial. Realizou-se uma pesquisa descritiva, qualitativa por meio de um estudo de caso na Fundação Otacílio Coser, uma entidade situada na cidade de Vitória, estado do Espírito Santo, criada em 1999 que tem como missão “promover a educação das novas gerações para o desenvolvimento sustentável”. No desenvolvimento do estudo, utilizou-se o procedimento de entrevistas junto a membros da Fundação Otacílio Coser.

Conforme estudo realizado, observou-se que a entidade pesquisada gerencia seus recursos materiais e financeiros utilizando instrumentos de gestão como o planejamento estratégico e o orçamento. Entretanto, a entidade apresenta dificuldade de avaliar o desempenho qualitativo dos projetos nos quais emprega seus recursos. A fundação também enfrenta o desafio de conscientizar dirigentes de entidades receptoras dos recursos, quanto à importância de se prestar contas dos recursos aplicados nos diversos projetos, como requisito para a recepção de novos recursos.

Verificou-se que os relatórios e livros contábeis não são utilizados no processo de tomada de decisão, o que é feito com base em registro extra-contábeis elaborados com base em regime de caixa. As demonstrações contábeis não são publicadas e nem auditadas por auditores independentes (CAMPOS, 2005).

Silva (2005) analisou as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana do Recife. Realizou-se uma pesquisa empírica, com questionários, junto a 21 organizações da cidade do Recife, capital do estado de Pernambuco. Um dos pontos mais importantes da pesquisa foi a evidência de que as organizações que possuem a qualificação de organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP), adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais organizações do terceiro Setor.

Verificou-se também que 81% das organizações calculam os custos dos serviços ou produtos por elas oferecidos. Entretanto, apenas duas afirmaram saber o método de custeio utilizado. Já as outras 15 entidades não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes ou por nunca terem pensado no assunto. Quanto à realização do planejamento, a pesquisa revela que, aproximadamente, 57% das instituições pesquisadas elaboram planejamento operacional anual, com base no plano estratégico, que inclui o planejamento financeiro e institucional de longo prazo e, ainda, 42,9% das Organizações fazem apenas um planejamento operacional anual.

Referindo-se à utilização de orçamento, a investigação revelou que a grande maioria das Organizações pesquisadas (90,5%) utiliza o orçamento em todos os seus projetos. Na comparação entre as metas orçadas e planejadas pelas Organizações, verificou-se que apenas uma Organização (4,8%) não compara as metas estabelecidas nos orçamentos com aquelas planejadas anteriormente.

Em se tratando da divulgação das metas, constatou-se que 57,2% das Organizações divulgam suas metas para os membros do conselho, funcionários, voluntários, comunidade interessada, nos trabalhos da entidade, e para doadores e financiadores e apenas 14,3% divulgam somente para os membros que formam o conselho da entidade. Verificou-se, ainda, que duas Organizações divulgam para os membros do conselho, funcionários e voluntários (9,5%); outros 9,5%, além de divulgarem para esses, divulgam ainda para a comunidade em geral e 9,5% não divulgam suas metas, ou seja, essas ficam restritas a quem as elaborou (SILVA, 2005)

Fazendo-se o *ranking* dos indicadores de desempenho operacionalizados pelas organizações, verificou-se que o indicador mais freqüente é o percentual das metas dos programas concluídos (90%) e o de menor emprego foi o indicador de re-trabalho (15%). Constatou-se também que 90% dos entrevistados responderam que o motivo da implantação de um sistema de medição ocorreu em função da necessidade de transparência. Tal fato é condizente com o que foi relatado na introdução deste trabalho, de que as organizações do terceiro setor necessitam ser transparentes para garantir a continuidade de doações e deste modo manter a sua sobrevivência. Infere-se que a presente pesquisa deste trabalho reaplicou o questionário de Silva (2005), fazendo pequenas alterações.

