

Práticas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife

Ana Carolina Miranda da Silva

Resumo:

Esta pesquisa procura identificar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor. A amostra considera vinte e uma organizações, situadas na Região Metropolitana do Recife, Pernambuco. A pesquisa também avalia a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial identificadas, bem como a relação entre as características da organização e as práticas de contabilidade gerencial identificadas. A pesquisa utilizou questionários, aplicados diretamente pelos pesquisadores junto aos gestores dessas organizações. Dentre os resultados encontrados pode-se destacar a não relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas e que as Organizações, classificadas como grandes, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho criados para cada um; enquanto que as de pequeno porte, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto.

Área temática: *Controladoria*

Práticas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife

Ana Carolina Miranda da Silva(IESO): acsilva@hotmail.com.br

Resumo

Esta pesquisa procura identificar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por Organizações do Terceiro Setor. A amostra considera vinte e uma organizações, situadas na Região Metropolitana do Recife, Pernambuco. A pesquisa também avalia a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial identificadas, bem como a relação entre as características da organização e as práticas de contabilidade gerencial identificadas. A pesquisa utilizou questionários, aplicados diretamente pelos pesquisadores junto aos gestores dessas organizações. Dentre os resultados encontrados pode-se destacar a não relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas e que as Organizações, classificadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho criados para cada um; enquanto que as de “pequeno porte”, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto.

Palavra Chave: Práticas de contabilidade gerencial e custos no terceiro setor

Área Temática: Controladoria

1. Considerações Iniciais

Por muito tempo, as atividades econômicas eram desenvolvidas basicamente por dois setores: o setor público, responsável pelas questões sociais, e o setor privado, que tratava de questões individuais. Com a finalidade de dar suporte aos segmentos público e privado, no sentido de suprir necessidades que não eram mais atendidas satisfatoriamente pelos dois primeiros setores, paulatinamente surgiu o chamado Terceiro Setor. Assim, o Terceiro Setor, constituído por Organizações sem fins lucrativos e Não-Governamentais, tem como objetivo gerar serviços de caráter público.

O Terceiro Setor foi reconhecido legalmente no Brasil nos anos 30, quando o Presidente Getúlio Vargas, em 1935, promulgou a primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal. Contudo, segundo Fernandes (2003, p.02), essas Organizações se tornaram expressivas a partir da década de setenta e estavam atreladas a um período de autoritarismo e exacerbação dos embates ideológicos globais que culminou em suas características diferenciadas das demais Organizações, no que diz respeito à concretização de ações políticas e anti-autoritaristas.

Segundo o Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas (2005), o Terceiro Setor cresce a olhos vistos e o número destas entidades já chega a 272.104, no Brasil. Todavia, sua forma de administração ainda é incipiente em relação às empresas privadas. Um dos fatores que assume grande importância, no diferencial entre a gestão de Organizações do Terceiro Setor e das Organizações Privadas com fins lucrativos, é a ausência, em alguns tipos de Entidades do Terceiro Setor, de remuneração dos seus dirigentes, podendo ocasionar a pouca especialização dos gestores. Segundo Drucker (2002), recursos humanos, pouco qualificados, acarretam uma falta de preocupação com o desempenho organizacional, o que resulta em ações ineficientes ou muito aquém do esperado e do possível.

Ainda para Drucker (2002, p. 14):

as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas, exatamente porque não têm ‘lucro’ convencional. Elas sabem que precisam aprender como utilizar a gerência como ferramenta para que esta não as domine. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...

Torna-se importante, neste cenário, a necessidade das entidades do Terceiro Setor em compor um corpo gerencial dotado de profissionais qualificados, de forma que a instituição consiga estabelecer as metas, realizá-las e, principalmente, controlá-las, com o intuito de saber se os objetivos preestabelecidos foram alcançados. Para Thompson (1997), a capacidade de mobilização social que as Organizações do Terceiro Setor possuem abre espaço às constantes pressões pela profissionalização de suas ações.

Pesquisa realizada por Tenório (2001), com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor no Rio de Janeiro, identificou que os membros dessas entidades possuem um grau de compartilhamento com as atividades a serem desenvolvidas pela entidade; entretanto, não possuem nenhuma sistematização de acompanhamento das mesmas para efeito de avaliação de desempenho gerencial. Outro dado importante foi a comprovação de que o tipo de trabalho desenvolvido pelas Organizações é de difícil mensuração, seja pelo seu efeito a longo prazo, seja por seu caráter qualitativo.

Dessa forma um trabalho como este justifica-se por duas razões básicas:

- a) Pela necessidade, cada vez maior, das Organizações do Terceiro Setor de profissionalizarem seu corpo gerencial e;
- b) Pela carência de conhecimento sobre a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial, nas Organizações do Terceiro Setor.

Segundo Falconer (2004), o campo de estudos do Terceiro Setor é uma das áreas mais novas das Ciências Sociais. No Brasil, as escolas de Administração começaram a estudar recentemente o tema. Ainda para Falconer (2004, p. 01), no país, “o Terceiro Setor não é um tema extensivamente pesquisado, existindo ainda poucos estudos empíricos abrangentes e um número insignificante, até recentemente, com enfoque organizacional”. Nos Estados Unidos, os primeiros estudos remontam apenas à década de sessenta, estimando-se que a maior parte da produção existente é proveniente dos anos noventa.

Para Ioschipe (1997), pode-se constatar que o grau de informação e conhecimento sistematizado sobre o Terceiro Setor, sobretudo no caso brasileiro, ainda é incipiente. Neste cenário, a pesquisa sobre as práticas e o pensamento gerencial, desenvolvidos em Organizações que atuam no Terceiro Setor, parece oportuna.

