

Gestão de custos e prestação de contas: um estudo em uma organização sem fins lucrativos

Nathália Helena Fernandes Laffin (UDESC) - nathifl@gmail.com

Fabiano Maury Raupp (UDESC) - fabianoraupp@hotmail.com

Resumo:

O artigo apresenta os resultados da pesquisa que teve por objetivo sistematizar os gastos de uma organização sem fins lucrativos de modo a contribuir para a construção de prestação de contas. A organização objeto de estudo é a Irmandade do Divino Espírito Santo, IDES/Promenor, localizada em Florianópolis, Santa Catarina. A pesquisa é exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa e quantitativa. Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram análise de documentos, observação e entrevista. Em termos de análise dos dados, foi utilizada a análise descritiva. Os resultados da pesquisa demonstram que a utilização de um método de custeio e a sua sistematização demonstram aos gestores (e demais interessados) o retorno dos investimentos à sociedade em geral e, dessa forma, subsidiar as diferentes rotinas da entidade, destacando, aqui, a informação tempestiva gerada para a elaboração da prestação de contas.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Prestação de contas. Organizações sem fins lucrativos*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Gestão de custos e prestação de contas: um estudo em uma organização sem fins lucrativos

Resumo

O artigo apresenta os resultados da pesquisa que teve por objetivo sistematizar os gastos de uma organização sem fins lucrativos de modo a contribuir para a construção de prestação de contas. A organização objeto de estudo é a Irmandade do Divino Espírito Santo, IDES/Promenor, localizada em Florianópolis, Santa Catarina. A pesquisa é exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa e quantitativa. Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram análise de documentos, observação e entrevista. Em termos de análise dos dados, foi utilizada a análise descritiva. Os resultados da pesquisa demonstram que a utilização de um método de custeio e a sua sistematização demonstram aos gestores (e demais interessados) o retorno dos investimentos à sociedade em geral e, dessa forma, subsidiar as diferentes rotinas da entidade, destacando, aqui, a informação tempestiva gerada para a elaboração da prestação de contas.

Palavras-chave: Gestão de custos. Prestação de contas. Organizações sem fins lucrativos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 Introdução

A sociedade é a forma como o conjunto de pessoas e instituições organizam sua maneira de viver em função da cultura produzida e dos valores que cultuam. Assim, constitui-se como um conjunto de regras e normas, padrões de conduta que já estão na existência social do indivíduo e que a eles serão instituídos (DURKHEIM, 1995). A maneira de viver na sociedade contemporânea implica em reconhecer as formas de produzir a vida, ou seja, reconhecer os meios de produção que geram as condições de viver e, ao mesmo tempo, o processo histórico dos valores e dos meios de produção. A relação entre o conjunto de pessoas, seus modos de produzir e seus valores acabam por imprimir um processo de desenvolvimento. O desenvolvimento dos meios de produção gerados pelas diferentes necessidades de satisfação das pessoas, bem como o incremento no retorno dos investimentos feitos na produção, acaba por gerar o excedente sobre a produção: o lucro.

Na atualidade, a maioria das sociedades configuram um modelo de organização social e política sob a forma do capitalismo. A compreensão de sociedade se analisa junto ao conceito de sociedade civil e acaba por gerar diferentes formas e concepções entre o viver, o produzir e o realizar seu percurso histórico. No modelo social, a sociedade civil estruturou-se em diferentes setores: Primeiro, Segundo e Terceiro Setor. O Primeiro Setor, também chamado de setor público, é representado pelo Estado na sua forma mais abrangente, compreendendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios. Geralmente, dessa associação de primeiro setor como Estado se associa a figura do "público", ou seja, refere-se a pessoa jurídica de ente público. O Segundo Setor, o Mercado, praticante da atividade econômica no sentido estrito, é composto por instituições privadas que visam lucros. O Terceiro Setor, por sua vez, foi assim denominado pelo entendimento de se formar sob a regência de instituições de direito privado que se constituem sem fins lucrativos e atuam paralelamente ao Estado, prestando atividades que, anteriormente lhe eram incumbidas e que, ao decorrer do tempo, o Estado foi deixando de se responsabilizar dessas obrigações.

Particularmente em relação ao Terceiro Setor, tal denominação, contudo, vem sendo

muito discutida no campo da Administração Pública e da Ciência Social, pois a denotação de uma organização paralela, alocada entre duas esferas, não parece mais se adequar às demandas sociais atuais. O desenvolvimento das diferentes organizações que se configuram na sociedade civil é inerente ao desenvolvimento da sociedade e, portanto, precisa estar em constante evolução e atualização. A corrente do Terceiro Setor, de acordo com Andion (2013), é um termo utilizado na acepção dos países anglo-saxões e possui uma classificação bem ampla (associações, fundações, organizações filantrópicas, iniciativas populares etc). Alguns autores representativos dessa corrente são Helmut Anheier e Lester Salamon.

Nesta pesquisa, ao referenciar-se às denominadas organizações do Terceiro Setor, utilizar-se-á o termo organizações sem fins lucrativos (OSFL). OSFL corresponde a uma tipologia específica das organizações da sociedade civil e é a forma como a organização objeto de estudo está constituída na sociedade capitalista. De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em pesquisa publicada em 2012 (ano de referência 2010), atualmente existem 290.692 organizações sem fins lucrativos no Brasil, sendo as de caráter de assistência social responsáveis por 10,5% desse total. A emergência dessas organizações e sua demanda por enquadramento dentro dos perfis sociais, econômicos e políticos, exige, também, adequação às realidades vividas pelas diferentes organizações que permeiam a sociedade. As OSFL precisam apresentar aquilo que fazem e conquistam, não tão somente a seus mantenedores, como também para a sociedade em geral. Essa apresentação é denominada prestação de contas, a qual assume característica de necessidade crescente na sociedade e que vem sendo evidenciada tanto nas áreas de pesquisa quanto nas áreas de atuação pública por meio de discussões mais abrangentes da *accountability*.

