

Precificação em organizações do terceiro setor

Marli Auxiliadora Silva (UFU) - marli@pontal.ufu.br

Rejane Alexandrina Domingues Pereira do Prado (UFU) - rejane@pontal.ufu.br

Ana Rúbia Muniz dos Santos Pereira (UFU) - anarubiamuniz@pontal.ufu.br

Resumo:

O Terceiro Setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, cujo objetivo é gerar serviços de caráter público constituindo-se em espaço de ações em benefício da coletividade. As organizações do terceiro setor atuam em demandas específicas, na prestação de serviços ou produção de bens, com a finalidade de auferir renda para promover ações, visando o bem-estar social de grupos específicos da comunidade e, geralmente emergem de iniciativas da sociedade civil. Embora seus gestores sejam dirigentes engajados nos objetivos das mesmas, o uso de ferramentas de gestão e, de forma mais específica o conhecimento da composição dos custos das atividades de organizações do Terceiro Setor que possibilitem a definição de ações e estratégias e, por conseguinte, garantam sua prosperidade, continuidade e sustentabilidade. Nesse contexto, essa pesquisa verificou de que modo a gestão de custos contribui para o processo decisório nessas organizações, especificamente na formação do preço de venda em uma associação localizada no Pontal do Triângulo Mineiro. A pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, utilizou-se do estudo de caso. Como resultado, constatou-se o desconhecimento dos sistemas de custeio, para apropriação dos custos aos produtos e que, apesar de possuir controles dos custos, a gestora não os utiliza para precificação, visto que o preço é marcado com base valor de produtos similares comercializados no mercado local. Verificou-se, também que ao se calcular o resultado com base no custeio por absorção o mesmo apresenta-se negativo, embora a margem de contribuição seja positiva, considerando o custeio variável, permitindo a sustentabilidade da organização.

Palavras-chave: *Terceiro Setor. Precificação. Sustentabilidade*

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

Precificação em organizações do terceiro setor

Resumo

O Terceiro Setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, cujo objetivo é gerar serviços de caráter público constituindo-se em espaço de ações em benefício da coletividade. As organizações do terceiro setor atuam em demandas específicas, na prestação de serviços ou produção de bens, com a finalidade de auferir renda para promover ações, visando o bem-estar social de grupos específicos da comunidade e, geralmente emergem de iniciativas da sociedade civil. Embora seus gestores sejam dirigentes engajados nos objetivos das mesmas, o uso de ferramentas de gestão e, de forma mais específica o conhecimento da composição dos custos das atividades de organizações do Terceiro Setor que possibilitem a definição de ações e estratégias e, por conseguinte, garantam sua prosperidade, continuidade e sustentabilidade. Nesse contexto, essa pesquisa verificou de que modo a gestão de custos contribui para o processo decisório nessas organizações, especificamente na formação do preço de venda em uma associação localizada no Pontal do Triângulo Mineiro. A pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa, utilizou-se do estudo de caso. Como resultado, constatou-se o desconhecimento dos sistemas de custeio, para apropriação dos custos aos produtos e que, apesar de possuir controles dos custos, a gestora não os utiliza para precificação, visto que o preço é marcado com base valor de produtos similares comercializados no mercado local. Verificou-se, também que ao se calcular o resultado com base no custeio por absorção o mesmo apresenta-se negativo, embora a margem de contribuição seja positiva, considerando o custeio variável, permitindo a sustentabilidade da organização.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Precificação. Sustentabilidade.

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

1 Introdução

O Terceiro Setor engloba instituições com fins públicos, porém de caráter privado, que não se enquadram no primeiro e segundo setor, visto que embora regidas pelo direito privado, não possuem, também, objetivos mercantis inserindo-se no denominado espaço público não estatal (AMBIENTE BRASIL, 2011).

Considerado atualmente, ao lado do Estado e do setor privado, uma importante base de sustentação da sociedade moderna as organizações da sociedade civil de caráter público existem desde há muito tempo, sendo que no Brasil a primeira entidade criada para atender desamparados, denominada Irmandade da Misericórdia, instalada na Capitania de São Vicente, data do período de 1543, ainda quando do período imperial (SEBRAE, 2011). Embora datem desse período essas organizações passaram a ser conceituadas e mensuradas como um setor específico da economia apenas a partir do início da década de 90, revelando, assim sua importância tanto social como econômica. A conceituação do Terceiro Setor como o conjunto das organizações constituídas por agentes privados, mas com finalidade de produzir bens e serviços públicos, possibilitou-lhe uma identidade distinta dos outros setores, permitindo sua visualização e atuação (MADEIRA; BIANCARDI, 2003).

Pesquisa divulgada pela Kanitz & Associados (2000) revelou alguns números das 400 maiores entidades do Brasil. Conforme dados deste estudo, o dispêndio social das 400 maiores entidades foi de R\$1.971.000,00 e, ao todo, essas organizações possuem 86.894

funcionários, além de 400.933 voluntários. Aproximadamente 12 milhões de pessoas, entre gestores, voluntários, doadores e beneficiados de entidades beneficentes, além de 45 milhões de jovens estão envolvidos em atividades das organizações do terceiro setor (SEBRAE, 2011). Dada a relevância desses números percebe-se que a gestão passa a ser fator central para o desenvolvimento dessas organizações. Frente à escassez de recursos, grande demanda por seus serviços, muita exigência e desconfiança manifestadas por seus financiadores e pela sociedade e, em alguns casos, profissionais sem conhecimentos específicos sobre administração gerindo suas atividades, essas organizações se viram fadadas a grandes problemas administrativos (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAÚJO, 2008).