Neste contexto, surge a pergunta da pesquisa: **Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor?**

Para responder a essa pergunta, conduziu-se pesquisa junta às organizações do terceiro setor da região metropolitana de Recife, em Pernambuco. Para responder ao questionamento apresentado anteriormente, o estudo propõe alcançar os objetivos seguintes:

- Identificar as práticas de contabilidade gerencial mais demandadas pelas Organizações do Terceiro Setor pesquisadas;
- Avaliar a relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial identificadas;
- Avaliar a relação entre as características da organização e as práticas de contabilidade gerencial identificadas.

1.2. Procedimentos Metodológicos

Face à escassez de pesquisas, no tocante à utilização de ferramentas da contabilidade gerencial em Organizações do Terceiro Setor, este estudo tem como ponto de partida a

pesquisa realizada por Ashford (1989), nos Estados Unidos, cujo objetivo foi a investigação das práticas de Contabilidade Gerencial, utilizadas por Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos.

Para atingir os objetivos propostos será realizada uma pesquisa exploratória, com a utilização de questionário não identificado, a ser respondido pelos gestores das Organizações selecionadas. A pesquisa também se utiliza da técnica de documentação indireta, utilizando a pesquisa documental (documentos e relatórios disponibilizados pelos entrevistados) e pesquisa bibliográfica especializada.

Dessa forma, inicialmente realizou-se um levantamento bibliográfico, que permitiu a elaboração do questionário e delineamento da metodologia de análise dos dados. Após essa etapa, procedeu-se à coleta dos dados da pesquisa de campo, por meio de questionário, construído a partir da pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica também foi útil para a identificação das práticas de contabilidade gerencial, descritas na literatura especializada. Assim, obtiveram-se os subsídios necessários para a realização desta investigação. Após a coleta dos dados, procedeu-se à análise dos resultados.

O questionário da pesquisa foi elaborado tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em práticas de contabilidade gerencial. A revisão bibliográfica, realizada para desenvolver o questionário, foi concebida em livros, em artigos científicos, na Internet e nos sistemas de buscas disponíveis na Universidade Federal de Pernambuco (PROQUEST, periódicos CAPES e similares). As informações, obtidas nessas fontes, constituíram os subsídios necessários à elaboração do questionário e este deu suporte à realização desta investigação.

O estudo foi conduzido junto a Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife. Para identificar as Organizações, utilizou-se o cadastro de entidades referentes ao Terceiro Setor do Ministério da Justiça e o Mapa do Terceiro Setor, que é uma iniciativa do Centro de Estudos do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas. Esse projeto nasceu da constatação da inexistência de informações sistematizadas e atualizadas, em nosso país, sobre o Terceiro Setor e da necessidade da realização de censos que mostrassem a importância social e econômica do mesmo.

A pesquisa realizada por Ashford (1989) tenha selecionado uma amostra que fosse composta por cinco tipos de Organizações Não-Governamentais sem fins lucrativos (serviços de caridade, escolas, associações profissionais, albergues e fundos de concessão de bolsas). No entanto, para a realização deste estudo, por questões orçamentárias, optou-se por definir uma amostra selecionada pelo critério de conveniência, ou seja, empresas com localização mais acessível, e dispostas a participar. Parte dos respondentes participou graças ao relacionamento dos pesquisadores com pessoas que tinha acesso a potenciais respondentes, ou pessoas que pudessem facilitar o acesso a essas Organizações. Gil (2002, p.132) destaca que, nas pesquisas com envolvimento de variáveis qualitativas, a aplicação da intencionalidade é mais recomendável. O autor afirma:

Uma amostra intencional, em que os indivíduos são selecionados a partir de certas características tidas como relevantes pelos pesquisadores e participantes, mostra-se mais adequada para a obtenção de dados de natureza qualitativa...A intencionalidade torna uma pesquisa mais rica em termos qualitativos...

A princípio, foram selecionadas 66 Organizações; 42 cadastradas pelo Ministério da Justiça e 24 cadastradas pelo Mapa do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife. Após a primeira seleção, verificou-se que 11 Organizações estavam cadastradas no Ministério da Justiça, como também constavam no cadastro do Mapa do Terceiro Setor. Assim, a seleção inicial das 66 Organizações foi reduzida para 45 Organizações. Dessas, 21 entidades aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria,

foram aplicados com a presença da pesquisadora, que visitava as Organizações e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

O tratamento estatístico adotado, a princípio, foi a análise descritiva dos dados. Serão utilizadas as medidas de posição (média, moda e mediana), dispersão (desvio-padrão) e comparação de frequências (proporção e porcentagem). Em seguida, aplicou-se dois testes de hipóteses não-paramétricos: o Teste Exato de Fisher para as questões que recaem numa tabela de contingência 2x2 e o Teste Qui-Quadrado para as demais questões.

1.3. Referencial Teórico

De acordo com Salomon (1998), pode-se encontrar registros de atividades filantrópicas, na China Antiga, que foram bastante favorecidos com o Budismo e no Japão, a partir de 1829, com a criação da primeira Fundação Japonesa, a Sociedade da Gratidão.

Segundo Hudson (1999), a filantropia e a caridade são traços da civilização egípcia, na qual se estabeleceu um rígido código moral, sedimentado na justiça social, pois incentivava as pessoas a auxiliarem os menos favorecidos. Na antiga Grécia, existiam movimentos no sentido de alimentar e dar guarida aos viajantes. Na antiga Índia, por volta de 274-232 a.C., o Imperador Asoka se preocupou com a construção de hospitais, o plantio de árvores e a perfuração de poços. A Igreja cristã primitiva instituiu fundos de assistência aos órfãos e às viúvas, cuja contribuição provinha dos mais favorecidos.

De acordo com Arnold (apud Diniz e Matos, 2003, p.4), no século XIX, as Igrejas Católicas e Evangélicas, que já desenvolviam atividades filantrópicas, há pelo menos cem anos, mantinham uma estreita ligação com as Organizações sociais da época que eram constituídas basicamente de orfanatos, asilos, hospitais, escolas, além de outras associações em prol da comunidade carente.