Diante da representatividade desse campo da sociedade civil e, conseqüentemente, dessas organizações, este estudo tem o propósito de discutir a gestão de custos em organizações sociais sem fins lucrativos como promotora da construção de prestação de contas. Particularmente, investigou-se a Irmandade do Divino Espírito Santo (IDES/Promenor), que é uma organização filantrópica, católica, fundada como associação civil sem fins econômicos e de caráter assistencial que tem como objetivo principal a promoção global do ser humano. A instituição atua na assistência e formação de crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade, no intuito de promover cidadania e o desenvolvimento social. Nos diferentes projetos sociais que a IDES/Promenor desenvolve, ela consome diferentes recursos, sobretudo de ordem financeira, os quais requerem modos específicos de prestação de contas. Sistematizar a gestão de custos em uma entidade sem fins lucrativos certamente exige compreensões substantivas da própria atividade de assistência social e das exigências formais do controle dessas atividades. Igualmente, pressupõe-se que tal sistematização pode contribuir na prestação de contas dos projetos desenvolvidos. Nesse sentido, o objetivo do estudo consistiu em sistematizar os gastos de uma organização sem fins lucrativos de modo a contribuir para a construção de prestação de contas. O artigo está estruturado em cinco seções. Primeiramente são abordados os aspectos introdutórios. Em seguida fez-se uma breve incursão teórica. Após descrevem-se os procedimentos metodológicos. Na sequência procede-se à descrição e análise dos dados coletados. Por fim, apresentam-se as conclusões.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Organizações sem fins lucrativos

As OSFL, de acordo com Levitt (1973), são compostas por um conjunto de organizações e movimentos donde predomina o ativismo social, se constituindo de pessoas articuladas para promover mudanças coletivas em prol do bem comum. Essas organizações têm particularidades no que diz respeito a sua ordenação e, nesse sentido, não se qualificam nem como geridas pelo

Estado, nem orientadas pelo mercado. Podem ser entendidas como uma configuração nas quais pessoas privadas exercem função (até então) típica, embora não exclusiva, do Estado (MELLO, 1999). Fernandes (1997, p. 42) aponta que as OSFL são

mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.

Entende-se esse segmento como um espaço institucional que abriga entidades privadas que possuem finalidades públicas e que se articulam para reclamar direitos ao Estado e organizar a participação de grupos sociais marginalizados (FALCONER, 1999). De acordo com autores como Gordenker e Weiss (1995) e Anheier (2005), o Terceiro Setor, em geral, consiste em organizações de auto-governo, formalizadas, que não apresentam fins lucrativos, mostram-se institucionalmente separadas do governo e sua existência não é dada como obrigatória.

Embora possam existir várias definições do que constitui organizações sem fins lucrativos, lado a lado, no domínio dos estudos sem fins lucrativos, é provável que as definições da ONU sejam as mais adequadas ao longo do tempo, pelo menos, para fins comparativos e internacionais. Ao mesmo tempo, as definições legais continuarão a ser relevantes a nível nacional, e servem como elementos-chave nos debates políticos (ANHEIER, 2005, p. 54).

Essa designação, contudo, é variável de acordo com a localidade, refletindo as diferentes histórias, tradições, culturas ou contextos políticos do país, o que explica o fato de na França ter sido utilizada a designação “economia social”, nos países anglo-saxões ter se falado em “setor voluntário” ou “organizações não lucrativas” e, ainda, nos países em desenvolvimento ter predominado o termo “organizações não governamentais”. (SANTOS, 1999). Compreende-se, desse modo, que apresentar conceituações e características a um nível global acerca das OSFL é possível, contudo, há que se destacar que as principais distinções dessas organizações se vinculam às prerrogativas de cada país, com leis e tratamentos específicos.

Para contextualizar, nos países da América do Norte, o Terceiro Setor configura-se de modo separado do governo, com estruturas e ações próprias. Já na Europa, o entendimento é de que as relações entre os diferentes setores da sociedade são intercambiáveis e dependentes umas das outras, como as organizações que são reguladas pelo Estado, o Estado que precisa de prestadoras privadas, e as associações e movimentos que demandam fomentos financeiros e físicos do próprio Estado e mercado (SALAMON; ANHEIER, 1992).

No que diz respeito à configuração estrutural, de acordo com Edwards (2011), as OSFL apresentam organizações caracterizadas, principalmente, por um alto nível de burocratização e formalidade, com incentivos financeiros externos como a filantropia privada, taxas e apoio do Estado, e também se destaca por seus papéis como intermediárias entre os constituintes de base e comunidades, governo e outras agências.

2.2 Gestão de custos

Para Horngren, Datar e Foster (2004), a gestão de custos proporciona dados fundamentais aos administradores para que planejem e controlem as ações da empresa no que diz respeito ao custeio de produtos, serviços e clientes. “Mede e relata informações financeiras e não financeiras relativas ao custo de aquisição ou consumo de recursos em uma organização” e dessa forma, “fornece informações para a contabilidade gerencial e para a contabilidade financeira” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 291). Se destaca como meio de auxílio ao administrador, pois por meio dela é que são analisadas e interpretadas as informações referentes ao custo dos produtos, estoques, serviços e componentes da organização que são necessárias para determinar o lucro e o planejamento – e conseqüente tomada de decisão – da organização (LEONE, 1983).

Para Nakagawa (1993), a gestão de custos apresenta grande relevância em diversos

aspectos, como no que diz respeito à elaboração de demonstrações contábeis, no processo de gerar informação para a tomada de decisão por parte de usuários externos e, também, no auxílio a importantes decisões estratégicas de produtos. Dessa forma, compreende-se que a falta de controle dos custos dos serviços prestados acarreta, muitas vezes, o desperdício de recursos e interfere na apuração fidedigna das atividades desempenhadas. Assim, a utilização da gestão de custos pode – e deve – ser utilizada por qualquer organização da sociedade civil, como as OSFL, que visam o “bom gerenciamento dos recursos obtidos, face às atividades que devem ser desempenhadas” (ZACARIAS, et al; 2008, p.20).

