

PRÁTICAS DE CUSTEIO NO TERCEIRO SETOR: INVESTIGAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DA DEMANDA, DE SUA ADOÇÃO E RELAÇÃO COM A *ACCOUNTABILITY* DA ORGANIZAÇÃO

Jorge Eduardo Scarpin¹, Alexandre Corrêa dos Santos²

RESUMO: Esta pesquisa objetiva, à luz da Teoria da Demanda, verificar o funcionamento das práticas de custeio em uma organização sem fins lucrativos e a relação com a *accountability* desta. Este estudo é caracterizado como descritivo em relação a seu objetivo. Quanto aos procedimentos, classifica-se como estudo de caso. Em relação à abordagem do problema, é qualitativo. O resultado da pesquisa mostra que há uma relação significativa apenas para a divulgação de informações obrigatórias (*compliance*). Em relação à divulgação de informações sociais (*accountability*), a organização estudada ainda carece de melhorias em seu sistema de custeio.

PALAVRAS-CHAVE: Terceiro Setor. Gestão de custos. Contabilidade.

COSTING PRACTICES IN THE THIRD SECTOR: RESEARCH IN THE PERSPECTIVE OF THE THEORY OF DEMAND OF ITS ADOPTION AND RELATIONSHIP WITH THE ORGANIZATION'S ACCOUNTABILITY

ABSTRACT: This research aims, according to the Theory of Demand, check the operation of costing practices in a non-profit organization and its relationship to his accountability. This study is characterized as Description in relation to your goal, as to the procedures classified as Case Study and on the approach of the problem is Qualitative. The research result shows that there is significance relationship only for the information disclosure requirements (*compliance*), in relation to the disclosure of social information (*accountability*) the studied organization still needs improvements in its costing system.

KEYWORDS: Third Sector. Cost Management. Accounting.

1 Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo - USP. Professor da Universidade Regional de Blumenau - FURB.

2 Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB.

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor tem despertado o interesse do meio científico. Aspectos relacionados à sua conceituação, seu papel social e relacionamento com outros setores são objeto de investigações e publicações em conceituados congressos e periódicos. Dal Vesco, Santos e Scarpin (2011, p. 13) investigaram as publicações científicas com a temática Terceiro Setor no Brasil entre 2006 a 2010. Observaram que “a produção científica brasileira em Terceiro Setor nas áreas de administração e contabilidade necessita de investimentos no número de artigos, na densidade de suas cooperações e em sua consolidação como um campo de pesquisa permanente para os pesquisadores”.

No campo internacional, Albuquerque (2006), em referência ao Projeto Comparativo Internacional sobre o Setor sem Fins Lucrativos, produzido pela Universidade Johns Hopkins, mostra que o setor sem fins lucrativos emprega 19 milhões de pessoas, gerando recursos de US\$ 1,1 trilhão em todo o mundo.

No Brasil, um estudo do IBGE denominado “As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil - 2005” mostrou o tamanho deste setor no país, cujo número absoluto de entidades sem fins lucrativos chegou a 1.203.222.

Em diversas regiões do planeta as pessoas estão criando associações, fundações e instituições similares. Seus objetivos são prestar serviços sociais, promover o desenvolvimento econômico local, preservar o meio ambiente, defender os direitos civis e atender objetivos sociais não atendidos pelo Estado (SALAMON, 1998).

Segundo Fischer e Falconer (1998), as Ciências Sociais focaram, porém, em desvendar os aspectos organizativos dos movimentos que buscavam agregar e mobilizar as pessoas em torno de objetivos comuns e reivindicações sociais e políticas. Isso provocou a emergência mais frequente de estudos e pesquisas sem, contudo, configurar o conjunto de entidades analisadas como componentes de um mesmo setor. Além disso, estudos no campo sociológico tendiam a recuar frente à necessidade de analisar as características de gestão organizacional dessas entidades, referindo-as apenas superficialmente, seja pela falta de conhecimento e instrumental teórico-conceitual apropriado, seja por uma postura preconceituosa de desvalorização desses aspectos.

Neste estudo o foco não é a discussão de aspectos conceituais, pois, como afirma Teixeira (2004, p. 4), “além dos problemas de definição conceitual, o tratamento jurídico que essas organizações recebem nas estruturas legais nacionais torna ainda mais complexa a questão de como defini-las e caracterizá-las”.

Falconer (1999), fundamentando-se na experiência das organizações do período estudado, supõe que a gestão organizacional é um dos principais desafios e principal ponto fraco do Terceiro Setor. Esse autor resume as quatro principais necessidades de desenvolvimento de gestão como sendo: (i) *stakeholder accountability*; (ii) sustentabilidade; (iii) qualidade de serviços; e (iv) capacidade de articulação. Corroboram com esse entendimento (NETO; ARAÚJO; FREGONEZI, 2006; LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007).

Em relação à administração dessas organizações, “[...] apresentarem uma lógica de funcionamento que não é predominante na maioria das organizações atuais, [...] a lógica de

mercado acaba por gerar uma série de problemas para elas” (TEIXEIRA, 2004, p. 5). Ainda, esse autor, citando Fischer e Fischer (1994), explica que “essas organizações começaram a apresentar necessidades e problemas organizacionais decorrentes de seus conhecimentos e do aumento de sua complexidade, o que exigiu formas especializadas de intervenção, sem que, no entanto, houvesse qualquer conhecimento sistemático e específico sobre a gestão desse tipo de organização”.

Um dos pilares de sustentabilidade dessas organizações é a prestação de contas à sociedade. Nessa direção Fletcher et al. (2003) apud Preston e Donaldson (1999), comentam que a gestão para *stakeholders* pode aumentar a riqueza da organização e que benefícios econômicos podem surgir da relação positiva entre organizações e seus *stakeholders*. Buckmaster (1999) enfatiza que a *accountability* tornou-se vital no setor sem fins lucrativos, como, por exemplo, no caso de fundos governamentais, em que se deve comprovar que objetivos específicos foram alcançados.

Para que isso aconteça é necessário que as ferramentas utilizadas na entidade sejam eficientes e estejam em linha com seus objetivos, sejam estes para fins de resultados internos ou de prestação de contas à sociedade.