No Brasil, os registros do Terceiro Setor remontam ao período Imperial. Esse conceito se desenvolveu, durante a Primeira República, por meio de ações sociais de caráter unicamente religioso, que sofriam uma forte influência da colonização portuguesa e do domínio da Igreja Católica. A década de 30 até a dos anos 60 foram marcados pela edição, em 1935, no Governo do Presidente Getúlio Vargas, da primeira lei brasileira que regulamentava as regras para declaração de Utilidade Pública Federal, além do Conselho Nacional do Serviço Social. Com o início dos anos 70, consolidavam-se novas ações sociais filantrópicas de famílias privilegiadas da sociedade, apesar da ditadura militar limitando a participação popular na esfera pública.

Segundo Oliveira (2003, p.01), Organizações Não-Governamentais estão para o Brasil dos anos 80 como característica de uma Instituição voltada para "...‘assessoria e apoio’ ou ‘a serviço dos grupos de movimentos populares’ - que, de modo quase invisível, havia começado a atuar ‘de costas para o estado’ e ‘nas bases da sociedade’ durante o regime autoritário”. A partir dos anos 90, com o fortalecimento da sociedade civil, as Organizações do Terceiro Setor crescem com firmeza, redefinindo um novo modelo de relação da sociedade com o Estado.

Na Atualidade, o Terceiro Setor assume a posição de um importante parceiro do Governo, pois, otimizando o resultado final, é através dele e de todo o conhecimento sistematizado e coletado ao longo dos anos que o governo pode estabelecer planos de ação e metas de controle. Por outro lado, a iniciativa privada começa a exercer um importante papel para o Terceiro Setor, agregando a ele conhecimentos práticos, ricos em sua base e já implementados de alguma forma na sociedade, com indicadores de resultados e perspectivas de aprimoramento.

1.3.1. O que é “Terceiro Setor”

Fazendo uma sinopse do significado da expressão “Terceiro Setor”, sabe-se que, nos

Estados Unidos, este signo lingüístico faz parte do seu vocabulário sociológico corrente que foi traduzido como “Third Sector”. Nesse país, a mesma expressão costuma ser utilizada juntamente com outras palavras ainda hoje utilizadas, como, por exemplo: “non profit organization” (Organizações sem fins lucrativos) e “Organizações voluntárias”. A primeira diz respeito às Organizações cujo objetivo principal não é o lucro, por isso os benefícios financeiros que vierem a existir não poderão ser distribuídos entre seus gestores. A segunda é formada, basicamente, por pessoas que trabalham como voluntários, mantendo-se a característica não lucrativa da primeira expressão.

Já na Inglaterra, devido ao seu caráter tradicionalista, é utilizada a expressão “charities” (caridades), que caracteriza o objeto da Instituição. Na Europa Continental, o termo que predomina é “Organização Não-Governamental” (ONG) e tem sua origem na nomenclatura e na característica Não-Governamental da Organização das Nações Unidas (ONU). Na América Latina, inclusive no Brasil, hoje, o termo mais abrangente é “Organização da Sociedade Civil”.

A criação de programas de cooperação internacional, pela ONU, com a finalidade de promover o desenvolvimento do Terceiro Mundo, fortaleceu e aumentou o número de Organizações Não-Governamentais na Europa Ocidental. As ONGs européias, diante deste desafio, buscaram parceiros em todo o mundo, contribuindo, assim, para o surgimento dessas Instituições no Hemisfério Sul.

No que se refere ao direito brasileiro, configura-se como Organizações do Terceiro Setor ou Organizações Não-Governamentais as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como associações civis e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de algumas necessidades sociais ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais Organizações e agrupamentos sociais dizem respeito a um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação (PAES, 2003).

As associações podem ser definidas, segundo Szazi (2001, p. 27), como “uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa”. A fundação é uma pessoa jurídica, constituída com base em um conjunto de bens com um propósito de um fim social determinado. (MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURÍDICA, CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS, 2003).

Ainda, de acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003, p. 20), o novo Código Civil define três espécies de pessoas jurídicas privadas:

as associações civis, as fundações (sem fins lucrativos ou econômicos) e as sociedades (com fins econômicos e partilha dos lucros entre os sócios). As sociedades admitem diversos formatos, como cooperativas, sociedades limitadas e anônimas.

O interessante, observado pelo Manual, é que, no antigo texto do Código Civil, não havia previsão expressa que diferenciava as associações não-lucrativas das sociedades civis com finalidade lucrativa. segundo o Manual (2003, p. 20), “era preciso recorrer à interpretação de outros artigos e normas, bem como da jurisprudência e da doutrina”, o que não ocorre no novo texto do código civil.

Assim, de acordo com a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG (2002), o termo “Terceiro Setor” pode ser aplicado a uma associação civil ou fundação que, além de não ter fins lucrativos, sirvam à comunidade, realizem trabalhos de promoção à cidadania e defesa de direitos coletivos (interesses públicos, interesses difusos), lutem contra a exclusão, contribuam para o fortalecimento dos movimentos sociais e para a formação de suas lideranças, visando à constituição e ao pleno exercício de novos direitos sociais, incentivando e subsidiando a participação popular na formulação, monitoramento e

implementação das políticas públicas.

1.3.2. Contabilidade Gerencial para as Organizações do Terceiro Setor

Para Camargo e outros (2002, p. 20), o Terceiro Setor não pode negar seus vínculos com o capitalismo, o que pode proporcionar vantagens competitivas capazes de alavancar o setor. Com a nova era da informação, que teve início concomitantemente com globalização das economias, a facilidade de se comunicar tornou-se cada vez maior, permitindo as entidades eliminar as barreiras geográficas existentes, construindo, assim, uma rede de relacionamentos entre entidades capazes de permutar entre si experiências que congreguem agentes de interesses comuns.