Para conhecer o resultado de uma empresa, setor, departamento ou atividade, a gestão de custo se vale de métodos de custeio. O custeio consiste na apropriação de custos aos produtos e serviços fornecidos (MARTINS, 2008; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007). Nesse sentido, escolher um método que seja mais interessante para uma empresa depende de muitos fatores, sendo fundamental (e de suma importância) que o gestor saiba que nenhum método por si só, implementado a uma determinada entidade, será capaz de passar informações realmente completas. Dentre os diversos métodos de custeio existentes na literatura, as discussões no presente estudo foram fundamentadas no Custeio por Absorção.

O Custeio por Absorção pode ser realizado sob três configurações: custeio parcial, custeio parcial modificado ou custeio integral. No custeio por absorção parcial os custos de produção, fixos e variáveis, são apropriados aos produtos elaborados. Para Vartanian (2000), o principal aspecto desse método consiste em separar os custos das despesas do período. No custeio por absorção parcial modificado são atribuídos aos produtos os custos variáveis e os custos fixos operacionais, pois esses permitem que o custo possa ser ajustado com mais facilidade de acordo com pequenas oscilações de volume de produção (MARTINS; ROCHA, 2010). No custeio por absorção integral (ou pleno), por sua vez, são apropriados aos produtos todos os custos, fixos e variáveis, e as despesas fixas, como as de administração e de vendas (VARTANIAN, 2000; MARTINS; ROCHA, 2010). Para a realização deste estudo, foi definida a utilização do Custeio por Absorção Parcial, pelo entendimento de que essa é a maneira que mais se adequa às demandas da IDES/Promenor na atualidade.

No Custeio por Absorção Parcial, de acordo com Maher (2001, p. 82), “todos os custos de produção, fixos e variáveis, são considerados como custos do produto”. Para Megliorini (2011, p. 20), o método busca “apropriar custos fixos e custos variáveis aos produtos. Desse modo, os produtos fabricados ‘absorvem’ todos os custos incorridos em um período”. Martins (2008), apresenta uma dinâmica na qual o Resultado do Exercício da organização, na qual o Lucro Bruto é resultante da receita do período, deduzida dos custos do serviço prestado. O Lucro Operacional, por sua vez, advém da dedução das despesas do Lucro Bruto apresentado. A utilização desse método se justifica pelo fato de haver essa distinção entre custos e despesas e essas, por não fazerem parte do processo produtivo, se configurarem como gastos ainda mais indiretos que os próprios custos indiretos. Assim, sua apropriação aos produtos exigiria critérios de rateio demasiadamente arbitrários (MARTINS, ROCHA, 2010).

A operacionalização do Custeio por Absorção Parcial pode ocorrer de duas formas: com ou sem departamentalização. No método sem departamentalização há a separação entre custos e despesas para então haver a apropriação dos custos diretos e, depois, a apropriação dos custos indiretos (MARTINS, 2008). Como alternativa a essa situação, utiliza-se a departamentalização. Para Martins (2008, p. 65), departamento é “a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos)”. Os departamentos geralmente identificados nas organizações são os de produção, que promovem modificação sobre o produto, e os de serviço. A departamentalização consiste no aperfeiçoamento no controle dos custos, buscando determinar de forma mais apurada o custo dos produtos e diminuindo, possivelmente, arbitrariedades nos critérios de rateio.

2.3 Prestação de contas

A prestação de contas, vertente contemplada no termo *accountability*, é considerada, atualmente, questão presente e inerente às diversas organizações que trabalham com recursos (de quaisquer espécies) de terceiros. A *accountability* é um termo que tem suscitado muitas discussões acadêmicas e de interpretações e conceituações diversas e, de acordo com Raupp (2011), pode ser visualizada de maneira mais ou menos restrita. Após buscarem o conceito apresentado em dicionário, Pinho e Sacramento (2009) concluem que o significado de *accountability* envolve, dentre outras coisas, a prestação de contas.

A prestação de contas é matéria prevista na Constituição Federal brasileira, onde, no parágrafo único do artigo 70, determina que prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988). Uma organização, ao receber recursos, seja de ordem pública ou privada, precisa responder a seus financiadores onde e como foi aplicado o recurso que lhe foi viabilizado. Essa resposta é qualificada como a prestação de contas.

A prestação de contas é um processo no qual, dentro dos prazos determinados, o responsável pela organização está obrigado a comprovar ao órgão competente o emprego ou a movimentação dos bens, numerários e valores que à organização foram confiados (SILVA, 2008). Para atingir sucesso e, simultaneamente, maximizar o benefício social de sua atuação, as organizações devem, obrigatoriamente, prestar contas a alguém. Nessa perspectiva, que é fundamental, para Falconer (1999), é que as informações sejam suficientes para que possam se posicionar a respeito da organização.

Um aspecto a considerar na prestação de contas guarda relação com a confiabilidade da organização para com a sociedade. Essa relação de confiabilidade aduz, também, a outras vantagens percebidas pelas OSFL, como, por exemplo, a construção de maiores e melhores parcerias para o desenvolvimento de suas ações. Por manter relação com diferentes grupos de interesse nas diferentes esferas do mercado, a prestação de contas a seus mantenedores é, de certa forma, uma questão inerente à natureza das OSFL. Dentre os receptores da informação gerada pela prestação de contas, cabe destacar: Associados e a sociedade em geral; Tribunais de Contas (União, Estados, Municípios); Ministério Público (Federal, Estadual); Secretarias de Estado/Município (Convênios); Estados/Prefeituras (Isenções).

A forma como essa prestação de contas ocorrerá depende do tipo de atuação e da relação que desenvolve com seu ambiente e seus doadores. Em relação ao caráter legal, uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui. De acordo com o artigo 4º, VII, d, da Lei Federal nº. 9.790 de 1999, a chamada Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos por essas organizações será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal, conforme anteriormente abordado nessa pesquisa. A referida Lei também aborda os aspectos relacionados aos convênios e Termos de Parceria assinados pelas OSFL, prevendo que além dos comparativos entre o que foi previsto e realizado, seja apresentada uma prestação de contas dos gastos efetivamente realizados no período. No que diz respeito ao âmbito legal, há, ainda, destaque para a prestação de contas na Lei de Responsabilidade Fiscal (e suas conseqüentes atualizações, como a Lei da Transparência), a qual, em seu art. 25, § 1o, IV, a, determina que os recursos correntes ou de capital, entregues a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, sejam comprovados, em prestação de contas, por parte do beneficiário. A Lei n. 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso a Informação (LAI), também prevê a necessidade de prestação de contas pelas OSFL. Cabe destacar, ainda, que a Instrução Normativa da

Secretaria do Tesouro Nacional n.1 de 15 de janeiro de 1997 regulamenta a celebração de convênios e traz, em seu texto, normativas acerca da prestação de contas.