Longo, Leal e Medeiros (2009), por meio de estudo de caso, enfatizam que, é necessário que os gestores tenham à sua disposição informações relevantes e pertinentes relacionadas aos controles internos relacionados à gestão de custos, de modo que essas contribuam para melhorar o desempenho da organização. Nesse contexto, a contabilidade de custos representa uma ferramenta relevante, na medida em que fornece informações, por meio de relatórios que auxiliam na gestão de custos e no processo de tomada de decisões.

Os aspectos relacionados à influência que a divulgação contábil exerce sobre a escolha dos doadores entre uma ou outra entidade é abordada pela Teoria da Demanda, a qual Cruz (2010) citou os estudos de Weisbrod e Dominguez (1986), Okten e Weisbrod (2000), Marudas (2001), Marcuello e Salas (2001), Marudas e Jacobs (2004) e Jacobs e Marudas (2009) como precedentes na aplicação dessa teoria de mercado no Terceiro Setor.

Assim, justificativas práticas são oferecidas pelo presente estudo às Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL), à medida que o conhecimento dos métodos de custeio adotados pelas mesmas permitem inferir no processo, realizando correções, verificando a viabilidade de escolha do método e sua eficácia no contexto específico dessas entidades.

Em relação à contribuição científica, Olak, Slomski e Alves (2008, p. 38) analisaram as origens, características e evolução da produção acadêmica contábil no âmbito do Terceiro Setor no Brasil, no período de 2000 a 2006. Concluíram que as pesquisas nessa área são embrionárias, sua disseminação ocorre basicamente em congressos e são pulverizadas em diversos autores. Assim, espera-se que este estudo ajude a formar o constructo teórico nesta área, permitindo melhor entendimento sobre a influência das Teorias Organizacionais nas ESFL.

Buscou-se com este trabalho responder a seguinte proposição de pesquisa: **(i) Como as práticas de custeio de uma organização sem fins lucrativos se relaciona com a *accountability* desta?**

Esta pesquisa objetivou, à luz da Teoria da Demanda, verificar o funcionamento das práticas de custeio em uma organização sem fins lucrativos e a relação com a *accountability* desta.

Os resultados encontrados permitiram associar as práticas de gestão de custeio dessas entidades com a Teoria Institucional, por meio da qual se buscou explicar as razões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção do trabalho são apresentadas as temáticas que compõem o marco teórico da pesquisa. Inicialmente é realizada uma contextualização sobre a Gestão de Custos e o Terceiro Setor. Em seguida é realizada uma explanação sobre a Teoria da Demanda e sua influência nas ESFL.

2.1 Custos e Terceiro Setor

À luz das referências apresentadas na seção anterior, uma das principais dificuldades das Entidades do Terceiro Setor é a escolha e a aplicação de ferramentas eficazes e coerentes com as especificidades do setor.

O tema Custos é geralmente associado às organizações com fins lucrativos. Machado e Souza (2006, p. 45) comentam que, “na última década, fruto do acirramento da concorrência de um mercado globalizado, profundas mudanças têm ocorrido no *modus operandi*, nas estratégias e nas práticas gerenciais das organizações, com reflexos na gestão de custos”.

Segundo Pomper Mayer e Lima (2002), as organizações, empresas ou qualquer outro tipo de entidade não são estruturadas por forças isoladas. Elas, ao contrário, são forças coesas e, guiadas pela sua missão e seus objetivos, promovem o desenvolvimento da comunidade, da cidade, da região e da macroeconomia em que estão inseridas.

Martins, Neto e Araújo (2008) comentam que a escassez de recursos frente à grande demanda por serviços, exigência e desconfiança da sociedade e financiadores traz problemas difíceis de serem solucionados. Esses autores enfatizam que a contabilidade, por meio da Gestão Estratégica de Custos, pode contribuir para o processo de gestão, oferecendo aos gestores informações tempestivas e relevantes em relação ao custo da organização para a escolha da estratégia a ser utilizada, refletindo no estabelecimento do preço dos projetos, convênios e serviços, culminando na maximização dos valores sociais desses serviços à população, na aplicação racional dos recursos e alcançando superávit.

Nesse contexto, o tratamento dos custos é indispensável ao processo das organizações do Terceiro Setor, pois ajuda a fazer um uso racional de seus serviços e identifica as atividades ou processos que são rentáveis ou não (LONGO; LEAL; MEDEIROS, 2009).

Quanto à escolha do método a ser adotado, as organizações podem adotar aquele que melhor se adequa às suas necessidades informacionais. No entanto, fatores institucionais também influenciam a escolha de determinado método de custeio em detrimento de outro.

No campo do Terceiro Setor estudos relacionados a métodos de custeio, em geral, são estudos de caso, como exemplos: Limongi, Imeton e Laffin (2007), Martins, Neto e Araújo

(2008), Zacarias et al. (2008), Arruda e Voese (2009), Longo, Leal e Medeiros (2009), Fonseca et al. (2009) e Sandrin e Fregonesi (2010).

Borges e Silva (2000 p. 77), ao estudarem a aplicação do Custeio ABC em instituições filantrópicas de ensino, comentam que na busca por soluções essas instituições estão procurando aplicar novos métodos de trabalho e investindo em novas tecnologias com o firme propósito de melhorar o desempenho e o conseqüente acréscimo na qualidade dos serviços prestados.

De acordo com Guerreiro (1989, p. 253), citado por Beuren e Oliveira, “um processo de gestão deve compreender um conjunto básico de definições que orientam a missão da organização com prospecções, mensurações, execuções e controles”. Esse autor afirma que o controle é indispensável para a realização das metas e concretização da eficiência; e corresponde às ações gerenciais que objetivam a correção de desempenhos, ou a revisão dos planos.

Nessa perspectiva as organizações do Terceiro Setor igualam-se às demais organizações com fins lucrativos, pois sua missão também deve ser orientada por um plano de gestão estruturado, em que as metas estejam intimamente ligadas a processos eficazes. E a gestão de custos está inserida nesse contexto.

Trabalhos como os de Johnson e Kaplan (1996), Brimson (1996) e Rocha (1999) têm, contudo, criticado as formas tradicionais de custo baseadas unicamente na contabilidade, defendendo uma postura estratégica das organizações. Nas organizações do Terceiro Setor isso é uma premissa válida, considerando-se suas peculiaridades, em especial na forma de mensuração dos custos.

2.2 Teoria da Demanda

Hansman (1987) explica que as teorias econômicas aplicadas às entidades sem fins lucrativos são divididas em dois tipos: (i) teorias sobre o papel das entidades sem fins lucrativos; e (ii) teorias sobre seu comportamento. As teorias do primeiro tipo respondem questões do tipo: Por que essas organizações existem em nossa economia? Qual seu papel na economia?