### **3 MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA**

A metodologia da pesquisa consiste do método e das técnicas que o pesquisador utiliza para realizar a pesquisa. Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Nesse tipo de estudo busca-se descrever, registrar, analisar e interpretar os dados sem manipulá-los (MARCONI e LAKATOS, 2005). Essa característica envolve todo o processo desta pesquisa, visto que o intuito foi investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do terceiro setor do município de Passo Fundo, do estado do Rio Grande do Sul.

Em relação aos procedimentos, esta pesquisa é de levantamento. Os dados primários coletados a partir de indivíduos constituem um procedimento que recebe a denominação de levantamento ou *survey*, sendo utilizada quando as informações a serem coletadas envolvem

grande quantidade de indivíduos, podendo ser respondida diretamente pelo respondente ou por meio de entrevista (HAIR Jr et al., 2005).

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa com abordagem qualitativa. Conforme Richardson (1999), a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Destaca que pode contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilita, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Neste estudo analisou-se as práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor do município de Passo Fundo, cujos dados foram coletados por meio de entrevista estruturada aos gestores das entidades sem fins lucrativos. O universo da pesquisa constitui-se das entidades assistenciais do município de Passo Fundo, estado do Rio Grande do Sul, extraído da lista da Prefeitura Municipal de Passo Fundo. Nesta lista, em 17/04/2009 havia 53 entidades assistenciais. No entanto, 12 entidades aceitaram participar da entrevista, o que caracteriza uma amostra por acessibilidade.

As entrevistas foram realizadas nas sedes das entidades, com os gestores das mesmas. Refere-se a uma entrevista estruturada, com questões fechadas, havendo sempre a possibilidade de outros, para não limitar as respostas dos entrevistados. As questões feitas na entrevista referem-se à reaplicação do questionário de Silva (2005) utilizado em sua dissertação, com pequenas alterações. O tempo de duração foi de aproximadamente duas horas em cada entrevista.

Considera-se como limitação da pesquisa a pequena quantidade de entrevistados, o que limita extrapolar as conclusões do estudo às demais entidades da população da pesquisa.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A descrição e análise dos dados inicia-se com a caracterização das organizações, em seguida demonstra-se aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações e aspectos relativos à medição de desempenho organizacional.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Neste tópico, apresenta-se nas Tabelas 1 a 4 características das organizações entrevistadas, descrevendo seu tipo de organização e seu tipo de assistência, tempo de funcionamento e o número de funcionários e voluntários de cada entidade.

**Tabela 1: Tipo de organização**

<b>Tipo de organização</b>	<b>Freq.</b>	<b>(%)</b>
OSCIP	3	25,0
Associação civil	5	41,7
Fundação de direito privado sem fins lucrativos	3	25,0
Associação de moradores	0	0,00
Outra	1	8,3
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 1 que o tipo predominante de organização, dentre as entidades investigadas, é de associação civil, representando 41,7% da amostra. Das 12 entidades, três delas possuem o certificado de OSCIP. Outras três são fundações de direito privado sem fins lucrativos. E a que se enquadra na categoria “outra” trata-se de uma ONG.

Quanto ao tipo de assistência que cada entidade presta à sociedade, encontram-se organizações que atendem crianças e adolescentes em estado de vulnerabilidade social, entidades de apoio às pessoas com deficiência visual, outra atua como abrigo para

adolescentes do sexo masculino, havendo ainda aquelas que prestam serviços na área de educação, assistência a pessoas contaminadas com o vírus HIV, com diabetes, entre outros. Tal realidade condiz com a teoria a qual menciona que as organizações do terceiro setor são diversificadas e atuam em campos variados.

