

Gestão Estratégica de Custos em Organização do Terceiro Setor: o Caso do Lar Escola da Criança de Maringá

Roberto Rivelino Martins Ribeiro (UEM) - rivamga@hotmail.com

Ana Carla Zagoto (UEM) - aninha_zagoto@hotmail.com

Antonio Marcos Flauzino dos Santos (UEM) - m.flauzino@uol.com.br

Marguit Neumann Gonçalves (UEM) - marguitn26@gmail.com

Neuza Corte de Oliveira (UEM) - ncoliveira@uem.br

Kerla Mattiello (UEM) - m_kerla@hotmail.com

Resumo:

A gestão estratégica de custos vem sendo utilizada pelas empresas como uma ferramenta útil na maximização dos lucros, nesse sentido há um questionamento de como tal fato pode ser aplicado a uma entidade do terceiro setor, e para tanto, estabeleceu-se como objetivo deste estudo conhecer como a gestão estratégica de custos se apresenta em uma entidade do terceiro setor voltada para o assistencialismo no município de Maringá, Paraná no ano de 2013. Partiu-se então de um estudo teórico sobre como se fundamenta na teoria as características inerentes à gestão estratégica de custos aplicada a uma organização social não governamental, no sentido de melhorar seu processo de tomada de decisão e maximização de seus recursos. Em termos metodológicos tem-se que esta pesquisa é descritiva, com procedimentos técnicos de estudo de caso, bibliográfica e documental; quantitativa e qualitativa quanto à abordagem do problema, e, de campo quanto ao ambiente. O estudo empírico se deu mediante levantamento de dados de custos e despesas da entidade e a apuração do custo de cada projeto com uso das premissas do custeio por absorção; ao final viu-se que os controles de custos são frágeis e evidenciam déficit financeiro nos projetos em função do pouco controle empregado aos elementos de custos.

Palavras-chave: *Organização do Terceiro Setor. Gestão Estratégica de Custos. Controles de Custos.*

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

Gestão Estratégica de Custos em Organização do Terceiro Setor: o Caso do Lar Escola da Criança de Maringá

Resumo

A gestão estratégica de custos vem sendo utilizada pelas empresas como uma ferramenta útil na maximização dos lucros, nesse sentido há um questionamento de como tal fato pode ser aplicado a uma entidade do terceiro setor, e para tanto, estabeleceu-se como objetivo deste estudo conhecer como a gestão estratégica de custos se apresenta em uma entidade do terceiro setor voltada para o assistencialismo no município de Maringá, Paraná no ano de 2013. Partiu-se então de um estudo teórico sobre como se fundamenta na teoria as características inerentes à gestão estratégica de custos aplicada a uma organização social não governamental, no sentido de melhorar seu processo de tomada de decisão e maximização de seus recursos. Em termos metodológicos tem-se que esta pesquisa é descritiva, com procedimentos técnicos de estudo de caso, bibliográfica e documental; quantitativa e qualitativa quanto à abordagem do problema, e, de campo quanto ao ambiente. O estudo empírico se deu mediante levantamento de dados de custos e despesas da entidade e a apuração do custo de cada projeto com uso das premissas do custeio por absorção; ao final viu-se que os controles de custos são frágeis e evidenciam déficit financeiro nos projetos em função do pouco controle empregado aos elementos de custos.

Palavras chave: Organização do Terceiro Setor. Gestão Estratégica de Custos. Controles de Custos.

Área temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1 Introdução

O Código Civil Brasileiro define em seu Art. 40º a classificação das pessoas jurídicas, dividindo-as em três setores; o primeiro é o setor público interno caracterizado pela União, Estados, Municípios e demais entidades de caráter público, criadas por leis; o segundo setor é do direito público externo, que compreende as empresas não governamentais e com fins lucrativos; e, o terceiro setor, classificado como direito privado, constituído pelas empresas não governamentais sem fins lucrativos. As Entidades sem fins lucrativos, denominadas também de Terceiro Setor, são um dos caminhos encontrados pela sociedade para amenizar os problemas sociais que afetam a coletividade, se difere dos outros setores por ser um conjunto de atividades voltadas para o bem comum. Além do Estado e do mercado, há um Terceiro Setor, o Não-governamental e não-lucrativo, que é organizado de modo independente, e mobiliza particularmente a dimensão voluntária do comportamento das pessoas (FERNANDES, 1994).

Dentro do Terceiro Setor, as entidades se subdividem nas que dependem das subvenções governamentais e as que não dependem, estas por sua vez se subdivide também, naquelas que podem estender o benefício social a toda comunidade ou restringir apenas ao quadro social podendo ser classificadas como Organizações Sociais (OSs) e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Com a expansão deste setor nos últimos anos, juntamente com a mudança diária no cenário econômico global, a contabilidade de custos se torna um instrumento essencial para todos os setores fornecendo dados para a tomada de decisão. Isto requer dos gestores um conhecimento e domínio mínimo de informações de caráter gerencial, principalmente, na área de custos, que é uma ferramenta efetiva para a tomada de decisão, sejam na obtenção de lucro ou alcance dos objetivos previamente traçados. Tal fato se verifica já que as organizações buscam um nível de excelência cada vez

maior perante seus acionistas, cada vez mais as informações geradas pelas áreas de custo devem ser adaptadas e estruturadas para atender as necessidades específicas da organização.

Logo, considerando o exposto verificou-se uma oportunidade de pesquisa, nesse âmbito, em uma entidade do terceiro setor, para evidenciar as vantagens de se gerir os custos dessa organização. A importância da realização desse trabalho se justifica pela busca do conhecimento contábil, na área de contabilidade de custos, para atender as necessidades de uma organização do terceiro setor, em razão de ser ainda, pouco explorada na academia e profissionais contábeis. Também se vê como relevante conhecer os custos reais de cada projeto desenvolvido pela entidade, então se acredita que o estudo possa contribuir ao demonstrar a relevância dos relatórios de custos, como informações indispensáveis para a gestão de custos na entidade, contribuindo para o processo gerencial da mesma, para que dessa forma, alcance com mais êxito o seu objetivo final, o bem comum.

Destacada a importância da realização do estudo, o mesmo procura encontrar resposta para o seguinte problema de pesquisa: como a Gestão Estratégica de Custos é gerida numa organização social não governamental (ONG) em seu processo de tomada de decisão e maximização de seus recursos? Estabelecida a questão elaborou-se então o objetivo deste estudo que é conhecer como a gestão estratégica de custos se apresenta em uma entidade do terceiro setor voltada para o assistencialismo no município de Maringá, Paraná no ano de 2013. O objeto do estudo é uma entidade do terceiro setor com enfoque na aplicabilidade do custo como uma ferramenta estratégica para a tomada de decisão.