Em relação às teorias do segundo tipo, Hansmann (1987) comenta que respondem a questões do tipo: Que objetivos são perseguidos pelas ESFL? Quais são as motivações dos gestores e empresários nas ESFL? Como a eficiência produtiva das ESFL difere das organizações privadas com fins lucrativos e das organizações governamentais?

Crampton, Woodward e Dowell (2001) elencam algumas teorias aplicadas ao Terceiro Setor e citam Weisbrod (1975; 1988, p. 5) como desenvolvedor da clássica Teoria da Demanda. Nela o Terceiro Setor responde a demandas por bens e serviços públicos ou semipúblicos não fornecidos pelo mercado nem pelo Estado, termo também chamado de “Teoria do Excesso de Demanda” por James (1987, p. 401).

Kingma (1997), ao analisar os estudos de Weisbrod (1975), afirma que a Teoria da Demanda fornece uma lógica para doadores realizarem contribuições a fim de sustentar o resultado do bem público de uma organização sem fins lucrativos.

Cruz (2010, p. 10) explica que, “sob a ótica da teoria da demanda, são analisados os fatores que influenciam a escolha do doador entre os diversos produtos e serviços oferecidos por entidades do Terceiro Setor e, desse modo, preconiza-se o efeito de cada fator sobre a demanda desse investidor social, que procura esses produtos em função da utilização que proporcionam. A autora enfatiza que essas contribuições são respostas a variáveis contábeis que sinalizam a eficiência operacional da entidade, a sua reputação, e a disponibilidade de informações aos investidores sociais.

Dentro desse contexto, as variáveis contábeis divulgadas por essas entidades podem sinalizar a sua eficiência na captação e no gerenciamento dos recursos. Contudo, Milani Filho (2008) comenta que os estudos destinados a compreender a utilidade da contabilidade para os usuários das instituições do Terceiro Setor são limitados pelo baixo índice de divulgação dos relatórios contábeis dessas entidades.

Nesse contexto, Milani Filho (2008) explica que o *disclosure* social nas organizações do Terceiro Setor relaciona-se com a própria característica operacional da entidade, haja vista as entidades do Terceiro Setor priorizarem o cumprimento de sua missão social, com restrição de distribuição da riqueza gerada e a obrigação de reinvestirem os *superávits*.

Junior e Varela (2007, p. 2) sustentam que, “em relação ao desafio da transparência, percebe-se a necessidade de evolução da Contabilidade, pois as instituições sem fins lucrativos, no Brasil, elaboram suas demonstrações contábeis com base em modelos desenvolvidos para atender às necessidades de usuários ligados a instituições com fins lucrativos. Este fato pode prejudicar o processo de *accountability*, de avaliação da entidade e de seus gestores e da prestação de contas para a sociedade”. O estudo desses autores mostrou que, quando comparadas as demonstrações contábeis do Brasil e dos Estados Unidos da América, este último demonstra mais atenção às especificidades das necessidades de informações dos usuários da contabilidade das ESFL.

Silveira e Borba (2010) estudaram a conformidade das demonstrações contábeis de fundações de educação e pesquisa localizadas no Estado de Santa Catarina. O estudo comprovou que as fundações deixam de evidenciar itens fundamentais.

Para Ebsen e Laffin (2004), nas ESFL a contabilidade desempenha um importante papel, não somente no que se refere ao controle patrimonial, mas fundamentalmente no que tange à facilitação da comunicação entre a entidade e os usuários das informações contábeis, aos beneficiários das atividades da entidade, assim como da sua relação com a sociedade em geral.

Os estudos analisados nesta seção permitiram relacionar a Teoria da demanda à *accountability* das ESFL, ou seja, a divulgação da informação contábil tempestiva e relevante pode aumentar o nível de confiança dos doadores acerca da destinação dos fundos arrecadados pela ESFL.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Delineamento da pesquisa

A presente pesquisa configura-se em relação aos procedimentos como estudo de caso. Martins (2006, p. 11) explica que esse “trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde (sic) o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto”.

Quanto aos procedimentos, é pesquisa descritiva, que, segundo Gil (2010, p. 27), “têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

É pesquisa qualitativa em relação à abordagem do problema. Conforme Richardson (1989, p. 39), o método:

[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

O desenvolvimento do trabalho ocorreu em duas etapas. Na primeira foi realizado contato pessoal do pesquisador com o departamento de recursos humanos da organização pesquisada, a fim de explicar as razões da pesquisa, seu objetivo e o instrumento de coleta de dados.

Em seguida foi enviado por correio eletrônico um questionário de pesquisa para que a diretoria do hospital, a organização pesquisada, pudesse analisar o conteúdo das questões.

3.2 Definição do caso

O trabalho desenvolveu-se em um hospital sem fins lucrativos localizado na região Sul do Brasil, que solicitou a não divulgação de sua identidade. A entidade é uma pessoa jurídica de direito privado, de caráter beneficente e filantrópico voltado para a área da saúde. Foi reconhecida como de utilidade pública federal em 1982 e possui o certificado do CEBAS (Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social).

A organização foi fundada pelo idealismo da população local em 02 de fevereiro de 1951, iniciando seu funcionamento em 1956, em uma área de apenas 417,70 m², construída com a ajuda da população, por não possuir a cidade nenhum hospital que prestasse atendimento médico hospitalar à população em geral.

Sua finalidade principal é dar assistência médico-hospitalar. Desde a sua fundação a associação passou por enormes dificuldades para manter o hospital. Com a ajuda do exterior, de órgãos governamentais, não governamentais e da população em geral, foram realizadas reformas e ampliações e atualmente o prédio mantém uma estrutura física de 4.246,98 m².

Enquadra-se em categoria de hospital geral de média complexidade que presta atendimento secundário nas clínicas básicas: médica, pediátrica, ginecológica, obstétrica e cirúrgica. Presta serviços em ortopedia, oftalmologia, otorrinolaringologia, angiologia, pneumologia, infectologia, cirurgia torácica e cirúrgica vascular. Oferece também atendimentos de urgência/emergência, em regime de pronto socorro, com plantão 24 horas, nas especialidades PSM(Pronto-Socorros Médico)/PSP(Pronto-Socorros Pediátrico)/Trauma-Ortopédico, com plantões de cirurgia geral, ginecologia e obstetrícia, pediatria, clínica médica e anestesiologia.