A gestão de entidades Não-Governamentais sem fins lucrativos, conforme ressalta Roesch (2003), principiou o interesse dos estudiosos no assunto nos últimos anos, devido às mudanças organizacionais que ocorreram nesse tipo de instituição. De acordo com Lewis (apud Roesch, 2003), propostas gerenciais para Organizações do Terceiro Setor, são oferecidas por diversas obras acadêmicas que sofrem influência de conceitos gerenciais de múltiplas origens, a saber: da literatura do Terceiro Setor, surgem conceitos como voluntariado, *advocacy*, governança e avaliação participativa; do setor público, os conceitos de prestação de contas, transparência e construção de capacidades; Do setor privado, planejamento estratégico, administração por objetivos, entre outros.

Fundamentando-se nos conceitos emanados do setor privado, Drucker (2001), mostra que a missão de uma Organização é a razão de fazer o que se propõe a fazer, a razão de ser da Organização. A missão informa o motivo pelo qual a entidade quer ser lembrada. Ainda, conforme o autor, as Instituições sem fins lucrativos existem unicamente por causa da definição de sua missão. Ele ainda salienta que a missão caracteriza-se pelo longo prazo e que, embora necessite de esforços a curto prazo e frequentemente de resultados de curto prazo, a missão, começa sempre com objetivos que demandam um prazo longo.

É fundamental em uma Organização do Terceiro Setor demonstrar estar orientada para o resultado, mesmo não tendo seu foco no lucro. Dessa forma, a Organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços conduzem-na a um bom resultado. Segundo Drucker (2001, p. 23), o resultado final de uma Organização do Terceiro Setor deve ser “*medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas*”. Mediante tal assertiva, o autor afirma que a estratégia da Organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

De acordo com Kaplan e Norton (2001), as Organizações não lucrativas têm tipicamente a dificuldade de definir com clareza a sua estratégia. A maioria de seus planos estratégicos consiste numa lista de programas e iniciativas e não nos resultados que a Organização pretende atingir, ou seja, a missão e a visão da Organização não estão articuladas.

Em pesquisa realizada por Tenório (2001), no estado do Rio de Janeiro, com dirigentes de Organizações do Terceiro Setor, verificou-se que as características inerentes a estas entidades e à evolução do seu papel têm profundas implicações no tipo de gestão por elas praticado. Identificou-se, ainda, através dos resultados da pesquisa, que nem sempre as entidades possuem uma visão clara e definida de sua missão, dificultando, assim, o estabelecimento de ações, a fixação de objetivos e metas e a avaliação de seus resultados.

Dessa forma, a definição da missão é tarefa difícil, todavia de grande importância no que tange ao gerenciamento de Organizações do Terceiro Setor. Segundo Voltolini (2004), as Organizações Não-Governamentais devem dar ênfase à prática do planejamento estratégico, pois a competência estratégica se torna essencial no momento que essas Organizações passam a atuar de forma articulada com outros atores sociais, como instrumento de desenvolvimento. De acordo com Korten (apud. Voltolini, 2004, p.42), existem três gerações das Organizações

Não-Governamentais, a saber:

Geração um: as Organizações foram estabelecidas com o objetivo de prestar assistência e bem-estar em resposta às situações de emergência;

Geração dois: eram Organizações de desenvolvimento local de pequena escala, que foram estabelecidas baseadas na teoria de que a melhoria sustentável no nível dos pobres depende do aumento de sua capacidade em encontrar suas próprias necessidades, com seus próprios recursos;

Geração três: são criadas como parte de sistemas sustentáveis de desenvolvimento, nos quais o desenvolvimento próprio depende de sistemas que unem Organizações públicas e privadas, integrando iniciativas locais num ambiente de apoio ao desenvolvimento.

De acordo com a visão Korten (apud Votolini, 2004), a competência estratégica é útil a todas as gerações das Organizações sem fins lucrativos. Contudo, é essencial à terceira geração, tendo em vista que estas dependem de um sistema que articula Organizações públicas e privadas, integrando suas iniciativas.

Outro ponto de fundamental importância, no que diz respeito à estratégia de Organizações sem fins lucrativos, é o da definição sobre quem são os seus clientes.

Para Drucker (2001, p. 23), os clientes são aqueles que “*devem ser satisfeitos para que a Organização alcance resultados*”. O cliente, dito primário, é aquele cuja vida foi transformada pelas ações da Organização. Os secundários são aqueles que trabalham pela entidade (voluntários e funcionários), os doadores e as fontes de referência. Ainda para o autor, a Organização deve, inevitavelmente, criar valor para seus clientes que venha a satisfazer, portanto, suas necessidades e desejos.

Ainda, para Drucker (2002), uma instituição eficaz precisa, também, estabelecer estratégias para formação de sua base de doadores. Em instituições dessa natureza, os doadores são ditos clientes da instituição, tendo em vista que estes só investem seus recursos naquelas que apresentam suas ações concretizadas.

Kaplan e Norton (2001) relatam que não é usual encontrar-se Organizações sem fins lucrativos com uma estratégia centrada na liderança de seus produtos nem na de seus doadores; devendo possuir duas estratégias básicas, a saber: quem são seus clientes e o valor que a Organização representa para eles, pois nenhuma delas inicia com seu produto, mas com o fim, que é a satisfação do seu cliente.

Diante do exposto, o planejamento estratégico de Organizações sem fins lucrativos deve ser um fluxo iniciado, primeiramente, com uma revisão externa e a seguir interna da Organização.

As práticas organizacionais de uma entidade do Terceiro Setor devem exibir o conhecimento, a responsabilidade, a visão e a missão da entidade. O resultado é um processo estratégico que promove o crescimento da liderança crítica e desenvolve a evidência direta do impacto organizacional.

Este comportamento - gerência fundamentada no relacionamento com doadores - estabelece uma ligação estreita ao alcance das metas estabelecidas. O método de direcionadores da missão ilustra o foco externo, o que dá a Organização maior segurança financeira e uma demonstração de transparência perante a comunidade em que está inserida.