Um dos maiores desafios para as organizações do terceiro setor é o desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas especificidades, evidenciando a necessidade de que os gestores tenham à disposição informações relevantes e pertinentes referentes aos controles internos relacionados à gestão de custos, de modo que essas contribuam para melhorar o desempenho da organização. Nesse contexto, Longo, Leal e Medeiros (2009) asseguram que a contabilidade de custos apresenta-se como uma ferramenta relevante na medida em que fornece informações, por meio de relatórios que auxiliem na gestão de custos e no processo de tomada de decisões estratégicas.

Considerando os diferentes métodos de avaliação de custos disponíveis na literatura, e as diversas técnicas a serem consideradas, tem-se um questionamento: Gestores de organizações do terceiro setor conhecem os sistemas de custeio e fazem uso de informações da gestão de custos para a precificação de seus produtos?

Para responder à questão, verificou-se, nessa pesquisa se a gestora de uma organização do terceiro setor, que desenvolve um projeto para acolhimento de jovens menores gestantes e mães solteiras cuja fonte de recursos, dentre outras especificadas ao longo do estudo decorre da produção e comercialização de mantas bordadas e jogos de sacolas para bebês, conhece os sistemas de custeio e de que modo as informações de custos contribuem no processo decisório, especificamente na formação do preço de venda da entidade. A pesquisa é de natureza exploratória, com abordagem qualitativa, e o método é o estudo de caso.

2 Terceiro Setor

A terminologia Terceiro Setor, afirmam Martins, Pedrosa Neto e Araújo (2008) é derivada da expressão inglesa *Third Sector*, considerada um vocábulo sociológico dos Estados Unidos. A expressão é usada paralelamente a outras duas, entre as quais se destacam aquelas que não podem distribuir, entre seus diretores e associados, benefícios financeiros denominadas de Organizações Sem Fins Lucrativos (*Non Profit Organizations*) e, outras, nominadas como Organizações Voluntárias (*Voluntary Organizations*). Países da Europa utilizam o termo Organizações Não-Governamentais (ONGs), cuja origem está na nomenclatura do sistema de representação da Organização das Nações Unidas (ONU), pois essas organizações internacionais, embora não representem governos, são significativas o bastante para justificar uma presença formal da ONU.

No Brasil, a expressão terceiro setor passou a ser utilizada há aproximadamente três décadas e seu uso define um setor que se situa entre o público e o privado. De acordo com o SEBRAE (2011) o setor público é o governo, representando o uso de bens públicos para fins públicos. O segundo setor refere-se ao mercado e é ocupado pelas empresas privadas com fins lucrativos e, o terceiro, portanto, é formado por organizações privadas, sem fins lucrativos, desempenhando ações de caráter público. A divisão em primeiro, segundo e terceiro setor classifica as organizações conforme os objetivos a que se propõem.

Autores diversos discutem a tipologia dos setores organizacionais e econômicos, sendo que Esben e Laffin (2004) lecionam que o primeiro setor é o governo, responsável

pelas questões sociais mantidas com os tributos que o próprio Estado impõe à sociedade. Resende (2005) afirma que o segundo setor é o privado, responsável pelas questões individuais, tendo como objetivo primordial o lucro. O terceiro setor assegura Kanitz (2005) é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais cujo objetivo é a geração de serviços de caráter público.

Qualificam-se como entidades do terceiro setor as ONGs, associações, fundações, entidades de assistência social, educação, saúde, esporte, meio ambiente, cultura, ciência e tecnologia, entre outras várias organizações da sociedade civil (AMBIENTE BRASIL, 2011). Paes (2003) reafirma essa diversidade de atuação de organizações do terceiro setor, ao lecionar que este setor ocupa uma posição intermediária por permitir a prestação de serviços de interesse social, e por sua vez, sobrevivem da prestação de serviços sociais ou ainda de recebimento de doações particulares, subvenções públicas através de convênios.

Franco (1997) citado por Coelho (2000) afirma que somente tem finalidade pública aquelas organizações do terceiro setor que produzem bens ou serviços de interesse geral da sociedade. Hudson (1999) comenta que em organizações do terceiro setor os principais objetivos são sociais em vez de econômicos e são diversas suas áreas de atuação. Tais organizações possuem duas características principais que as diferem das demais: não distribuem lucro, nem estão sujeitas ao controle estatal.

As características mais particulares e complementares do terceiro setor, na concepção de Ioschpe (2000) e Martins, Pedrosa Neto e Araújo (2008) são que as entidades que o compõem não têm fins lucrativos; são formadas total ou parcialmente por cidadãos organizados voluntariamente; o corpo técnico normalmente é constituído por cidadãos ligados à organização por razões filosóficas; são orientadas para a ação; comumente são intermediárias entre o cidadão comum e entidades que podem participar da solução de problemas identificados.

O terceiro setor é uma mistura de princípios públicos e privados constituindo-se, portanto, em outro mecanismo redistribuidor de riqueza. As ações do terceiro setor partem da sociedade civil e obedecem à lógica do altruísmo, da filantropia, da reciprocidade, dos costumes e tradições, das concepções morais e religiosas (SEBRAE, 2011) e a formalização e atuação legal das organizações do terceiro setor pressupõem legislação específica, visto suas fontes de recursos e objetivos sociais.

2.1 Aspectos Históricos e Legais do Terceiro Setor

Organizações do terceiro setor são consideradas, ao lado do Estado e do setor privado, importante base de sustentação da sociedade moderna, dada sua importância enquanto mecanismo redistribuidor da riqueza. É sabido que a realocação da riqueza pelo Estado é movida pela lógica de justiça social enquanto a redistribuição de mercado coordena a organização da sociedade capitalista, visto que o mercado move-se pela lógica do aumento da riqueza, e assim organizações do terceiro setor atuam atendendo demandas sociais, que o Estado em crise de legitimidade e incapacidade de financiar não consegue atender, utilizando recursos privados ou parcerias com o próprio Estado (SEBRAE, 2011).