Tem-se o entendimento de que pensar o processo de gestão de custos voltado à prestação de contas não constitui somente em atender às exigências legais, mas sobretudo, uma apropriação de competências que auxiliem a organização. Prado (2004) mantém esse entendimento ao apontar que a prestação de contas não deve se restringir a questões legais. Para Raupp (2011), a prestação de contas deve ser enxergada além da perspectiva legal, apresentando um caráter mais simplificado dos Relatórios Legais e possibilitando, assim, que diferentes camadas da sociedade sejam atingidas. A prestação de contas é um instrumento não apenas de controle contábil-financeiro, mas que pode ser fundamental para a expansão das atividades e do benefício público que uma organização desse segmento pode promover.

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa se classifica, em relação aos seus objetivos, como exploratória. A pesquisa exploratória, de acordo com Severino (2007, p. 123), busca “levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho”. O aprofundamento e as análises desse estudo poderão contribuir no melhor entendimento das condições de utilização dos recursos, por meio de metodologias de custos adequadas às demandas institucionais, e poderá contribuir com a otimização dos recursos à disposição da entidade, bem como auxiliar no processo de prestação de contas da organização. A descrição dos componentes de custos envolvidos nas atividades e projetos da IDES/PROMENOR constituem uma forma de organização e sistematização dos recursos utilizados pela entidade.

Para desenvolver esse estudo será realizado um estudo de caso na IDES/Promenor. Essa metodologia tem, ainda, caráter de detalhamento, havendo a possibilidade de ser ou não realizada a pesquisa de campo (VERGARA, 2000). Optou-se pela utilização da instituição como objeto em virtude do prévio conhecimento de suas atividades, tendo possibilidade de acesso às informações e diálogo aberto com membros da entidade.

No que diz respeito à abordagem dos dados, o estudo se configura como quali-quantitativa. A abordagem qualitativa se apresenta significativa em função das características e finalidades da instituição uma organização social que atende uma população de sujeitos em situação de vulnerabilidade social, de modo que as considerações e interpretações de significados substantivos na utilização dos recursos deverá ser cotejada com os resultados alcançados. Na abordagem quantitativa, de acordo com Richardson (1999), é necessário o emprego da quantificação, seja nas modalidades de coleta ou análise de dados. A tradução em números das informações e decisões favorecerá a classificação dos recursos de modo a compreendê-los na sua composição. A partir dos dados quantificados será possível elaborar tabelas e gráficos e, a partir da análise dos conceitos que envolvem o estudo, poderá ser estruturada uma proposta para a organização social.

No estudo de caso, os procedimentos para a coleta de dados mais usuais são a análise de documentos, a observação e a entrevista (GIL, 1996). Nesta pesquisa, os dados foram coletados mediante a observação das práticas e rotinas do setor administrativo e da gerência administrativa da entidade no período de 2012 a 2014. Os documentos analisados são de característica primária, envolvendo os livros contábeis da IDES/Promenor referente aos anos de 2011 e 2012 e, também, os contratos e convênios que a organização possuía no mesmo período. Para complementar os dados, foram realizadas entrevistas com a gerência responsável pelas questões relacionadas à prestação de contas e às informações de custos. Nos demais departamentos houve também a realização de entrevistas com foco nas funções e atividades de cada departamento para subsidiar os critérios de rateio estabelecidos no estudo. Cabe destacar que a IDES/Promenor desenvolve três programas (produtivo, filantrópico e auxiliar) de atendimento à população, nos quais existem diferentes núcleos de trabalho, contudo, para

efeitos deste estudo, serão utilizados dados apenas do programa produtivo, pois são estas atividades que demandam a prestação de contas.

Para apresentação dos dados, optou-se pela compilação das informações coletadas. Nesse sentido, obteve-se, primeiramente, a média anual de cada um dos anos pesquisados. Posteriormente, foi calculada a média mensal das informações quantitativas do período para, então, relata-los neste estudo. Essa estratégia de apresentação foi pensada em razão de os valores dos custos da IDES/Promenor serem equilibrados durante todo o ano e, também, não oscilarem expressivamente no período analisado. No que diz respeito à análise de dados, foi utilizada a análise descritiva. A análise descritiva, segundo Colauto e Beuren (2013, p. 139), se preocupa fundamentalmente em descobrir as características de um fenômeno.

Ressalta-se que toda opção de pesquisa – na dimensão de seus objetivos e procedimentos metodológicos – oferece recursos próprios e distintos para serem operacionalizados. Isso impõe limitação quanto aos possíveis resultados a serem alcançados. Nessa lógica, a opção do estudo de caso também se apresenta como uma breve limitação, pois a organização objeto de estudo tem características próprias e, assim, limita a análise dos dados à instituição IDES/Promenor, não permitindo extrapolar as análises e conclusões ao universo do Teceiro Setor. As OSFL são entidades complexas e de difícil gerenciamento. Nessas organizações, geralmente as informações estão vinculadas a uma única pessoa que responde por diversas funções. Essa configuração gera uma dificuldade de acesso aos dados e às informações. Como resultante dessa limitação, tem-se a opção pela utilização de um método de custeio específico para sistematização dos custos da entidade. Um único método, em detrimento dos demais, restringe os resultados e possibilita uma análise muito particular das questões apresentadas. Contudo, justifica-se que a aplicação do Custeio por Absorção (e consequentes rateios) fez-se necessária e pertinente às demandas da IDES/Promenor.

