

Custos aplicados ao terceiro setor: levantamento exploratório da produção científica no Congresso Brasileiro de Custos

Andréa Cristina Trierweiller (UFSC) - andreatri@gmail.com

Débora Spenassato (UFSC) - debospenassato@gmail.com

Blênio César Severo Peixe (UFPR) - bleniocsp@gmail.com

Adriana Maria Miguel Peixe (UFPR) - ammp5196@gmail.com

Antonio Cezar Bornia (UFSC) - cesar.bornia@gmail.com

Lucila Maria de Souza Campos (UFSC) - lucila.campos@ufsc.br

Resumo:

A realização de análises bibliométricas é fundamental para vislumbrar características da produção científica em determinada área. Este trabalho objetiva realizar uma análise bibliométrica dos artigos publicados na área temática “Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor”, especificamente, o tema terceiro setor, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), de 2004 a 2013. Dentre os resultados, tem-se: distribuição dos artigos do portfólio no congresso por ano; número de autores por artigo; métodos aplicados nos artigos. Em relação aos métodos, a maioria dos artigos apresenta abordagem quantitativa, 61,54% são levantamentos documentais, 51,28% do tipo survey/campo, apenas 5,13% são estudos bibliométricos. Quanto à universidade de filiação do 1º. autor, a USP está em 1º. lugar, seguida pela UNB; a predominância é para 02 autores por artigo. Como oportunidade de pesquisa, sugere-se o estudo sobre o nível de disclosure de organizações do terceiro setor, nos seus diversos ramos de atividade – Instituições educacionais, Hospitais, Associações de Catadores, dentre outras – para identificação dos fatores que influenciam a divulgação de suas informações. E ainda, em relação à própria bibliometria, sugere-se expandir a análise sistêmica para os artigos utilizados nas referências do portfólio com levantamento mais abrangente em periódicos científicos nacionais e internacionais. A partir de um recorte das publicações do CBC foi possível demonstrar a importância e necessário desenvolvimento do estudo das organizações do terceiro setor.

Palavras-chave: Congresso brasileiro de custos. Terceiro setor. Análise bibliométrica.

Área temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

Custos aplicados ao terceiro setor: levantamento exploratório da produção científica no Congresso Brasileiro de Custos

Resumo

A realização de análises bibliométricas é fundamental para vislumbrar características da produção científica em determinada área. Este trabalho objetiva realizar uma análise bibliométrica dos artigos publicados na área temática “Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor”, especificamente, o tema terceiro setor, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), de 2004 a 2013. Dentre os resultados, tem-se: distribuição dos artigos do portfólio no congresso por ano; número de autores por artigo; métodos aplicados nos artigos. Em relação aos métodos, a maioria dos artigos apresenta abordagem quantitativa, 61,54% são levantamentos documentais, 51,28% do tipo *survey/campo*, apenas 5,13% são estudos bibliométricos. Quanto à universidade de filiação do 1º. autor, a USP está em 1º. lugar, seguida pela UNB; a predominância é para 02 autores por artigo. Como oportunidade de pesquisa, sugere-se o estudo sobre o nível de *disclosure* de organizações do terceiro setor, nos seus diversos ramos de atividade – Instituições educacionais, Hospitais, Associações de Catadores, dentre outras – para identificação dos fatores que influenciam a divulgação de suas informações. E ainda, em relação à própria bibliometria, sugere-se expandir a análise sistêmica para os artigos utilizados nas referências do portfólio com levantamento mais abrangente em periódicos científicos nacionais e internacionais. A partir de um recorte das publicações do CBC foi possível demonstrar a importância e necessário desenvolvimento do estudo das organizações do terceiro setor.

Palavras-chave: Congresso brasileiro de custos. Terceiro setor. Análise bibliométrica.

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

1 Introdução

O levantamento de referencial teórico sobre um tema e, conseqüentemente, a realização de análises bibliométricas e sistêmicas, são essenciais para vislumbrar as particularidades da produção científica em certa área de interesse. Sendo assim, este artigo tem como objetivo realizar uma análise sistêmica dos artigos publicados na área temática Custos aplicados ao setor privado e Terceiro Setor, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), de 2004 a 2013. Cabe destacar que, de 2004 a 2010 esta área temática era denominada “Gestão de custos nas empresas do Terceiro Setor”; a partir de 2011, passa a se chamar “Custos aplicados ao setor privado e Terceiro Setor”. Dessa forma, houve uma ampliação e, assim, para preservar o foco no Terceiro Setor, decidiu-se por fazer uma leitura dos títulos e, quando necessário, dos resumos, para selecionar somente os artigos relacionados ao Terceiro Setor.

As organizações do Terceiro Setor parecem estar numa espécie de limbo quanto a sua classificação, entendimento e profissionalização da gestão. Não são organizações privadas, pois não visam o lucro, mas também não estão vinculadas ao Estado, elas emanam da sociedade em função de uma causa, para suprir uma lacuna deixada pelos outros setores.

Galdolfi et al. (2008, p. 04-05) destacaram esta questão do estigma do lucro e da necessidade atual de instrumentalização das organizações do Terceiro Setor por meio da adequação das ferramentas gerenciais utilizadas nas empresas, que podem conduzir essas

organizações a um novo patamar de ação administrativa. Os autores recorrem a Drucker (1994, p. 04): “vinte anos antes, *management* era uma palavra para empresas – as ONG’s tinham orgulho de estar livres do pecado da comercialização.”

Diante disso, os autores do portfólio confirmam o amadorismo da gestão das organizações do Terceiro Setor, mas trazem à tona propostas para a aplicação de ferramentas gerenciais, dentre elas, a apuração e controle dos custos, alcançando, em alguns casos, as preocupações com a gestão estratégica de custos e, por conseguinte, o suporte à tomada de decisão dos gestores. Os motivos para o amadorismo do setor são inúmeros, que por sua própria natureza, tem seu fundamento no trabalho voluntário, em uma causa social, ou ainda, nas instituições religiosas.

Como resultado das buscas nos anais do CBC, constatou-se que há um artigo de Souza et al. (2013), que realizou uma bibliometria, com o levantamento de artigos, no período de 1994 a 2012, publicados no CBC, que possuíam como foco, o Terceiro Setor. Os autores declararam que fizeram o levantamento em todas as áreas temáticas do CBC, obtendo um universo de 150 artigos, sendo selecionados 56 artigos para análise, por julgarem que abordavam diretamente o assunto: Terceiro Setor. É importante a contribuição de Souza et al. (2013) para o entendimento do panorama de pesquisas no Terceiro Setor, que destacam alguns trabalhos com foco no Terceiro Setor, dentre eles: Paula et al. (2010); Serra, Figueiredo e Almeida (2013). E ainda, Dani, Dal Vesco e Scarpin (2011), que analisaram a produção científica sobre contabilidade do Terceiro Setor em periódicos internacionais, de 2006 a 2010.

