

Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva dos custos: uma análise das Organizações do Terceiro Setor

Júlia Fonseca Garcia (UFRGS) - juliafgarcia92@gmail.com

Ângela Rozane Leal de Souza (UFRGS) - angela.rsl@gmail.com

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro (UFRGS) - wendy.carraro@ufrgs.br

Fernanda dos Santos Jorge (UFRGS) - fe.sjorge@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste estudo foi analisar a aderência aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) sob a perspectiva de custos em Organizações do Terceiro Setor. A metodologia utilizada teve caráter quantitativo, quanto a sua abordagem, descritivo, quanto aos seus objetivos, sendo realizado por levantamento, através de questionários, com diretrizes sobre a aplicação na prática do custo de gestão de transformação dos PGCG. Os questionários foram aplicados às organizações vencedoras do prêmio 100 Melhores ONGs, com a obtenção de 22 respostas, a fim de medir o nível de aderência aos referidos princípios, com uma escala Likert de 1 a 7. Diante dos quatro PGCG, voltada à perspectiva de custos, foi possível observar que a média geral obtida esteve relacionada com o princípio da influência (5,94) sendo o que apresentou o maior nível de aderência. O princípio da relevância figurou na escala de 5,39, com o menor nível de concordância, principalmente pela média de respostas da diretriz sobre os custos sendo comparados com outras organizações (4,27), que foi a menor média obtida entre as diretrizes. Já o princípio do valor obteve média geral de 5,47 e o princípio da confiança de 5,83. A pesquisa busca preencher a lacuna existente de pesquisas sobre Organizações do Terceiro Setor, diante das particularidades e necessidade de conhecimento de gestão para a sustentabilidade financeira, tendo em vista a missão social e econômica que desempenham.

Palavras-chave: *Custos. Organizações do Terceiro Setor. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.*

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

Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva dos custos: uma análise das Organizações do Terceiro Setor

Resumo

O objetivo deste estudo foi analisar a aderência aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) sob a perspectiva de custos em Organizações do Terceiro Setor. A metodologia utilizada teve caráter quantitativo, quanto a sua abordagem, descritivo, quanto aos seus objetivos, sendo realizado por levantamento, através de questionários, com diretrizes sobre a aplicação na prática do custo de gestão de transformação dos PGCG. Os questionários foram aplicados às organizações vencedoras do prêmio 100 Melhores ONGs, com a obtenção de 22 respostas, a fim de medir o nível de aderência aos referidos princípios, com uma escala *Likert* de 1 a 7. Diante dos quatro PGCG, voltada à perspectiva de custos, foi possível observar que a média geral obtida esteve relacionada com o princípio da influência (5,94) sendo o que apresentou o maior nível de aderência. O princípio da relevância figurou na escala de 5,39, com o menor nível de concordância, principalmente pela média de respostas da diretriz sobre os custos sendo comparados com outras organizações (4,27), que foi a menor média obtida entre as diretrizes. Já o princípio do valor obteve média geral de 5,47 e o princípio da confiança de 5,83. A pesquisa busca preencher a lacuna existente de pesquisas sobre Organizações do Terceiro Setor, diante das particularidades e necessidade de conhecimento de gestão para a sustentabilidade financeira, tendo em vista a missão social e econômica que desempenham.

Palavras-chave: Custos. Organizações do Terceiro Setor. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1 Introdução

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) foram elaborados a partir da união de instituições internacionais com o objetivo de elevar e construir o reconhecimento dos contadores gerenciais. Em termos de relevância, os PGCG estão para a contabilidade gerencial, assim como estão as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) para a contabilidade financeira, tornando-se assim, padrões internacionais exitosos, embora nem sempre tão conhecidos no meio acadêmico ou em todos os países (ARAUJO et al., 2019; BORKER, 2016b; CGMA, 2014).

Os PGCG englobam quatro itens focados em quatro resultados, princípios de análise sendo: i) influência: se a comunicação provê ideias que influenciam; ii) relevância: as informações são relevantes; iii) valor: os impactos sobre de valor são analisados, e; iv) confiança: o gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) constroem confiança (CGMA, 2014). Tais princípios possuem como principal objetivo tornar a função de contabilidade gerencial eficaz e melhorar a tomada de decisão nas organizações, sendo que dentre as diversas diretrizes para as aplicações práticas de contabilidade gerencial, encontram-se as de custo de transformação e gestão, que é o foco da presente pesquisa (CGMA, 2014).

Nessa linha, importa salientar que as práticas de gestão de custos abrangem um conjunto de informações financeiras, de produtividade, qualidade e outros fatores críticos necessários para gerenciar uma empresa, seja esta com ou sem fins lucrativos (BLOCHER et al., 2007). Dessa forma, pesquisas que abordam a temática de custos no segmento do Terceiro Setor podem contribuir auxiliando na gestão dessas entidades (JORGE; SOUZA, 2018), visto que as

empresas que compõem esse segmento possuem algumas particularidades por não visarem o lucro, porém devem almejar o superávit para manter a sua sustentabilidade (ATKINSON et al., 2015; MARTINS; PEDROSA NETO; ARAUJO, 2008).

Pesquisas anteriores identificaram que as instituições sem fins lucrativos possuem dificuldades para gerir seus custos devido a diversos fatores como pouco conhecimento sobre instrumentos gerenciais, capacidade reduzida de pessoal e falta de sistemas de informações que forneçam os dados necessários (ANDRADE et al., 2013; MÁRIO et al., 2013). Assim sendo, a aplicação dos PGCG pode direcionar essas entidades em busca da competitividade organizacional, contribuindo para sua sustentabilidade a partir da identificação e redução sustentável dos desperdícios, o que irá criar valor para seus apoiadores ao liberar recursos para investimento em seu objetivo social (CGMA, 2014).