Com relação à organização do estudo o mesmo foi desenvolvido em cinco seções: a primeira apresenta a introdução do trabalho, a qual apresenta a proposta de estudo, justificando a sua importância, com seu objetivo e o problema de pesquisa; na segunda é apresentada uma abordagem conceitual acerca do Terceiro Setor e Organização Não Governamental (ONG) e a fundamentação teórica acerca da Gestão Estratégica de Custos; a seção três evidencia os procedimentos metodológicos do estudo, de forma que explicita como o trabalho será realizado; a quarta seção apresenta o estudo empírico e as informações obtidas; por fim, a quinta seção demonstra os achados da pesquisa ante a proposição do estudo.

2 Revisão de literatura

2.1 Abordagem conceitual do terceiro setor

A denominação Terceiro Setor denota um terceiro segmento, além do Estado e do mercado, o qual não almeja apenas o lucro, mas o bem-estar social. Segundo Rafael (1997, p. 5), o terceiro setor “jamais procura auferir lucros e, em razão disto, não pode ser inserido dentro das atividades mercantis usuais, com regulamentação específica e própria”. Nesse entendimento o Terceiro Setor é o espaço ocupado especialmente pelo conjunto de entidades privadas sem fins lucrativos que realizam atividades complementares às públicas, visando contribuir com a sociedade na solução de problemas sociais e em prol do bem comum (TAVARES NETO, BAREATO e FERNANDES, 2011). No entender de Fernandes (1994, p. 21) o terceiro setor é “um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos”, que desenvolve atividades fora do aparato do Estado e do setor privado com objetivo a prestação de serviços ao público (saúde, educação, cultura, direitos civis, proteção do meio ambiente, desenvolvimento do ser humano, etc.) antes de competência exclusiva do Estado.

Para Falconer (1999, p.21) "cabe ao Terceiro Setor conter a tendência inoperância do Estado e minimizar as desigualdades inerentes ao Mercado, provendo bens públicos com a qualidade e efetividade do setor privado". Menciona o autor, que na década de noventa, o Terceiro Setor surge como uma nova promessa de renovação do serviço público, por meio do resgate da solidariedade, da cidadania e na medida do possível, superação da pobreza,

utilizando atos simples e fórmulas antigas, como o voluntariado e a filantropia. No Novo Código Civil Brasileiro art. 40, há a definição do ponto de vista legal, que o Terceiro Setor são pessoas jurídicas, de direito privado, constituídas sob a forma de associações ou fundações, ou seja, no âmbito legal as ONGs fazem parte de um desses grupos, assim como as Organizações Sociais (OS) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). É importante destacar as diferenças entre associações e fundações, Rafael (1997, p. 53) menciona que as associações, têm como elemento central o homem; enquanto que as fundações se constituem em torno de um patrimônio destinado a um fim. Já na Constituição Federal Brasileira no art. 53, "define as associações como sendo, a união de pessoas que tem por objetivo um fim não lucrativo, não havendo direitos e obrigações recíprocos entre os associados".

Com relação à finalidade das associações Muraro e Lima (2003), mencionam que as mesmas agrupam indivíduos de interesses comuns, com atividades voltadas a seus membros, cujas atividades podem compreender os mais variados objetivos, porém, destaca que devem obrigatoriamente atender a prerrogativa do art.53 da Constituição Federal, ou seja, sem fim lucrativo. No tocante às fundações, as mesmas são tratadas no art. 62, o qual define que as mesmas serão criadas apenas se o seu instituidor fizer, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se desejar, a maneira de administrá-la. É importante mencionar, que somente serão criadas para os fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Para Rafael (1997, p. 54), a fundação surge do desejo de uma ou mais pessoas, com determinado patrimônio e um ideal, que pode ser traduzido como “de bem servir à coletividade”. Com vistas a demonstrar as principais diferenças entre as associações e fundações, elaborou-se o quadro 1.

Quadro 1 - Diferenças básicas entre associação e fundação

ASSOCIAÇÃO	FUNDAÇÃO
Constituída por pessoas.	Constituída por patrimônio, aprovado previamente pelo Ministério Público.
Pode (ou não) ter patrimônio.	O patrimônio é condição para sua criação.
A finalidade pode ser alterada.	A finalidade é sempre perene.
Registro e administração são mais simples.	Registro e administração são mais burocráticos.
Regida pelos artigos 44 a 61 do Código Civil.	Regida pelos artigos 62 a 69 do Código Civil.
Criada por intermédio de decisão em assembléia, com transcrição em ata e elaboração de um estatuto.	Criada por intermédio de escritura pública ou testamento, Todos os atos de criação, inclusive o estatuto, ficam condicionados à prévia aprovação do Ministério Público.

Fonte: adaptado de Tavares Neto, Bareato e Fernandes (2011)

É possível apontar observando o quadro 1, que as diferenças fundamentais entre ambas se referem a finalidade, a administração e o porque foi criada. Olak e Nascimento (2010, p. 13) destacam que no Brasil o Terceiro Setor pode ser dividido em cinco categorias demonstradas no quadro 2.

Quadro 2 – Principais categorias do terceiro setor no Brasil

1. Associações	São organizações que agrupam indivíduos de interesses comuns, com atividades voltadas a seus membros, compreendendo os mais variados objetivos e atividades.
2. Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade	Organizações voltadas à assistência social, entre elas, creches, orfanatos, asilos, etc. Em destaque nestas organizações, a solidariedade e a boa vontade no serviço ao próximo.
3. Organizações não	Comprometidas com a sociedade civil e a transformação social,

governamentais (ONGs)	estas lutam pelo direito e igualdade de todos. Diferenciam-se das associações por não procurar atender apenas os objetivos dos seus integrantes, assim como das organizações filantrópicas por não exercerem caridade.
4. Fundações Privadas	Sua criação se dá, pelo instituidor, que a partir da doação de um patrimônio destina bem livres para fins como educação, saúde, qualidade de vida, entre outros.
5. Organizações Sociais	É o modelo de organização pública, não estatal, destinado a absorver atividades como educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científicas. Constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, orientadas para o atendimento do interesse público.

Fonte: Adaptado de Olak e Nascimento (2010, p. 13)

As classificações evidenciadas neste quadro mostram que os serviços prestados podem até serem os mesmos, porém, as diferenças apontadas pelos autores estão relacionadas aos princípios e valores defendidos pela organização, logo, os autores consideram a filosofia dos trabalhos desenvolvidos por cada grupo enquadrado no terceiro setor. Para Olak, Slomski e Alves (2009, p. 24) “as pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas, assim, o fator preponderante são as pessoas que as compõem”. Nesse sentido as associações configuram-se como pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum, sem interesse de dividir resultado financeiro, conforme evidencia Rafael (1997, p.51) ao dizer que se tem uma associação quando não há fim lucrativo ou intenção de dividir o resultado; embora tenha patrimônio, que é formado pela contribuição de seus membros para obtenção de fins culturais, educacionais, esportivos, religiosos, recreativos, morais, etc.