Historicamente as organizações da sociedade civil de caráter público existem desde o período imperial, porém, somente a partir do início da década de 90 ocuparam um setor específico da economia com fins de produzir bens e serviços públicos revelando, assim, sua importância social e econômica (MADEIRA; BIANCARDI, 2003). Rothgiesser (2002) em material divulgado pelo SEBRAE (2011) classifica a evolução, no Brasil, do terceiro setor em seis etapas que são apresentadas no Quadro 1.

Período	Características
1ª fase	▪ Utilização dos recursos, principalmente o privado, passava pelo crivo da Igreja Católica;

Império até a 1ª República	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As organizações atuavam, principalmente, nas áreas de saúde e previdência; ▪ Manutenção das entidades, por meio de esmolas na forma de pequenos dotes para órfãos e recursos para a compra de caixões para os pobres, por líderes das principais comunidades portuguesas e espanholas de imigrantes; ▪ Vinculação de expressões como mutualismo, benemerência e como caridade e assistencialismo às ações sociais desenvolvidas.
2ª fase Revolução de 1930 até 1960	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Modernização, urbanização e industrialização do país conferindo mais poder ao Estado, único portador do interesse público; ▪ Edição, em 1935, da primeira lei brasileira que regulamentava as regras para a declaração de Utilidade Pública Federal; ▪ Criação, em 1938 do Conselho Nacional do Serviço Social, formalizando a relação do Estado com a assistência social; ▪ Uso fortemente marcado dos termos, filantropia e mecenato.
3ª fase A partir de 1960 até a década de 1970	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fortalecimento da sociedade civil devido ao bloqueio imposto pelo regime militar à participação popular na esfera pública resultando em microiniciativas na base social; ▪ Surgimento de movimentos comunitários de apoio e ajuda mútua, voltados à defesa de direitos e à luta pela democracia, representadas em ações de organizações não-governamentais (ONGs) de caráter leigo.
4ª fase A partir dos anos 70	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Multiplicação das ONGs com o fortalecimento da sociedade civil - embrião do Terceiro Setor - em oposição ao Estado autoritário; ▪ Transição entre a ditadura militar para um regime democrático; ▪ Maior complexidade no relacionamento das organizações de cidadãos com o Estado dada a coexistência de diálogo e colaboração entre os setores.
5ª fase Os anos 90	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconhecimento, pelo Estado, das ONGs como parceiras e interlocutores das políticas governamentais; ▪ Visualização, pelo setor privado empresarial, da possibilidade de investimentos nas áreas social, ambiental e cultural; ▪ Início das ações de responsabilidade social empresarial; ▪ Surgimento do Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social e de um Código de Ética definidor de parâmetros de conduta das empresas com seus públicos; ▪ Ampliação do conceito de Terceiro Setor para além do círculo das ONGs mediante a valorização de fundações e institutos, de associações beneficentes e recreativas; ▪ Criação, no governo de FHC, do Programa Comunidade Solidária com o propósito de articular trabalhos sociais em vários ministérios. ▪ Regulamentação, em 1998, da Lei do Voluntariado.
6ª fase Século XXI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ É decretado pela Organização das Nações Unidas (ONU), o ano de 2001, como "Ano Internacional do Voluntário"; ▪ Promoção do desenvolvimento social a partir do incentivo a projetos auto-sustentáveis; ▪ Implementação de políticas de proteção aos bens da humanidade, incluídas todas as formas de vida e sua preservação.

Fonte: elaborado pelas autoras (2011).

Quadro 1 – Etapas da evolução do Terceiro Setor

Atualmente, o terceiro setor tem duas realidades que devem ser consideradas no seu desempenho. A primeira refere-se às questões sociais não resolvidas pelo Estado do Bem Estar Social e as demandas sociais que o segundo setor abdicou nas suas tradicionais limitações. Essa realidade envolve a filantropia empresarial, os financiamentos de agências nacionais e estrangeiras, as redes de empresas que investem na gestão de conhecimento e metodologias para reverter às carências (o subemprego, o desemprego e o mau desenvolvimento econômico da sociedade). A segunda relaciona-se ao comprometimento e a missão de privilegiar o ser humano e as relações, exigindo uma nova forma de gestão nas organizações sociais, que envolvem a gestão participativa, pois são organizações que não tem donos/acionistas e não visam ao lucro (SEBRAE, 2011).

A regulamentação das atividades de organizações do terceiro setor respalda-se, atualmente, na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, criada pelo Conselho da Comunidade Solidária, que introduziu importantes alterações no cenário legal desse setor. Essa lei criou a figura das Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) e incorporou bons

princípios de governança corporativa instituindo e disciplinando, ainda, o termo de parceria (LONGO; LEAL; MEDEROS, 2009). Após sua promulgação, infere-se que o Estado reconhece publicamente a existência de uma esfera que é pública, não pela sua origem, mas pela sua finalidade que é pública, embora não estatal.

Destaca-se que antes da Lei nº 9.770/99, o setor não lucrativo com fins públicos não encontrava amparo legal adequado no arcabouço jurídico existente, e suas relações com o Estado pautavam-se em algumas situações pela lógica do setor estatal e, em outras pela lógica do setor privado. Os procedimentos para o reconhecimento institucional das entidades da sociedade civil como OSCIP foram simplificados pela nova lei, que institui que a qualificação passa a ser automática, desburocratizando-se o processo, visto que a qualificação é ato vinculado ao cumprimento dos preceitos estabelecidos na Lei (Ministério da Justiça). Não é mais necessário o Título de Utilidade Pública Federal; Registro de Entidade de Assistência Social; ou Certificado de Fins Filantrópicos (BRASIL, 1999).