4 Resultados

4.1 A IDES/Promenor

A Irmandade do Divino Espírito Santo (IDES) é uma organização filantrópica, católica, fundada em 1773, como associação civil sem fins econômicos e de caráter assistencial que tem como objetivo principal a promoção global do ser humano. A instituição atua na assistência e formação de crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade, no intuito de promover cidadania e o desenvolvimento social. Em 1910, iniciou seus projetos sociais e, em 1977, ampliou suas atividades e tornou-se mantenedora da Sociedade Promocional do Menor Trabalhador (PROMENOR), que era uma entidade que se voltava para o atendimento de menores carentes. A partir desse fato, tornou-se a IDES/Promenor.

Hoje, a entidade, localizada em Florianópolis (matriz e filiais), atende aproximadamente mil e cem (1.100) crianças e adolescentes na faixa etária de zero (0) a dezoito (18) anos, em situação de vulnerabilidade social. A IDES/Promenor apresenta um corpo funcional formado, por Provedor e vice-Provedor, Diretorias (financeira, administrativa, jurídica, de patrimônio, de promoções e eventos, de assuntos religiosos, de assuntos sociais, de assuntos culturais e esportivos e de comunicação, divulgação e captação de recursos) e Conselho Consultivo e Fiscal, sendo esses voluntários e escolhidos entre os irmãos. Para administrar seus projetos sociais, a entidade conta funcionários e estagiários capacitados para desenvolver as múltiplas atividades demandadas.

Para desenvolver suas atividades, a IDES/Promenor apresenta em seu organograma treze (13) departamentos, os quais, para fins de estudo, serão divididos em programas conforme sua adequação: produtivo, filantrópico e auxiliar. O programa produtivo contempla os principais departamentos da instituição, pois consomem e arrecadam recursos na prestação de

atividades à sociedade. O programa filantrópico constitui atividades secundárias, tendo seus departamentos a capacidade de consumir e arrecadar recursos, porém não são atividades fins da instituição. O programa auxiliar, por sua vez, presta o suporte necessário ao funcionamento das atividades da organização. Nesse, há o consumo de recursos, mas não há arrecadação. O Quadro 1 apresenta a segregação dos departamentos. Essa categorização resulta de um estudo realizado por Laffin, Borgert e Pinheiro (2012), em uma atividade de extensão do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Quadro 1 – Divisão dos departamentos da IDES/Promenor em programas

Produtivo	Filantrópico	Auxiliar
NUFT Abrigo CEIG NAE	Capela Bazar Museu Festa do Divino Aluguéis	Lavanderia Provedoria Cozinha Administração

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

O departamento produtivo diz respeito às atividades-fim da entidade, ou seja, as atividades para as quais a IDES/Promenor foi criada, estando os departamentos desse programa diretamente ligados à assistência social. O NUFT, Núcleo Formação e Trabalho, localizado na sede da IDES/Promenor, se fundamenta na premissa de inserir e acompanhar adolescentes, na faixa etária de catorze (14) a dezoito (18) anos, no mercado de trabalho. O Abrigo, formalmente estabelecido como Lar São Vicente de Paulo, instalado na sede da IDES/Promenor, iniciou suas atividades em 1.910 como um asilo de órfãos que atendia em regime de internato e semi-internato e, atualmente, atende, crianças de zero (0) a seis (6) anos de idade em período integral. O CEIG, Centro de Educação Infantil Girassol, localizado na sede da entidade, constitui-se como um centro de educação dedicado às crianças com idade de dois (2) a seis (6) anos que provêm de famílias em situação de vulnerabilidade social que residem em Florianópolis. O Núcleo Arte Educação, também chamado de NAE, presta serviços de atividades sócio-educativas complementares para crianças e adolescentes na faixa etária de seis (6) a catorze (14) anos.

O programa filantrópico possui a capacidade de gerar recursos e também de utiliza-los, e são formados pela Capela, Bazar, Museu, Festa do Divino e Aluguéis. A Capela, localizada no centro de Florianópolis, provê recursos por meio do Dízimo Mensal e também por meio da locação para celebração de casamentos. O Museu, por sua vez, arrecada valores em razão de exposições e visitas. Os aluguéis correspondem às quantias recebidas pelos inquilinos de imóveis de propriedade da IDES/Promenor e que estão espalhados por toda a cidade. O Bazar é um momento de venda de objetos (roupas, acessórios e eletrônicos) que ocorre esporadicamente na IDES/Promenor. A Festa do Divino, promovida pela IDES/Promenor, é uma festividade muito conhecida e tradicional em todo o estado de Santa Catarina.

O programa auxiliar, que engloba a lavanderia, a cozinha, a provedoria e a administração, corresponde aos departamentos que permitem que a entidade consiga realizar suas atividades com êxito e constitui apesar de sua classificação, função fundamental para o dia a dia da IDES/Promenor.

4.2 A prestação de contas na IDES/Promenor

Para realizar suas atividades, a IDES/Promenor necessita de recursos e apoio de algumas organizações. Para a obtenção desses recursos, firma convênios e contratos com diferentes órgãos, públicos e privados. Os atuais convênios da IDES/Promenor são firmados com a Secretaria de Estado de Assistência Social, Trabalho e Habitação e com a Secretaria de Estado de Educação. Conforme previsão legal, os recursos desses convênios possuem verba destinada

para fim específico de acordo com a rubrica estabelecida na legislação e não há flexibilidade para negociação. Esses convênios são instituídos de forma a promover e manter o Abrigo, o CEIG e o NAE, bem como dar algum tipo de subsistência aos departamentos do programa auxiliar, como mantimentos para cozinha e itens para lavanderia.

Para a prestação de contas desses recursos, as principais informações utilizadas são aquelas que guardam relação com os gastos envolvidos na realização de cada um dos serviços. O valor recebido pelo órgão fomentador é destinado para sua finalidade específica e, ao final do exercício, é comprovada (por meio de documentos, como, por exemplo, notas fiscais e recibos) a sua devida utilização e alocação. A prestação de contas dos convênios mantidos pela IDES/Promenor está vinculada a legislação e também a critérios internos organizacionais.