A justificativa para a realização de mais uma bibliometria – a qual também usou os anais do CBC – está assentada na importância da atualização deste material. Pois, no presente artigo, abordam-se os anais de 2013 do CBC (ainda não disponíveis, quando da pesquisa de Souza et al. (2013) bem como, recorre-se a artigos de periódicos internacionais recentes, como pano de fundo para embasar as constatações levantadas nos artigos do portfólio.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: (1) Introdução; (2) Metodologia; (3) Resultados e discussão dos artigos do portfólio, e (4) Considerações finais.

2 Metodologia

Esta pesquisa tem abordagem exploratória e descritiva. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica sendo que, seu delineamento metodológico pode ser resumido em seis etapas, conforme é apresentado na Figura 1. A base pesquisada foi os Anais do Congresso Brasileiro de Custos – CBC, período de 2004 a 2013, na área temática relativa ao Terceiro Setor. Conforme já mencionado na seção de Introdução, a área temática de interesse, a partir de 2011, passou a se chamar “Custos aplicados ao setor privado e Terceiro Setor”, o que acarretou em uma ampliação da área, pois custos aplicados ao setor privado abrange muitas temáticas que não são relativas somente ao Terceiro Setor. E, assim, para preservar o foco no Terceiro Setor, decidiu-se por fazer uma leitura dos títulos dos artigos a partir de 2011 e, quando necessário, dos resumos. Além disso, verificou-se que, há submissões equivocadas por parte dos autores dos artigos; ou seja, submissões em áreas divergentes do assunto tratado pela área temática, que acabam por serem aprovadas e assim, passam a figurar em uma área temática sem muita afinidade com o assunto em questão. Então, com esses critérios de busca e foco, foram obtidos 39 artigos (Etapas 1 e 2), que formam o portfólio de análise.

Os artigos do portfólio passaram, inicialmente, pela leitura dos títulos e resumos (Etapa 3). Em seguida, do texto completo (Etapa 4), momento em que foi focado o levantamento quantitativo, como por exemplo, % de autores por artigo, % de publicações por ano. E ainda, procedeu-se à análise com foco nas características de publicação da área (Etapa 5), o que possibilitou verificar as lacunas de pesquisa e assim, tecer as sugestões para

trabalhos futuros (Etapa 6).

O CBC pode ser considerado o principal evento nacional, ligado à área de custos empresariais e o maior divulgador da produção técnico-científica de custos e áreas afins. É organizado pela Associação Brasileira de Custos com periodicidade anual, desde 1994.

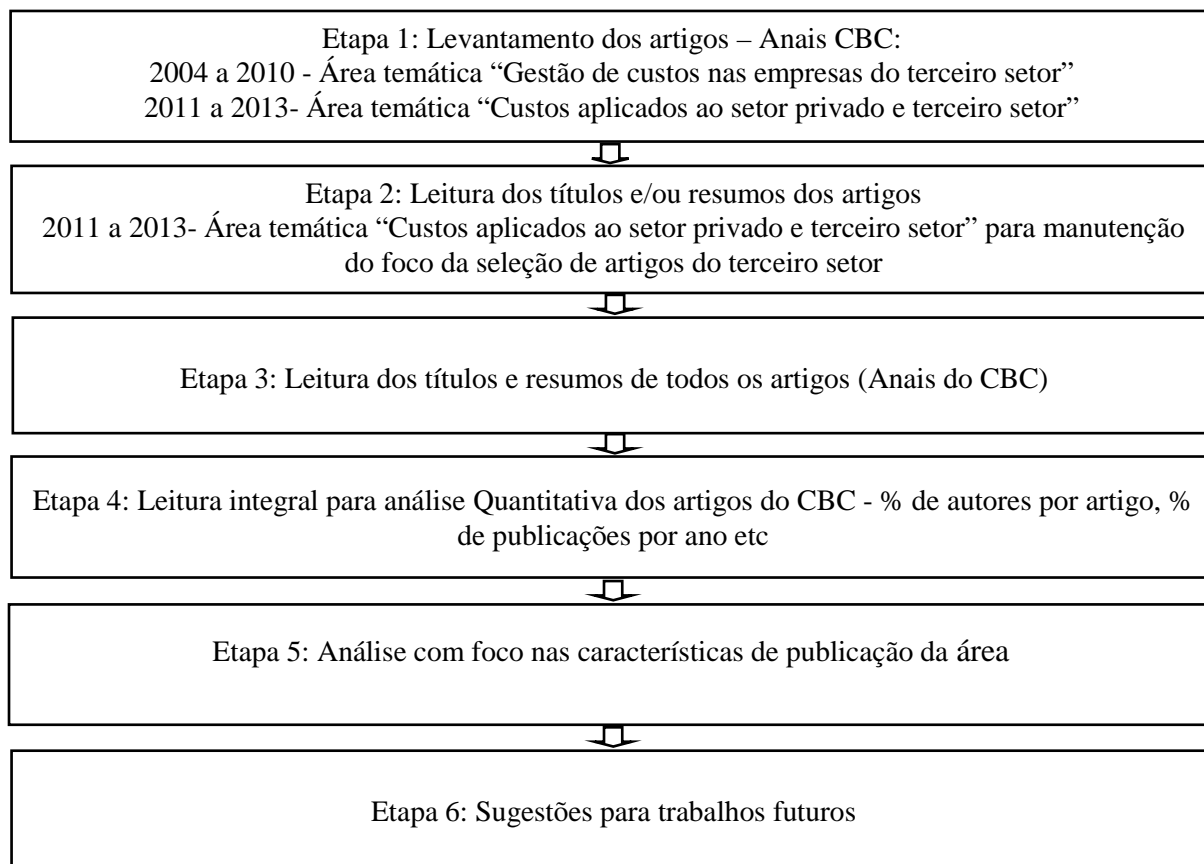


Figura 1 – Delineamento metodológico da pesquisa e sugestões para refinamento

A necessidade de levantamentos desse tipo é confirmada pelo crescimento da produção científica, estimulada pela expansão de cursos de graduação e pós-graduação, aumentando a exigência de qualidade das pesquisas científicas. Nesse contexto, os levantamentos bibliométricos e análises sistêmicas ganham importância.