A organização tem como meta prestar ininterruptamente o atendimento médico-hospitalar nas clínicas básicas e de pronto socorro (urgência/emergência) para pacientes do SUS, convênios e particulares, e cirurgias eletivas com resolutividade e qualidade.

Nos dias atuais, a capacidade hospitalar é de 100 (cem) leitos, um quadro funcional de 206 colaboradores, um corpo clínico em reestruturação com aproximadamente 50 médicos especialistas cadastrados.

Além da equipe de enfermagem e médica, os pacientes recebem atendimento religioso por parte da Pastoral, atendimento psicológico e emocional com o serviço de psicologia, serviço de assistência social e respaldo para sugestões, críticas e reclamações por meio da ouvidoria.

3.3 Sujeitos da pesquisa e coleta de dados

Para subsidiar os trabalhos de campo, foi elaborado um protocolo de pesquisa para documentar as fases da pesquisa e os acontecimentos relevantes em cada uma delas. Foi elaborada uma carta de apresentação, sendo esta remetida por *e-mail* ao diretor da organização no dia 11/04/2012, com o objetivo de expor as proposições do estudo de caso.

Inicialmente foi realizada coleta de dados por meio de questionário estruturado, aplicado à diretora-geral do hospital, em que foram analisadas as políticas globais de prestação de contas da entidade, que posteriormente foi triangulada com as demonstrações contábeis publicadas, referente aos exercícios sociais contábeis de 2012/2011/2010, a fim de investigar e evitar possível direcionamento na interpretação da prestação de contas da entidade.

O questionário respondido pela diretora geral do hospital foi revisado pelo contador responsável pela prestação de contas públicas da entidade.

A fim de se confirmarem as informações coletadas por meio do questionário, foi realizada, no dia 03/05/2012, uma entrevista com duração de uma hora com o contador da organização. Para Martins e Theófilo (2007), a entrevista busca entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjeturas do pesquisador.

3.4 Instrumentos da pesquisa

Um dos instrumentos de pesquisa utilizado no presente estudo de caso é baseado no trabalho de Milani Filho (2008) e busca mensurar o *disclosure* social voluntário e a divulgação obrigatória de informações pela entidade do Terceiro Setor.

Milani Filho (2008), a partir da literatura existente que investigou os indicadores de *disclosure*, construiu uma relação de indicadores para medir a divulgação voluntária de itens financeiros e não financeiros, bem como informações obrigatórias emanadas de entidades fiscalizadoras contábeis.

No que se refere aos itens de divulgação voluntária, estes foram analisados por Milani Filho (2008) a partir dos trabalhos de Botosan (1997), Hail (2002), Eng e Mak (2003), Lanzana (2004) e Bhojraj, Blacconiere e D'Souza (2004) e resumidos no Quadro 1.

Quadro 1 - Informações de divulgação voluntária

Autor(es)	Grupo de informações
Botosan	1. Informações gerais; 2. Sumário dos resultados históricos; 3. Informações não financeiras; 4. Informações projetadas; 5. Discussão e análise da administração.
Hail	1. Informações gerais e não financeiras; 2. Análise e discussão de tendências e análise gerencial; 3. Riscos, informações baseadas em valor e projeções.
Eng e Mak	1. Informações estratégicas; 2. Informações não financeiras; 3. Informações financeiras.
Lanzana	1. Informações gerais e não financeiras; 2. Informações financeiras adicionais; 3. Análise e discussão de tendências e análise gerencial; 4. Riscos, criação de valor e projeções.
Bhojraj, Blacconiere e D'Souza	1. Informações estratégicas; 2. Informações financeiras; 3. Informações gerais e não financeiras.

Fonte: Adaptado de MILANI FILHO (2008, p. 6).

Em relação aos itens de divulgação obrigatória, Milani Filho (2008) tomou por base as normas do Conselho Federal de Contabilidade para as entidades sem fins lucrativos, relacionadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Itens de divulgação obrigatória para entidades sem fins lucrativos

Itens obrigatórios	NBC-T
Disponibilização das demonstrações contábeis aos seus usuários	6.1.1.1
Publicação na imprensa oficial ou privada, em qualquer de suas modalidades	6.1.1.2
Remessa das demonstrações contábeis a todos os interessados	6.1.1.2
Comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição	6.1.1.2
Publicação das Notas Explicativas	6.2.2.1
Segregação de contas de receitas e despesas por atividades	10.19.2.5
Informações sobre os critérios de apuração das receitas e despesas	10.19.3.3
Demonstração das isenções previdenciárias (INSS)	10.19.3.3

Itens obrigatórios	NBC-T
Montante das subvenções recebidas	10.19.3.3
Descrição das condições (taxas, prazos etc.) das obrigações de longo prazo	10.19.3.3

Fonte: Adaptado de Milani Filho (2008, p. 8).

Com o objetivo de verificar as práticas de custeio da instituição, utilizou-se o questionário construído por Limongi, Imeton e Laffin (2007), que investigaram os sistemas de custeio utilizados por organizações do Terceiro Setor.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O relatório do presente estudo de caso foi organizado nas seguintes seções: Análise inicial do caso; Análise do sistema de custeio na organização; Análise do *disclosure* voluntário na organização; Análise do *disclosure* obrigatório na organização; e comentários à proposição da pesquisa.

4.1 Análise inicial do caso

O relatório preliminar da pesquisa foi desenvolvido com base nas recomendações de Yin (2005), servindo como suporte para a fase de coleta de dados, permitindo ao pesquisador considerar a realidade dos fatos levantados, sem dispensar os efeitos de situações passadas, considerando as possíveis relações causais entre fatos presentes e passados.

Por meio da entrevista realizada com o contador da organização, foi possível coletar algumas informações relevantes com relação aos aspectos financeiro, tributário e de captação de recursos da entidade referente aos três últimos exercícios sociais.

A situação financeira da entidade apresentou estabilidade nos últimos três exercícios, haja vista, não sofrer com atraso no pagamento de funcionários e fornecedores.

Ainda nessa linha, são realizados empréstimos e financiamentos anuais para a realização do pagamento do 13º salário dos funcionários. A organização está adimplente com suas dívidas.