Diante desse cenário, a questão problema que norteia esta pesquisa é: qual a aderência dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, sob a perspectiva de custos, em Organizações do Terceiro Setor? Para responder à problemática o objetivo desta pesquisa foi analisar a aderência aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos, através de uma pesquisa de levantamento realizado com a aplicação de questionários junto às organizações vencedoras do prêmio 100 Melhores ONGs do Brasil.

O tema da pesquisa se justifica, principalmente, porque no Brasil os PGCG se encontram em fase de estudo de sua viabilidade, envolvendo diretamente os profissionais atuantes na área, provocando uma necessidade de maior discussão e divulgação devido sua relevância demonstrada em estudos anteriores, tanto no âmbito acadêmico quanto profissional (ARAUJO et al., 2019). Tendo em vista que não foram encontrados estudos que tratem desse tema em organizações do Terceiro Setor, o estudo contribui ao preencher a lacuna de pesquisa, aprofundando as discussões dentro do segmento, fornecendo informações capazes de auxiliar na gestão das entidades, garantindo a continuidade de suas ações e proporcionando seu crescimento social e econômico (ARAUJO et al., 2019; JORGE; SOUZA, 2018; MÁRIO et al., 2013).

2 Referencial

Para o embasamento teórico do estudo, esta seção trata sobre os PGCG, destacando suas diretrizes de aplicação na prática de custo de transformação e gestão. Assim, como a gestão de custos no Terceiro Setor e estudos realizados que sejam relacionados com o tema a fim de proporcionar acúmulo de conhecimento.

2.1 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial foram incentivados pela convergência dos órgãos *American Institute of Certified Public Accountant* (AICPA) e *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) através de uma *joint venture* que criou a *Chartered Global Management Accountant* (CGMA), uma designação para elevar e construir o reconhecimento dos contadores gerenciais (CGMA, 2014; ARAUJO et al., 2019).

Neste cenário surgiram os PGCG como um conjunto de padrões internacionais, a partir do crescente interesse de princípios para as atividades internas, análises e relatórios de custo e lucratividade, análise de apoio à tomada de decisão e demais atividades relacionadas ao processo de planejamento e orçamento nos níveis estratégico, tático e operacional (BORKER, 2016b).

São quatro os princípios que oferecem uma conexão entre objetivos e práticas da contabilidade dentro das organizações. De acordo com o CGMA (2014), o princípio da influência demonstra a importância da comunicação para um pensamento integrado que ajude na tomada de decisões enquanto o princípio da relevância trata das disponibilidades das informações necessárias e relevantes aos tomadores de decisões. Ainda, segundo a entidade, o

princípio de valor preceitua que deve ser feita a análise do impacto no valor, com simulações de cenários e conexão da estratégia da organização com o modelo de negócio e, finalmente, o princípio da confiança é o equilíbrio entre os interesses comerciais de curto prazo com o valor de longo prazo. Esse último princípio aumenta a credibilidade e confiança às partes interessadas, melhora o processo de prestação de contas e sua análise, tornando o processo de tomada de decisão mais objetivo (CGMA, 2014; BORKER, 2016).

Dentre os vários temas tratados pelos PGCG encontra-se custo de transformação e gestão, onde são fornecidas diretrizes para que as organizações possam gerir seus recursos com eficiência, pois, de acordo com CGMA (2014), os cortes de desperdícios objetivam preservar ou melhorar a geração de valor, liberando recursos que possam ser investidos em inovação que direciona o valor futuro aos *stakeholders*. Dentro do princípio da influência, as metas de custo devem ser discutidas entre gestores e demais partes interessadas para comprometimento e aceitação, assim, a organização deve elaborar relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados (CGMA, 2014).

Quanto ao princípio da relevância, uma informação é considerada relevante, quando os elementos que determinam o custo de uma atividade são devidamente conhecidos e registrados, monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço, assim como os custos devem ser comparados com custos equivalentes de outras organizações (CGMA, 2014). O impacto no valor é analisado a partir da revisão regular dos processos de custos de transformação para que as atividades continuem a ser relevantes para as necessidades das partes interessadas (CGMA, 2014). No último princípio, da confiança, o gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) constrói confiança quando os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e suas necessidades e quando as políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento e os custos de oportunidade são analisados (CGMA, 2014; BORKER, 2016).

Como pode ser observado, os PGCG abordam a temática de custos desde sua implementação operacional até o impacto que esses processos causam nas partes interessadas, fornecendo diretrizes para que as organizações estabeleçam processos eficazes, robustos e coerentes com a sua realidade.

2.2 Gestão de custos no terceiro setor

Organizações do Terceiro Setor são aquelas que não distribuem seu patrimônio aos associados, agindo independentemente do Estado, podendo ser cooperativas, associações, igrejas, fundações, sindicatos, entre outros, sendo que em determinados casos, essas entidades contam, principalmente, com o trabalho social e voluntário em busca de captação de recursos, encontrando dificuldades para contratação de profissionais com o conhecimento necessário para o gerenciamento adequado (ARAÚJO, 2006; MÁRIO et al., 2013).

As fontes de renda para as organizações do terceiro setor são receitas próprias, derivadas da prestação de serviços e comercialização de mercadorias; doações recebidas; e convênios com o poder público (RIBEIRO; FREITAS NETO; BARBOSA, 2019), dessa forma, a escassez de recursos nessas empresas, visto que a maior parte delas depende da solidariedade alheia, exige, ainda mais, uma gestão eficiente da organização (NETO; ARAÚJO; FREGONESI, 2006).