No que diz respeito aos contratos de prestação de serviços, por sua vez, são estabelecidos para concretização do programa Jovem Aprendiz do NUFT. Para tanto, órgãos públicos que trabalham em parceria com a IDES/Promenor são a Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil, Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina (CIASC), Agência de Fomento do Estado de Santa Catarina S.A. (BADESC) e Companhia Melhoramentos da Capital (COMCAP). No âmbito privado, são setenta e três (73) organizações que possuem contrato vigente com a IDES/Promenor e auxiliam na inserção e promoção do jovem aprendiz no mercado de trabalho.

Para elaborar a prestação de contas do NUFT, a organização utiliza como principal subsídio a folha de pagamento do projeto e, também, as informações que são lançadas no sistema contábil e estão relacionadas ao desenvolvimento dos jovens aprendizes. Nesse sentido, com os dados de gastos sistematizados e com indicadores para nortear a relação das informações, otimiza-se a mecânica de prestação de contas para as diferentes 73 empresas com as quais a IDES/Promenor mantém contratos.

4.3 Identificação e sistematização dos gastos da IDES/Promenor

A IDES/Promenor é constituída por diferentes programas e núcleos que geram e consomem recursos. Os gastos representam todo e qualquer sacrifício financeiro que uma organização, pessoa ou governo dispense a fim de atingir os seus objetivos, sejam eles a obtenção de um produto ou serviço. Todo sacrifício financeiro (consumo de recursos) que resulte no desembolso (imediato ou futuro) de recursos, é um gasto; contanto, há gastos que não geram desembolso, como é o caso da depreciação. Nesse sentido, os gastos podem ser tanto um custo, uma despesa, um investimento ou uma perda (MARION, 2003; MARTINS, 2008).

Foram identificados os gastos incorridos pela IDES/Promenor nos exercícios sociais de 2011 e 2012. Para identificar esses gastos foram utilizados documentos primários da organização e informações obtidas a partir das entrevistas aplicadas. Para melhor evidenciar esses gastos, foi criado um meio de sistematiza-los: distribuí-los em três categorias. As categorias definidas foram: gastos administrativos e financeiros; gastos com pessoal; gastos com assistência social, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Categorias de gastos

Categorias	Gastos
Gastos Administrativos e Financeiros	água e esgoto, artigos de uso doméstico, bens de pequeno valor, capelania, combustíveis e lubrificantes, comissões sobre aluguel, condomínios, conservação e reparos, custas e emolumentos, custos de cursos, despesas bancárias, despesas com informática, despesas com software, despesas de comunicações, despesas de copa/cozinha, despesas de promoções/festas/eventos, despesas de transportes, despesas diversas, despesas postais, energia elétrica, estacionamento, honorários de autônomos, impostos e taxas, manutenção de veículos, manutenção e reparos, material de consumo,

	material de expediente, material de limpeza e higiene, material de segurança, material gráfico, multas de trânsito, prêmios de seguros, publicidade, serviço de terceiros, viagens, vigilância.
Gastos com Pessoal	Financeiro – Diretoria, Financeiro, Departamento de Relações Humanas (RH), 13º Salário, Estagiários, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Programa de Integração Social (PIS), Previdência Social, reclamatória trabalhista, salários, seguros, vale refeição, vale transporte.
Gastos com Assistência Social	Assistência Médica/Odontológica, Material Escolar e Didático, Despesas Gerais Assistência, Produtos Alimentares, Treinamento de Pessoal, Vestuário.

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Os gastos realizados pela organização compõem a base utilizada para a sistematização da IDES/Promenor. Justifica-se o entendimento da necessidade de uma sistematização dos gastos na IDES/Promenor em razão de suas características serem muito singulares. A apropriação de um método de custeio específico para o tratamento de suas informações possibilita uma melhor operacionalização das atividades. A forma que mais se adequou às necessidades e particularidades da organização foi a organização e estruturação das informações se apropriando dos conceitos e características do Custeio por Absorção, operacionalizado pela departamentalização. Isto significa que, conforme preconiza a literatura, todos os esforços de produção da organização podem ser apropriados ao seu serviço final, o que ocorrerá é uma definição para rastrear os gastos e outra para definir critérios de rateio de outros gastos (LEONE, 1983; MARTINS, 2008; SILVA, 1999).

Os critérios de rateio dos gastos são subjetivos e, por vezes, arbitrários. O que se busca é uma aproximação ao que de fato ocorre na IDES/Promenor. O recurso metodológico das entrevistas com os responsáveis dos departamentos da IDES/Promenor foi fundamental nesse processo. A Tabela 1 apresenta exemplos dos gastos e rateios.

Tabela 1 – Rateios dos gastos indiretos por departamentos (em %)

Departamentos	Gastos indiretos				
	Energia elétrica	Água	Cozinha	Lavanderia	Salários
NUFT	27,46	12,02	2,55	2,04	89,98
Abrigo	18,08	38,46	15,07	69,86	1,67
CEIG	9,99	18,09	37,56	18,49	1,67
NAE	0,00	0,00	37,33	2,29	1,67
Capela	2,28	0,46	0,00	1,20	0,00
Lavanderia	17,82	12,56	0,46	0,00	1,67
Provedoria	0,00	2,37	0,08	2,04	1,67
Cozinha	3,75	3,32	0,00	2,04	0,00
Administração	20,62	12,72	6,95	2,04	1,67
Total	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A energia elétrica é calculada por meio do medidor, assim, cada departamento tem seu valor específico apurado. O rateio da água é realizado de acordo com os pontos de água constantes em cada departamento. No que diz respeito à cozinha, a separação é conseguida com o cálculo de proporcionalidade do número de refeições feitas e o número de refeições consumidas por cada departamento. Essa metodologia também é utilizada na lavanderia, sendo a base métrica os quilogramas de roupas lavadas. Os salários, em sua grande maioria, são divididos igualmente para cada um dos departamentos dos programas produtivos e auxiliares. Contudo, notou-se importante dar diferenciação ao salário do financeiro e dos funcionários responsáveis pela área de recursos humanos. Essa diferenciação se dá em virtude da maior carga de trabalho destinada ao NUFT. Os salários relativos ao pessoal de recursos humanos são assim

distribuídos: 90% do valor total é acometido ao NUFT e os 10% restantes são destinados a demais departamentos que usufruem desse serviço. Essa mensuração foi realizada com base nas horas dedicadas por esses funcionários às atividades de cada um dos departamentos.