Na esfera tributária, a entidade goza das respectivas isenções decorrentes de sua atividade filantrópica, porém, em relação aos tributos retidos na fonte, como, por exemplo: Imposto de Renda, Contribuições Previdenciárias e Sociais, a entidade deixou de recolher, estando inadimplente com o poder público. Esses tributos correspondem mensalmente, em média, a um montante de setenta mil reais.

Para melhor detalhamento da realidade econômico-financeira da organização, os Quadros 3 e 4 mostram o Balanço Social e a Demonstração do Superávit/Déficit do Exercício dos três últimos exercícios contábeis, *in verbis*:

Quadro 3 - Balanço Patrimonial

ATIVO	2011	2010	2009
CIRCULANTE			
DISPONÍVEL	241.418,33	344.376,87	288.935,03
DEVEDORES POR HOSPITALIZAÇÕES	1.163.035,34	1.037.444,47	728.051,87
CRÉDITOS	140.264,59	240.289,97	158.830,13
ESTOQUES	93.121,49	88.168,11	90.243,03
OUTROS CRÉDITOS	1.400,00	1.400,00	1.400,00
TOTAL DO ATIVO CIRCULANTE	1.639.239,75	1.711.679,42	1.267.460,06
NÃO CIRCULANTE			
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	51.098,96	67.030,21	55.408,58
INVESTIMENTOS	3.736,82	19.694,47	24.894,47
IMOBILIZADO	5.382.089,23	5.298.325,89	5.094.615,62
DEPRECIACÕES	(953.629,02)	(809.519,52)	(705.714,21)
TOTAL DO ATIVO NÃO CIRCULANTE	4.483.295,99	4.575.531,05	4.469.204,46
TOTAL DO ATIVO	6.122.535,74	6.287.210,47	5.736.664,52
PASSIVO			
CIRCULANTE			
DUPLICATAS A PAGAR	780.037,67	787.851,25	802.389,95
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	573.864,27	691.555,67	888.545,04
OBRIGAÇÕES SOCIAIS	606.627,25	577.961,42	451.173,41
OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS	612.975,55	649.705,43	619.890,54
OUTRAS OBRIGAÇÕES A PAGAR	1.042.147,66	1.049.492,48	903.419,77
BANCOS CONTA CREDORA	-	-	3,09
CONTAS A PAGAR	-	-	-
TOTAL DO PASSIVO CIRCULANTE	3.615.652,40	3.756.566,25	3.665.421,80
PASSIVO			
NÃO CIRCULANTE			
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	309.996,18	333.952,38	333.952,38
TOTAL DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE	309.996,18	333.952,38	333.952,38
PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
PATRIMÔNIO SOCIAL	(1.710.362,65)	(2.231.370,59)	(2.298.191,20)
SUBVENÇÕES P/ ATIVO PERMANENTE			
REFORSUS	347.957,45	347.957,45	347.957,45
CENTRO GERAL DO DÍZIMO - SP	22.640,11	22.640,11	22.640,11
MINISTÉRIO DA SAÚDE - FNS	1.225.167,44	1.225.167,44	1.225.167,44
PREFEITURA MUNICIPAL	19.825,38	19.825,38	19.825,38
DOAÇÕES PARA ATIVO IMOBILIZADO	1.318,00	1.318,00	1.318,00
TOTAL DE SUBVENÇÕES P/ ATIVO PERMAN.	1.616.908,38	1.616.908,38	1.616.908,38
RESERVAS DE REAVALIAÇÃO			
REAVALIAÇÃO DE ATIVOS PRÓPRIOS			
IMÓVEL	1.283.753,52	1.283.753,52	1.283.753,52
EDIFICAÇÕES	1.555.716,67	1.555.716,67	1.555.716,67
(-) REVERSÃO DE REAVALIAÇÃO	(549.324,08)	(487.717,64)	(426.111,20)
TOTAL REAVALIAÇÃO DE ATIVOS PRÓPRIOS	2.290.146,11	2.351.752,55	2.413.358,99
SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO			
AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	228.981,28	464.784,94	-
SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO	-	-	5.214,17
(-) DÉFICIT DO EXERCÍCIO	(228.785,96)	(5.383,44)	-
TOTAL SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO	195,32	459.401,50	5.214,17
TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.196.887,16	2.196.691,84	1.737.290,34
TOTAL DO PASSIVO	6.122.535,74	6.287.210,47	5.736.664,52

Fonte: Demonstrações contábeis da entidade (publicada).

Quadro 4 - Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício

	2011	2010	2009
RECEITA OPERACIONAL BRUTA			
VENDA DE MERCADORIAS E SERVIÇOS			
VENDAS DA FARMÁCIA	2.623.131,12	2.102.896,42	1.800.986,34
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	1.799.300,67	2.104.323,01	2.330.529,15
RECEITAS DE DOAÇÕES	352.628,05	616.165,84	172.706,19
TOTAL RECEITA OPERACIONAL BRUTA	4.775.059,84	4.823.385,27	4.304.221,68
(-) CUSTO DAS VENDAS E SERVIÇOS			
CUSTO DA FARMÁCIA E SERVIÇOS PRESTADOS	(4.149.043,80)	(4.595.625,75)	(4.302.832,82)
TOTAL DO CUSTO DAS VENDAS	(4.149.043,80)	(4.595.625,75)	(4.302.832,82)
= RESULTADO BRUTO	626.016,04	227.759,52	1.388,86
(-) DESPESAS OPERACIONAIS			
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	(107.371,97)	(115.250,55)	(128.025,91)
DESPESAS COM PESSOAL	(498.145,53)	(567.051,11)	(503.026,94)
RESULTADOS FINANCEIROS LÍQUIDOS	(72.817,91)	(112.429,44)	6.642,34
SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS	(125.218,34)	(73.874,30)	(77.840,43)
MANUTENÇÃO DO IMOBILIZADO	(72.158,39)	(35.115,08)	(21.811,45)
CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES	(15.594,22)	(9.542,72)	(452,86)
IMPOSTOS E TAXAS	(25.158,19)	(13.324,96)	(3.586,07)
TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS	(916.464,55)	(926.588,16)	(728.101,32)
= RESULTADO OPERACIONAL	(290.448,51)	(698.828,64)	(726.712,46)
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS			
RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	71.662,55	693.445,20	731.926,63
(-) DESPESAS NÃO OPERACIONAIS	(10.000,00)	-	-
TOTAL DOS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	61.662,55	693.445,20	731.926,63
(=) SUPERÁVIT OU DÉFICIT DO EXERCÍCIO	(228.785,96)	(5.383,44)	5.214,17

Fonte: Demonstrações contábeis da entidade (publicada).