No que se refere à estrutura financeira de uma Organização do Terceiro Setor, pode-se notar que esta é composta, principalmente, por doações. De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003), as doações têm períodos programados de entradas, no entanto dependem de uma prestação de contas dos desembolsos anteriores, que devem registrar, com muita transparência e clareza, os gastos e as sobras, se houver. Dessa forma, a dependência de recursos financeiros obriga essas Organizações a sempre aperfeiçoarem a sua forma de administrar.

O Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira Para Organizações Não-Governamentais (2003) propõe um processo simplificado de administração das finanças de uma entidade do Terceiro Setor:

- a) abertura de uma conta bancária específica para cada agência de cooperação;
- b) fundo fixo de caixa para pequenos gastos;
- c) fluxo de caixa mensal;
- d) controle dos gastos com viagens;
- e) controle das contas a pagar;
- f) conciliação mensal dos saldos das contas bancárias;
- g) controle dos empréstimos entre projetos desenvolvidos;
- h) escrituração contábil;
- i) relatórios financeiros às agências de cooperação.

Outro item a ser observado são os orçamentos realizados. De acordo com Garrison e Noreen (2001), a elaboração de vários orçamentos permite ao gestor uma melhor visualização da alocação dos recursos e coordenação de suas atividades. Os orçamentos implicam os procedimentos, geralmente, adotados pelas empresas (privadas) para atingir seus níveis de lucro desejados.

De acordo com o Manual de Administração Jurídica, Contábil e Financeira para Organizações Não-Governamentais (2003), numa Organização do Terceiro Setor, o orçamento possibilita aos gestores uma previsão mais ampla das situações que poderão ocorrer num determinado período e ao final deste será feita uma avaliação da utilização dos recursos estabelecidos no orçamento para que se possa estabelecer a *performance* administrativa. Desta forma, a base de um planejamento de lucro em entidades lucrativas e do manuseio dos recursos em Organizações não lucrativas constitui-se um bom sistema de orçamento.

1.4. Análise Estatística

Dando prosseguimento ao estudo, apresentam-se os resultados dos testes de hipóteses realizados com a finalidade de atender aos objetivos da pesquisa, que procuram verificar se os atributos dos gestores organizações influenciam nas práticas de contabilidade gerencial dessas.

Para verificar a existência de relação entre as características dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas Organizações pesquisadas, levantaram-se as seguintes hipóteses:

1ª Hipótese

H_0 . Não existe relação entre “o grau de instrução dos gestores” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas.

H_1 . Existe relação entre “o grau de instrução dos gestores” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Espera-se que os gestores com grau de instrução superior adote práticas de contabilidade gerencial superiores.

Para analisar esta hipótese testou-se a relação entre o grau de instrução dos gestores com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Para operacionalizar o teste dessa hipótese, construiu-se uma variável para representar o “grau de instrução dos gestores”. Perguntou-se aos respondentes qual o grau de instrução que possuíam e as respostas foram dispostas em dois grupos:

- a) Ensino superior;
- b) Especialista.

Tomando por princípio o agrupamento dessa resposta, testou-se cada uma das variáveis descritas acima com as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Do

cruzamento dessas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula (H_0), da inexistência da relação entre o “grau de instrução dos gestores” e a prática de benchmarking e aceitar a hipótese alternativa de que existe correlação entre essas duas variáveis (Tabela 1).

Tabela 1. Relação entre o grau de instrução dos gestores e a prática de benchmarking.

		<i>Benchmarking</i>		Total
		Não	Sim	
Grau de Instrução	Superior	02	09	11
	Especialista	05	01	06
Total		07	10	17

Teste Exato de Fisher: Nível de significância: $p < 0,035$

A segunda hipótese buscou testar a existência de relação entre a variável “Tempo de atuação dos Respondentes nas Organizações” e a utilização das práticas de contabilidade gerencial. Espera-se que os gestores (representados pelos respondentes) com mais experiência (tempo de atuação) adotam melhores práticas de gestão.

2ª Hipótese

H_0 - Não existe relação entre “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

H_1 - Existe relação entre “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.

Para analisar esta hipótese, testou-se a relação entre o tempo de atuação dos respondentes, nas Organizações, com todas as práticas de contabilidade gerencial definidas anteriormente. Para realização do teste dessa hipótese, construiu-se uma variável que determinava o “tempo de atuação dos respondentes nas Organizações”. Perguntou-se aos respondentes há quanto tempo atuam na Organização e as respostas foram segmentadas em dois grupos:

- c) Período de até dois anos de atuação;
- d) Período de cinco anos ou mais.

A variável foi construída, nessa formatação, para que se tivessem dois extremos: dos mais antigos e dos mais novos atuantes. Dessa forma, cinco Organizações foram retiradas da análise, aquelas que possuíam gestores com três anos de atuação.

A análise revelou que a hipótese nula pode ser rejeitada apenas para a relação entre o tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de desempenho de qualidade.

Para representar “Qualidade”, construiu-se uma variável obtida, através das respostas à questão 34, letra “e” do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação quais grupos de medidas de desempenho eram utilizadas na Organização. A variável segmentou as empresas em dois grupos:

- a) As que responderam sim, ou seja, utilizam o grupo de medidas de qualidade;
- b) As que responderam não, ou seja, não utilizam o grupo de medidas de qualidade;

Rejeitou-se a hipótese nula (H_0) a um nível de significância de 5,3%, no Teste Qui-Quadrado e de 8,4% no Teste Exato de Fisher, o que permite aceitar a hipótese alternativa (H_1) da existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização (tabela 2).

Tabela 2. Relação entre tempo de atuação e utilização do grupo de medidas de qualidade.

		Grupo de medidas de Qualidade		Total
		Não	Sim	
Tempo de atuação	Período de até 2 anos	05	00	05
	Período de 5 anos ou mais	05	05	10
Total		10	05	15

Teste Exato de Fisher: Nível de significância: $\rho < 0,084$ - Teste Qui-Quadrado: Nível de significância : $\rho < 0.053$

Para testar a existência ou não de relação entre as características da Organização e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas, utilizaram-se como variáveis o porte e a idade da Organização.