Chagas et al. (2010) realizaram um estudo das publicações acadêmicas de pesquisas em Contabilidade sobre o Terceiro Setor no Brasil (2007 a 2009), a partir do trabalho de Olak, Alves e Slomski (2008) e afirmam que, ainda há muito a ser investigado sobre as organizações do Terceiro Setor, desde a forma de registro dos diferentes tipos de recursos, até a divulgação dos resultados obtidos com a aplicação desses recursos. Assim, a Contabilidade se traduz em um meio de reconhecer, mensurar e evidenciar os recursos, além de auxiliar na gestão e, conseqüentemente, demonstrar aos usuários o desempenho da organização.

Segundo Chagas et al. (2010), há carência na produção acadêmica sobre a temática do Terceiro Setor, os autores destacam alguns livros, artigos, dissertações e teses. Criticam que a maioria dos artigos apresentados nos congressos ou em revistas é originário de dissertações e teses, o que impacta na originalidade; ou seja, reduzindo o universo de análise das publicações na área. Os autores defendem que outras pesquisas sejam feitas para análise das publicações acadêmicas no Terceiro Setor.

3 Resultados e Discussão

A área temática selecionada para o estudo compreende um total de 39 artigos no período analisado. Analisando o conteúdo dos artigos, nota-se a preocupação dos autores em destacar a importância da profissionalização da gestão em organizações do Terceiro Setor bem como a apresentação de necessárias adequações para tal tipologia organizacional.

3.1 Resultados dos artigos do portfólio: análise quantitativa

Como resultados dos artigos do portfólio, identificou-se que, em relação ao método utilizado (Figura 2), a maioria apresenta abordagem quantitativa.

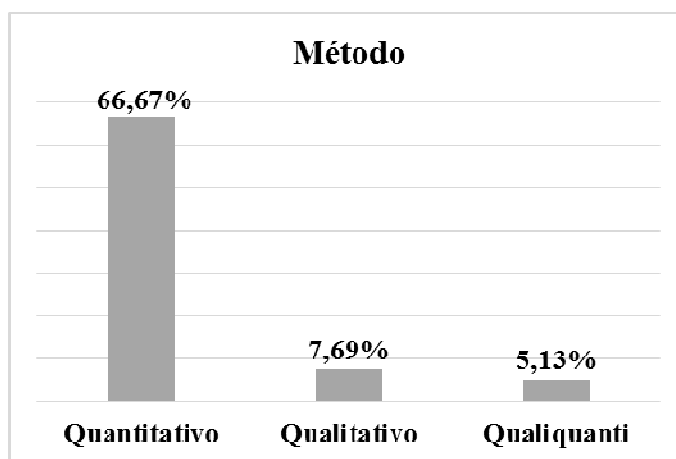


Figura 2 – Métodos utilizados nos artigos do portfólio

Quanto ao tipo de levantamento utilizado, cabe salientar que, um mesmo artigo pode apresentar mais de um método. Por exemplo, o artigo pode combinar o levantamento documental e *survey*. A Figura 3 demonstra que, 100% dos artigos apresentam levantamento bibliográfico, 61,54% são levantamentos documentais, 51,28% são do tipo *survey*/campo e, apenas 5,13% (2 artigos do portfólio) são estudos bibliométricos.

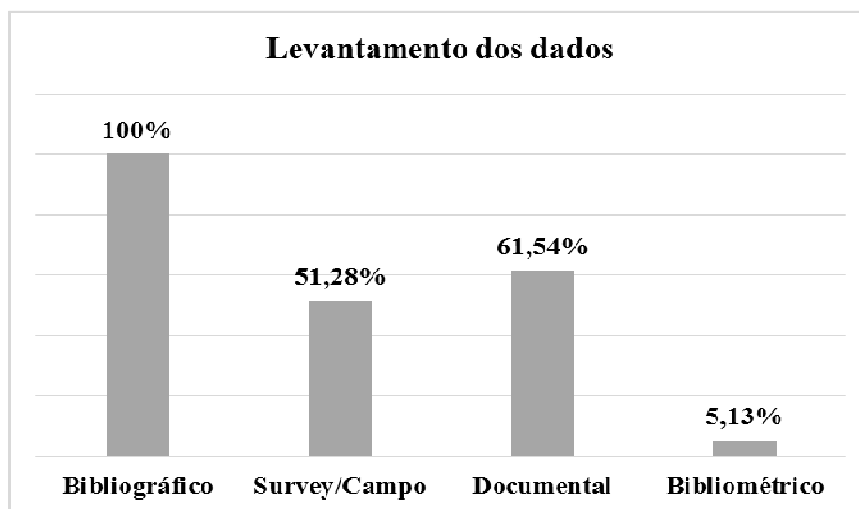


Figura 3 – Tipo de levantamento de dados utilizado nos artigos do portfólio

Quanto à distribuição dos artigos do portfólio por ano (Figura 4): o maior número de publicações ocorreu em 2005 e 2011, nos demais anos as publicações apresentam equilíbrio.

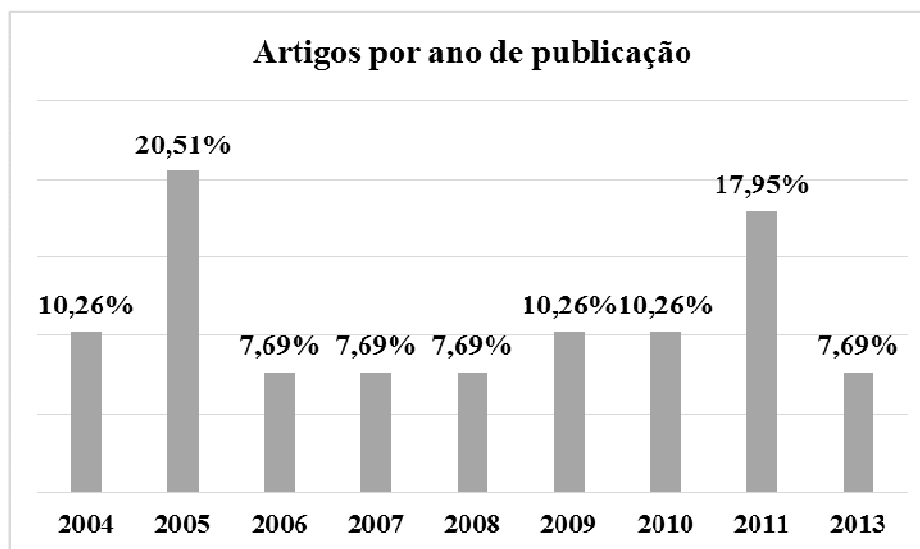


Figura 4 – Percentual de artigos por ano de publicação no portfólio

Quanto à filiação do 1º autor, na época da publicação do artigo (Figura 5): a USP é a instituição que aparece em 1º lugar, seguida pela UNB e empatadas, em 3º lugar, estão a UFSC e a UFU.