De modo geral, as associações caracterizam-se pela reunião de duas ou mais pessoas com objetivos comuns, onde seu patrimônio é constituído pela contribuição dos associados, bem como doações e subvenções, podendo seus fins ser alterados pelos associados, os quais deliberam livremente, não podendo haver remuneração para seus dirigentes, nem a distribuição de lucros entre os associados. Conforme Mendes (2005) o primeiro passo para a criação de uma associação é a reunião dos fundadores, onde os mesmos deliberam, entre outros assuntos, o seguinte: nome, objetivo social, sede da entidade, forma de funcionamento e duração. Além destas disposições obrigatórias nos estatutos, estes podem ainda, nos termos do n.º 2 do art. 167, incluir direitos e obrigações dos associados, bem como, as condições da sua admissão, saída ou exclusão, forma de extinção da associação, assim como o consequente destino do seu patrimônio. Da reunião de constituição da entidade, será lavrada uma ata que será considerada a ata constitutiva da associação e, portanto, a primeira a ser transcrita para o livro de atas.

O próximo passo é o da obtenção do Certificado de Admissibilidade e do Cartão Provisório que é efetuado junto Registro Nacional de Pessoas Coletivas, organismo público que tem por objeto a atribuição de um número nacional para as pessoas coletivas. Aprovados os estatutos e obtido o certificado de admissibilidade do nome da associação, estão reunidos os requisitos legais para os fundadores da associação iniciar o registro da escritura pública do estatuto em um Cartório Notarial à sua escolha. Concluída a escritura pública, o notário deve oficialmente comunicar a constituição da associação ao Governo Civil e à Procuradoria Geral da República, publicar o estatuto no Diário da República.

Diante do exposto em se tratando de instituição sem fim lucrativo, a gestão de custos é fundamental para gerenciamento da mesma, principalmente se levar em consideração que custos e despesas ocorrem diariamente, em contra partida, as entradas ocorrem em determinado período. Desse modo os gestores devem encontrar mecanismo que possibilitem o

equilíbrio entre as entradas e as saídas de tal forma que não prejudiquem o andamento da instituição afetando o seu objetivo maior que é prestar serviços à comunidade.

2.2 Gestão estratégica de custos

No entender de Martins e Rocha (2010) a importância das informações de custos vem aumentando continuamente, tanto nas organizações públicas, privadas e do terceiro setor. Essa relevância cresce devido a diversos fatores, entre eles a globalização econômica, o aumento da competição, bem como o avanço da tecnologia de informação. Os autores ainda mencionam que a Contabilidade de Custos é considerada a responsável pelo processo de mensuração do valor de custo, com a finalidade de disponibilizar informações que permitam aos administradores a tomada de decisão em relação aos mais variados eventos da gestão. Na visão de Silva (1999), a preocupação inicial das empresas prendia-se à medição dos custos, verifica-se que atualmente, a simples apuração dos custos não é mais suficiente para apoiar por completo as tomadas de decisão das organizações. Então surgiu a necessidade de efetivar o processo de gestão dos custos, originando a GEC – Gestão Estratégica de Custos que permite analisar não apenas os processos em que há agregação de valor por parte da empresa, mas a cadeia de produção como um todo.

Trata-se então de utilizar informação sobre custos explicitamente dirigida, a uma ou mais, das quatro fases da gestão estratégica: formulação de estratégias, comunicação de estratégias através da organização, desenvolvimento e implementação de táticas para a implementação da estratégia, desenvolvimento e implementação de controles para obter êxito na realização dos objetivos estratégicos. Martins e Rocha (2010) afirmam a GEC consiste em gerir adequadamente os custos com duas finalidades básicas coerentes: apoiar a direção financeira e obter vantagens competitivas a longo e curto prazo. O mais importante desta nova visão consiste em relacionar explicitamente, a gestão do custo com a estratégia empresarial e com o contexto competitivo em que se cria valor para o cliente, bem como à redução de custos e a melhoria da posição competitiva, assumindo uma nova postura em relação à gestão tradicional de custos.

Para se obter uma gestão eficaz, Rocha e Selig (2001), afirmam que a empresa deverá aplicar e medir corretamente conceitos e técnicas de custos, determinarem a estratégia, os objetivos, as metas e iniciativas facilitando a gestão, capaz de garantir a continuidade empresarial. Logo, a importância da aplicação da contabilidade de custos para as organizações é destacada por VanDerbeck e Nagy (2001, p. 13), no sentido de que “fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro”. Na mesma forma de pensar, Martins (2003, p. 21) ressalta a necessidade da contabilidade de custos para as organizações por ser uma eficiente forma de auxílio no desempenho da missão gerencial das entidades, o que incluiu a visão de longo prazo tão necessária nas entidades sem fins lucrativos, que são sustentadas pelos repasses feitos pela sociedade.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2005, p. 23-24) descrevem os objetivos da contabilidade de custos é contribuir para a apuração do custo e rentabilidade dos produtos, dos serviços e dos departamentos, controle dos custos de produção, melhoria de processos e eliminação de desperdícios, auxílio na tomada de decisões gerenciais, otimização de resultados e análise do desempenho dos diversos executivos e dos departamentos envolvidos. Denota-se então o quanto a contabilidade de custos pode auxiliar na gestão de uma organização, com plena aplicação nas entidades do Terceiro Setor, o que Albuquerque (2007) destaca como sendo estratégico para o seu bom funcionamento, cumprimento de sua missão, seus objetivos e na eficiência dos programas sociais e na sustentabilidade das organizações. Já Voltolini (2009) afirma que, na medida em que a sociedade reconhece cada vez mais a necessidade de uma profunda transformação social e legítima, aumenta-se a responsabilidade

das organizações do Terceiro Setor, necessitando então de uma gestão com qualidade e eficácia nas ações e projetos sociais, e assim contribuir para que essas organizações alcancem seu potencial.

Nesse mesmo pensamento, Falconer (1999) salienta que a deficiência no gerenciamento destas organizações é um dos maiores problemas do setor, e que o aperfeiçoamento da gestão, por meio da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de administração, é um caminho necessário para atingi-lo melhores resultados. Menciona ainda, que o perfil das organizações do terceiro setor no Brasil, confirma a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público. Logo, as organizações não conseguem romper o ciclo vicioso, a falta de recursos humanos capacitados, gerenciamento inadequado, falta de dinheiro e claro com tudo, gerando a insuficiência de resultados. Outro problema, segundo Vidal (2004), seria a inexistência de teorias, modelos e mecanismos específicos para as entidades do terceiro setor, sejam eles administrativos, organizacionais ou gerenciais, pois sem modelos próprios de gestão, as organizações sem fins lucrativos absorvem práticas e modelos do mercado e do setor público e tentam adaptá-los à lógica do terceiro setor.