Para organização das informações dos programas, delimitou-se um detalhamento das rotinas para o desenvolvimento da prestação de contas. O primeiro passo consistiu na análise do fluxograma do departamento (exemplo das rotinas realizadas pelo NUFT), determinando cada uma das atividades realizadas em tal departamento. Posteriormente, foram analisados o plano de contas e os demonstrativos financeiros do departamento, de forma a visualizar quais itens poderiam ser vinculados à prestação de contas. O próximo passo foi organizar os documentos que suportam as informações prestadas. Diante dessa lógica, foi possível visualizar: a) os departamentos e suas atividades; b) o gasto mensal de cada departamento; c) número de atendimentos; d) média de gasto por atendimento. Com os dados coletados e todos os rateios realizados, calculou-se, então, a média dos gastos incorridos nos anos de 2011 e 2012.

No processo de departamentalização, os gastos dos departamentos do Programa Auxiliar foram distribuídos para os demais departamentos (Programas Produtivo e Filantrópico) de acordo com suas necessidades e demandas. Dessa forma, tem-se o gasto total do Programa Produtivo e de cada um de seus departamentos, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Gastos do Programa Produtivo (em R\$)

Itens	NUFT	Abrigo	CEIG	NAE
Gastos administrativos e financeiros	40.368,13	62.047,50	79.950,77	70.575,92
Gastos com pessoal	2.786.914,15	822.898,69	357.086,92	353.929,39
Gastos com assistência social	11.314,90	29.026,84	52.044,47	51.939,66
Departamentalização	42.111,31	434.361,99	322.598,84	300.212,56
Total	2.880.708,49	1.348.335,02	811.681,01	776.657,53

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Dada a identificação, apropriação e categorização dos gastos, foi possível que os dados coletados pudessem ser distribuídos dentro dessas categorias, apresentando, assim, um panorama geral do comportamento desses. No que diz respeito ao programa produtivo, 50% dos gastos é auferido pelo NUFT. O Abrigo tem uma importância de 22% dessa soma, e os demais 14% e 13% do total dos gastos do programa são apropriados ao CEIG e NAE, respectivamente. Explica-se essa distribuição em razão da abrangência do projeto oferecido pelo NUFT, que envolve uma maior estrutura para a ampla quantidade de pessoas atendidas.

4.4 Os gastos e a prestação de contas na IDES/Promenor

Para realizar a prestação de contas, de acordo com entrevista realizada com a responsável pela atividade, utiliza-se como base a informação constante na folha de pagamento das empresas e entes com os quais a entidade firma contratos e convênios. Essa folha de pagamento apresenta informações relacionadas ao quantitativo de recursos humanos necessários na prestação do serviço conveniado. Apesar de a IDES/Promenor já ter suas próprias rotinas de organização e elaboração de documentos para a prestação de contas, foi visualizado um grande entrave nesse processo: separar os recursos e verbas oriundos de doadores/fomentadores informais/anônimos daqueles que exigem a prestação de contas. Ainda que os valores, muitas vezes, sejam de volumes expressamente diferentes, esse discernimento é muito difícil de ser realizado nas rotinas e demandas diárias da organização. Nesse sentido, a sistematização dos gastos possibilitou visualizar a origem e a aplicação de determinado recurso.

Do total arrecadado pela IDES/Promenor e destinado às atividades do Programa Jovem Aprendiz (NUFT), obteve-se uma média do gasto incorrido pela Promenor para atender, capacitar e empregar cada jovem. Aproximadamente 97% dos gastos do NUFT estão

relacionados à mão de obra. Portanto, para realização do cálculo do gasto de cada aluno, foi feito o levantamento das atividades desempenhadas no departamento e, então, feito um rateio da quantidade de horas vinculadas a cada uma dessas atividades. O gasto de um jovem aprendiz do NUFT varia em 10% quando a contratação é realizada diretamente pela IDES/Promenor. Cabe destacar que a contratação direta consome maior quantidade de horas/mão de obra dos funcionários de recursos humanos e, por isso, apresenta valor superior em relação à contratação indireta. No período analisado, o gasto médio mensal por criança/jovem atendido, corresponde a R\$60,00 a R\$72,00. Nesse período, o departamento atendeu, aproximadamente, 700 jovens.

O gasto mensal das crianças atendidas pelo Abrigo apresenta uma média geral de R\$6.324,30. Cabe destacar que este é um gasto médio, pois as faixas etárias cobertas pelos atendimentos do Abrigo têm gastos diferentes. No período analisado, foram atendidas, aproximadamente, 30 crianças. O CEIG, por sua vez, apresenta um gasto mensal por criança de R\$325,22, enquanto no NAE, o gasto por criança atendida é de R\$425,94. Esses dois departamentos, juntos, compõem 27% dos gastos do programa produtivo e, em 2011 e 2012 atenderam, em torno de 730 crianças. Destacam-se os departamentos da IDES/Promenor que mais consomem recursos: NUFT e Abrigo. Este, apesar de atender um número muito menor de crianças (quando comparado aos demais departamentos), aufere grandes gastos em razão de seus esforços serem realizados 24 horas por dia, 365 dias por ano.

A partir das informações de prestação de contas e de gastos, é possível elaborar um modelo de prestação de contas conforme o princípio da competência (assim que ocorre o fato gerador) e que aborde as exigências tanto dos convênios quanto dos contratos estabelecidos pela IDES/Promenor. A premissa básica do modelo é conseguir contemplar, em uma única planilha, as informações mais importantes exigidas em um documento de prestação de contas: data, tipo do gasto, valor e comprovação. A Figura 1 apresenta o modelo proposto neste estudo.