**Tabela 2: Tempo de funcionamento da organização**

<b>Tempo de funcionamento</b>	<b>Freq.</b>	<b>(%)</b>
0 a 05 anos	0	0,0
Mais de 05 anos até 15 anos	1	8,3
Mais de 15 anos até 25 anos	5	41,7
Mais de 25 anos até 35 anos	2	16,7
Mais de 35 anos até 45 anos	1	8,3
Acima de 45 anos	3	25,0
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Constata-se na Tabela 2 que o tempo de funcionamento da maioria das organizações investigadas (41,7% ou cinco delas) fica entre mais de 15 anos até 25 anos, o que demonstra que estas entidades atuam na sociedade em um tempo considerável. A entidade mais nova está no mercado há 10 anos, enquanto o tempo de funcionamento da mais antiga é de 49 anos. Pode-se deduzir que estas entidades são sólidas, visto seu tempo de existência.

**Tabela 3: Número de pessoal**

<b>Número</b>	<b>Funcionários</b>		<b>Voluntários</b>	
	<b>Freq.</b>	<b>(%)</b>	<b>Freq.</b>	<b>(%)</b>
Até 10	5	41,7	9	75,0
Mais de 10 até 20	5	41,7	2	16,7
Mais de 20 até 30	1	8,3	0	0,0
Mais de 30 até 40	1	8,3	1	8,3
Mais de 40 até 50	0	0,0	0	0,0
Acima de 50	0	0,0	0	0,0
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 3 que quanto ao número de funcionários das entidades investigadas, 41,7% possuem até 10 funcionários, outros 41,7% possuem cinco funcionários entre a escala mais de 10 até 20. Quanto ao número de voluntários, 75% apresentam até 10 pessoas.

O menor número de funcionários encontrado nas organizações é de duas pessoas em uma entidade investigada e o maior é de 34 empregados. Quanto ao número de voluntários também é de duas pessoas em uma entidade, seguido de três voluntários em três entidades investigadas. Enquanto o maior é de 35 voluntários em uma entidade apenas, as demais ficam entre dois a 16 voluntários.

#### 4.2 ASPECTOS RELATIVOS ÀS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS PELAS ORGANIZAÇÕES

Apresentam-se nas Tabelas 4 a 15 aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial das entidades investigadas, mencionando o método de custeio utilizado, sobre a prática de planejamento e orçamento, critérios de avaliação de desempenho, entre outros.

**Tabela 4: Utilização das informações contábeis**

Finalidade das informações contábeis	Freq.	(%) – Considera-se 100% para 12 entidades
Para fins fiscais	9	75,0
Para o controle das operações da organização	8	66,7
Para prestar contas para os financiadores	7	58,3
Outros	0	0,0

Fonte: dados da pesquisa

Com o intuito de saber a utilidade das informações contábeis nas organizações investigadas, a Tabela 4 evidencia que 75% das entidades as utilizam para fins fiscais. Também 66,7% das organizações usam as demonstrações contábeis para o controle das operações e 58,3% as utilizam para prestar contas para os seus financiadores. O resultado desta pesquisa difere um pouco das organizações investigadas por Silva (2005). Enquanto a finalidade de fins fiscais em Silva (2005) apresentou a menor porcentagem entre as três opções (61,9%), neste estudo é a que mais apresenta.

**Tabela 5: Relatórios utilizados para prestação de contas**

Demonstrações ou relatórios	Governo	Agência de Cooperação	Doadores	Comunidade	Outros
Balço Patrimonial	9	2	3	3	2
Demonstração do Resultado do Exercício	9	2	3	3	2
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	6	1	0	0	2
Demonstração do Valor Adicionado	4	1	0	0	1
Balço Social	4	0	0	0	2
Relatórios de Evolução dos Projetos	4	1	0	0	1
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	5	1	0	0	2
Notas Explicativas	7	2	2	3	2

Fonte: dados da pesquisa

Constata-se na Tabela 5 que as demonstrações contábeis são mais utilizadas na prestação de contas para o agente governo, com predominância do balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício. O agente em que aparece com menor item nas quais as entidades utilizam as demonstrações contábeis para prestar contas são as agências de cooperação e outros, seguido de doadores e comunidade.