3 Procedimentos Metodológicos

O método, na visão de Fachin (2006, p. 29) é um instrumento do conhecimento que proporciona aos pesquisadores o planejamento das ações para a elaboração da coleta dos dados e posteriormente a análise e apresentação dos mesmos. Desse modo a definição de metodologia pode ser entendida “[...] como o estudo do método para se buscar determinado conhecimento” e destaca ainda, a importância da metodologia afirmando que “[...] não existe um único método e sim uma multiplicidade de métodos que procura atender às necessidades conforme o assunto e a finalidade da pesquisa, bem como as várias atividades das ciências” (SILVA, 2008, p.13-14). Para tanto, a tipologia deste estudo enquadra-se na categoria de pesquisa descritiva quanto ao objeto, que segundo Gil (2010), visa descrever as características de um determinado grupo ou fenômeno ou ainda estabelecer a relação entre essas variáveis. Quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se como bibliográfica e documental, que para Gil (2010), Cervo, Bervian e Silva (2007), e Lakatos e Marconi (2012) que é o levantamento do material já publicado, podendo ser livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita, teses, dissertações e anais de eventos científicos; também se utilizou o estudo de caso, já que foi desenvolvido em uma única instituição não governamental, que Yin (2005) afirma ser utilizado para investigações de fenômenos contemporâneos dentro do contexto de vida real, e, ainda de acordo com Lüdke e André (1986, p. 17), “[...] deve ser aplicado quando o pesquisador tiver o interesse em pesquisar uma situação singular, particular”.

Quanto à abordagem usa elementos de pesquisa quantitativa e qualitativa, que, segundo Silva (2008), utiliza-se de métodos estatísticos simples para análise dos resultados e na determinação dos procedimentos. Com relação ao ambiente de estudo, estudo enquadra-se como pesquisa de campo, na qual buscou coletar os dados por meio de entrevistas e pesquisas documentais, porém, não ocorrendo à interferência do mesmo sobre eles. Severino (2010 p.123), comenta que “o objeto/fonte é abordado em seu meio ambiente próprio”, na qual a coleta de dados é realizada nas condições naturais onde correm os fenômenos, observados diretamente, sem intervenções e manuseio do pesquisador. Com relação à seleção da instituição foi intencional, em função da acessibilidade aos dados e também por se tratar de uma organização que abrigava as condições do estudo. Realizaram-se então entrevistas estruturadas com a diretora e funcionários, no intuito de entender como ocorre à gestão interna da instituição e também a relação governo-instituição-sociedade, bem como análise de documentos sobre para determinação dos custos das atividades.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

A organização do terceiro setor em que foi desenvolvido o trabalho constitui-se na forma de Associação e denomina-se Lar Escola da Criança de Maringá, pessoa jurídica de direito privado, devidamente registrada em Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Maringá em 23 de novembro de 1966. É uma associação beneficente, filantrópica e de assistência social, sem fins econômicos e tem como missão atender, de forma gratuita, crianças, adolescentes, jovens e famílias em situação de vulnerabilidade pessoal e social da periferia da cidade de Maringá, proporcionando-lhes condições de desenvolvimento humano, educativo, cultural e profissional. No início o Lar Escola era um internato com o objetivo de atender meninos moradores de rua ou que não tinham famílias e necessitados de local para dormir, para se alimentar, para tomar banho ou que precisavam de abrigo.

O Lar Escola começou a trabalhar com assistência social e o fortalecimento de vínculos quando em 1990, foi criada a Lei nº 8.069 de 13 de Julho, o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), traçando assim o próprio projeto educativo, desenvolvendo projetos para transformar a realidade dos atendidos fragilizados da Entidade. A entidade tem como fim institucional o Serviço de Proteção Básica por normas políticas nacional da assistência social voltadas para o Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos, e a Ação Comunitária Ampliada. Possui títulos de Utilidade Pública dos níveis Federal, Estadual e Municipal, e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS. O Lar Escola é constituído por número ilimitado de associados, que podem ser pessoas físicas e/ou jurídicas, classificados em Associados Beneméritos e Associados Contribuintes. Os Associados Beneméritos são todas as pessoas que contribui com bens móveis ou imóveis como também em espécie em dinheiro superior a 10 salários mínimos, já os Associados Contribuintes são os que contribuem espontaneamente com qualquer importância em prol da associação.

A administração do Lar Escola é decidida em Assembléia Geral para se escolher a Diretoria Administrativa e o Conselho Fiscal, não havendo remuneração para os membros ocupantes dos cargos mencionados. A diretoria é eleita trienalmente, no mês de dezembro entre os sócios contribuintes e Irmãs da congregação. Para os trabalhos que realiza, o Lar conta com uma equipe engajada de voluntários administrada por uma Irmã pertencente à Congregação Murialdinas de São José.

4.1 Estrutura operacional do Lar Escola

A estrutura do Lar Escola proporciona o atendimento diário de 300 crianças e adolescentes de 6 a 14 anos no Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos, 30 adolescentes no programa Pro-Jovem, 120 jovens de 16 a 18 anos, no Projeto de Aprendizagem e ainda, projetos de extensão, voltados às famílias das crianças e a pessoas da comunidade que vive em situação de vulnerabilidade social. A Associação dispõe de uma área de 12.000 m², sendo que 9.000 m² são de área construída, a qual é formada por uma recepção, três salas que são usadas como Secretaria, Departamento Financeiro e Direção Pedagógica, uma capela, dependências íntimas para as Irmãs que moram no Lar Escola e uma sala para o Serviço Social. Conta ainda com 18 salas, as quais são usadas para as aulas, além de 5 banheiros, 4 Almoxarifados, onde dois são usados para guardar alimentos, um para as louças e o último para as ferramentas.

Possui uma biblioteca, uma sala para a realização do bazar, dois refeitórios, um utilizado pelos funcionários e o outro pelas crianças que também o utilizam como auditório. Uma padaria, uma cozinha, uma garagem, uma área de serviço, uma lavanderia, palco, dois depósitos, um para lenha e o outro para o Teatro, serralheria, reciclagem, depósito de cadeiras, quadra esportiva, campo de futebol, duas hortas e um jardim. O quadro de pessoal da Associação é formado pela Diretoria Administrativa sem remuneração e 38 colaboradores

remunerados das mais diversas áreas para atender às necessidades da organização.

4.2 Entrada de recursos na instituição

Para o estudo foram levantados os valores monetários das entradas na instituição no primeiro trimestre de 2014 e as origens das mesmas, demonstradas no quadro 3.