Longo, Leal e Medeiros (2009) asseguram que com a nova qualificação de OSCIP, buscou-se reduzir os custos operacionais, agilizar os procedimentos para o reconhecimento institucional e, potencializar a realização de parcerias com os governos, com base em critérios de eficácia e eficiência. Implementaram-se, também, mecanismos mais adequados de responsabilização das organizações e dirigentes com o objetivo de garantir que os recursos de origem estatal administrados pelas OSCIPs sejam bem aplicados e destinados a fins públicos.

Outro avanço na legislação é a permissão que as entidades qualificadas como OSCIPs remunerem sua diretoria executiva sem perder a isenção ao imposto de renda e escolha seus parceiros é feita por meio de concursos de projetos. Os objetivos e metas são negociados entre as partes e o controle é feito por resultados (BRASIL, 1999).

Apesar da significativa representatividade que o terceiro setor possui, o mesmo apresenta desafios quando se fala sobre as práticas de gestão das organizações, especialmente a gestão de custos de modo particular e a precificação dos produtos fabricações por essas entidades.

2.2 Gestão de Custos no Terceiro Setor

Diferentes autores, entre eles Falconer (1999), Tenório (2001), Coelho (2002), Madeira e Biancardi (2003), Martins, Pedrosa Neto e Araujo (2008), Longo, Leal e Medeiros (2009), consideram que uma boa gestão é fundamental para melhorar a qualidade dos serviços em organizações do terceiro setor e, afirmam que a deficiência no gerenciamento de organizações pertencentes a este setor específico, no Brasil, é um grande problema.

Facolner (1999) assegura que o aperfeiçoamento da gestão por meio do uso da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de Administração é um caminho necessário para atingir melhores resultados e que, entre os desafios da gestão de organizações do terceiro setor, a utilização de ferramentas, instrumentos e técnicas que propiciem o conhecimento detalhado do comportamento das diversas áreas organizacionais é fundamental ao gestor.

Aliadas às técnicas administrativas a Contabilidade, ciência social que provem seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização, seja ela do primeiro, segundo ou terceiro setor, é fundamental para a gestão de qualquer organização. Por meio das informações contábeis os gestores consolidam os dados úteis e necessários à tomada de decisão figurando-se entre elas a gestão de custos produtivos que se configura como um dos principais desafios aos gestores de organizações do terceiro setor.

A obrigação de prestar contas e de que esta prestação seja efetiva, deixa claro que questões de natureza contábil não são assuntos apenas de empresas que visam lucro. As

demonstrações contábeis, pelo conjunto de informações quantitativas e qualitativas que contêm, constituem instrumento fundamental à prestação de contas, além de ser uma exigência legal. Aliada a essa obrigação fiscal aquelas de natureza gerenciais, especialmente relativas à gestão dos custos produtivos e precificação dos vários serviços prestados e bens produzidos por organizações do terceiro setor é outra função dos gestores que permite a sustentabilidade dessas entidades, visto que a receita de venda dos produtos e serviços é considerada como uma fonte de recursos.

Nesse sentido, enfatiza-se o importante papel atribuído à contabilidade, visto seu auxílio na tomada de decisão e definição da estratégia pelos gestores. Zimmerman (1997) afirma que as decisões estratégicas fundamentais aos gestores de todas as empresas incluem o que e quanto produzir, o preço pelo qual vender e a quantidade de investimentos necessários, visto que nessas decisões, o principal objetivo é a maximização dos seus ganhos. Nesse sentido, a contabilidade é o instrumento que auxilia a administração a tomar decisões, pois coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios que contribuem para a tomada de decisão (MARION, 1998).

Martins (2003, p. 25) corrobora ao enumerar o auxílio ao controle e a ajuda à tomada de decisão como duas funções relevantes da contabilidade de custos. Longo, Leal e Medeiros (2009) afirmam que o conhecimento dos custos e da posição estratégica da organização possibilita aos gestores informações valiosas para o mapeamento de todos os seus custos e, por conseguinte, o estabelecimento dos preços de venda. O conhecimento das características específicas de cada sistema de custeio, torna-se, também, imprescindível aos gestores, a fim de identificar-se aquele que mais se adapta a estrutura e aos projetos desenvolvidos pela organização (LUZ; ROCCHI, 1998).

2.2.1 Métodos de Custeio

Desde a época em que o homem usava o escambo para a troca de mercadorias a variável custo é considerada importante, visto ser ela a responsável pelo equilíbrio entre as trocas. A Revolução Industrial é um marco significativo para a Contabilidade, pois com o avanço das tecnologias e formas de produção, a maneira de se calcular o custo dos produtos também evoluiu, originando-se, portanto, uma área específica classificada como contabilidade de custos (MARTINS, 2003).

Ao longo dos tempos, a contabilidade sistematizou os conhecimentos e classificou os custos produtivos, em relação ao objeto a ser custeado e, ainda, em relação ao volume de produção. Assim os custos são classificados em diretos e indiretos e em fixos e variáveis. A forma de apropriar tais custos aos produtos é outro objeto de estudo da contabilidade de custos e, para isso foram conceituados os métodos de custeio. Os métodos de custeio são divididos em: custeio integral ou *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* (RKW), custeio por absorção, custeio variável ou direto e custeio baseado em atividades.

No método RKW ou integral são apropriados todos os custos e despesas aos produtos; seu uso contábil é gerencial sendo utilizado para precificação. No custeio por absorção, todos os custos, diretos e indiretos são apropriados aos produtos. Seu uso contábil atende à legislação fiscal. Com relação ao custeio variável ou direto, somente são apropriados os custos variáveis, visto que os custos fixos são tidos como despesas. Seu uso é gerencial. Há, na teoria de custo, o entendimento de que os métodos de custeio variável e direto são iguais. Porém, determinados autores destacam que nem todos os custos variáveis são diretos.