No ambiente empresarial o uso da informação contábil constitui um pilar no gerenciamento das atividades, na tomada de decisões e no planejamento das ações, independentemente do tipo de organização, sendo que as empresas privadas a utilizam com a finalidade de obter retorno superior e sustentável aos seus acionistas, as entidades públicas para melhorar a vida dos cidadãos e organizações do Terceiro Setor em busca do superávit para manter sua sustentabilidade e cumprir seu objetivo social (ATKINSON et al., 2015). Assim, o que todas as organizações têm em comum é a forma de implementar uma estratégia que ofereça

valor no longo prazo a todos os interessados no resultado das entidades (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; ATKINSON et al., 2015).

Neste cenário, está inserida a Contabilidade Gerencial que permite o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão, através da aplicação de diversos instrumentos, obtendo informação contábil relevante como, por exemplo, relatórios de custos. Entretanto, o contador gerencial não deve somente fornecer informações, como também gerenciar os recursos em um processo de evolução desde a determinação de custo e controle financeiro, redução de perdas até criação de valor (PADOVEZE, 2007; PACE; OLIVEIRA; ALKMIM, 2012; ATKINSON et al., 2015). Porém, quando comparamos as organizações do Terceiro Setor com empresas privadas ou entidades públicas é nítido a presença de aspectos estruturais e operacionais distintos (GODOY; RAUPP; TEZZA, 2016), embora estejam inseridas em um mesmo contexto econômico e social que as empresas com finalidade de lucro (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Portanto, a gestão de empresas privadas ou entidades públicas nem sempre podem servir como base de experiência para o terceiro setor, visto que todos os setores devem definir estratégias e medir seus resultados, porém aspectos como financiamento, quem são usuários e beneficiários, os trabalhadores remunerados e voluntários compreendem especificidades que exigem capacitação dos profissionais gerenciais (PADOVEZE, 2007; PACE; OLIVEIRA; ALKMIM, 2012).

Inseridos nesse contexto tem-se a análise de custos como um processo de avaliação do impacto financeiro nas opções de decisões gerenciais, onde os dados podem ser utilizados em busca de uma vantagem competitiva sustentável. Sob esse enfoque, a organização deve manter um processo cíclico para formular estratégias, comunicá-las, desenvolver planos e monitorar todas as etapas alinhando-as às metas da gestão de custos e para tanto, as empresas necessitam de informações precisas em todos os seus aspectos (HANSEN; MOWEN, 2001; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

2.3 Estudos relacionados

Alguns estudos relacionados demonstram a relevância do tema a ser tratado quanto à preocupação do controle gerencial de organizações em um âmbito geral, mas especificamente no Terceiro Setor, onde devem ser demonstrados os retornos à sociedade.

Um estudo de caso no Estado da Paraíba investigou o uso da gestão estratégica de custos no processo de tomada de decisão de uma entidade do terceiro setor. Dentre os achados foi observado que a vantagem competitiva da cadeia de valor se encontra na fase inicial quando é realizada a captação de pessoal qualificado para a execução de serviços e o posicionamento estratégico foi encontrado na redução de custos, porém com a necessidade de um modelo de custeio que contemple custos indiretos considerando o consumo efetivo de horas para realização das atividades (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAUJO, 2008).

O trabalho de Mário et al. (2013) pesquisou a utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial das entidades do terceiro setor em municípios de Minas Gerais. Os resultados demonstraram melhorias de gestão em relação a estudos anteriores mencionados na própria pesquisa, porém ainda com necessidade de desenvolvimento de sistemas de informações e o uso de instrumentos em si.

A pesquisa de Andrade et al. (2013) identificou a intensidade da utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica em empresas do ramo de educação profissional. A aplicação de questionários respondidos por 27 organizações, demonstraram que as práticas mais amplamente utilizadas foram: medição integrada do desempenho e custeio meta, seguidas de *benchmarking*, precificação estratégica, custeio estratégico, avaliação e monitoramento da marca. Além disso, verificaram baixa adoção nas práticas relacionadas a custos e clientes, no entanto a percepção de sua relevância foi alta.

Na temática dos PGCG, Borker (2016a), verificou que os valores culturais e contábeis de diferentes países podem ter um impacto diferenciado da aceitabilidade e sucesso das empresas na implementação de padrões internacionais de contabilidade gerencial. Em sequência, Borker (2016b) examinou os PGCG e o seu potencial de evoluir para um conjunto de padrões internacionais em todo o mundo assim como ocorreu com as IFRS.

Com o objetivo de identificar a importância e relevância da adoção dos PGCG, a pesquisa de Araújo et al. (2019) realizou entrevistas a docentes de instituições do ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul em que os resultados evidenciaram que 33,3% dos docentes não possuíam experiência em Contabilidade Gerencial e apenas 50% concordaram com que os PGCG serão aceitos. Ainda, 83% da amostra considerou não haver necessidade de novos princípios além dos propostos.

3 Metodologia

Para analisar a aderência aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, sob a perspectiva de custos de organizações do Terceiro Setor utilizou-se uma tipologia classificada como pesquisa de procedimentos de levantamento, dado que a pesquisa foi feita através de questionários aplicados a uma amostra de organizações do Terceiro Setor. Quanto aos objetivos, este estudo se classifica como descritivo, ao descrever as características e respostas obtidas e quantitativa quanto sua abordagem, ao se tratar de análises por médias das respostas coletadas em grau de concordância dos respondentes dos questionários (GIL, 2008).

A população do estudo é representada por todas as Organizações Não Governamentais brasileiras que venceram o concurso 100 Melhores ONGs do ano de 2018, das quais 3 não foi possível entrar em contato, portanto 97 foram convidadas a participar através de questionários, enviados por e-mail. No entanto, obteve-se resposta de 22 questionários, constituindo-se uma amostra por acessibilidade. O terceiro setor contribui com o Estado no cumprimento de suas obrigações com o principal objetivo de oferecer benefícios à sociedade, por isso estudos na área contribuem para o crescimento social e econômico (MÁRIO et al., 2013).