4.2 Análise do Sistema de Custeio na Organização

Ao analisar as respostas obtidas por meio do questionário aplicado ao contador da entidade, foi possível identificar o sistema de custeio utilizado na organização. Quando questionado sobre o método de custeio utilizado no gerenciamento da entidade, obteve-se a seguinte resposta “Custeio por absorção. Os custos dos departamentos de apoio e auxiliares serão rateados para os centros de custos que geram receita”.

Em adição divulgou-se a informação de que há um departamento exclusivo responsável pelo controle de custos na entidade, cuja função é auxiliar na geração de informações que sirvam como instrumento para a tomada de decisões e para a geração de números confiáveis que permitam avaliar os custos dos serviços desenvolvidos.

Especificamente em relação ao propósito da contabilidade de custos na organização, segundo o contador, ela presta-se a “identificar, mensurar e controlar os custos dos serviços prestados pelo hospital”. Ainda nesta linha de considerações, essa contabilidade permite “criar uma base de sustentação para negociação com operadoras de planos de saúde, e verificar o ponto de equilíbrio para a gestão dos custos *versus* receitas”.

Na organização estudada, o principal solicitador de informações sobre análises de custo é a direção do hospital, que as utiliza para análise e controle de receitas e despesas.

Essas informações são obtidas por meio de um *software* específico, denominado SP Data, que realiza somente funções básicas de controle de custos, como, por exemplo, controle de requisições e estoque de materiais. Outras informações são obtidas manualmente por meio de relatórios, requisições, cujos dados são transferidos para planilhas eletrônicas do *software* Excel.

De forma geral, o sistema de custeio da organização é voltado, em maior importância, para o controle financeiro relacionado aos convênios firmados. Segundo o contador da entidade, para fins de controle gerencial, “o sistema utilizado carece de melhorias, pois pouca informação é obtida no que se refere a fatores estratégicos ou críticos”.

4.3 Análise do *disclosure* voluntário na organização

Por meio de entrevista realizada na organização, identificou-se que os principais meios de prestação de contas são: o relatório anual de atividades e as demonstrações contábeis publicadas anualmente.

De forma geral, na prestação de contas anual, a história da entidade e os eventos importantes do ano são divulgados no relatório de atividades. Neste relatório os serviços prestados são segregados de acordo com sua natureza no plano de contas contábil.

Em complemento, o relatório anual divulga também as metas e o objetivos da organização em relação à sua atividade-fim.

No que tange aos investimentos em recursos humanos, é elaborado um relatório circunstanciado de atividades, em que essas informações são detalhadas e disponibilizadas a alguns órgãos, como, por exemplo: ao Ministério da Saúde, ao Ministério da Justiça e à Secretaria Municipal de Saúde.

As informações de custos de captação de recursos, e as respectivas receitas são divulgadas por meio das demonstrações contábeis.

Os recursos vinculados são evidenciados por meio de relatórios próprios, documentos comprobatórios e notas explicativas.

Mediante a impossibilidade de se analisar o relatório anual de prestação de contas da entidade, a comparação com as teorias sobre o *disclosure* voluntário, levantadas por Milani Filho (2008), fica um tanto prejudicada, haja vista que a única fonte em que se pode verificar algumas dessas informações foram as notas explicativas da entidade.

Nas notas explicativas, as informações relacionadas aos resultados históricos, projeções, análises, informações estratégicas, riscos, criação de valor e informações não financeiras praticamente não foram divulgadas.

Em relação a um maior detalhamento de informações voluntárias na prestação de contas, o contador da entidade comenta que, “se fosse detalhado em nota explicativa o quanto um hospital recebe do Sistema Único de Saúde (SUS) por atendimento realizado em comparação ao quanto se gasta efetivamente, possivelmente os cidadãos poderiam ficar mais sensibilizados com a questão dos serviços públicos de saúde e mais propensos para efetuar doações. No entanto, a divulgação de informações dessa natureza poderia gerar um desgaste político junto aos (sic) órgãos governamentais que contribuem com subvenções”.

4.4 Análise do *disclosure* obrigatório na organização

A organização não dispõe de um setor contábil interno. A contabilidade é efetuada utilizando serviço terceirizado, desenvolvido por um escritório de prestação de serviços contábeis. A publicação de suas demonstrações contábeis e a disponibilização aos usuários interessados ocorre em publicação anual, por meio de imprensa privada.

De forma geral os principais usuários externos das informações contábeis são instituições financeiras e entidades públicas com interesse direto na prestação de contas. Anualmente é realizada uma convocação, via jornal, em que se convida para a realização da assembleia de prestação de contas.

Na assembleia anual as demonstrações são apresentadas e o contador da entidade comenta os fatos relevantes listados em notas explicativas, bem como detalha as receitas e as despesas por atividade.

No contexto das notas explicativas publicadas pela entidade, são divulgadas as isenções previdenciárias e as subvenções, porém as taxas e os prazos das obrigações de longo prazo não são divulgados. Outros aspectos, como o histórico da entidade, os critérios de apuração das receitas, o montante das doações e subvenções, o número de atendimentos realizados (gratuidades) e os critérios de depreciação do ativo imobilizado também são componentes das notas explicativas.

Quando questionado sobre a divulgação dos fatores críticos de sucesso, o contador da organização informou que não são divulgados publicamente, fato este que pode ser comprovado pelas demonstrações publicadas.

Em relação aos recursos vinculados da organização, quando se perguntou ao contador a forma como são evidenciados, ele respondeu que isso ocorre “por meio de relatórios próprios e documentos comprobatórios”. Porém, ao triangular as informações com as demonstrações contábeis no Quadro 3, verifica-se que, em função da divulgação apenas do total dos grupos contábeis, não é possível verificar se existem ativos disponíveis segregados por recursos vinculados, e as notas explicativas não detalham a aplicação desses recursos.

Observou-se, nas demonstrações contábeis da organização, que estas se assemelham em característica àquelas citadas por Junior e Varela (2007, p. 2), pois carregam em sua estrutura traços das demonstrações das entidades com fins lucrativos.

Em relação aos itens de divulgação obrigatória, levantados no trabalho de Milani Filho (2008), o único item não divulgado pela organização refere-se às condições das taxas e prazos das obrigações de longo prazo. Outro fator observado que poderia ser melhor divulgado é a segregação de contas de receitas e despesas por atividades.