Finalmente, o custeio ABC apropria os custos aos produtos de acordo com as atividades, por meio de direcionadores de custos e tem o uso gerencial. Relativamente ao custeio baseado em atividades – ABC, Bornia (2002) considera que sua premissa básica é

tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades. Martins (2003) afirma que o ABC é um método de custeio que busca reduzir as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos, visto que por meio de sua aplicação, demonstram-se, claramente, todos os custos absorvidos durante o processo, dividindo-os por atividades, utilizando um direcionador para a alocação dos custos indiretos.

Os vários métodos de custeio se diferenciam de modo a sustentar as necessidades dos níveis gerenciais e seus objetivos mais comuns são de acordo com Leone (2000) (i) determinar a rentabilidade da empresa; (ii) traduzir por meio de seus relatórios as causas das variações ocorridas entre o custo orçado e o real; (iii) avaliá-las essas causas e propor medidas corretivas; e, (iv) fornecer informações de acordo com as necessidades dos níveis gerenciais de modo a auxiliar na tomada de decisão e no planejamento e controle das operações. Dessa forma o conhecimento dos métodos de custeio é fundamental para definir aquele que será usado pela organização na precificação de seus produtos e serviços e averiguar se, dado o preço, o produto é rentável, ou se não rentável, se é possível reduzir seus custos de produção e comercialização (MARTINS, 2003).

3 Metodologia

O estudo de natureza exploratória desenvolvido por meio de estudo de caso teve como objeto de investigação uma organização do terceiro setor, localizada no Pontal do Triângulo Mineiro, mais especificamente no município de Ituiutaba-MG. Os dados, coletados no período de abril a junho de 2011, foram obtidos por meio de análise de documentos e entrevistas com a gestora da entidade.

O uso do estudo de caso permitiu análise profunda e exaustiva das especificidades da organização possibilitando seu conhecimento e teve como propósito explorar situações da vida real, preservar o caráter unitário do objetivo estudado, descrevendo a situação do contexto em que ocorreu a investigação (GIL, 2002). A obtenção de dados deu-se por meio de pesquisa de campo e análise documental. Para o estudo em questão, utilizou-se da entrevista não estruturada permitindo a exploração mais ampla das questões levantadas (BEUREN, 2003).

A entrevista não estruturada teve a participação da coordenadora geral e secretária da associação, objeto do estudo de caso, além de um dos monitores e uma das menores assistidas. Inquiriu-se aos mesmos, na oportunidade, sobre os critérios utilizados para a gestão dos custos da organização, relacionados ao controles dos custos diretos e indiretos, a gestão de estoques (especificamente, relacionada ao controle do consumo de matéria-prima e outros materiais diretos), a mensuração da mão-de-obra direta para cada atividade desenvolvida pela associação e a precificação. Verificou-se, também, a utilização destas informações no processo decisório da associação em estudo. À menor assistida questionou-se quanto ao uso da matéria-prima utilizada no processo produtivo, assim como a remuneração recebida pelas mesmas.

Além das entrevistas, coletou-se material em documentos disponibilizados pela associação, como o estatuto social, notas fiscais de compras de matéria-prima e algumas planilhas, com as anotações dos gastos com matéria-prima e mão-de-obra, utilizadas no processo de produção.

Nesse estudo será apresentado o processo de produção, análise de custos e formação do preço para as mantas bordadas e as sacolas para bebês. A escolha desses produtos decorre das informações fornecidas pelos colaboradores da associação que informaram que estes são os itens que possuem maior produtividade e conseqüentemente resultam em maior receita para a associação.

4. Estudo de Caso

4.1 Caracterização da Entidade

O Centro de Referência e Assistência Social (CRAS) do município de Ituiutaba, no Pontal do Triângulo Mineiro, desenvolve projetos diversos, relacionados à inserção de menores no mercado de trabalho, assistência à terceira idade e apoio a mulheres em condições de risco. Vários dos projetos do CRAS são subsidiados pelo governo federal e municipal, por meio de programas como bolsa família e subvenções governamentais. Ressalta-se que o CRAS mantém parceria com a comunidade empresarial e a sociedade em geral, que contribui para a manutenção de várias atividades desenvolvidas pelo centro.

O acompanhamento a gestantes em condições de risco social e/ou de pobreza extrema que são acolhidas pela Associação Casa Lar – Mães e Filhos é um dos projetos apoiados pelo CRAS. A Associação Casa Lar – Mães e Filhos é caracterizada como organização sem fins lucrativos, de utilidade pública municipal. Sua estrutura organizacional é composta por presidente, vice-presidente, tesoureiros, secretários e o conselho fiscal.

Conforme seu estatuto, a associação tem por finalidade apoiar e viabilizar iniciativas comunitárias prioritárias em assistência social, por meio do acolhimento de gestantes em situação de risco social e carência, em programas de cursos profissionalizantes e trabalhos artesanais, incentivo à produção e apoio na comercialização, visando à complementação de renda familiar, bem como de promoção e assistência social junto à comunidade.

A associação tem trabalhado com jovens gestantes na faixa etária de 13 a 18 anos. As gestantes permanecem na Associação Casa Lar desde o primeiro mês de gestação – após sua confirmação médica – até o sétimo ou oitavo mês. Normalmente são mães solteiras, em situação de extrema pobreza, ou em situação de risco, quando ameaçadas pelo companheiro ou pelos próprios pais. As atividades desenvolvidas pela associação abrangem a área de corte, costura e artes, na produção de enxovais para bebês e, em específico de mantas bordadas e sacolas para bebês.

A capacidade máxima de atendimento mensal da entidade é de 20 jovens, porém no momento possui dezoito conveniadas, denominação atribuída às gestantes atendidas pela associação, que frequentam turmas em horários alternados, das 8 às 11 horas e das 14 às 17 horas. Uma das exigências da associação é que as jovens para serem conveniadas confirmem as condições previstas no regimento interno da entidade, quanto à gestação e situação de risco, devendo confirmar a realização do pré-natal, por meio de documentação médica..