Tal premiação é organizada pelo Instituto Doar, com base na transparência e gestão das organizações, motivos que influenciaram a escolha da delimitação da pesquisa. O Instituto Doar foi fundado em 2013 com intuito de incentivar a cultura da doação no Brasil e a premiação foi proposta para promover ações exemplares, através da gestão e transparência conscientizando indivíduos e instituições (INSTITUTO DOAR, 2018).

A técnica de coleta de dados foi efetuada através de questionário, elaborado com base no custo de transformação e gestão encontrado no capítulo de aplicações nas práticas dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Foram feitas afirmativas sobre o tema e para mensuração da adoção das práticas foi utilizada uma escala *Likert* de 1 a 7, onde 1 representa discordo totalmente e 7 concordo totalmente. A parte inicial se tratava da identificação das organizações, com base em informações de localidade, e-mail e telefones de contato.

O questionário foi composto de 12 questões, das quais foram divididas em 3 afirmações para cada princípio, que são 4: influência, relevância, valor e confiança. Dessa forma sendo possível fazer a análise descritiva das respostas quanto aos aspectos de aderência para cada princípio sob a perspectiva de custos, das organizações do Terceiro Setor que compõem a amostra. É importante ressaltar que o estudo não permite que os resultados sejam interpretados de forma generalizada, tendo em vista que o estudo foi aplicado a somente uma parcela da população.

Após a realização de todos os procedimentos de coleta de dados, foi analisada a confiabilidade do instrumento de medição, por meio do coeficiente de alfa de *Cronbach*, resultando um coeficiente de 93% aproximadamente, acima do parâmetro mínimo aceitável de 70%.

A análise dos resultados foi realizada de forma descritiva, para a melhor compreensão primeiramente foi tratado sobre o perfil das organizações, com as principais características que influenciam no resultado, juntamente com uma análise geral das respostas. Para que fosse possível analisar a aderência das entidades aos PGCG sob a perspectiva de custos, foi realizado uma análise para cada um dos quatro princípios tendo como base as afirmativas do questionário.

4 Análises e discussões

Esta seção descreve os achados da pesquisa quanto à aplicação dos PGCG na perspectiva de custos dentro das instituições do Terceiro Setor.

4.1 Perfil das organizações

No que diz respeito a natureza jurídica das organizações, a amostra foi composta por 77,3% de Associações, 13,6% de Fundações e 9,1% Organizações Religiosas. Quanto ao faturamento anual das organizações, 40,9% faturavam entre R\$ 1 milhão e R\$ 5 milhões, 27,3% mais de R\$ 10 milhões, 18,2% entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões e 13,6% até R\$ 1 milhão.

Também foi identificado o tempo de constituição das entidades, sendo que 72,7% possuem mais de 20 anos de atuação, 13,6% entre 10 e 15 anos, 9,1% entre 5 e 10 anos e 4,5% entre 15 e 20 anos. O número de voluntários, incluindo o corpo de dirigentes foi representado por 40,9% das organizações que declararam possuir até 20 voluntários, 36,4% mais de 60 voluntários, 13,6% entre 41 e 60 voluntários e 9,1% entre 21 e 40 voluntários. Além disso, 72,7% responderam que mais de 15 funcionários são remunerados, os demais, em iguais proporções de 9,1% entre 6 e 10 funcionários, entre 11 e 15 funcionários e até 5 funcionários remunerados.

No questionário enviado aos respondentes, haviam 12 afirmativas com relação ao custo de transformação e gestão dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial elaboradas a partir dos 4 princípios abordados: influência, relevância, valor e confiança. Conforme a Tabela 1, é possível observar média de cada item, a média geral e o desvio padrão das respostas obtidas.

Tabela 1 – Média e Desvio Padrão dos Níveis de Concordância aos PGCG

PGCG abordado	Média	Média geral	Desvio Padrão
Influência – discussão de metas de custo	6,14	5,94	1,36
Influência – envolvimento de gestores em metas de custo	5,77	5,94	1,41
Influência – elaboração de relatórios de gestão de custos	5,91	5,94	1,77
Relevância – custo de atividade conhecido e registrado	6,00	5,39	1,45
Relevância – custo de atividade monitorado e comparado	5,91	5,39	1,74
Relevância – custos comparados com outras organizações	4,27	5,39	1,72
Valor – impacto dos resultados estimados	5,55	5,47	1,68
Valor – metas de custos apropriadas e desafiadoras	5,41	5,47	1,79
Valor – atividades avaliadas quanto à eficácia	5,45	5,47	1,77
Confiança – incentivos aos empregados	4,77	5,83	2,14
Confiança – políticas em conformidade com obrigações legais e regulatórias	6,45	5,83	1,50
Confiança – análise custo de oportunidade	6,27	5,83	1,35

Fonte: elaborado pelos autores (2019)

Conforme é observado na Tabela 1, o princípio da influência foi o que obteve a maior média geral (5,94). Na sequência, o princípio da confiança obteve média geral de 5,83, seguido do princípio de valor (5,47) e finalmente, o princípio com menor média foi o da relevância (5,39). As médias verificadas indicam um nível considerável de concordância para a aderência dos princípios nas organizações. Para melhor entendimento, é necessário analisar cada princípio individualmente.