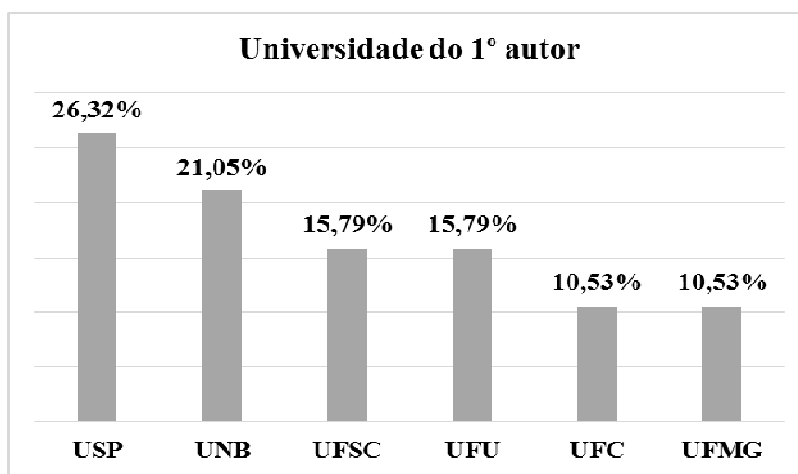


Figura 5 – Universidade a que o 1º autor estava filiado quando da publicação do artigo

Considerando o total de 39 artigos, há 101 autores, destes, 04 autores possuem 02 artigos no portfólio, os demais possuem apenas 01 artigo, seja como 1º autor ou co-autor (Tabela 1):

Autores	Anos
Martins, O. S.	2007 e 2009
Milani Filho, M. A. F.	2005 e 2008
Voese, S. B.	2009 e 2011
Pace, E. S. U.	2 artigos em 2011

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 1 – Autores dos 39 artigos do portfólio

Quanto ao número de autores, a predominância é de 02 autores por artigo (33,33%),

seguido de 03 autores (25,64%); a ocorrência de 05 autores é a menos comum (10,26%).

Na Tabela 2 estão os tipos de organização identificadas nos estudos de caso/multicasos, nos artigos do portfólio:

Tipos de organização: estudos de caso/multicasos	%
Instituições de Assistência Social	25,00
Instituições de Educação	21,88
Hospitais	15,63
Cooperativas	12,50
ONGS	6,25
Asilos	3,13
Rede Metrológica	3,13
Associação de Catadores	3,13
Empresa Jr. - Universidade	3,13
Organizações filantrópicas	3,13
Organizações do Terceiro Setor	3,13

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 2 – Tipos de organização: estudos de caso/multicasos nos artigos do portfólio

Percebe-se que, há predominância de organizações de Assistência Social (25%) nos artigos do portfólio, isto pode ter ocorrido pelo fato de que os autores procuram proteger a identidade da organização e assim, não revelam exatamente o tipo de atividade das mesmas. Destaca-se, o percentual atingido pelas Instituições educacionais, com 21,88% e, na sequência, os Hospitais, com 15,63%.

3.2 Resultados dos artigos do portfólio: Análise das características de publicação

O objetivo desta análise é identificar características de interesse relativas ao Terceiro Setor, nos artigos do portfólio. Foram analisados – nos 39 artigos – aspectos teóricos relacionados ao Terceiro Setor, definições e elementos constituintes, além de identificar oportunidades de pesquisa nesse tema.

Segundo Falconer (1999, p. 17-20) são quatro, as principais necessidades de desenvolvimento de gestão das organizações do Terceiro Setor, conforme o Quadro 1:

Necessidades de desenvolvimento da gestão das organizações do Terceiro Setor	
<i>Stakeholder accountability</i>	Necessidade de transparência e o cumprimento do dever das organizações em prestar contas aos diversos públicos que tem interesses legítimos diante delas.
Sustentabilidade	Capacidade de captar, suficientemente e de modo contínuo, recursos – financeiros, materiais e humanos – e a sua utilização com competência, de maneira a perpetuar a organização e permiti-la alcançar os seus objetivos.
Qualidade de serviços	Postura assistencial deve ser substituída pelos consumidores ou cidadãos conscientes de seus direitos. Exigência do uso eficiente de recursos e a necessidade de avaliar o que deve ser priorizado em função dos recursos disponíveis, das necessidades do público e das alternativas existentes.
Capacidade de articulação	Solução dos problemas públicos passa pela articulação dos diversos segmentos sociais, pela formação de alianças, parcerias, redes e coalizões. Compartilhar informações e atuar conjuntamente são os caminhos para potencializar a capacidade de atores públicos, empresariais e não governamentais para abordarem questões públicas e alcançarem resultados de impacto.

Fonte: Falconer (1999, p. 17-20)

Quadro 1 – Desenvolvimento da gestão no Terceiro Setor

Para Bettiol, Barbieri e Martins (2005), é relevante realizar pesquisas em todas as áreas, que possam colaborar para o desenvolvimento das instituições sem fins lucrativos. Inclusive, a contabilidade, por ser uma ferramenta de gestão e pela possibilidade de gerar transparência e *accountability*. Afinal, “o sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão (BORNIA, 2002, p. 52). E assim, o sistema de custos é definido conforme o modelo de gestão da organização.

As organizações do Terceiro Setor, como qualquer outra organização, necessitam de controle e gerenciamento para desempenhar suas atividades de forma contínua e racional, evitando o desperdício de seus recursos (RIBEIRO Filho et al., 2009).