3ª Hipótese

H_0 Não existe relação entre o “Porte das Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas.

H_1 Existe relação entre o “Porte das Organizações” e as práticas de contabilidade gerencial adotadas.

Tendo em vista que o número de funcionários e voluntários não caracteriza, no Terceiro Setor, fator determinante do tamanho da entidade e que, em alguns casos, não foi fornecido pelos entrevistados o volume de recursos que a Organização administra, decidiu-se criar a variável “Porte da Organização”, tomando-se por base a magnitude dos projetos sociais desenvolvidos por estas. É importante ressaltar que essa subdivisão foi fruto das observações e impressões percebidas pela entrevistadora no momento da pesquisa. As Organizações pesquisadas foram agrupadas em pequena, média e grande. Na análise, considerou-se apenas as empresas que estavam nos grupos extremos:

- a) Pequena;
- b) Grande.

A nova variável de análise foi construída dessa forma para que se tivesse maior variabilidade entre as observações. A análise considerou apenas nove empresas. Assim, doze Organizações foram retiradas da análise, aquelas que foram classificadas como de médio porte.

Depois de realizado o cruzamento da variável “Porte das Organizações” com as que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas anteriormente, verificou-se que existia a relação entre o porte da Organização e as seguintes práticas: a prestação de contas para as agências de cooperação e a forma como as Organizações avaliam seu resultado.

Em alusão à prestação de contas às agências de cooperação, avaliaram-se quais os demonstrativos apresentados e a correlação ocorreu com os seguintes demonstrativos: balanço social, demonstração das mutações do patrimônio líquido e relatório de evolução dos projetos.

Para representar a variável “Prestação de contas- Agências de Cooperação”, construiu-se uma variável, obtida pelas respostas à questão 20, letra “b”, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes da investigação qual o tipo de relatório emitido na prestação de contas às agências de cooperação. Para essa opção, selecionaram-se nove alternativas, que correspondiam aos nomes dos demonstrativos, emitidos pela Organização, neste tipo de prestação de contas. Para cada tipo de demonstrativo, havia as seguintes opções :

- a) Os que responderam sim, ou seja, utilizam o demonstrativo;
- b) Os que responderam não, isto é, não utilizam o demonstrativo;

A primeira variável inter-relacionada com o porte da Organização e que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: Balanço Social”.

Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula (H_0) a um nível de significância de 5,8%, no Teste Qui-Quadrado, e de 11,9% no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa

(H₁) de que há relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação (tabela 4.3). Embora o Teste Exato de Fisher não apresentasse um nível de significância desejável (11,19%), optou-se por mostrá-lo, tendo em vista que nos casos em que $n < 20$, recomenda-se, também, a realização desse teste. Embora a evidência estatística não seja tão forte, decidiu-se mostrar essa relação por ser um indício para investigações futuras, com amostras maiores.

Tabela 3. Relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação.

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	03	03
Não	04	02	06
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância: $p < 0,119$ - Teste Qui-Quadrado: Nível de significância: $p < 0,058$

A segunda variável, inter-relacionada com o porte da Organização que obteve uma relação significativa, foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: demonstração das mutações do patrimônio líquido”.

Do inter-relacionamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula (H₀) a um nível de significância de 1,6%, no Teste Qui-Quadrado, e de 4%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa (H₁) de que há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração (tabela 4).

Tabela 4 Relação entre o porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio líquido na prestação de contas às agências de cooperação.

Utilização do Balanço Social na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	04	04
Não	04	01	05
Total	04	05	09

Teste Exato de Fisher: Nível de significância : $p < 0,04$ - Teste Qui-Quadrado: Nível de significância : $p < 0,016$

A Terceira variável cruzada com o porte da Organização que obteve uma relação significativa foi a variável “Prestação de Contas - Agências de Cooperação: Relatório de Evolução dos Projetos”.

Do cruzamento dessas duas variáveis foi possível rejeitar a hipótese nula (H₀) a um nível de significância de 5,8%, no Teste Qui-Quadrado, e de 11,9%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa (H₁) de que há relação entre porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, isto é as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração (tabela 5). Embora o Teste Exato de Fisher não apresentasse um nível de significância desejável (11,19%), optou-se por mostrá-lo, tendo em vista que, nos casos em que $n < 20$, é recomendada, também, a realização desse teste.

Tabela 5. Relação entre o porte da Organização e a utilização do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação.

Utilização do relatório de evolução dos projetos na Prestação de contas às Agências de Cooperação	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
Sim	00	03	03
Não	04	02	06

Total	04	05	09
-------	----	----	----

Teste Exato de Fisher: Nível de significância: $\rho < 0,119$ - Teste Qui-Quadrado: Nível de significância : $\rho < 0,058$

No que tange ao modo como as Organizações pesquisadas avaliam seu resultado, construiu-se a variável “Forma de Avaliar o resultado”, obtida a partir das respostas à questão 31, do questionário de pesquisa, que pergunta aos participantes como a Organização avalia seu resultado. Para essa opção, os respondentes deveriam selecionar uma das quatro alternativas, abaixo:

- A Organização avalia os resultados dela mesma e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho, criados para cada um;
- A Organização estabelece para cada projeto metas destinadas a todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos;
- A Organização não avalia seus resultados;
- Outros.

Do cruzamento da variável “Porte da Organização” com a variável “Forma de Avaliar o Resultado” foi possível rejeitar a hipótese nula (H_0) a um nível de significância de 5,1%, no Teste Qui-Quadrado, que evidencia a inexistência de relação entre essas variáveis, permitindo aceitar a hipótese alternativa (H_1) de que há relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados da mesma (tabela 6).

Concorde com a investigação realizada, todas as Organizações, denominadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, fazendo uso de indicadores de desempenho criados para cada um, enquanto que as de pequeno porte, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o orçamento em cada projeto.