4.2 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos: influência

O princípio da influência tem como objetivo melhorar as decisões sobre estratégia e proporcionar sua execução em todos os níveis. A comunicação é fundamental para a contabilidade gerencial, para a tomada de decisões, fornecendo as informações necessárias para isso, discutindo com todos os setores da organização. Os PGCG auxiliam no desenvolvimento e execução da estratégia, demonstrando que a comunicação deve ser feita sob medida para cada usuário (CGMA, 2014). Os resultados obtidos na medição desse princípio são demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2 – Média do Grau de Concordância aos PGCG da Influência

	Discussão de metas de custos	Envolvimento de gestores em metas de custos	Elaboração de relatórios de gestão de custos	
FATURAMENTO	Até R\$ 1 milhão	6,67	6,00	7,00
	Entre R\$ 1 milhão e R\$ 5 milhões	5,89	5,78	5,78
	Entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões	6,00	5,00	6,33
	Mais de 10 milhões	6,17	6,00	5,33
Nº DE VOLUNTÁRIOS	Até 20 voluntários	6,56	6,11	6,33
	Entre 21 e 40 voluntários	6,50	7,00	7,00
	Entre 41 e 60 voluntários	5,50	5,50	6,00
	Mais de 60 voluntários	5,63	5,13	5,13
Nº DE FUNCIONÁRIOS	Até 5 funcionários	7,00	5,50	7,00
	Entre 6 e 10 funcionários	6,50	7,00	7,00
	Entre 11 e 15 funcionários	6,00	6,00	6,00
	Mais que 15 funcionários	5,93	5,60	5,60
NATUREZA JURÍDICA	Associação	6,00	5,88	5,88
	Fundação	6,67	5,33	6,33
	Organização Religiosa	6,00	5,00	5,00
TEMPO DE CONSTITUIÇÃO	Entre 5 e 10 anos	7,00	7,00	7,00
	Entre 10 e 15 anos	6,33	5,67	6,33
	Entre 15 e 20 anos	6,00	6,00	6,00
	Mais de 20 anos	5,93	5,60	5,67

Fonte: elaborado pelos autores (2019)

De acordo com a Tabela 1, com relação ao item que media se as metas são discutidas no contexto da organização, a média geral dos respondentes ficou em 6,14 com desvio padrão 1,36. No entanto, quando observada a Tabela 2, percebe-se que as organizações mais jovens, com tempo de constituição entre 5 e 10 anos e com até 5 funcionários, são as que demonstraram total aderência a esta diretriz do princípio da influência. Em contraponto, observou-se menor concordância das organizações que possuem entre 41 e 60 voluntários.

Quanto ao envolvimento de gestores nas metas dos custos, foi avaliada em média geral 5,77 com desvio padrão 1,41, observado na Tabela 1. A Tabela 2 mostra que, a maior concordância foi por parte das organizações entre 21 e 40 voluntários, entre 6 e 10 funcionários remunerados e, novamente, de constituição entre 5 e 10 anos. A menor concordância obtida foram das organizações de faturamento entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões e organizações religiosas.

No item que buscava saber se as organizações elaboravam relatórios de gestão custos, a média geral observada na Tabela 1 é 5,91 e desvio padrão 1,77. Na Tabela 2, percebe-se que a maior incidência foi em organizações de faturamento anual de até R\$ 1 milhão, entre 21 e 40 voluntários, até 5 funcionários remunerados, entre 6 e 10 funcionários remunerados e, mais uma vez, entre 5 e 10 anos de constituição. Também neste item foi verificada a menor concordância nas organizações religiosas.

Nem sempre os PGCG são conhecidos, como demonstrado na pesquisa de Araujo et al. (2019), mas a sua importância é entendida, assim como a concordância da necessidade da sua aplicação na prática. De acordo os dados obtidos sobre o princípio da influência na perspectiva de custos, percebe-se que organizações jovens, entre 5 e 10 anos de constituição são as que obtiveram maior concordância nas diretrizes abordadas. Assim, ao discutirem suas metas de custos com o envolvimento dos gestores e elaboração de relatórios, demonstram entendimento sobre a necessidade de comunicação para o processo de tomada de decisões.

4.3 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos: relevância

O princípio da relevância tem como objetivo auxiliar as organizações no planejamento e captar informações relevantes para criar estratégias. Para isso é preciso que haja um equilíbrio entre as informações que estejam relacionadas ao passado, presente e futuro, entre informações internas e externas e as questões financeiras e não financeiras. A informação tem sua relevância revelada quando atende três critérios: é a melhor disponível, é confiável e é acessível (CGMA, 2014).

Analisando esse princípio sob a perspectiva de custos, entende-se que as organizações devem obedecer a algumas diretrizes, como os elementos que determinam o custo de uma atividade, devem ser conhecidos e registrados. Os custos das atividades devem ser monitorados e comparados ao longo do tempo, podendo ser em nível departamental, por produto, por serviço, ou concomitantes, assim como comparar os custos com outras organizações (CGMA, 2014). Na Tabela 3 é possível verificar como essas diretrizes foram medidas nas organizações quando relacionadas ao faturamento, ao número de voluntários, ao número de funcionários remunerados, à natureza jurídica e ao tempo de constituição das organizações.

Tabela 3 – Média do Grau de Concordância aos PGCG da Relevância

	Custo de atividade conhecido e registrado	Custo de atividade monitorado e comparado	Custos comparados com outras organizações	
FATURAMENTO	Até R\$ 1 milhão	6,33	6,33	3,33
	Entre R\$ 1 milhão e R\$ 5 milhões	6,44	6,11	4,78
	Entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões	5,67	7,00	3,67
	Mais de 10 milhões	5,17	4,67	4,17
Nº DE VOLUNTÁRIOS	Até 20 voluntários	6,56	6,44	4,11
	Entre 21 e 40 voluntários	7,00	7,00	5,00
	Entre 41 e 60 voluntários	5,50	6,50	5,00
	Mais de 60 voluntários	5,13	4,75	4,00
Nº DE FUNCIONÁRIOS	Até 5 funcionários	6,00	6,00	3,00
	Entre 6 e 10 funcionários	7,00	7,00	4,50
	Entre 11 e 15 funcionários	6,00	6,00	4,50
	Mais que 15 funcionários	5,80	5,67	4,33
NATUREZA JURÍDICA	Associação	6,00	5,94	4,24
	Fundação	6,00	5,67	4,00
	Organização Religiosa	5,00	5,00	5,00
TEMPO DE CONSTITUIÇÃO	Entre 5 e 10 anos	7,00	7,00	4,50
	Entre 10 e 15 anos	6,33	7,00	4,33
	Entre 15 e 20 anos	7,00	6,00	5,00
	Mais de 20 anos	5,67	5,47	4,13