As fontes de recursos que possibilitam a manutenção e funcionamento da Associação Casa Lar – Mães e Filhos são as seguintes: (i) Subvenção da Prefeitura Municipal de Ituiutaba, por meio do CRAS e Secretaria de Saúde, que cede oito funcionários fixos, além do espaço físico onde as atividades são executadas. É fornecido e pago ainda, pela prefeitura fornece, ainda, o lanche diário, os gastos de água, luz e telefone e a medicação das gestantes; (iii) Parcerias empresariais: quinze empresas de segmentos diversos responsáveis pela doação de bolsas no valor de meio salário mínimo; (ii) Padrinhos: pessoas físicas, no total de 10 padrinhos (no momento da coleta de dados desse estudo) responsáveis pela doação de uma bolsa mensal no valor de meio salário mínimo que complementa a bolsa recebida por cada gestante conveniada, durante sua permanência na Associação Casa Lar; (iv) Voluntários: atuam na organização cinco voluntárias, que participam cada uma durante um dia por semana, disponibilizando diariamente sete horas para ensinar atividades de corte, costura e bordado; e (v) Boutique do Bebê: loja localizada no prédio da associação que comercializa os kits confeccionados e montados pelas gestantes conveniadas.

Todos os recursos captados pela associação são utilizados para manutenção da mesma, cuja prestação de contas é feita através da apresentação dos demonstrativos financeiros a

órgãos como o Conselho Fiscal, Centro de Referência e Assistência Social (CRAS), Prefeitura Municipal e toda a comunidade tijuana, considerando tanto as pessoas físicas quanto a comunidade empresarial.

Ressalta-se que todas as gestantes conveniadas, durante o período de permanência na Associação Casa Lar – Mães e Filhos recebem mensalmente uma bolsa no valor meio salário mínimo, que no momento do estudo, totalizava R\$270,00 (duzentos e setenta reais). Esse valor é decorrente das doações das parcerias empresariais e padrinhos. Ao se desligarem da entidade, a partir do oitavo mês de gestação, as conveniadas recebem um kit enxoval, negociado a preço de custo, segundo informações da gestora da entidade.

4.2 Descrição da mão-de-obra e processo produtivo da Associação Casa Lar

Os funcionários cedidos pela Prefeitura Municipal de Ituiutaba, no total de oito funcionários fixos, atual como monitoras (quatro monitoras) que ensinam e acompanham o trabalho das jovens gestantes nas atividades desenvolvidas; uma coordenadora responsável pela supervisão geral das atividades e compras da associação e uma secretária que atua na área administrativa e de relações públicas e uma vendedora responsável pela montagem dos kits e atendimento na área de vendas dos enxovais (mantas bordadas e sacolas de bebês) produzidas pelas gestantes conveniadas. Outras duas funcionárias trabalham na limpeza e conservação da entidade e, também na comercialização dos produtos produzidos. A carga horária de trabalho de todos é de 8 horas diárias.

As cinco voluntárias que disponibilizam seu trabalho não percebem nenhuma remuneração, porém a associação possui duas auxiliares contratadas para ensinar e acompanhar as atividades desenvolvidas pelas jovens, especialmente as atividades de corte e bordado e trabalham por oito horas diárias.

A produção da Associação Casa Lar é diversificada e são confeccionados kits que incluem mantas e fraldas bordadas, lençóis e protetores de berço, além de sacolas para bebês, ou seja para acondicionamento do enxoval de bebês. O processo produtivo tem início com a aquisição da matéria prima, adquirida com a receita decorrente da comercialização dos produtos negociados na Boutique do Bebê, além daqueles recursos que, ocasionalmente, sobram das bolsas doadas pelas empresas e padrinhos. O design das peças bordadas é definido previamente pelas monitoras e na sequência as peças são cortadas e passam para a costura e acabamento. Após o término desse processo são bordadas, engomadas e embaladas.

Nesse estudo será focalizado o processo produtivo de mantas bordadas e sacolas para bebês, visto a produção e comercialização mais expressiva dos mesmos. Inicialmente, descreve-se o processo de produção das mantas bordadas, cuja produção é, em média, 150 unidades por mês e, posteriormente o processo produtivo das sacolas para enxoval de bebês, cuja produção média mensal é de 180 jogos. A seguir apresenta-se o processo de produção das sacolas para enxoval de bebês.

4.2.1 Custos produtivos das mantas bordadas

O processo produtivo é dividido em corte, costura, bordado, acabamento e embalagem. A Tabela 1 evidencia os gastos com matéria-prima em todas as etapas produtivas por cada unidade produtiva. Na etapa de bordado é necessário ressaltar que estes são feitos, quase que exclusivamente a mão e que a maioria dos bordados são em ponto cruz, visto que a associação possui uma única máquina de bordar. A gestora afirma que não tem pretensão de adquirir novos equipamentos dessa natureza, por considerar que a atividade de bordado é um momento lúdico, responsável pela socialização das gestantes e, que mesmo não tendo sido feito estudo específico, considera o momento fundamental para minimizar o stress e depressão que nota-se nas jovens conveniadas, especialmente em seus momentos iniciais na entidade.

Tabela 1 – Acumulação de custos, por departamento, quando se produz uma manta.

DEPARTAMENTOS	ACUMULAÇÃO DE CUSTOS	
	CUSTOS DIRETOS - Matéria-prima	
	Descrição	Valor (R\$)
Corte	Tecido laise (3,0 mts)	15,00
Costura	Linha	0,50
Bordado	Linha	3,50
Acabamento e embalagem	Fitilhos / plásticos / zíper	19,00
Custo unitário		38,00
Produção total mensal		150 unidades
Custo total		5.700,00

Fonte: dados levantados na associação.