Evidencia-se na Tabela 5 um ponto crítico das entidades analisadas. De 12 organizações, apenas três utilizam alguma demonstração contábil para prestar contas aos seus doadores e à comunidade, representando 25% da amostra. Salienta-se que o uso das demonstrações contábeis por organizações do terceiro setor na prestação de contas aos seus doadores e à comunidade em que está atuando transmite maior credibilidade, transparência para o público em geral, podendo garantir até maiores doações. A não divulgação e prestação de contas para o público pode gerar desconfiças e dúvidas quanto à atuação das organizações, o que pode tornar os recursos recebidos cada vez mais escassos.

Este resultado difere e muito da pesquisa elaborada por Silva (2005). Na pesquisa de Silva (2005), verificou-se que 61,9% da amostra utiliza o balanço patrimonial para prestar contas aos seus doadores sendo que, inclusive todas as demonstrações contábeis citadas na tabela 5 eram utilizadas ao menos por 23,8% das entidades na prestação de contas para os doadores. Nesta pesquisa verificou-se que apenas o Balço Patrimonial, a Demonstração de resultados e notas explicativas são usadas, e no máximo, por 3 entidades. As demais demonstrações não são usadas, embora possam fornecer excelentes dados.

**Tabela 6: Constatação se as organizações calculam o custo dos serviços oferecidos**

Calculam o custo dos serviços e/ou produtos oferecidos?	Freq.	(%)
Sim	11	91,7
Não	1	8,3
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Constata-se na Tabela 6 que praticamente todas as entidades investigadas calculam o custo dos seus serviços e/ou produtos oferecidos, o que se considera um ponto favorável para estas organizações. Este resultado é mais favorável do que foi apresentado por Silva (2005) em que 19% das organizações investigadas não calculavam o custo.

**Tabela 7: Método de custeio utilizado**

Método de custeio	Freq.	(%)
Variável	10	90,9
Absorção	0	0,0
Variável e absorção	0	0,0
Custeio baseado em atividade (ABC)	1	9,1
Não sabe informar	0	0,0
Outro.	0	0,0
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Outro ponto favorável para as entidades pesquisadas neste trabalho é de que todas que calculam o custo dos seus produtos e/ou serviços oferecidos conhecem o método de custeio utilizado, sendo o predominante o custeio variável. Em apenas uma organização usa-se o método de custeio baseado em atividade (ABC).

Este resultado é muito mais favorável do que os apresentados em pesquisas anteriores. Na pesquisa feita por Silva (2005) de 17 organizações que calculavam o custo, apenas duas sabiam qual o método de custeio utilizado, sendo o de absorção por uma delas e outro o variável e absorção por outro.

Já na pesquisa feita por Limongi, Imeton e Laffin (2007) conforme visto na fundamentação teórica deste trabalho, verificou-se que apenas 33% das organizações investigadas utilizavam algum método de custeio, tendo predominância o custeio variável e o custeio de absorção.

**Tabela 8: Realização de planejamento**

	Freq.	(%)
Faz um planejamento operacional anual com base no plano estratégico que inclui o plano financeiro e o institucional de longo prazo.	8	66,6
Faz apenas o planejamento operacional anual.	2	16,7
Não faz planejamento	2	16,7
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à realização de planejamento, verifica-se na Tabela 8 que 66,6% ou oito entidades realizam um planejamento operacional anual, com base no plano estratégico, que inclui o plano financeiro e o institucional de longo prazo. Por outro lado 16,7% realizam apenas o planejamento operacional anual e 16,7% das entidades pesquisadas não fazem planejamento. Na pesquisa de Silva (2007) das 21 entidades pesquisadas, verificou-se que todas realizam algum tipo de planejamento.