Tabela 6. Relação entre o porte da Organização e a forma de avaliação dos resultados

Como a Organização avalia os resultados	Variável Porte da Organização		Total
	Pequena	Grande	
A Organização avalia os seus resultados e dos seus projetos separadamente, fazendo uso de indicadores de desempenho criados para cada um.	00	04	04
Para cada projeto, estabelece metas a todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos	03	01	04
Outros	01	00	01
Total	04	05	09

Teste Qui-Quadrado: Nível de significância: $\rho < 0,051$

Na representação da variável “Idade da Organização”, construiu-se uma variável a partir das respostas à questão 06 do questionário da pesquisa. Para a classificação da idade da Organização, selecionaram-se as seguintes opções:

- Período de até cinco anos;
- Período de dez anos ou mais.

A variável foi construída dessa forma para que se alcançassem dois extremos: as Organizações mais antigas e as mais novas, pois se tinha o intuito de verificar a presença de algum padrão entre esse dois tipos de Organização. Duas Organizações foram retiradas da análise.

Depois de realizado o cruzamento da variável “Idade da Organização” com as variáveis que identificam as práticas de contabilidade gerencial, descritas anteriormente, confirmou-se a presença da relação entre a idade da organização com os entes a quem ela presta contas.

A representação da variável “entes para quem a Organização presta contas”, foi construída a partir das respostas à questão 19, do questionário de pesquisa, que indaga aos

respondentes para quem a Organização presta contas. Para essa opção, os respondentes poderiam selecionar uma ou mais opções dentre as quatro alternativas a seguir:

- a) Governo;
- b) Agências de Cooperação;
- c) Doadores;
- d) Comunidade;
- e) Outros

Cada alternativa selecionada era composta da opção sim ou não. Das opções acima, apenas a prestação de contas à comunidade apresentou relação estatisticamente relevante.

Do inter-relacionamento da variável “Idade da Organização” com a variável “entes para quem a Organização presta contas: comunidade” foi possível rejeitar a hipótese nula (H_0) a um nível de significância de 0,9%, no Teste Qui-Quadrado, e de 1,5%, no Teste Exato de Fisher, de que não existe relação entre essas variáveis, o que permite aceitar a hipótese alternativa (H_1) de que há relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade. Esse teste mostra que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas (tabela 7). Uma possível explicação para isso é que as Organizações mais novas são as Oscips, cuja legislação exige mais prestação de contas à comunidade.

Tabela 7. Relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade.

A Organização presta contas à comunidade	Variável Idade da Organização		Total
	Período de até 5 anos	Período de 10 anos ou mais	
Sim	08	01	09
Não	03	07	10
Total	11	08	19

Teste Exato de Fisher: Nível de significância : $p < 0,015$ - Teste Qui-Quadrado: Nível de significância: $p < 0,009$

2. Conclusão

O objetivo do trabalho foi a Investigação das práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na Região Metropolitana do Recife. Para alcançar tal propósito, primeiramente, realizou-se uma revisão bibliográfica sobre o assunto em questão. Em seguida, um estudo empírico, utilizando a base de dados disponibilizada pelo Ministério da Justiça e pelo Mapa do Terceiro Setor da Fundação Getúlio Vargas.

O problema que a pesquisa pretendeu responder era: “Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas Organizações do Terceiro Setor, situadas na região metropolitana do Recife?”. Na análise das hipóteses do estudo empírico, os resultados relevantes foram:

- Não há relação entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas Organizações pesquisadas.
- Faz-se presente a existência de relação entre tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na Organização;
- Existe relação entre o porte da Organização e a utilização do balanço social na prestação de contas às agências de cooperação;
- Há relação entre porte da Organização e a utilização da demonstração das mutações do patrimônio e do relatório de evolução dos projetos na prestação de contas às agências de cooperação, ou seja, as Organizações de maior porte utilizam mais, nesses casos, a referida demonstração;
- Todas as Organizações, classificadas como “grandes”, avaliam os resultados da Organização e dos projetos separadamente, por meio de indicadores de desempenho

criados para cada um; enquanto que as de “pequeno porte”, para cada projeto, estabelecem metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos ou comparam apenas o que foi realizado com o que foi orçado em cada projeto;

- Há relação entre a idade da Organização e a prestação de contas à comunidade, demonstrando que as Organizações mais novas prestam mais contas à comunidade do que as mais antigas;

3. Referências Bibliográficas

ABONG. **Universidades: desafios para cooperação na América Latina**. São Paulo: Abong, 2002.

_____. **ONGs no Brasil 2002: perfil e catálogo das associadas à Abong**. São Paulo: Abong, 2002.

ANTHONY, R. N. & GOVINDARAJAN, V.. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ASHFORD, K. Management Accounting Practices in Non-Profit Organisations. **Financial Management**, Dec 1989, v.67 p. 11.

ARIMA, C. H.. Sistemas de informações gerenciais. In: Schmidt, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BARBOSA, J. A. S.. A necessidade de se administrar as organizações do terceiro setor. **Controversa**, São Paulo, ano 9, p. 13-17, 1999.

BARBOSA, M. N. L. & OLIVEIRA, C. F. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

BRASIL. **Constituição Federal de 1998**. São Paulo, Saraiva, 2000.

_____. Lei Nº 9.790, de 23 de março de 1990. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências. **A Lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. 2 ed. rev. e amp., Brasília, 1999.

CAMARGO, M. F. de, et al. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.

CAMPOS, G. & ROBLES JR., Antonio. Uma proposta de balanced scorecard para organizações do terceiro setor, In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE**. 16., 2000, Goiânia. Anais. Goiânia, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 877 de 18 de abril de 2000**. Dispõe sobre Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Sem Finalidade de Lucros. Brasília, disponível em: http://www.crcsp.org.br/serie_millennium/resolucoes/Res877.htm.