Conforme Connolly; Hyndman e Mcconville (2013), os principais interessados no setor de caridade do Reino Unido têm defendido, nos últimos anos, uma maior responsabilização quanto ao desempenho da caridade, como por exemplo, o uso de indicadores de eficiência, fundamentais para os *stakeholders*. Os autores exploram o impacto no *disclosure* de tais informações por meio da análise das demonstrações financeiras de grandes instituições de caridade do Reino Unido. No geral, os resultados sugerem que, apesar da intenção declarada de aumentar a transparência em relação aos custos, as instituições de caridade demonstraram "administrar" os números e limitar a sua divulgação.

Nesse cenário, parecem haver dificuldades – tanto no Brasil quanto internacionalmente – das organizações do Terceiro Setor implantarem ferramentas de gestão, dentre elas, os sistemas de custeio. O Quadro 2 apresenta algumas dessas dificuldades:

Dificuldades	Autores (ano)
Exercem diferentes papéis e há dificuldades conceituais para defini-las e comparar suas práticas”.	Roesch (2002) <i>apud</i> Araujo et al. (2007)
Falta de pessoal especializado na composição do voluntariado e da utilização de treinamento para disseminar uma cultura de controle, transparência e responsabilidade	Araujo et al. (2007)
Mensurar quantitativamente o benefício gerado por essas organizações, pois o produto não é algo monetário.	Ribeiro Filho et al. (2009)
Não têm um “lucro” convencional. Mas precisam ser administradas para que possam se concentrar em sua missão.	Drucker (1999) <i>apud</i> Ribeiro et al. (2009)
Acesso a informações contábeis confiáveis, que retratem efetivamente o que está ocorrendo na entidade (...) contabilidade das entidades sem fins lucrativos é muito frágil.	Chagas et al. (2010)
Atuam em diversos segmentos, contudo, diferenciam-se por não terem o objetivo de auferir lucro.	Bento; Paiva; Casagrande (2010) <i>apud</i> Souza et al. (2013).
Embora os gestores sejam dirigentes engajados nos objetivos dessas organizações, o uso de ferramentas de gestão muitas vezes é deficiente, bem como o conhecimento da composição dos custos das atividades de organizações do Terceiro Setor, que possibilitem a definição de ações e estratégias e garantam sua prosperidade, continuidade e sustentabilidade.	Silva, Prado e Pereira (2011)
Aperfeiçoamento da gestão por meio do uso da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de Administração.	Facolner (1999) <i>apud</i> Silva, Prado e Pereira (2011)

Fonte: Elaborada pelos autores

Quadro 2 – Dificuldades para adoção de ferramentas gerenciais

Dentre os tipos de organizações do Terceiro Setor tratadas pelos autores do portfólio, tem-se a área da saúde. Uma combinação ótima dos recursos humanos, tecnológicos e financeiros necessários aos hospitais exige a superação da ideia de que o bom senso e a

experiência pessoal podem promover uma gerência eficaz (CASTELAR, MORDELET; GRABOIS, 1995). Ainda, a área de saúde no Brasil apresenta uma realidade de escassez de recursos e necessidades de aumento de investimentos em novas tecnologias.

Observa-se a necessidade do uso de ferramentas de gestão que possibilitem o adequado controle das atividades realizadas. No setor de serviços, mais especificamente, no setor hospitalar, os custos indiretos têm papel fundamental nos custos totais, mas isto não é corretamente abordado pelos sistemas de custeio tradicionais, como o sistema de custeio por absorção, não sendo adequado aos controles internos dos processos. Nesse sentido, alguns autores defendem que, o método de custeio ABC é uma ferramenta gerencial capaz de direcionar o planejamento e o controle dos custos (PAIXÃO; SOUZA; LIMA, 2010; MARTINS; PEDROSA Neto; ARAUJO, 2007). E ainda, Cokins; Capusneanu e Barbu (2011) descrevem os elementos que definem os documentos de síntese (*synthesis documents*), específicos para o Custeio Baseado em Atividades (ABC), com vistas a mensurar e monitorar o desempenho de uma entidade e o papel dos mesmos na formação de um "painel geral", os autores defendem que este método é vantajoso, pois permite visualizar tendências e auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Contudo, as organizações prestadoras de serviços, inclusive do Terceiro Setor, enfrentam a dificuldade de atribuir valor aos seus serviços, devido suas inerentes características de: intangibilidade, simultaneidade, variabilidade e perecibilidade (LOVELOCK; WRIHT, 2001). Assim, os serviços são intangíveis e isso faz com que o cliente não tenha propriedade sobre eles; o cliente está envolvido na produção assim como outras pessoas também podem estar, os serviços não são prestados da mesma maneira; não podem ser estocados. Um exemplo são os hospitais, conforme Schiesari (1999), a melhoria da qualidade da assistência hospitalar está ligada aos modelos de gestão hospitalar, e salienta que, a equipe de saúde, deve atar na mensuração da qualidade dos serviços, por meio de métodos e ferramentas consistentes.

As organizações do Terceiro Setor têm se revelado, cada vez mais importantes para a sociedade, preenchendo as lacunas do Governo e da iniciativa privada, essas lacunas constituem uma das possíveis explicações para o surgimento do Terceiro Setor, composto por diferentes atores sociais (PACE; SILVA Filho, 2011).

São inúmeras as organizações do Terceiro Setor, estando inseridas em diversos contextos, e campos de atividade como arte e cultura, educação, recreação, saúde, assistência social, defesa dos direitos humanos e de minorias, área ambiental e desenvolvimento comunitário (LIMONGI, IMETON e LAFFIN, 2007). A própria sociedade se organiza, por meio de pessoas (associações) ou por meio de patrimônio (fundações), com o objetivo de atender interesses sociais como: educação, saúde, esporte, meio ambiente e religião (RIBEIRO Filho et al., 2009). Cada qual possui seu objeto de trabalho que pode se apresentar com um fim religioso, cultural, esportivo, educacional, da área de saúde, entre outras, porém, todas voltadas ao interesse social e ao bem comum (SANTOS; PETRI, 2011).

O Terceiro Setor é um movimento representativo da sociedade e da economia. Ele é composto por fortes valores e ideais e engloba um grande número de trabalhadores, voluntários e quantias vultosas por parte dos governos na forma de subvenções. Com a ampliação das demandas sociais, há necessidade de buscar um melhor aproveitamento dos recursos por meio de uma gestão mais eficiente e que avalie também outros indicadores, além dos indicadores econômico-financeiros (GANDOLFI et al., 2008).