Quadro 3 – Entradas - Lar Escola da Criança – 1º TRIMESTRE/2014
LAR ESCOLA DA CRIANÇA DE MARINGÁ – 1º TRIMESTRE/2014

		Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Origem	Entradas	62.120,12	73.917,09	136.306,76	272.343,97
Recurso Próprio	Doações Recebidas	37.082,37	24.483,29	34.277,13	95.842,79
	Promoções	16.004,95	24.429,47	38.334,19	78.768,61
Outras Receitas	Receita Financeira	37,31	38,65	63,92	139,88
	Gratuidade Tributária	16.777,93	15.212,72	14.694,08	46.684,73
	Outras Receitas	22.622,19	22.789,20	22.956,81	68.368,20
Recurso Público Federal	Bazar Receita Federal	7.361,26	6.312,53	6.610,06	20.283,85
	Convênio Projovem	27,76	5.281,42	5.158,25	10.467,43
	Convênio PETI	49,65	4.340,85	9.765,75	14.156,25
Recurso Público Municipal	Conv. Prog. Adolescente Aprendiz	560,00	2.419,90	19.355,09	22.334,99
Recurso Privado	Convênio Privado	500,00	500,00	0,00	1.000,00
Recurso Internacional	Convênio Internacional – KNH	534,13	5.715,63	21.535,62	27.785,38
Produção/Confecção	Outras Receitas	0,00	0,00	165,00	165,00
Recurso Próprio e Privado	Projeto “Tecendo a Cidadania”	0,00	434,00	590,90	1.024,90
	Projeto “Cor e Ação”	0,00	0,00	98,25	98,25
	Projeto “Cooperativa Mirim”	0,00	0,00	416,52	416,52

Fonte: a pesquisa (2014)

O Recurso Próprio da instituição é composto pelas Doações Recebidas e Promoções, R\$95.842,79, a composição em valores das Doações é: Pessoas Físicas R\$10.570,01; Pessoas Jurídicas R\$4.779,38; Bazar (Roupas, Calçados e Móveis Usados) R\$24.809,70; Alimentos R\$8.807,09, Mercadorias R\$1.669,38; Combustíveis R\$153,19 e referente ao Projeto Solidariedade R\$6.796,04, recurso proveniente Exterior (doador único), periodicamente e por último o Projeto Acreditando no Futuro R\$38.258,00, parcela fixa. As Promoções totalizaram R\$78.768,61 da entrada no primeiro trimestre/2014, provenientes do Bazar de Roupas; Calçados e Móveis Usados R\$37.456,55; promoção para arrecadação com a Macarronada Beneficente R\$7.665,00; com arrecadação, Amigos do Projeto Acreditando no Futuro, R\$2.500,00; promoção do Jantar Acreditando no Futuro R\$600,00; promoção Chá Beneficente R\$6.364,55; Projeto Amigas do Lar com R\$700,61 e promoção da Churrascada Beneficente R\$23.481,90.

Outras Receitas somaram R\$115.192,81, o qual é composto pelas Receitas Financeiras com rendimentos de aplicação de R\$139,88, pelo grupo Outras Receitas que gerou R\$68.368,20 com reembolso de despesas R\$1.139,46 e a Receita com Ajuste Patrimonial de R\$67.228,74. Por se tratar de associação sem fins lucrativos e ter Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, o Lar Escola, se beneficiou com imunidade nas contribuições previdenciárias, as quais totalizaram R\$46.684,73, como gratuidade tributária. O Recurso Público é dividido em Federal e Municipal, o Federal é composto pelo Bazar da Receita Federal; Convênio Projovem e Convênio Peti. Os recursos auferidos pelo Bazar da Receita Federal, no primeiro trimestre/2014, somaram R\$20.283,85, sendo R\$19.969,35, entrada e R\$314,50 rendimentos financeiros. Convênio Projovem, entrada de R\$10.467,43, sendo R\$10.422,14 e R\$45,29 de rendimento financeiro. E por último o Convênio Peti,

entrada trimestral R\$14.156,25, sendo R\$119,41 de rendimento financeiro. Com relação ao Recurso Público – Municipal se referente a um único projeto "Adolescente Aprendiz - SASC", com entrada de R\$22.334,99, sendo R\$163,94, rendimento financeiro. Além desses projetos existe também um Convênio Privado, denominado "Dançando no Compasso da Vida", que no trimestre/2014 teve entrada de R\$1.000,00. Enquanto que o Convênio Próprio e Privado constituído pelos projetos, "Tecendo a Cidadania", "Cor e Ação" e "Cooperativa Mirim", entrada total R\$1.539,67, sendo R\$1.024,90 Tecendo a Cidadania; R\$98,25 Cor e Ação e R\$416,52 Cooperativa Mirim, repasse do Instituto Sicoob.

As entradas são formadas também pelos recursos financeiros provenientes da Alemanha, denominado Convênio Internacional cujo valor referente ao trimestral/2014 foi R\$27.785,38, sendo R\$157,70 de rendimento financeiro. A associação conta ainda com a produção e confecção realizada no Lar Escola por meio da reciclagem de materiais resultando em R\$165,00 no trimestre/2014. Em termos percentuais 64,11% das entradas são proveniente do Recurso Próprio (doações, promoções); Federal (bazar da Receita Federal, Convênio Projovem e Convênio Peti); Municipal (Convênio Programa Adolescente Aprendiz) e 24,69% de Recurso Privado (Convênio Privado); Internacional (Convênio Internacional KNH); Produção/Confecção (outras receitas); Recurso Próprio e Privado (Projeto Tecendo a Cidadania, Projeto Cor e Ação, Projeto Cooperativa Mirim).

Após descrever os valores das entradas e suas origens, a seguir utiliza-se da mesma metodologia para apurar onde foram aplicados esses recursos demonstrados no quadro 4.

Quadro 4 – Saídas: Lar Escola da Criança no Primeiro Trimestre/2014
LAR ESCOLA DA CRIANÇA DE MARINGÁ – 1º TRIMESTRE/2014

		Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Origem	Saídas	32.072,41	42.824,68	77.313,72	152.210,81
Recurso Próprio	Custo com Serviços Prestados	8.278,13	3.638,41	7.892,23	19.808,77
	Custo com Promoções	15.338,89	14.997,79	6.518,72	36.855,40
Recurso Público Federal	Custo com Bazar Receita Federal	7.361,26	6.312,53	6.610,06	20.283,85
	Custo com Projovem	0,00	5.309,18	5.158,25	10.467,43
	Custo com Convênio PETI	0,00	4.390,50	9.765,75	14.156,25
Recurso Público Municipal	Custo com Programa Adolescente Aprendiz	560,00	2.419,90	19.355,09	22.334,99
Recurso Internacional	Custo do Projeto KNH	534,13	5.715,63	21.535,62	27.785,38
Recurso Próprio e Privado	Custo com Projeto Tecendo a Cidadania	0,00	40,74	61,48	102,22
	Custo com Projeto Cooperativa Mirim	0,00	0,00	416,52	416,52

Fonte: a pesquisa (2014)

Com relação às saídas do Recurso Próprio os mesmos são subdivididos em Custos com Serviços Prestados e Custo com Promoções, o primeiro totalizou R\$19.808,77, formado por alimentação R\$9.671,99; material didático e pedagógico R\$1.561,38; comemorações R\$205,92; jardinagem R\$22,00; água e esgoto R\$821,37; cursos de aprendizagem R\$468,00; gás R\$ 1.084,20; energia elétrica R\$5.535,63; medicamentos e materiais farmacológicos R\$133,28, e horta R\$305,00. Enquanto que o custo com promoções no valor trimestral de R\$36.855,40, é composto pelos custos relacionados à churrascada beneficente R\$6.980,15; bazar de roupa, calçados e móveis usados R\$26.241,81; macarronada beneficente de

R\$2.515,88; Amigos do Projeto Acreditando no Futuro R\$416,95; Projeto Amigas do Lar, R\$700,61.