Figura 1 – Planilha de prestação de contas consolidada

Planilha de prestação de contas consolidadas			
NUFT			
Data	Categoria do custo	Valor (R\$)	Documento
08/09/2014	CAF*	150,00	Nota Fiscal n.12786
12/09/2014	CAS**	80,00	Nota Fiscal de Prestação de Serviços n.249
CEIG			
Data	Categoria do custo	Valor (R\$)	Documento
15/09/2014	CAS**	300,00	Nota Fiscal de Prestação de Serviços n.250

*CAF: Custos administrativos e financeiros.

**CAS: Custo com assistência social.

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A proposição que se apresenta mais indicada em função da estrutura da IDES/Promenor consiste em cada departamento possuir uma cópia dessa planilha e, ao final do mês, entregá-la ao responsável pela prestação de contas a fim de que possa compilar essas informações em um único documento. Em termos gerais, a prestação de contas, de forma resumida, compreende a demonstração da origem do recurso, sua aplicação e os resultados obtidos, justificando as contas apresentadas pela organização. O modelo proposto pode contribuir para elucidar aos gestores (e demais interessados) o retorno dos investimentos à sociedade em geral.

5 Considerações finais

A IDES/Promenor, assim como as demais OSFL, mantém suas atividades mediante auxílio de terceiros. Esse auxílio se manifesta das mais diversas formas, como em mão de obra voluntariada, doações eventuais e contribuições continuadas. Algumas empresas e organizações, ao se portarem como financiadoras/mantenedoras ou até mesmo parceiras, têm interesse em verificar a utilização e o retorno de seus investimentos. Para tanto, a prestação de contas na organização objeto de estudo se manifesta de duas formas distintas: a prestação de contas feita aos órgãos públicos, que segue critérios estabelecidos em Lei, e a prestação de contas feita às empresas parceiras, regulamentada por meio de convênios e contratos.

Para dar suporte à sistematização dos gastos, foi preciso, primeiramente, identificar os custos incorridos pela IDES/Promenor. Esses dados provêm de documentos primários da organização (arquivos de contas e demonstrações contábeis) e foram apresentados em três grandes categorias: gastos administrativos e financeiros, gastos com pessoal e gastos com assistência social. Dados os gastos organizados, sistematizados e calculados, foi elaborado um modelo de planilha de prestação de contas, na qual são contempladas as informações mais importantes exigidas tanto pelas empresas conveniadas quanto as contratadas: data, tipo de gasto, local de aplicação (departamento), valor e documento comprobatório do gasto.

A sistematização dos gastos por meio do Custeio por Absorção e a sua devida alocação a cada um dos departamentos permitiu visualizar o gasto incorrido em cada um dos departamentos e programas e sua consequência na geração de informação a qual, posteriormente, será utilizada para elaborar diferentes demonstrativos e documentos. No caso específico da prestação de contas, a informação dos gastos atrelada diretamente a cada um dos departamentos permite que a informação seja tempestiva, de fácil visualização e de apropriação prática a cada um dos órgãos/empresas as quais a IDES/Promenor presta contas.

Tal qual a prestação de contas, a sistematização dos gastos da organização não corresponde apenas a um documento informativo, mas, essencialmente, a um documento gerencial para os diversos usuários dessa informação. A proposição de uma metodologia de organização de gastos possibilita aos gestores a visualização das origens e aplicações de determinada verba, auxiliando no processo de prestação de contas. As dificuldades encontradas na prestação de contas ultrapassam as barreiras de informações do sistema de gestão. No que concerne aos órgãos privados, o diálogo é aberto e há maior possibilidade de negociação. Nos órgãos públicos, contanto, a trajetória se mostra diferente, pois há que se observar os critérios estabelecidos legalmente e atender às exigências específicas do ente.

Referências

ANDION, M. C. M. **Histórico do Terceiro Setor no Brasil**. 2013. Florianópolis: Notas de aula.

ANHEIER, H. K. **Nonprofit organizations: theory, management, policy**. Londres: Routledge, 2005.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação de dados. In: BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: de 5 de outubro de 1988. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2000.

_____. **Lei n. 9790, de 23 de janeiro de 1999**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011.

_____. Lei de Acesso a Informações Públicas. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011.

DURKHEIM, É. **As regras do método sociológico**. São Paulo: Nacional, 1995.

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

FERNANDES, R. C. O que é Terceiro Setor? In: IOSHOPE, E. B. (Org.). **3º setor: Desenvolvimento Social Sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p. 25-33.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C.. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GORDENKER, L.; WEISS, T. G. Pluralising global governance: analytical approaches and dimensions. **Third World Quarterly**, New York, v. 16, n. 3, p.357-387, 1995.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro: Estudos e Pesquisas Informação Econômica, 2012. 182 p.

LAFFIN, M.; BORGERT, A.; PINHEIRO, N. **Relatório de Pesquisa – Projeto de Extensão**. Florianópolis, 2012.

LEONE, G. S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

LEVITT, T. **The third sector: new tactics for a responsive society**. New York: Amacom, 1973.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, E. ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1999.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

PRADO, O. **Governo eletrônico e transparência: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras**. 2004. 180 f. Dissertação (Mestrado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2004.

RAUPP, F. M. **Construindo a *accountabilty* em câmaras municipais do Estado de Santa Catarina: uma investigação nos portais eletrônicos**. 2011. 194f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2011.

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

SALAMON, L. M., ANHEIER, H. K. **In search of the nonprofit sector**. In: the question of definitions. *Voluntas*, v.3 n. 2, p.125-151, 1992.

SANTOS, B. de S. **A reinvenção solidária e participativa do Estado**. Oficina do Centro de Estudos Sociais. Coimbra: CES, n. 134, 1999.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Instrução Normativa n. 1, de 15 de janeiro de 1997. Disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos e dá outras providências. **Celebração de Convênios**. Brasília, 1997.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, C. L. da. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**, v. 2, n. 2, p. 17-26, 1999.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2008.

VARTANIAN, G. H. **O método do custeio pleno: uma análise conceitual e empiria**. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2000.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

ZACARIAS, F. L. B., et al. A utilização do custeio integral no processo de apuração e evidenciação de custos em entidades do Terceiro Setor: o caso de uma instituição de longa permanência de idosos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 4, p. 85-106, 2008.