**Tabela 9: Utilização do orçamento**

	Freq.	(%)
Utiliza o orçamento para todos os projetos	9	75,0
Utiliza o orçamento apenas para os projetos mais importantes	2	16,7
Não utiliza o orçamento	1	8,3
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

No que se refere à utilização do orçamento, verificou-se que a maioria das organizações pratica este artefato da contabilidade gerencial, o que está condizente com outras pesquisas realizadas. Neste estudo, constatou-se que 75% das entidades utilizam o orçamento para todos os projetos, enquanto que 16,7% utilizam apenas para os projetos mais importantes e uma organização não utiliza o orçamento. No estudo de Silva (2005) das organizações investigadas todas utilizam o orçamento, sendo que 90,5% para todos os projetos.

**Tabela 10: Comparação das metas orçadas com as planejadas/realizadas**

As metas orçadas são comparadas com as realizadas?	Freq.	(%)
Sim	9	75,0
Não	3	25,0
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 10 que 75% das organizações comparam as metas orçadas com as planejadas, enquanto 25% não possuem este hábito. Dessas três entidades que não realizam a comparação, está inclusa a que não realiza o orçamento. Neste sentido, sabe-se que o orçamento não possui utilidade se não houver a comparação do que foi orçado com o realizado. Considera-se como prática gerencial investigar o porquê das diferenças entre orçado e realizado, procurando-se detalhes das causas e analisando-se a situação.

**Tabela 11: Avaliação de desempenho**

Mede sistematicamente o desempenho organizacional?	Freq.	(%)
Sim	8	66,7
Não	4	33,3
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à avaliação de desempenho, verificou-se que das 12 entidades pesquisadas, oito delas medem sistematicamente o desempenho organizacional, representando 66,7% da amostra.

Este resultado está semelhante com a pesquisa de Silva (2005) em que 71,4% das entidades mediam sistematicamente seu desempenho organizacional e 28,6% não mediam sistematicamente.

**Tabela 12: Resultados avaliados**

	Freq.	(%)
Avalia os resultados da organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um.	2	16,7
Para cada projeto, a organização estabelece metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos.	7	58,3
A organização não avalia seus resultados	3	25,0
Outros.	0	0,0
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Conforme Tabela 12, constata-se que 58,3% das entidades em estudo avaliam seus resultados para cada projeto, sendo que a organização estabelece metas para todas as áreas e as compara com os resultados obtidos. Por outro lado 16,7% avaliam os resultados da organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um. Ainda em 25% dos casos, não há avaliação dos resultados.

No estudo realizado por Silva (2005) verificou-se que 52,4% avaliam os resultados para cada projeto fazendo a comparação com os resultados obtidos e apenas uma organização (4,8%) não avalia seus resultados.

**Tabela 13: Indicadores de desempenho utilizado para avaliação da *performance***

Indicadores de desempenho	Freq.	(%) – Considera-se 100% para 12 entidades
Percentual das metas dos programas concluídos	6	50,0
Índice de modificação de projeto	1	8,3
Avaliação de fornecedores	2	16,7
Percentual de conclusão dos projetos na data programada	4	33,3
Produtividade global do projeto	4	33,3
Retrabalho	1	8,3
Satisfação dos doadores/financiadores	7	58,3
Número de beneficiados com os programas	6	50,0
Satisfação dos beneficiados	6	50,0
Índice de treinamento	2	16,7
Custo total do projeto	6	50,0
Percentual das despesas com os funcionários/voluntários	4	33,3
Eficiência dos procedimentos	2	16,7
Percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos	0	0,0
Fluxo de caixa	6	50,0
Composição de endividamento	1	8,3
Outros	0	0,0

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se, na Tabela 13, que o indicador de desempenho mais utilizado pelas entidades investigadas para avaliação da *performance* é a satisfação dos doadores e financiadores, presente em sete organizações, o que representa 58,3% da amostra. Infere-se que este é um importante indicador para entidades do terceiro setor. Estas organizações devem estar preocupadas com a satisfação dos seus doadores e/ou financiadores e também com seus beneficiados. Estes indicadores condizem com a teoria, o qual menciona que a contabilidade gerencial possui tanto indicadores de desempenho financeiros quanto não financeiros, e que os mesmos são praticados pelas organizações.