Dessa forma, as demonstrações contábeis publicadas pela organização atendem a fins obrigatórios, contudo, quando relacionadas à Teoria da Demanda em sua função de captação de recursos, podem prejudicar melhor análise de um potencial doador que utilize as demonstrações contábeis para verificar a transparência e a qualidade dos números e fatos divulgados pela entidade.

4.5 Comentários à proposição da pesquisa

Mediante a análise da entrevista realizada, a seguinte proposição da pesquisa: **(i) Como as práticas de custeio de uma organização sem fins lucrativos se relaciona com a *accountability* desta?** apresentou uma relação significativa apenas para a divulgação de informações obrigatórias (*compliance*), pois o sistema de custeio da instituição foca mais o controle de receitas e despesas relacionadas aos convênios firmados a objetivos estratégicos voltados para a melhoria de processos internos.

Assim, a presente pesquisa foi limitada pela análise de caso único, que impossibilita a realização de comparações com realidades análogas, sendo também prejudicada pelo fato de a entidade, por motivos não divulgados, não permitir a análise do relatório anual de atividades, que também não é publicado em veículos coletivos de informação.

Outro aspecto limitador encontrado refere-se à impossibilidade de se investigar *in loco* as práticas de custeio informadas pelo entrevistado. Tal situação poderia enriquecer em detalhes os achados da pesquisa, bem como oferecer subsídios para mais inferências científicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou, à luz da Teoria da Demanda, verificar o funcionamento das práticas de custeio em uma organização sem fins lucrativos e a relação com a *accountability* desta.

Os achados da presente pesquisa relacionam-se a inferências de outros trabalhos, especificamente em relação às características das demonstrações contábeis das organizações do Terceiro Setor.

Quanto à Teoria da Demanda e seu efeito na captação de recursos das organizações do Terceiro Setor, é possível inferir que essas organizações carecem de melhores sistemas gerenciais que possibilitem a geração de informações específicas de suas atividades, refletindo não somente informações quantitativas, mas também informações qualitativas que detalhem a qualidade dos serviços prestados em relação aos recursos obtidos.

Na organização pesquisada, os programas de captação de recurso, apesar do tempo de atividade da organização, ainda estão num estágio embrionário. Assim a preocupação da entidade está mais concentrada na prestação de contas obrigatórias (*compliance*), do que ao desenvolvimento de mecanismos de captação de recursos vinculados à maior transparência social (*accountability*).

Por fim, a teoria abordada nesta pesquisa parece ser mais eficaz para organizações preocupadas com a qualidade de sua prestação de contas, em que os detalhes de suas operações são levados ao público de forma permanente e irrestrita.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antonio Carlos Carneiro de. **Terceiro Setor: História e Gestão de Organizações**. São Paulo: Summus, 2006.

ARRUDA, Leila Lúcia; VOESE, Simone Bernardes. Utilização de Ferramentas Gerenciais e Controle de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: Um Estudo nas Redes Metrológicas Estaduais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: 2009.

BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Everaldo Leonel de. Estudo da Adequação dos Controles de Gestão às Contingências Ambientais em Empresa Familiar do Ramo de Papel e Celulose. In: XI CONGRESSO SEMEAD, 11., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2008.

BHOJRAJ, Sanjeev; BLACCONIERE, Walter G.; D'SOUZA; Julia D. Voluntary Disclosure in a Multi-Audience Setting: An Empirical Investigation. **The Accounting Review**, v. 79, n. 4, p. 921-947, 2004.

BORGES, Andréia; SILVA, Tania Moura da. O Custeio ABC Aplicado Em Instituições Filantrópicas de Ensino. **Sociais e Humanas**, jan./dez. 2000.

_____. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

BOTOSAN, Christine A. Disclosure Level and the Cost of Equity Capital. **The Accounting Review**, v. 72, n. 3, p. 323-349, 1997.

BRIMSON, James A. **A Contabilidade por Atividades: Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo, Atlas, 1996.

BUCKMASTER, Natalie. Associations Between Outcome Measurement, Accountability and Learning for Now-Profit Organizations. **The International Journal of Public Sector Management**, v. 12, n. 2, p. 186-197, 1999.

CRAMPTON, Peter; WOODWARD, Alistair; DOWELL, Anthony. The Role of The Third Sector in Providing Primary Care Services – Theoretical and Policy Issues. **Social Policy Journal of New Zealand**, issue, 17, dec. 2001.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. **A Relevância da Informação Contábil para os Investidores Sociais Privados de Entidades do Terceiro Setor no Brasil: Uma Investigação Empírica**. 156 f. Tese (Tese de Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade: Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, USP, São Paulo, 2010.

DAL VESCO, Delci Grapegia; SANTOS, Alexandre Corrêa dos; SCARPIN, Jorge Eduardo. Uma Análise do Campo Científico em Pesquisas com a Temática “Terceiro

Setor” no Brasil, sob a Perspectiva de Redes Sociais. In: CONGRESSO ANPCONT, 5., 2011, Vitória. **Anais...**, Vitória: 2011.

EBSEN, Kamille Simas; LAFFIN, Marcos. Terceiro Setor e Contabilidade: Compilações de uma Pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 1, p. 11-28, jan./jun. 2004.

ENG, L. L.; MAK, Y. T. Corporate Governance and Voluntary Disclosure. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 22, n. 4, p. 325-345, jul./aug. 2003.

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. Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FISCHER, Rosa Maria; FISCHER, André L. O dilema das ONGS. In: Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, EnANPAD 18., **Anais...** 18 EnANPAD. Curitiba: AnPAD, 1994.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. **Desafios da Parceria Governo Terceiro Setor**. Escola de Serviço Social da UFRJ, abr. 1998.

FLETCHER, Anne; GUTHRIE, James; STEANE, Peter; ROOS, Göran; PIKE, Stephen. Mapping Stakeholder Perceptions for a Third Sector Organization. **Journal of Intellectual Capital**, v. 4, n. 4, p. 505-527, 2003.

FONSECHI, Juliana Grigol; et al. Estudo de Caso sobre os Custos de Saúde e seus Impactos em uma Instituição Filantrópica de Amparo ao Idoso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. Atlas, 5 ed. São Paulo. 2010.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual do Sistema de Informação de Gestão Econômica**: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FEA/USP. São Paulo: FEA/USP, 1989.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

HAIL, Luzi. The Impact of Voluntary Corporate Disclosures on the Ex-ante Cost of Capital for Swiss Firms. **European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 741-773, 2002.