Fonte: elaborado pelos autores (2019)

Quanto à discussão de que custos são conhecidos e registrados, foi possível observar que, conforme a Tabela 1 a média geral foi 6,00, com desvio padrão 1,45. Para observação com maior detalhamento deste item, a Tabela 3 demonstra uma aderência total por parte das organizações que possuem entre 21 e 40 voluntários, entre 6 e 10 funcionários remunerados e entre 5 e 10 anos de constituição. As que menos concordaram com esse princípio foram as instituições de faturamento de mais de R\$ 10 milhões, aquelas que possuem mais de 60 voluntários, e organizações religiosas.

A diretriz que afirmava que os custos devem ser monitorados e comparados obteve média geral 5,91 e desvio padrão 1,74, conforme a Tabela 1. A Tabela 3 demonstra as organizações que mais concordaram com a diretriz foram as que faturam entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões ao ano, possuem entre 21 e 40 voluntários, entre 6 e 10 funcionários remunerados e, novamente, com tempo de constituição entre 5 e 10 anos e entre 10 e 15 anos. Com menor

concordância à diretiva foram as de faturamento maior de R\$ 10 milhões ao ano e as com mais de 60 voluntários.

Com relação aos custos comparados com outras organizações, a Tabela 1, demonstra a média 4,27, a mais baixa encontrada, com desvio padrão 1,72, o nível de aderência mais baixo por parte das organizações menores, que possuem faturamento de até R\$ 1 milhão e até 5 funcionários, de acordo com a Tabela 3. Com base nesse resultado é possível inferir que a prática de *benchmarking* nas organizações pertencentes a amostra não faz parte do processo de gestão das entidades, logo, um resultado divergente do estudo de Andrade et al. (2013), que identificou a ampla aplicação dessa prática em uma instituição sem fins lucrativos de grande representatividade nacional.

4.4 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos: valor

O objetivo do princípio do valor é demonstrar a relação causa e efeito entre entradas e resultados através de diferentes cenários simulados. O impacto no valor é analisado, é a interação entre a contabilidade gerencial e o modelo do negócio, as simulações proporcionam a visão das possibilidades podendo assim agir de acordo com os impactos previstos sobre o resultado (CGMA, 2014).

O custo de transformação e gestão é analisado sob o foco no valor quando os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração do valor. No desenvolvimento de metas de custos que sejam apropriadas e desafiadoras, em um conjunto de atividades desempenhadas pela organização avaliadas quanto à eficácia e comparadas ao longo do tempo (CGMA, 2014).

Tabela 4 – Média do Grau de Concordância aos PGCG do Valor

		Impacto dos resultados estimados	Metas de custos apropriadas e desafiadoras	Atividades avaliadas quanto à eficácia
FATURAMENTO	Até R\$ 1 milhão	6,00	6,00	6,00
	Entre R\$ 1 milhão e R\$ 5 milhões	5,89	6,00	5,89
	Entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões	5,67	4,67	5,00
	Mais de 10 milhões	4,67	4,83	4,67
Nº DE VOLUNTÁRIOS	Até 20 voluntários	6,00	6,22	5,89
	Entre 21 e 40 voluntários	7,00	7,00	7,00
	Entre 41 e 60 voluntários	5,50	5,00	5,50
	Mais de 60 voluntários	4,63	4,38	4,50
Nº DE FUNCIONÁRIOS	Até 5 funcionários	5,50	5,50	5,50
	Entre 6 e 10 funcionários	6,50	7,00	7,00
	Entre 11 e 15 funcionários	6,50	6,00	6,00
	Mais que 15 funcionários	5,27	5,20	5,13
NATUREZA JURÍDICA	Associação	5,53	5,53	5,47
	Fundação	5,67	5,33	5,00
	Organização Religiosa	5,00	5,00	6,00

TEMPO CONSTITUIÇÃO	Entre 5 e 10 anos	6,50	7,00	7,00
	Entre 10 e 15 anos	6,00	6,00	5,67
	Entre 15 e 20 anos	6,00	6,00	7,00
	Mais de 20 anos	5,27	5,13	5,07

Fonte: elaborado pelos autores

A diretiva geral sobre a estimação do impacto dos resultados, conforme a Tabela 1, obteve média 5,55 e desvio padrão 1,68. Na Tabela 4 observa-se que teve uma maior concordância nesse primeiro quesito, nas organizações entre 21 e 40 voluntários e menor concordância nas organizações com mais de 60 voluntários. Quanto às metas de custos apropriadas e desafiadoras, na Tabela 1, encontra-se uma média geral 5,41 e desvio padrão 1,79. As organizações com maior nível de concordância nesse segundo ponto são entre 21 e 40 voluntários, entre 6 e 10 funcionários remunerados e entre 5 e 10 anos de constituição. O menor nível de concordância sob esse aspecto encontra-se nas organizações de mais de 60 voluntários. Já ao se tratar das atividades avaliadas quanto à eficácia, a média geral encontrada na Tabela 1, foi de 5,45 e desvio padrão 1,77. O maior nível de concordância encontra-se nas organizações de faturamento de até R\$ 1 milhão, entre 21 e 40 voluntários, até 5 funcionários remunerados, entre 6 e 10 funcionários remunerados e entre 5 e 10 anos de tempo de constituição. Nota-se que novamente as organizações jovens possuem maior aderência do princípio, resultado encontrado também nas questões que mediram o princípio da influência.