Os próximos indicadores mais utilizados pelas entidades, presentes em 50% da amostra são: percentual das metas dos programas concluídos, número de beneficiados com os programas e a satisfação dos beneficiados, custo total do projeto e fluxo de caixa.

Os indicadores não assinalados por nenhuma entidade foram o percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos e a opção outros, em que as entidades poderiam mencionar outros indicadores caso não estivessem entre as opções. Outros indicadores em que apenas uma entidade utiliza, representando 8,3% da amostra foram: índice de modificação de projeto, retrabalho e composição de endividamento. No estudo de Silva (2005) o indicador mais utilizado foi o percentual de metas dos programas concluídos e o menos utilizado foi o retrabalho.

**Tabela 14: Motivos que levaram à implantação de sistema de medição de desempenho**

Motivos	Freq.	(%)
Imposição legal	0	0,0
A pedido da comunidade	0	0,0
Imposição do conselho	1	8,3
Transparência	6	50,0
Não implantou sistema de medição	3	25,0
Não respondeu	2	0,0
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100</b>

Fonte: dados da pesquisa

Quanto aos motivos que levaram as entidades à implantação de sistema de medição de desempenho, 50% dos casos foi por transparência, o que comprova o que foi dito na introdução deste trabalho com base em estudos anteriores, de que as entidades do terceiro setor precisam ser transparentes para garantir a sua continuidade. Verifica-se também que em 25% dos casos não há implantação de sistema de medição e duas entidades não responderam a questão. A questão da transparência também foi evidenciada no estudo feito por Silva (2005) em que 90% das entidades implantaram sistema de medição de desempenho devido a este fator.

**Tabela 15: Informações gerenciais**

Assertivas	Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente	Não respondeu
A missão da organização está claramente definida	8	3	0	0	1
O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na entidade	4	4	2	0	1
Todos os gestores participam ativamente dos objetivos estratégicos	8	3	0	0	1
As metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho	4	4	2	1	1
São realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos	4	4	1	2	1
A organização utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão	8	2	0	1	1
A organização utiliza o <i>Balanced Scorecard</i> como modelo de gestão	2	0	0	9	1
A organização utiliza algum modelo de gestão para medir seu desempenho	2	3	3	3	1

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se na tabela 15, que a maioria das organizações (oito delas), representando aproximadamente 67%, concordam totalmente com a assertiva que menciona que a missão da organização está claramente definida, que todos os gestores participam ativamente dos objetivos estratégicos da organização. Também na mesma proporção concordam totalmente com a assertiva em que menciona que a organização utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.

Nas assertivas que mencionam que: o planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na entidade, em que as metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho e que são realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos há

concordância por oito entidades, sendo que sempre quatro delas concordam totalmente e quatro concordam parcialmente.

A assertiva em que a maioria das entidades discordam totalmente, sendo encontradas em nove entidades, é ao afirmar que a organização utiliza o *balanced scorecard* como modelo de gestão. Isso faz-se inferir de que estas organizações não utilizam este modelo de gestão.

A única assertiva em que não houve predominância de opinião é ao afirmar que a organização utiliza algum modelo de gestão para medir seu desempenho. Três entidades concordam parcialmente com esta afirmação, outras três discordam parcialmente, três também discordam totalmente, devendo ser aquelas entidades que afirmaram na Tabela 14 que não implantaram sistema de medição de desempenho. Salienta-se ainda que duas entidades concordaram totalmente com esta assertiva e uma não respondeu a questão. Pode-se dizer que estas entidades precisam trabalhar melhor quanto à utilização de algum modelo de gestão. Sendo que o mais difícil nestas organizações é a identificação do que medir.