HANSMANN, Henry. Economic Theories of Nonprofit Organization. In: **The Nonprofit Sector: A Research Handbook**. Powell, Walter W. New Haven: Yale University Press, 1987. Disponível em: <<http://www.ppge.ufrgs.br/giacomo/arquivos/eco02072/hansmann-1987.pdf>> Acesso em: 07 ago. 2011.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil**. Estudos e Pesquisas Informação Econômica número 8. Rio de Janeiro. 2008. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/fasfil.pdf>> Acesso em: 20 jul. 2011.

JACOBS, Fred A.; MARUDAS, Nicholas P.. The Combined Effect of Donation Price and Administrative Inefficiency on Donations to Nonprofit Organizations. **Financial Accountability & Management**, Oxford, v. 25, n. 1, p. 33-53, feb. 2009.

JAMES, E. The Nonprofit Sector in Comparative Perspective. In: POWELL, W. (ed.). **The Nonprofit Sector**, A Research Handbook, Yale University Press, New Haven. 1987.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro, Campus, 1996.

JÚNIOR, Alcides Bettiol; VARELA, Patrícia Siqueira. Demonstrações Contábeis para Instituições do Terceiro Setor: Um Estudo do Statement of Financial Accounting Standards Nº. 117 (FAS 117). In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2007.

KINGMA, Bruce R. Public Good Theories of the Non-Profit Sector: Weisbrod Revisited. **Voluntas**, v. 8, n. 2, p. 135-148, 1997.

LANZANA, Ana Paula. **Relação entre Disclosure e Governança Corporativa das Empresas Brasileiras**. São Paulo, 2004. 154ffs. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2004.

LIMONGI, Bernadete; IMETON, Luciana da Silva; LAFFIN, Marcos. Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicase em cidades catarinenses. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: 2007.

LONGO, Caroline Ferreira de Paula; LEAL, Edvalda Araujo; MEDEIROS, Cintia Rodrigues de Oliveira. A Gestão de Custos no Terceiro Setor: Um Estudo de Caso. In: Anais de Congresso, SEMEAD, 12., São Paulo, **Anais...** SEMEAD, XII, São Paulo, 2009.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: Um Estudo das Práticas Adotadas por

Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.2, n.1, p. 42-60, jan./abr. 2006.

MARCUELLO, Carmen; SALAS, Vicente. Nonprofit Organizations, Monopolistic Competition, and Private Donations: Evidence from Spain. **Public Finance Review**. Thousand Oaks, v. 29, p. 183-207, may, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso: Uma Estratégia de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. ed. Atlas: São Paulo, 2007.

MARTINS, Orleans Silva; NETO, Carlos Pedrosa; ARAÚJO, Aneide Oliveira. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: Um Estudo de Caso no Estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008.

MARUDAS, Nicholas Peter; JACOBS, Fred A. Determinants of Charitable Donations to Large U.S. Higher Education, Hospital, and Scientific Research NPOs: New Evidence from Panel Data. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, Manchester, v. 15, n. 2, p. 157-179, jun. 2004.

MARUDAS, Nicholas Peter. **Effects of Large Non-Profit Organization Financial Disclosures on Private Donor Giving**. Dissertation (Doctor of Philosophy) - Robinson College of Business, Georgia State University, Georgia, 2001. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em: 18 jul. 2006.

MILANI FILHO, Marco Antonio F. Transparência e Opacidade no Terceiro Setor: A Divulgação Financeira de Organizações Filantrópicas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba: Congresso Brasileiro de Custos, 2008. CD-ROM.

NETO; Alexandre Assaf; ARAÚJO, Adriana Maria Procópio; FREGONEZI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. Gestão Baseada em Valor Aplicada ao Terceiro Setor. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, Edição Comemorativa, p. 105-118, set. 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo.; SLOMSKI, Valmor.; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As Publicações Acadêmicas da Pesquisa Contábil no Brasil, no Âmbito das Organizações do Terceiro Setor. **REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 1, art. 2, p. 24-46. jan/abr. 2008.

OKTEN, Cagla; WEISBROD, Burton A. Determinants of Donations in Private Nonprofit Markets. **Journal of Public Economics**, Amsterdam, v. 75, n. 2, p. 255-272, feb. 2000.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. **Gestão de Custos**. Coleção Gestão Empresarial - Gestão de Custos, FAE Centro Universitário e Gazeta do Povo, 2002.

PRESTON, L.E.; DONALDSON, T. Stakeholder Management and Organizational Wealth, **Academy of Management Review**, vol. 24, n. 4, p. 619. 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

ROCHA, Wellington. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Gestão Estratégica**. 1995. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 1999.

_____. **Gestão Estratégica**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.

SALAMON, Lester M. A Emergência do Terceiro Setor. Uma Revolução Associativa Global. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 33, n. 1, p. 5-11, jan./mar. 1998.

SANDRIN, Marília Faim; FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. Apuração, Mensuração e Análise dos Custos de Entidades Filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: 2010.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 41-68, jan./mar. 2010.

TEIXEIRA, R. F. Discutindo o Terceiro Setor sob o Enfoque de Concepções Tradicionais e Inovadoras da Administração. **Caderno de Pesquisa em Administração**. São Paulo, v. 11, n. 1, p. 1-15, jan./mar. 2004.

WEISBROD, Burton A. **Towards a Theory of the Nonprofit Sector**. In: E. Phelps (ed.) *Altruism, Morality and Economic Theory*, Russell Sage, New York, 1975.

_____. **The Nonprofit Economy**, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1988.

_____. DOMINGUEZ, Nestor D. Demand for Collective Goods in Private Nonprofit Markets: Can Fundraising Expenditures Help Overcome Free Rider Behavior? **Journal of Public Economics**, Amsterdam, v. 30, n. 1, p. 83-96, jun. 1986

ZACARIAS, Fábio Lucio Braidio; LEONARDO, Vera Sirlene; BORINELLI, Márcio Luiz; SILVA, Almir Teles da. Proposta de Apuração e Evidenciação de Custos em

Entidades do Terceiro Setor: Aplicação do Custeio Integral em uma Instituição de Longa Permanência de Idosos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba: 2008.