Utilizando os mesmos parâmetros das entradas para abordar as saídas, o Recurso Público foi distribuído entre Federal e Municipal, no recurso Público Federal, os custos totalizaram R\$44.907,53, composto pelos custos com Bazar da Receita Federal de R\$20.283,85; Projovem R\$10.467,43 e custos com Peti de R\$14.156,25. Os custos com o Bazar da Receita Federal compreendem os custos com salários Bazar RFB de R\$13.706,39, manutenção das instalações de R\$343,29; FGTS de R\$3.293,98, despesas bancárias de R\$12,00; Telefone de R\$608,33; combustíveis R\$747,18; cursos R\$350,00; internet R\$67,21; água e esgoto R\$835,71 e R\$319,76 com Churrascada Beneficente.

Os custos com Projovem são formados, por salários R\$3.261,36; alimentação R\$3.665,86; férias R\$2.130,00; materiais p/festividades e homenagens R\$49,08; materiais educativos e esportivos R\$1.000,00; devolução de saldo de convênio PMM R\$361,13. Os custos com o Peti são compostos por alimentação de R\$13.854,47; devolução de saldo de convênio PMM/2013 de R\$301,78. Com relação ao Recurso Público Municipal, referente ao Programa Adolescente Aprendiz os custos com salário R\$7.639,68; devolução de saldo de convênio PMM de R\$14.695,31, totalizando R\$22.334,99.

O projeto da KNH teve custo no trimestral de R\$27.785,38, sendo composto por materiais de higiene e limpeza R\$534,60; presente nominal R\$440,67; telefone R\$202,40; água e esgoto R\$826,15; salários R\$25.134,03; material educativo e esportivo R\$399,60; despesas bancárias R\$ 247,93. Os Projetos desenvolvidos com Recurso Próprio e Privados tiveram um custo trimestral de R\$518,74, sendo R\$102,22, material p/costura referente ao Projeto Tecendo a Cidadania; R\$385,67 com salários e encargos e FGTS de R\$30,85, referentes ao Projeto Cooperativa Mirim.

Em termos percentuais as saídas de Recurso Próprio (custo com serviços prestados e promoções) correspondem a 37,23% dos valores das saídas enquanto os Recursos e Público Federal (Bazar da Receita Federal, Projovem, Convênio Peti) representam 29,50%. Os outros, Municipal (Programa Adolescente Aprendiz); Internacional (Projeto KNH) e Próprio e Privado (Tecendo a Cidadania, Cooperativa Mirim) em termos percentuais somam 33,27%.

Além desses custos a associação tem também despesas demonstradas no quadro 5.

Quadro 5 – Despesas: Lar Escola da Criança no Primeiro Trimestre/2014
LAR ESCOLA DA CRIANÇA DE MARINGÁ – 1º TRIMESTRE/2014

DESPESAS	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
	56.307,31	63.792,56	50.866,47	170.966,34
Pessoal	43.011,63	49.200,48	34.182,11	126.394,22
Administrativas	34.840,85	36.676,41	39.128,79	110.646,05
Financeiras	979,14	679,88	557,96	2.216,98
Cont. Sociais Previdenciárias	16.777,93	15.212,72	14.694,08	46.684,73
Tributárias	134,12	63,64	16,69	214,45
Outras Despesas	1,07	0,00	1,65	2,72

Fonte: a pesquisa (2014)

A folha com pessoal no trimestre foi R\$170.966,34, composta pelos salários; vales transporte; horas extras; encargos sociais entre outros. As despesas administrativas totalizaram R\$110.646,05, composta por combustíveis; depreciações; manutenção de veículos; seguros, entre outras. As despesas financeiras com juros passivos; juros e multas sobre tributos e taxas bancárias (cartão de crédito) totalizaram R\$2.216,98. As despesas tributárias somaram R\$214,45, sendo R\$80,33 impostos e taxas, e R\$134,12 com impostos e taxas municipais. Outras Despesas, provenientes de Perdas Eventuais de R\$2,72. E por último as Contribuições Sociais Previdenciárias que somaram R\$46.684,73.

4.3 Análise dos dados à luz da gestão estratégica de custos

O estudo tem como objetivo identificar como O Lar Escola adotando o conceito de gestão estratégia de custos pode melhorar seu desempenho financeiro no gerenciamento das receitas auferidas com os custos de manutenção das atividades desenvolvidas, desse modo buscou resposta ao problema de pesquisa: Como a Gestão Estratégica de Custos pode ajudar uma organização social não governamental (ONG) a melhorar seu processo de tomada de decisão e, assim, maximizar a utilização de seus recursos? Para fazer a análise estabeleceu primeiramente identificar os percentuais dos recursos recebidos pela instituição no primeiro trimestre de 2014, conforme quadro 6.

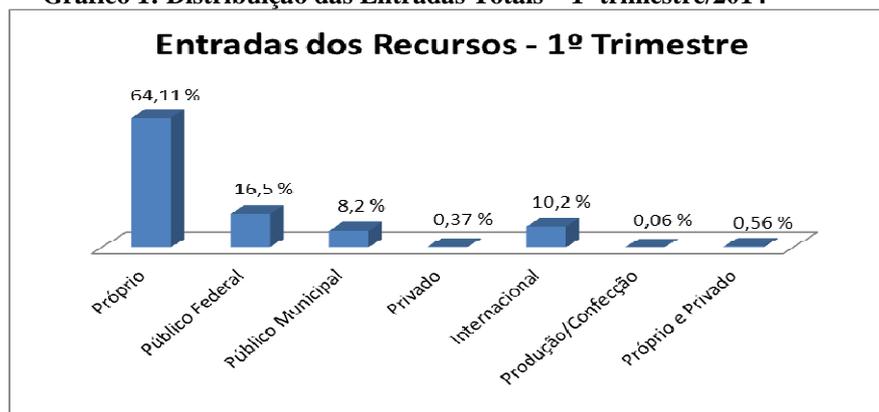
Quadro 6 – Entrada Trimestral

ENTRADAS	TOTAL	%
RECURSOS	272.343,97	100
Próprio	174.614,40	64,11
Público Federal	44.907,53	16,50
Público Municipal	22.334,99	8,20
Privado	1.000,00	0,37
Internacional	27.785,38	10,20
Produção/Confecção	165,00	0,06
Próprio e Privado	1.539,67	0,56