Diante dos problemas e deficiências gerenciais enfrentados pelo Terceiro Setor, o estudo de Martins, Pedrosa Neto e Araujo (2008) aponta as especificidades das organizações e a apropriação dos custos aos serviços, sugerindo a análise da cadeia de valor, adoção de um método de custeio adequado que facilite a tomada de decisão, apesar de ser um estudo de caso que não pode ser generalizado a outras entidades, são observações pertinentes diante dos resultados encontrados na presente pesquisa.

4.5 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos: confiança

O gerenciamento dos recursos e relações constrói confiança e esse PGCG tem como objetivo proteger os ativos financeiros e financeiros, a reputação e o valor da organização através desse gerenciamento. Os relacionamentos proporcionam o acesso aos recursos para um planejamento responsável e gestão dos recursos para disponibilidade às gerações futuras. Confiança é a base para as relações entre colegas, clientes, investidores, associados, fornecedores e sociedade em geral. É necessário evitar conflitos de interesse para que o interesse próprio não sobressaia ao interesse da organização. O princípio da confiança também se refere à sustentabilidade, diante da importância da conexão do planejamento estratégico com a sustentabilidade. Assim como também trata da integridade e ética dos profissionais (CGMA, 2014).

Inserido na percepção do custo de transformação e gestão, as organizações atendem ao nível de aderência do princípio da confiança quando demonstram que os empregados recebem incentivos para manter um comportamento alinhado aos objetivos e das necessidades organizacionais. As políticas e procedimentos internos em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento, assim como a análise do custo de oportunidade (CGMA, 2014).

Tabela 5 – Média do Grau de Concordância aos PGCG da Confiança

	Incentivos aos empregados	Políticas em conformidade com obrigações legais e regulatórias	Análise custo de oportunidade
FATURAMENTO	Até R\$ 1 milhão	5,00	7,00
	Entre R\$ 1 milhão e R\$ 5 milhões	5,44	5,89
	Entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões	3,33	7,00
	Mais de 10 milhões	4,83	6,67
Nº DE VOLUNTÁRIOS	Até 20 voluntários	5,44	7,00
	Entre 21 e 40 voluntários	4,00	7,00
	Entre 41 e 60 voluntários	4,00	5,00
	Mais de 60 voluntários	4,75	6,00
Nº DE FUNCIONÁRIOS	Até 5 funcionários	7,00	7,00
	Entre 6 e 10 funcionários	4,00	7,00
	Entre 11 e 15 funcionários	6,50	7,00
	Mais que 15 funcionários	4,53	6,20
NATUREZA JURÍDICA	Associação	4,88	6,53
	Fundação	5,00	5,67
	Organização Religiosa	5,00	7,00
TEMPO DE CONSTITUIÇÃO	Entre 5 e 10 anos	7,00	7,00
	Entre 10 e 15 anos	2,67	7,00
	Entre 15 e 20 anos	7,00	7,00
	Mais de 20 anos	4,93	6,20

Fonte: elaborado pelos autores (2019).

A diretiva de incentivo aos funcionários obteve uma média geral 4,77 e desvio padrão 2,14 na Tabela 1. Conforme a Tabela 5, as organizações de maior concordância ao princípio da confiança através de incentivos aos empregados são as que tem até 5 funcionários remunerados, entre 5 e 10 anos de constituição e entre 15 e 20 anos. Com menor concordância a esse princípio são as organizações entre 10 e 15 anos de constituição. Com relação a ter políticas em conformidade com obrigações legais e regulatórias, a média conforme a Tabela 1 é 6,45 e desvio padrão 1,5. As organizações com maior concordância com tal afirmativa são as organizações de faturamento anual até R\$ 1 milhão, entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões, até 20 voluntários, entre 21 e 40 voluntários, entre 5 a 15 funcionários, organizações religiosas e entre 5 e 20 anos de constituição. A de menor concordância com a conformidade das obrigações citadas são organizações entre 41 e 60 voluntários. A diretiva com relação ao realizar análise de custo de oportunidade, na Tabela 1, demonstra média geral 6,27 e desvio padrão 1,35. Com alto índice de concordância entre as organizações, principalmente de faturamento anual até R\$ 1 milhão,

entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões, entre 21 e 40 voluntários, até 5 funcionários remunerados, entre 10 e 20 anos de constituição.

Neste princípio, ao contrário do ocorreu nos princípios da influência e valor, as organizações com maior tempo de constituição, entre 15 e 20 anos, obtiveram aderência de 100% nas três questões. A partir desse resultado, pode-se inferir que organizações mais consolidadas no segmento possuem práticas gerenciais mais robustas e voltadas para o relacionamento com seus *stakeholders*. Este achado corrobora com estudo de Mário et al (2013), que identificou que a preocupação das entidades sem fins lucrativos está centrada nas relações entre a organização e o ambiente no qual ela está inserida, comportamento comum e esperado devido sua natureza de atuação.

5 Considerações finais

O objetivo deste estudo foi analisar a aderência aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos em Organizações do Terceiro Setor, através de 22 questionários respondidos de um envio a 97 das 100 organizações vencedoras do prêmio 100 Melhores ONGs. Os princípios são: influência, relevância, valor e confiança. Dentre os quais, o princípio que obteve uma média de maior concordância foi o da influência, com uma média total 5,94 e o de menor concordância foi o princípio da relevância com média total 5,39, em um intervalo de 1 a 7.