## 5 CONCLUSÕES

O objetivo deste trabalho foi investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do terceiro setor do município de Passo Fundo, do estado do Rio Grande do Sul. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e com a reaplicação do instrumento de pesquisa elaborado por Silva (2005) a entidades assistenciais do município de Passo Fundo. De 53 entidades, realizou-se entrevistas com os gestores em 12 organizações, constituindo assim, uma amostra por acessibilidade.

Os resultados mostraram que a maioria das organizações investigadas são associações civis e que estão no mercado há mais de 15 anos, possuindo no seu quadro de pessoal em torno de até 10 funcionários e/ou voluntários. Verificou-se que a grande parte das entidades utiliza as demonstrações contábeis na prestação de contas ao governo sendo que um número reduzido também as usam com o intuito de prestar contas aos seus doadores e à comunidade. Contata-se aqui um aspecto que deve ser melhorado por estas organizações, visto que as entidades do terceiro setor operam com recursos doados pela sociedade geral, assumindo assim uma obrigação, ainda que moral, de prestar contas aos seus doadores. Sendo que as demonstrações contábeis constituem um principal instrumento de prestação de contas por conter um conjunto de informações quantitativas e qualitativas acerca das origens e aplicações de recursos e da situação financeira, econômica e patrimonial das entidades.

Observou-se também que praticamente todas as entidades calculam o custo dos seus produtos e/ou serviços oferecidos, sendo o método de custeio variável o mais utilizado. Verificou-se que no geral, as organizações realizam planejamento operacional anual, com base no plano estratégico, no qual inclui o plano financeiro e o institucional de longo prazo. A maioria das entidades investigadas utiliza o orçamento em todos os projetos e comparam o orçado com o planejado.

Verificou-se ainda que mais da metade das organizações medem seus resultados sistematicamente, utilizando tanto medidas financeiras quanto não financeiras. Os indicadores de desempenho mais utilizados pelas entidades para avaliação da performance são a satisfação dos doadores e financiadores, percentual das metas dos programas concluídos, número de beneficiados com os programas e a satisfação dos beneficiados, custo total do projeto e fluxo de caixa. Percebeu-se que o principal motivo para utilizar sistematicamente uma medida de desempenho foi a transparência.

Por fim, constatou-se que a missão na maioria das organizações está claramente definida que todos os gestores participam ativamente dos objetivos estratégicos da organização.

Conclui-se que as organizações investigadas possuem em geral boas práticas de contabilidade gerencial ao compará-las com outros estudos realizados. No entanto, precisam

melhorar no quesito de prestação de contas aos doadores e à comunidade e aperfeiçoar-se nos modelos de gestão para medir seu desempenho.

Recomenda-se para futuros estudos investigar as práticas da contabilidade gerencial e de outras áreas da contabilidade e administração em entidades do terceiro setor de outros estados brasileiros e comparar os resultados. Salienta-se que aspectos relativos a organizações sem fins lucrativos necessitam de amadurecimento científico.

## REFERÊNCIAS

ASSIS, Marcio Sanches de ; MELLO, Gilmar Ribeiro de ; SLOMSKI, Valmor .Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 3., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Congresso USP, 2006. CD-ROM.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo : Atlas, 2000. Tradução de: Management accounting.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor**: um estudo de caso. 2005. 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

CAMPOS, Gabriel Moreira . A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da fundação Otacílio Coser. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Itapema. **Anais...** Itapema, Congresso Internacional de Custos, 2005. CD-ROM.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade gerencial**: mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo : Atlas, 2007.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2ª Ed. São Paulo: Editora SENAC, 2002.

FALCONER, Andres Pablo. **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. 152 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HAIR Jr, Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo : Atlas, 1998. 332 p, il.

LIMONGI, Bernadete ; IMETON, Luciana da Silva; LAFFIN, Marcos. Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicasos em cidades catarinenses.

In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: ABC, FEA-USP, 2007. CD-ROM.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Ana Carolina Miranda da. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2005.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica**. 2004. 167p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.