Quanto às questões legais, o objetivo foi levantar – nos artigos do portfólio – as menções às legislações específicas para o Terceiro Setor, apresentando uma espécie de recorte histórico (Quadro 3), sem a pretensão de esgotar ou elencar todo o assunto. Portanto, há menção tanto à legislação atual, quanto anteriores. Ou seja, são citadas desde a Constituição Federal do Brasil, até normas mais específicas, todas representam um avanço para a

regulamentação do setor.

Questões legais	Autores (ano)
Compõe-se de entes coletivos, pessoas jurídicas de direito privado, configurados, de acordo com o Código Civil Brasileiro, em associações civis e fundações de direito privado.	Paes (2006, p. 131) <i>apud</i> Arruda, Voese e Cherobim (2011)
Organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que têm como objetivo gerar serviços de caráter público	Zanluca (2006, p. 19)
A Constituição Federal de 1988, artigo 3º, coloca que, são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Ou seja, as organizações do Terceiro Setor desempenham papel fundamental para suprir as lacunas do Governo e da iniciativa privada.	Olak (2007) <i>apud</i> Ribeiro Filho et al. (2009)
A Constituição Federal de 1988, artigo 5º., inciso XVII o direito de se associar: “é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar”. Sendo, portanto, um direito resguardado aos cidadãos e à sociedade.	
Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007 que dispôs sobre a transferência de recursos da União dentre outras para entidades sem fins lucrativos, por intermédio de convênios e contratos de repasse.	
O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Resolução nº. 926 de 2001, alterada pela Resolução nº. 966 de 2003, que dispõem sobre os aspectos contábeis em entidades sem finalidades de lucro. As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.	Ribeiro Filho et al. (2009)
Nas demonstrações contábeis a Resolução CFC nº. 837 de 1999 orienta alguns ajustes. O balanço patrimonial deve ter a conta capital substituída pela conta patrimônio social e a conta lucros ou prejuízos acumulados passa a se denominar superávits ou déficits Acumulados. A Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit	
Há duas formas jurídicas (associações e fundações) para contemplar as instituições sem fins lucrativos, que seria Associações e Fundações, conforme o Código Civil Brasileiro, em seu art. 44 (Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002), alterado pela Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003. Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: I-as associações; II - as sociedades; III-as fundações; IV-as organizações religiosas; (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003); V-os partidos políticos. (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003). § 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003); § 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003).	Santos e Petri (2011, p. 04-06)
Em tramitação na Câmara dos Deputados um projeto de lei (PL 7.168/2014) que busca reconfigurar o ambiente jurídico e institucional hoje vigente no Brasil que regula as relações entre Organizações da Sociedade Civil (OSCs) e o Estado. O objetivo é revisar os mecanismos de parceria entre as organizações da sociedade civil e o Estado.	GIFE (2014)

Fonte: Elaborada pelos autores

Quadro 3 – Legislação relativa ao Terceiro Setor

Um exemplo de uma organização do Terceiro Setor, que cresce em importância devido às exigências da legislação – Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS) e a Lei nº 12.305 (BRASIL, 2010) – são as associações de catadores.

Mendonça et al. (2013) realizaram um estudo com o objetivo de implementar um sistema de informação de custos e controladoria na Associação de Catadores de Materiais

Recicláveis (ASCAS), da cidade de São João del-Rei/MG. Com as exigências advindas da PNRS e da Lei nº 12.305, o resíduo reciclável ganhou importância, pois a Lei atribui a responsabilidade de geração de resíduos à sociedade, desde a indústria, passando pelos seus distribuidores, comerciantes, consumidores e, até mesmo, órgãos públicos, o que obrigou o poder público a realizar o gerenciamento de resíduos. Como um dos problemas do resíduo é referente a dispersão geográfica, associada à baixa transportabilidade, a Lei nº 12.305/2010 (BRASIL, 2010) prevê a participação de catadores organizados em associações e cooperativas como agentes facilitadores do processo de coleta, armazenamento e transporte de resíduo.

A importância das organizações do Terceiro Setor aumentou devido tanto ao tipo de atividade realizada, quanto na propagação destas organizações e do crescimento estrutural das mesmas. Isso faz com que vários agentes voltem suas atenções às entidades do Terceiro Setor, com destaque à comunidade, ao governo e à academia.

A habilidade de fornecer detalhes sobre custos está favoravelmente associada com a mensuração do desempenho financeiro, incluindo margem operacional, fluxo de caixa e administração de gastos (PIZZINNI, 2006 *apud* FONSECHI, 2009). Porém, Milani Filho (2009) comparou os resultados econômicos obtidos por duas organizações filantrópicas que apontaram relação inversa entre o desempenho econômico e o, financeiro. O autor afirma que este resultado pode sugerir que a apresentação das demonstrações financeiras obrigatórias não oferece informações suficientes sobre a realidade das entidades.

Muitos autores acreditam que o conceito de Terceiro Setor ainda não está bem definido, isto pode ser verificado tanto em autores do portfólio quanto outros, da área. Portanto, algumas definições do Terceiro Setor são apresentadas no Quadro 4:

Definições para Terceiro Setor	Autores do Portfólio
Um espaço de participação e experimentação de novos modos de pensar e agir sobre a realidade social (...) Tem o mérito de romper a dicotomia entre público e privado, na qual público era sinônimo de estatal e privado de empresarial.	Cardoso <i>apud</i> Ioschpe (1997, p. 08)
Aquele que não é público e tampouco privado. Contudo, considera-se que exista uma relação simbiótica entre ambos, na medida em que deriva sua própria identidade da <u>conjunção</u> entre metodologia deste com as finalidades daquele.	Paes (2006) <i>apud</i> Arruda e Voese (2009)
Formado pelas ONGs e outras organizações congêneres, ocupando espaços não preenchidos pelo Estado (Primeiro Setor) e pela atuação do setor privado, que enfatiza a comercialização de bens (Segundo Setor).	Tachizawa (2007)
A OAB do Brasil, Seção São Paulo – OAB/SP (2005), define Terceiro Setor como “[...] espaço ocupado especialmente pelo conjunto de entidades privadas sem fins lucrativos que realizam atividades complementares às públicas, visando contribuir com a solução de problemas sociais e em prol do bem comum”.	Zacarias; Leonardo e Silva; Borinelli (2008)
Tem sido usado em oposição ao conceito do primeiro e segundo setor e, que basicamente, o Terceiro Setor não faz parte do setor público e não possui o interesse no lucro	Niyama e Silva (2008)
Instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros.	Olak; Nascimento (2009)
Composto por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que possuem como objetivo a realização de ações que beneficiem a sociedade.	Paes (2004); Brito; Cardoso, (2010) <i>apud</i> Souza et al. (2013)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 4 – Definições do Terceiro Setor