No momento da pesquisa, oito jovens conveniadas trabalhavam na produção das mantas bordadas, passando por todas as etapas produtivas. Nesse processo, as jovens são orientadas por uma das auxiliares contratadas especificamente para esse fim. As gestantes trabalham três horas no período da manhã e período da tarde, quatro jovens em cada período, devido à quantidade de máquinas e mesas à disposição e a supervisão geral é feita pela coordenadora. Não se separa a mão-de-obra para cada etapa do processo produtivo (corte, costura, bordado, acabamento e embalagem).

O gasto com mão-de-obra direta evidenciado na Tabela 2 explicita o número de funcionários, a remuneração individual de cada um e o tempo gasto para a produção das mantas bordadas. São apresentados o salário de uma auxiliar e a bolsa das oito gestantes envolvidas no processo produtivo. Os encargos sociais foram calculados somente sobre o salário da auxiliar no período de um mês. O salário pago a auxiliar corresponde a R\$ 540,00 (Quinhentos e quarenta reais).

Tabela 2: Mão-de-obra direta na produção das mantas bordadas

Colaboradores	Valores em R\$ Auxiliar	Valores em R\$ Gestantes conveniadas
Salário (01 auxiliar de corte e costura)	540,00	
8 Bolsas (R\$ 290,00 cada)		2.160,00
Provisão de 13º salário 8,33%	44,98	
Provisão de 1/3 sobre férias 2,78%	5,00	
Subtotal	589,98	2.160,00
INSS 20%	118,00	
OUTRAS ENTIDADES 5,8%	34,22	
PIS FOLHA DE PGTO 1%	5,90	
FGTS 8%	47,20	
(=) Custo MOD	795,30	2.160,00

Fonte: adaptado de Longo, Leal e Medeiros (2009).

Considerando a remuneração paga a auxiliar e às gestantes, na Tabela 3 apurou-se o custo unitário de cada manta bordada.

Tabela 3: Custo de mão-de-obra direta total e unitário – produção das mantas bordadas

Item	Gasto total (em R\$)	Custo Total e Unitário (em R\$)
Salário Auxiliar	795,30	
Salário Gestantes (bolsas)	2.160,00	
Custo total		2.955,30
Quantidade produzida		150 unidades
Custo unitário		19,702

Fonte: Dados levantados na associação.

4.2.2 Processo produtivo das sacolas para bebês

Para a fabricação de cada unidade dos 180 jogos de sacolas para enxoval de bebês, por mês, os gastos os materiais diretos são descritos na Tabela 4. Apresenta-se, na citada tabela as quantidades e custos de cada material empregado.

Tabela 4 – Acumulação de custos departamentais quando se produz um jogo de sacolas

DEPARTAMENTOS	ACUMULAÇÃO DE CUSTOS	
	CUSTOS DIRETOS - Matéria-prima	
	Descrição	Valor (R\$)
Corte	Tecido laise (3,0 mts)	9,00
Costura	Linha	0,50
Bordado	Linha	3,50
Acabamento e embalagem	Fitilhos / plásticos / zíper	7,00
Custo unitário		20,00
Produção total mensal		180 unidades
Custo total		3.900,00

Fonte: dados levantados na associação.

Para a produção de 180 jogos de sacolas tem-se o acompanhamento de uma auxiliar de corte e costura e, no momento do estudo, dez gestantes (sendo cinco no período matutino e cinco no período vespertino) se revezavam no processo. Costureiras voluntárias, também acompanham o processo produtivo. A seguir, na Tabela 5, expõem-se os gastos com mão-de-obra na fabricação dos jogos de sacolas.

Tabela 5: Mão-de-obra direta na produção de jogos de sacolas

Colaboradores	Valores em R\$ Auxiliar	Valores em R\$ Gestantes conveniadas
Salário (01 auxiliar de corte e costura)	540,00	
10 Bolsas (R\$ 290,00 cada)		2.700,00
Provisão de 13º salário 8,33%	44,98	
Provisão de 1/3 sobre férias 2,78%	5,00	
Subtotal	589,98	2.700,00
INSS 20%	118,00	
OUTRAS ENTIDADES 5,8%	34,22	
PIS FOLHA DE PGTO 1%	5,90	
FGTS 8%	47,20	
(=) Custo MOD	795,30	2.700,00

Fonte: Dados levantados na associação.

Na Tabela 6 explicitam-se o custo unitário e total de mão-de-obra de cada jogo de sacola produzido.

Tabela 6: Custo de mão-de-obra direta total e unitário – produção de jogos de sacolas

Item	Gasto total (em R\$)	Custo Total e Unitário (em R\$)
Salário Auxiliar	795,30	
Salário Gestantes (bolsas)	2.700,00	
Custo total		3.495,30
Quantidade produzida		180 unidades
Custo unitário		19,4183

Fonte: Dados levantados na associação.

No custo de produção, pela metodologia do custeio por absorção, são adicionados aos custos diretos os custos indiretos de fabricação, que normalmente são distribuídos por meio de

critérios de rateio. Faz-se, portanto a explicitação dos custos indiretos da Associação Casa Lar, na subseção seguinte.

4.2.3 Levantamento dos Custos Indiretos

Os custos indiretos de produção não estão diretamente identificados e, seu cálculo e distribuído foram possíveis após a análise de planilhas e documentos disponibilizados pela gestora. Na associação as mantas e as sacolas passam pelos mesmos departamentos até chegarem à produção final. O primeiro departamento é o de corte, onde se tem como matéria prima utilizada por ambos os produtos o tecido *laise*, que é cortado com uma tesoura elétrica, cujo custo, no ato da aquisição, foi de R\$1.500,00, e uma mesa de corte, cujo custo de aquisição totalizou R\$600,00. Nesse departamento, a auxiliar é encarregada de cortar as mantas e sacolas e transferi-los para o departamento de costura e bordado.