Fonte: a pesquisa (2014)

A análise da composição das entradas de recursos verifica-se que o mais relevante em termos percentuais é o recurso próprio, 64,11%, provenientes de doações recebidas e promoções da instituição como, churrascada dentre outras. O segundo mais representativo é o recurso federal com 16,49%, entradas referente ao Bazar da Receita Federal; Convênio PROJOVEM e PETI. Terceiro é referente ao Convênio Internacional com 10,20% e quarto, recursos Municipais com 8,20% e outros que somam 0,99%, conforme gráfico 1.

Gráfico 1: Distribuição das Entradas Totais – 1º trimestre/2014



Fonte: a pesquisa (2014)

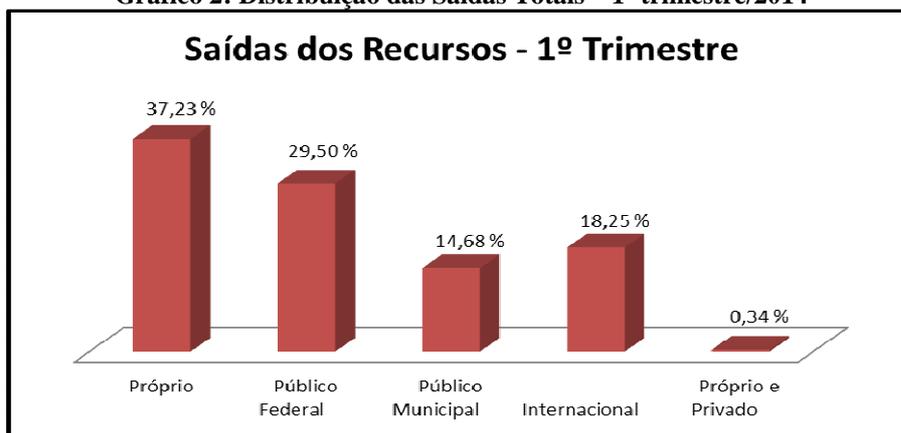
Conforme apresentado no Gráfico 1, os Recursos mais relevantes para a Associação é o Recurso Próprio, seguido pelo Recurso Público Federal e o Recurso Público Municipal. Dessa forma, a distribuição das entradas na organização é proveniente de doações de pessoas físicas e jurídicas, promoções realizadas e recursos provenientes do âmbito Federal e Municipal. Após estabelecer os percentuais de entradas de recursos, sistematizou as saídas e os percentuais correspondentes dos mesmos, conforme quadro 8.

Quadro 8 – Saída Trimestral

SAÍDAS	TOTAL	%
RECURSOS	152.210,81	100
Próprio	56.664,17	37,23
Público Federal	44.907,53	29,50
Público Municipal	22.334,99	14,68
Internacional	27.785,38	18,25
Próprio e Privado	518,74	0,34

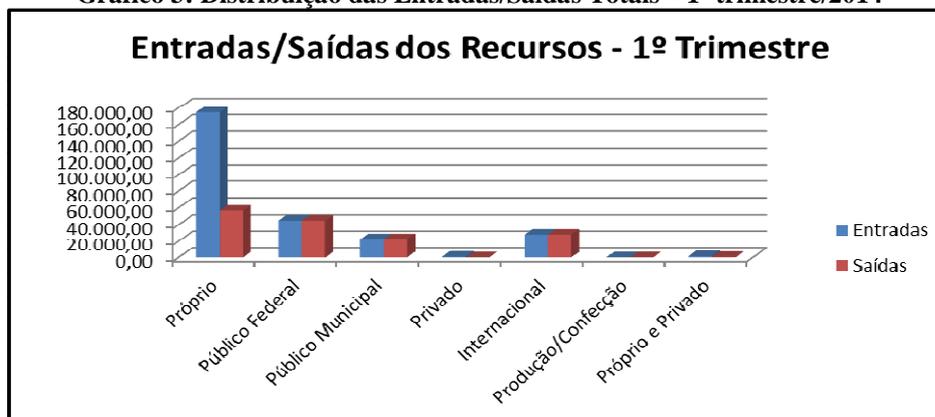
Fonte: a pesquisa (2014)

A análise da composição das saídas de recursos verifica-se que o mais relevante em termos percentuais é o recurso próprio, 37,23%, provenientes dos custos com serviços prestados e promoções. O segundo é referente ao recurso federal 29,50%, que é formado a partir dos custos com o bazar e os projetos federais, como o Projovem e PETI. Já o terceiro, com um percentual de 14,68%, é o recurso municipal, composto pelos custos com o projeto Adolescente Aprendiz. O recurso internacional é o quarto, o qual é formado pelos custos com o projeto da KNH. E por último, o recurso próprio e privado, que representa menos de 1% e é formado pelos custos com os projetos Tecendo a Cidadania e Cooperativa Mirim.

Gráfico 2: Distribuição das Saídas Totais – 1º trimestre/2014

Fonte: a pesquisa (2014)

O Gráfico 2 demonstra, que o percentual mais representativos das saídas é referente ao Recurso Próprio, seguido pelo Recurso Federal, em terceiro o Recurso Internacional, já o Recurso Municipal vem em quarto, e por último o Recurso Próprio e Privado.

Gráfico 3: Distribuição das Entradas/Saídas Totais – 1º trimestre/2014

Fonte: a pesquisa (2014)

O Gráfico 3 apresenta a comparação dos valores das Entradas e Saídas da Associação, demonstrando que o Recurso que mantém a entidade são os Recursos Próprios, em razão dos Recursos Públicos (Federal e Municipal), ter o mesmo valor de Entrada e Saída. No caso de organizações sociais, as entradas de recursos ocorrem por projetos e o reconhecimento dá-se pela execução do gasto. A entidade recebe o recurso financeiro proveniente de determinado projeto, este valor é depositado em conta bancária (débito banco) específica para o mesmo, e a contrapartida é uma conta do passivo também para o referido projeto (crédito projeto a realizar). Na utilização do recurso pela instituição para pagamento, exemplo, folha de pagamento, reconhece o custo de pessoal referente ao projeto específico (débito custo com pessoal) e a contrapartida é o banco (crédito banco). Contabiliza-se a entrada de recursos (receita) credita-se receita com projetos e em contrapartida, débito de Projetos a Realizar.