DINIZ, J. H. S. & MATTOS, P. L. C. L. de. Organizações não-governamentais e gestão estratégica: desfiguração do seu caráter institucional-original? **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, Ano 6, vol. 06, 2003. Disponível em <http://integracao.fgvsp/ano06/06/administrando.htm>

DRUKER, P. F. **Administrando para obter resultados**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

_____. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: princípios e práticas**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

_____. **Terceiro Setor: exercícios de auto-avaliação para empresas**. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2001.

FALCONER, A. P. **A promessa do Terceiro Setor**. Disponível em <http://www.icd.org.uy/mercosur/informes/2000/falconer2.html>. acessado em 16 de maio, 2004.

FARRAREZI, E. & REZENDE, V. **OSCIP – Organização da sociedade civil de interesse**

público: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor. 2ª ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2002.

FERNANDES, R. C.. **O que é terceiro setor?**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; 16 jan. 2003.

GARRISON, R. H. & NORREN, E. W. **Contabilidade gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIULHERME, H. F. et al. Uma contribuição à contabilidade das entidades sem fins lucrativos Não-Governamentais, In: **SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE**. 2., 2002, São Paulo. Anais. São Paulo, 2002.

GONÇALVES, J. P.. Desempenho organizacional. **Semanário Econômico**. São Paulo, n. 815, ago/2002.

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HARBOUR, J.L. **The Basics of Performance Measurement**. New York: Q Resources, 1997.

HUDSON, M.. **Administrando Organizações do Terceiro Setor: o Desafio de Administrar sem Receita**. Tradução: James F. Sunderland Cook; revisão técnica: Luís Carlos Merege. São Paulo: MAKRON Books, 1999.

IOSCHIPE, E. (org.) **3º Setor – desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz & Terra, 1997.

JOHNSON, H.T.. **Relevância Recuperada**. São Paulo: Pioneira, 1994.

JOHNSON, H.T. & KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KALD, M. e NILSON, F.. **Performance measurement at Nordic companies**. European management journal, Grã-Bretanha, v.18, n.1, p. 113-127, 2000.

KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P.. **Organização orientada para estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

_____. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MANUAL DE ADMINISTRAÇÃO JURÍDICA, CONTÁBIL E FINANCEIRA PARA ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS. São Paulo: Peirópolis, 2003.

MAPA DO TERCEIRO SETOR. Disponível em <http://www.mapadoterceirosetor.org.br> Acesso em maio/ 2005.

MARCONI, M. de A. & LAKATOS, E. M.. **Metodologia do trabalho científico**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEREGE, Luiz Carlos (org) & BARBOSA, Maria Nazaré L. **Terceiro Setor: reflexão sobre o marco legal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos. & SILVA, Dionísio G.. Medição de desempenho. In: Schmidt, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MIRANDA, Luiz Carlos., WANDERLEY, Cláudio A. e MEIRA, Juliana M.. Garimpando na imprensa especializada: uma metodologia alternativa para a coleta de indicadores de desempenho gerencial, In: **CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS**. 6., 1999, Porto. Anais. Portugal, 1999.

MIRANDA, Luiz Carlos. et al. O estado da arte da medição de desempenho gerencial nas empresas, In: **CONGRESO DEL INTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS**. 7., 2001, Leon. Anais. Espanha, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos e Azevedo, Sandra G. Indicadores de desempenho gerencial mais utilizados pelos empresários: estudo comparativo Brasil-Portugal, In: **ANPAD**. 24., 2000. Anais. São Paulo, 2000.

NANUS, B. & Dobbs, S. M. **Liderança para o terceiro setor: estratégias de sucesso para**

- organizações sem fins lucrativos. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2000.
- OLIVEIRA, Miguel D.. **ONGs, sociedade civil e terceiro setor em seu relacionamento com o estado no Brasil**. Disponível em <<http://www.rits.com.br>> Acesso em; 16 jan. 2003.
- PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 4. ed. rev. Atual e amp. De acordo com a Lei nº. 10.460/2002. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. São Paulo: 4. Ed. 2004.
- _____. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson. 2004.
- PASSOS, Carlos Arthur Kruger. **Indicadores, ONGs e Cidadania: contribuições sociopolíticas e metodológicas**. Curitiba: Plataforma, 2003.
- PEREIRA, Carlos A.. Avaliação de resultados e desempenhos. In: Catelli (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. Gestão de ONGs: rumo a uma agenda de pesquisas que contemple a sua diversidade. **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, Ano 6, vol. 9, 2003. Disponível em <http://integracao.fgvsp/ano06/09/administrando.htm>.
- ROSENHEAD, J. V. **Rational analysis for a problematic world**. Chichester: John Wiley, 1989.
- SALOMON, Lester. A emergência do Terceiro Setor – uma revolução associativa global. In: **Revista de Administração da USP – RAUSP**. v.33, n.1. São Paulo: Universidade do Estado de São Paulo, 1998.
- SCHMIDT, Paulo (org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- SECAF, Vera Maria Stuart. O *Balanced scorecard* e a gestão de desempenho estratégico nas organizações do terceiro setor. **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, Ano6, vol.07, 2003. Disponível em: www.integracao.fgvsp/ano06/07/administrando.htm.
- SIEGEL, Sidney. **Estatística Não-Paramétrica para Ciências do Comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- STERN, Gray J. **Terceiro Setor: ferramentas de auto-avaliação para empresas**. Tradução Cynthia Azevedo. São Paulo: Futura, 2001.
- SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor: regulamentação no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Peirópolis, 2001.
- TENÓRIO, Fernando G. **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.
- THOMPSON, Andrés A. **Do compromisso à eficiência: os caminhos do Terceiro Setor na América Latina**. In: IOSCHPE, Evelyn (org). Terceiro Setor. Desenvolvimento Social Sustentado. São Paulo: Paz e Terra, 1997.
- VOLTOLINI, Ricardo. **Terceiro Setor: planejamento e gestão**. São Paulo: Editora SENAC, 2004.