Quando foram analisadas cada afirmativa sob a perspectiva de custos dentro de cada princípio, foi possível inferir que no princípio da influência, não houve média abaixo de 5 nos níveis de concordância com as diretrizes. Quando questionados sobre a discussão de metas de custos dentro da organização, os respondentes obtiveram uma média geral de 6,14. No envolvimento dos gestores em metas de custos foi o nível de concordância mais baixo com 5,77 e quanto à elaboração de relatórios de gestão de custos a média geral foi 5,91. De forma geral, observou-se também que as organizações mais jovens são as que obtiveram maior grau de aderência no princípio da influência.

O princípio da relevância obteve a menor média, principalmente devido à afirmativa sobre os custos comparados com outras organizações, onde a média geral foi 4,27, a mais baixa de todas as diretrizes. Dessa forma, é possível inferir que a prática de *benchmarking* não faz parte do processo de gestão das entidades, resultado divergente dos achados de Andrade et al (2013). As demais diretrizes não alcançaram média acima de 6, sendo 6 para o custo de atividade conhecido e registrado e 5,91 para o custo de atividade monitorado e comparado.

Quanto ao princípio do valor, quando questionado sobre a estimativa do impacto nos resultados, os respondentes obtiveram média geral 5,55, o maior nível de concordância do princípio. Para analisar se as metas de custos eram apropriadas e desafiadoras a média geral foi 5,41, o menor nível de concordância do princípio. O questionamento das atividades serem avaliadas quanto à eficácia alcançou uma média geral 5,45. Os achados neste princípio novamente apontaram para maior aderência nas organizações jovens, com tempo de constituição entre 5 e 10 anos.

O princípio da confiança obteve menor média geral (4,77) quando o questionamento foi sobre os incentivos aos empregados, dado que se mostra condizente com a realidade das organizações que atuam nesse segmento, pela sua natureza sem fins lucrativos e consequente dependência de recursos. O maior nível de concordância foi obtido na questão das políticas em conformidade com obrigações legais e regulatórias (6,45), achado também esperado, pois devido sua legislação específica, é fundamental que se mantenham em conformidade com a Lei (RIBEIRO; FREITAS NETO; BARBOSA, 2019). A diretriz de análise de custo de oportunidade obteve média geral 6,27, com destaque para organizações com maior tempo de atuação, que alcançaram 100% de aderência neste item.

A pesquisa no Terceiro Setor tem um baixo índice de publicações, sem identificação de

tendência de crescimento na área e com uma lacuna no tema de custos (JORGE; SOUZA, 2018). Portanto a presente pesquisa visa dar continuidade ao acúmulo de conhecimento no segmento, porém sem a possibilidade de generalizar os resultados diante da amostra reduzida.

Como sugestão de estudo futuros, se coloca a possibilidade de aplicar o instrumento em uma amostra maior, visando validar os achados. Da mesma forma, pode-se explorar achados específicos deste estudo, como a maior aderência dos princípios da influência e do valor ou a não baixa aderência na diretriz que mediu a utilização de incentivos aos empregados. Cabe ressaltar este estudo, além de preencher um *gap* de pesquisa, contribui para melhoria de gestão das entidades sem fins lucrativos, fornecendo uma análise sob uma perspectiva ainda não abordada na literatura.

Referências

ANDRADE, Luiz Claudio Magnago et al. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 98–125, 2013.

ARAUJO, Guilherme Albertão et al. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: Percepções de Docentes quanto à Relevância de sua Adoção. **Revista de Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, [s. l.], v. 9, n. 1, p. 131–150, 2019.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2006.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BORKER, David R. Gauging the Impact of Country-Specific Values on the Acceptability of Global Management Accounting Principles. **European Research Studies**, [s. l.], v. 19, n. 1, 2016. a.

BORKER, David R. Global management accounting principles and the worldwide proliferation of IFRS. **The Business and Management Review**, [s. l.], v. 7, n. 3, 2016. b.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT. Global Management Accountant Principles. Disponível em: <https://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2019

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, João Gabriel Vasconcelos.; RAUPP, Fabiano Maury.; TEZZA, Rafael. Organizações do terceiro setor: uma abordagem bibliométrica. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v.11, n.1, jan./abr. 2016.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

INSTITUTO DOAR. **Quem Somos**. Disponível em: <https://www.institutodoar.org/quem-somos/>. Acesso em: 06 jun. 2019.

JORGE, Fernanda dos Santos; SOUZA, Ângela Rozane Leal De. Custos no terceiro setor: um

panorama quantitativo e qualitativo da produção científica nacional. In: XXV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS 2018, Vitória. **Anais...** . In: XXV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. Vitória

MÁRIO, Poueri do Carmo et al. A Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [s. l.], v. 8, n. 1, p. 64–79, 2013.

MARTINS, Orleans Silva; PEDROSA NETO, Carlos; ARAUJO, Aneide Oliveira. A Gestão Estratégica de Custos nas organizações do terceiro setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. **Contabilidade Vista & Revista**, [s. l.], v. 19, n. 2, p. 61–84, 2008.

RIBEIRO, Iracema Iasonara Bezerra; NETO, Raimundo Marciano de Freitas., BARBOSA, Alexandro. Associação entre a composição dos recursos captados pelo Terceiro Setor Potiguar e as despesas por beneficiário. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 11, p. 69-78, 2019.

NETO, Alexandre Assaf; ARAÚJO, Adriana Maria Procópio; FREGONESI, Mariana Simões Ferraz Do Amaral. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista de Contabilidade & Finanças da USP**, [s. l.], v.17. p. 115-118, 2006.

OLAK, Paulo. Arnaldo.; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas 2010.

PACE, Eduardo Sergio Ulrich; OLIVEIRA, Antonio Marcos; ALKMIM, William Fabio De. A criação de valor na gestão da mão de obra voluntária no terceiro setor. **Revista de Administração da Unimep**, [s. l.], v. 10, n. 3, p. 218–242, 2012.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2007.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.