Gandolfi et al (2008) realizaram um estudo de caso com a proposta de apresentar um conjunto de indicadores focados na eficiência de uso dos recursos utilizados no desempenho das atividades realizadas pelas organizações que atuam no atendimento a crianças de 06 a 14 anos em centros de formação e que recebem subvenção da Prefeitura Municipal de

Uberlândia. Para tanto, destacam que resultados são as metas da organização, as mensurações dos parâmetros de avaliação estabelecidos a partir dos seus valores e da sua missão. Menciona Drucker (1994, p. 47) que “as metas (de uma ONG) devem ser adequadas a sua missão”. Ainda, destaca o conjunto de características dos indicadores proposta por Valarelli (1999, p. 8), que pode ser entendida a partir de três enfoques: (1) holístico; (2) prático e (3) de melhoria contínua. No enfoque holístico, um sistema de indicadores deve ter coerência com a visão e missão da organização e deve ser representativo; em termos práticos, o sistema de indicadores deve ser viável do ponto de vista operacional e financeiro, as informações devem ser relevantes e confiáveis; no enfoque de melhoria contínua, o sistema deve estar orientado para o aprendizado para estimular novos projetos, ser simples e compreensível e deve auxiliar o gestor no processo de tomada de decisão.

Neste sentido, como as organizações do Terceiro Setor possuem uma missão, um propósito muito forte, em que questões ideológicas ditam em grande parte sua atuação. Assumpção e Campos (2011, p. 209-210) realizaram um estudo com o objetivo de compreender como os modelos de avaliação de projetos sociais em cinco ONGs da Grande Florianópolis são influenciados em decorrência de sua matriz ideológica e natureza do foco de sua atuação (...). Os resultados apontam para a constatação de que os modelos avaliativos são influenciados pela natureza de atuação das ONGs estudadas, por crenças filosóficas e ideológicas e predileções metodológicas.

Drucker (1999) *apud* Ribeiro Filho et al. (2009) destaca que uma empresa obtém dinheiro vendendo aos seus clientes; o governo por meio de impostos; já, as organizações do Terceiro Setor buscam recursos de doadores ou de pessoas que tenham interesse na causa social. Ribeiro et al (2009) recorrem a Silva e Lemos (1999) para destacar que as principais fontes de subsistência, são os recursos vindos de órgãos governamentais (subvenções), os recursos recebidos de indivíduos, pessoas jurídicas em forma de bens, direitos ou serviços (doações) e as mensalidades de sócios (contribuições).

4 Considerações finais

Muito embora não tenham finalidades lucrativas, as organizações do Terceiro Setor precisam gerenciar suas atividades e seus custos para obter resultados positivos, superavitários. Porém, a maioria dos autores dos artigos do portfólio pontua a dificuldade dessas organizações em profissionalizar sua gestão e adotar ferramentas gerenciais. São inúmeras as razões desse estigma, ou seja, a perpetuação da máxima “o lucro é pecado”.

Afinal, muitas dessas organizações têm raízes religiosas em sua fundação e gestão, nasceram em torno de uma causa. Contudo, sua sobrevivência depende em muito da imagem que formam na comunidade, o que demonstra a necessidade da atuação da contabilidade: *disclosure* das informações, *stakeholder accountability*, sem os quais a transparência e a confiabilidade dessas organizações devem ser questionadas.

Sugere-se o estudo comparativo sobre o nível de *disclosure* de organizações do Terceiro Setor, sejam elas – Cooperativas, Instituições educacionais, Hospitais, Associações de Catadores, dentre outras – a fim de se identificar os fatores que influenciam a divulgação de informações dessas entidades. Afinal, conforme foi descrito neste artigo, estas organizações possuem dificuldades quanto à profissionalização de sua gestão, à adoção de ferramentas gerenciais. Os receios podem ser muitos, descaracterização da causa social a que se propõe, desvio da missão da organização e os motivos para perpetuar essas dificuldades de profissionalização podem advir de mão-de-obra desqualificada (funcionários e voluntários), falta de visão da gestão quanto a necessidade de eficiência e superávit. Enfim, ações que devem ser tomadas não para remunerar o capital, mas para retornar à entidade, e assim, garantir sua sobrevivência.

Enfim, a partir de um recorte das publicações do CBC, foi possível vislumbrar algumas características da produção científica referente às organizações do Terceiro Setor e, assim, demonstrar a importância e necessário desenvolvimento dessa temática.

Agradecimentos

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e à CAPES pelo apoio financeiro.

Referências

ARAUJO, A. M. P.; SALGADO, A. L.; BONACIM, C. A. G.; GIRIOLI, L. S. Controles internos e entidade do terceiro setor: a influência da estrutura organizacional. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais ...** João Pessoa/PB, 2007.

ARRUDA, L. L.; VOESE, S. B.; CHEROBIM, A.P.M.S. Fontes de financiamento terceiro setor: Estudo de Caso na Pastoral da Criança In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais ...** Rio de Janeiro/RJ, Brasil, 2011.

ARRUDA, L.L.; VOESE, S.B. Utilização de ferramentas gerenciais e controle de custos nas organizações do Terceiro Setor: um estudo nas Redes Metrológicas Estaduais. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais ...** Fortaleza/CE, 2009.

ASSUMPCÃO, J.J.; CAMPOS, L.M.S. Avaliação de projetos sociais em ONGs da Grande Florianópolis: um estudo sobre modelos relacionados ao foco de atuação. **RAP – Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 45(1):209-42, jan./fev. 2011.

BETTIOL Júnior, A.; BARBIERI, G.; MARTINS, G. de A. Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 29, **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003. **Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.825.htm> Acesso em: 12 ago. 2014.

_____. **Código Civil**: Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm> Acesso em: 14 ago. 2014.

_____. Lei nº 12.435, de 6 de Julho de 2011. **Dispõe sobre a organização da Assistência Social**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12435.htm> Acesso em: 14 ago. 2014.

_____. Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010. **Política Nacional de Resíduos Sólidos**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm>. Acesso em: 22 jul. 2014.

CARDOSO, R. Fortalecimento da sociedade civil. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). **3º setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

CASTELAR, R. M.; MORDELET, P.; GRABOIS, V. **Gestão Hospitalar: um desafio para o hospital brasileiro**. Éditions École Nationale de la Santé publique. Versão brasileira, 1995.