Quadro 8 – Demonstração do Resultado – 1º Trimestre

Demonstração do Resultado – 1º Trimestre	
Entradas	272.343,97
(-) Saídas	(152.210,81)
(-) Despesas	(170.966,34)
(=) Resultado	(50.833,18)

Fonte: a pesquisa (2014)

Analisando as informações sintetizadas no quadro 8, verifica-se que o Lar Escola no primeiro trimestre de 2014, teve um déficit no valor de R\$50.833,18, tal situação requer o uso de estratégia que possa reverter tal situação dentre as várias possibilidades existentes e com embasamento no conceito de gestão estratégia de custos menciona os seguintes: i) aumentar os recursos próprios para cobrir as despesas da instituição, para isso seria necessário estudar a viabilidade de doações mensais fixas de colaboradores por meio de boletos bancários, que seria uma estratégia que auxiliaria a manter um caixa para saldar compromissos operacionais e pagamento de funcionários, dentre outros; ii) buscar recursos financeiros do governo estadual e federal com aprovação de projetos sociais; iii) implantar sistema de custos na instituição para averiguar os itens que tem onerado a saída de recursos; e, iv) analisar a estrutura operacional existente para identificar os gastos que podem ser diminuídos evitando o déficit.

5 Considerações finais

As informações geradas pela contabilidade de custos permitem aos usuários destas, tomar decisões fundamentadas em critérios sólidos, que permitem a continuidade da organização. A gestão de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro. Com as entidades sem fins lucrativos isso não é diferente. Nesse sentido, analisando as entradas e saídas da instituição percebem-se haver um descompasso entre as mesmas, embora não tenha sido foco do estudo analisar os itens que compõem os custos dos serviços prestados pelos projetos em andamento, verifica que o problema não se encontra nesse ponto, já que os valores de entradas são correspondentes aos das saídas.

Diante do verificado no estudo conclui-se que a relevância da contabilidade de custos para as organizações sociais, por fornecer dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro. Ressalta a necessidade da contabilidade de custos para o Lar Escola por ser uma eficiente forma de auxílio no desempenho da missão gerencial das entidades, principalmente por se tratar de entidades sem fins lucrativos, sustentadas pelos repasses feitos pela sociedade. Portanto, a implantação da contabilidade de custos na instituição possibilitaria saber quando, onde e como são empregados os recursos financeiros além de identificar os controles dos custos dos serviços

prestados, melhorarem o processo de gestão e eliminar desperdícios de recursos nos setores como também de serviços, em situações como: horas produtividades, número de alunos atendidos por professores, psicólogos e outros; auxílio na tomada de decisões gerenciais; otimização de resultados e por último análise do desempenho dos envolvidos no processo.

A devida implantação do controle estratégico de custos na entidade se traduziria numa importante ferramenta de apoio a gestão da organização, principalmente por se tratar de organização social, fato que é relevante para o bom funcionamento, cumprimento da missão e medir a eficiência dos programas sociais e na sustentabilidade da mesma. Esta sugestão retifica o que se verifica na literatura quando destaca que o perfil das organizações do terceiro setor no Brasil possui problemas em termos de controles de custos e certa incompetência na gestão. Tal fato melhoraria substancialmente o gerenciamento da entidade em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, na qual as organizações não conseguem romper o ciclo vicioso da falta de recursos humanos capacitados, gerenciamento inadequado, falta de dinheiro e claro com tudo, gerando a insuficiência de resultados.

Especificamente o problema do Lar Escola da Criança de Maringá está nos custos operacionais para manter a instituição, pois a mesma não tem caixa para cobrir os gastos estruturais e depende de promoções ou doações de terceiros as quais são imprevisíveis, pois depende de vários fatores, dentre eles a falta de divulgação para a sociedade da importância social da instituição. Embora o Lar Escola tenha 40 anos de existência, verifica-se que a comunidade ao redor ou próxima, desconhece as atividades desenvolvidas, o que dificulta a arrecadação de valores e até mesmo a participação mais efetiva nas promoções. Diante disso como a proposta do estudo que era encontrar resposta ao problema de pesquisa identificando como a Gestão Estratégica de Custos pode ajudar uma organização social não governamental (ONG) a melhorar seu processo de tomada de decisão, tem-se que foi cumprido na medida em que detectou as falhas na sua gestão de custos.

A título de sugestões para futuros pesquisas na área, que sejam desenvolvidos estudos em entidades como esta, para que se verifiquem oportunidades de contribuição voltadas à melhoria de gestão, sobretudo em custos, já que as receitas são escassas e não provem da atividade fim da entidade. Desta forma é possível maximizar a utilização de seus recursos, detectar suas necessidades de gestão, aprimorar os processos de controles de custos operacionais e implantar um sistema de custos para apurar os gargalos existentes e não fechar com déficit.

Referências

- ALBUQUERQUE, Lúcia Silva. **O Nível de Evidenciação das Informações Contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP do Estado da Paraíba**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília. João Pessoa: 2007.
- BRASIL. **Código Civil Brasileiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 02/03/2014.
- BRASIL. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2007.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. 1999. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.

- FERNANDES, Rubem César. **Privado porém público: o Terceiro Setor na América Latina**. 1. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LAKATOS, E. M., MARCONI, M. de A. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MURARO, Piero; LIMA, José Edmilson de Souza. Terceiro setor, qualidade ética e riqueza das organizações. **Rev. FAE, Curitiba**, v. 6, n. 1, p. 79-88, 2003.
- OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para Entidades sem fins lucrativos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 2, n. 1, p. 29-59, 2009.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005
- RAFAEL, Edson José. **Fundações e Direito**. 1. ed. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1997.
- ROCHA, Joséilton Silveira da; SELIG, Paulo Mauricio. O sistema de gestão Balanced Scorecard e seus impactos sobre a teoria de custos. *In: Cruzando fronteiras: tendencias de contabilidad directiva para el siglo XXI: actas VII Congreso Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*. Servicio de Publicaciones, 2001.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2010.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SILVA, Christian Luiz da. Gestão estratégica de custos em cadeias de valor. *In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 1999.
- TAVARES NETO, José Querino; BAREATO, Larissa PP; FERNANDES, Aline Ouriques Freire. Socioambientalismo, Governança Corporativa e Terceiro Setor: O impacto positivo da empresa no Direito Ambiental como interesse coletivo. **Revista Paradigma**, n. 18, 2011.
- VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. Pioneira, 2001.
- VIDAL, Francisco Antônio Barbosa *et al.* Gestão Participativa e Voluntariado: Sinais de uma Racionalidade Substantiva na Administração de Organizações do Terceiro Setor. **Revista da Faculdade Integrada do Ceará**, p. 27, 2004.
- VOLTOLINI, Ricardo. **Terceiro setor-planejamento e gestão**. Senac, 2009.
- YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.