CHAGAS, M. J. R.; LUZ, J. R. de M.; CAVALCANTE, P. R. N.; QUEIROZ, D. B. De. Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais ...** Belo Horizonte/MG, 2010.

COKINS, G.; CAPUSNEANU, S.; BARBU, C. M. Decisions based on synthesis documents information of the ABC (Activity-Based Costing) **Method**, vol. 1, n. 11, 2011.

CONNOLLY, C.; HYNDMAN, N.; MCCONVILLE, D. Conversion ratios, efficiency and obfuscation: a study of the impact of changed UK charity accounting requirements on external stakeholders. **Voluntas**, 24:785-804, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. 2ª ed. Brasília: CFC, 2007, 126 p.

DRUCKER, P. F. **Administração em organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1994.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**, São Paulo: USP, 1999.

FERNANDES, R. C. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2002.

FONSECHI, J. G.; FREIRE, F. de S.; OLIVEIRA, V. H. De; SOUZA, L. de M. ROSA, M. S. S. Estudo de caso sobre os custos de saúde e seus impactos em uma instituição filantrópica de amparo ao idoso. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...Fortaleza/CE**, 2009.

GANDOLFI, P. E.; MIRANDA, G. J.; GANDOLFI, M. R. C.; VERÍSSIMO, M. P. Uma proposta de indicadores de eficiência no terceiro setor. XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais ...** Curitiba/PR, 2008.

GIFE. **Projeto de Lei propõe novas regras para parcerias entre organizações da sociedade civil e governo**. Disponível em: <<http://www.gife.org.br/artigo-projeto-de-lei-propoe-novas-regras-para-parcerias-entre-organizacoes-da-sociedade-civil-e-governo-15524.asp>>. Acesso em: 19 jul. 2014.

LEMONS, D.; SILVA, R.A. Gestão de custos em empresas sem fins lucrativos: Caso aplicado a um centro de tratamento de doentes mentais e farmacodependentes. In: VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais ...** São Paulo/SP, 1999.

LIMONGI, B.; IMETON, L. DA S.; LAFFIN, M. **Sistemas de custeio utilizados por organizações do Terceiro Setor**: estudo de multicasos em cidades catarinenses. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais ...** João Pessoa/PB, 2007.

LOVELOCK, C.; WRIGHT, L. **Serviços**: marketing e gestão. São Paulo Saraiva, 2001.

MARTINS, O. S.; MORAES Júnior, V. F. de. **O processo de formação de preço de serviços no terceiro setor**: um estudo de caso no Estado da Paraíba. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Fortaleza/CE, 2009.

MARTINS, O. S.; PEDROSA Neto, C.; ARAUJO, A. O. Gestão estratégica de custos no Terceiro Setor: um estudo de caso numa organização da Paraíba (2007). In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** João Pessoa/PB, 2007.

MENDONÇA, F. M. de; CAMPOS, C.; CORRÊA, M. T.; INFANTE, C. E. D. de C. Desenvolvimento e implantação de um sistema de gestão de custos em uma associação de catadores de materiais recicláveis. In: XX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Uberlândia/MG, 2013.

MILANI Filho, M. A. F. Estimativa e Contabilização do Trabalho Voluntário em Organizações Filantrópicas. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, **Anais...** Florianópolis/SC, 2005.

MILANI Filho, M. A. F. Resultado Econômico em Organizações do Terceiro Setor: um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. **Revista Contabilidade e Controladoria-RC&C**, v. 1, n. 1, 2009.

MILANI Filho, M. A. F. **Transparência e opacidade no terceiro setor**: A Divulgação Financeira de Organizações Filantrópicas. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Curitiba/PR, 2008.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. Atlas. 2008

OLAK, P. A.; SLOMSKI, V.; ALVES, C. V. O. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília**, v.2, nº 1, art. 2, p. 24-46, jan/abr.2008.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos** (Terceiro Setor). 2ª.ed. 2ª.reimpr. São Paulo; Atlas, 2009.

OAB. **Cartilha do terceiro setor**. Comissão de Direito do Terceiro Setor da OAB/SP. São Paulo: Nova Bandeira, 2005.

PACE, E.S.U.; SILVA Filho, A. M. A contribuição da mão de obra voluntária: um caso particular de custos intangíveis no Grupo de Apoio à Criança e ao Adolescente com Câncer (2011). In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** Curitiba/PR, 2011.

PACE, E.S.U.; SILVA Filho, A. M. A Mensuração do Valor na ação das organizações sem fins lucrativos (OSFL). In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Rio de Janeiro/RJ, 2011.

PAIXÃO, E. M.; SOUZA, A. A. de; LIMA, L. C. de M. **Custo do parto normal e cesáreo: replicação do custeio ABC** In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Belo Horizonte/MG, 2010.

RIBEIRO Filho, A. D.; COSTA, A. de J. B.; PEREIRA, E. M.; HAMANN, E. V.; NASCIMENTO Júnior, E. R. A mensuração dos benefícios sociais gerados por uma entidade do Terceiro Setor em Brasília-DF. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Fortaleza/CE, 2009.

SANTOS, G. R. dos; PETRI, S. M. A contribuição do serviço voluntário em uma associação hospitalar em Florianópolis. In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Rio de Janeiro/RJ, 2011.

SCHIESARI, L.M.C. **Cenário da acreditação hospitalar no Brasil: evolução histórica e referências externas.** 1999. 162 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SILVA, M. A.; PRADO, R. A. D. P. do; PEREIRA, A. R. M. dos S. Precificação em organizações do terceiro setor. In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Rio de Janeiro/RJ, 2011.

SOUZA, J. L.; GÓIS, A. D.; ALMEIDA, T. A.; ARAÚJO, B. C. de. **Terceiro Setor: um estudo bibliométrico nos congressos brasileiros de custos.** In: XX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, **Anais...** Uberlândia/MG, 2013.

TACHIZAWA, T. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação.** Atlas, 2007.

VALARELLI, L. L. Indicadores de resultados de projetos sociais. **Revista do Terceiro Setor.** Rede de Informações sobre o Terceiro Setor (RITS). São Paulo, jul. 1999.

ZACARIAS, F. L. B.; LEONARDO, V. S.; BORINELLI, M. L.; SILVA, A. T. 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: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. **Anais...** Curitiba/PR, 2008.

ZANLUCA, J. C. **Contabilidade de ONG.** Blumenau: Nova Letra, 2006.