No departamento de costura e bordado tem-se 5 (cinco) máquinas, sendo que 4 (quatro) são de costura e 1 (uma) é de bordar. O custo de aquisição das máquinas de costura foi de R\$1.200,00 enquanto que o custo da máquina de bordar foi de R\$1.600,00. As sacolas, similarmente ao que ocorre com as mantas bordadas, também, são cortadas por uma auxiliar e transferidas para a costura e bordado. Depois de costurado e bordado o produto vai para o departamento de acabamento e embalagem. Esse departamento tem prateleiras para acondicionamento das peças prontas cujo valor está avaliado em R\$800,00. Ressalta-se que no setor de fabricação também se tem três ferros de passar, além de caixas para acondicionamento das peças de tecido, cujo preço de custo não foi informado pela gestora.

Os custos indiretos de fabricação mensal declarados são relativos à energia elétrica consumida, no valor de R\$1.300,00 e à manutenção das máquinas, que totaliza em média R\$280,00 mensais, que são pagos pela Prefeitura Municipal, mas que constam do cálculo de produção nesse estudo. O imóvel utilizado para as instalações da associação é cedido pela prefeitura e, por isso, não se tem o gasto com aluguel. No entanto, para apuração de custos será considerado o valor de mercado do aluguel que a associação pagaria, caso o mesmo não fosse cedido.

Relativamente à depreciação do imobilizado, foi informado de que tal custo é calculado, mas que não se faz nenhuma reserva para reposição de máquinas e móveis e equipamentos. Os custos indiretos acumulados para a produção, relativos à depreciação, foram calculados de acordo com a depreciação linear, considerando-se vida útil de 10 anos para todos os ativos e uma taxa de 10% a.a., apurando-se o valor de R\$77,40 mensais. Os custos indiretos da associação, objeto do estudo em tela, considerando a remuneração da gestora, secretária e vendedora, além de gastos com energia, aluguel, telefone, internet, IPTU, manutenção de maquinários, material de limpeza e outros, incluindo a depreciação mensal totalizam R\$ 7.711,40.

O total de peças mensais, dentre todos os itens fabricados, conforme informação da gestora soma em média 600 peças e, dessa forma, visto que esses custos não eram conhecidos ou considerados como custos produtivos, nesse estudo sua alocação às peças produzidas terá como critério o volume mensal produzido. Assim cada peça produzida receberá em seu custeio o valor unitário de R\$12,85. Para cálculo do custo total dos produtos fabricados e, conseqüente custo do produto vendido, considerou-se na metodologia do custeio por absorção, o valor unitário da MP utilizada somado ao valor unitário da MOD e ao custo indireto de fabricação, por unidade, tanto das mantas bordadas quanto do jogo de sacolas. Na metodologia do custeio variável somou-se ao valor da MP o valor da MOD, pois apenas os dois custos são de natureza variável. Apurou-se o custo unitário total que foi multiplicado pela quantidade vendida, de 150 mantas bordadas e 180 jogos de sacolas. Os custos unitários e totais dos produtos (em R\$) estão expostos na Tabela 7.

Tabela 7 – Custo de produção unitário e total

Itens de custo	Manta bordada		Jogos de sacolas	
	Custeio por absorção	Custeio variável	Custeio por absorção	Custeio variável
Matéria prima	38,00	38,00	20,00	20,00
Mão de obra direta	19,70	19,70	19,41	19,41
Custo Indireto de Fabricação	12,85		12,85	
Custo unitário total	70,55	57,70	52,26	39,41
Volume de produção	150 unidades		180 unidades	
Custo Total	10.582,50	8.655,00	9.406,80	7.093,80

Fonte: elaborado pelas autoras.

4.3 Precificação praticada e projeção de resultados mensais

Na composição do preço de venda, conforme os conceitos do custeio por absorção são considerados todos os custos de produção, tanto diretos quanto indiretos, visto que a precificação sofre influências do custo e de fatores externos, como mercado consumidor e economia. O preço de venda praticado para as mantas bordadas e jogos de sacolas para enxoval de bebê, são respectivamente de R\$ 65,00 e R\$ 55,00.

Quando questionada sobre a forma de definição desses preços a gestora informou que se pauta pelo preço de produtos semelhantes negociados no mercado local e que, acreditava que o preço de venda praticado gerava lucro para a entidade. No intuito de verificar o resultado obtido com a comercialização de cada item e, também, confirmar se esse resultado é positivo, ou seja, se a associação precifica seus produtos de forma a obter alguma margem de lucro, expõe-se, no Quadro 2 o resultado, conforme o custeio por absorção, que é utilizado contabilmente e o custeio variável, de uso gerencial.

Efetua-se a análise gerencial, para que a gestora pudesse gerir melhor a associação, visto que o cálculo da margem de contribuição traria à mesma, maiores informações sobre a gestão de custos, precificação e resultados obtidos com a atividade desenvolvida. Ressalta-se, entretanto, que esse não foi o objetivo desse estudo e sim, uma mera consequência do mesmo.

Longo, Leal e Medeiros (2009) afirmam que para obtenção da margem de contribuição, é necessário considerar as despesas variáveis incidentes sobre o preço de venda. A associação em estudo não paga nenhum tipo de imposto e tão pouco comissão sobre vendas. Foi constatado, ainda, que não existem outros fatores (percentuais) incidentes sobre o faturamento.

Demonstração do Resultado do Exercício – projetado					
Custeio por absorção			Custeio variável		
Descrição	Mantas Bordadas	Jogos de Sacolas	Descrição	Mantas Bordadas	Jogos de Sacolas
Faturamento Bruto	9.750,00	9.900,00	Faturamento Bruto	9.750,00	9.900,00
(-) CPV	10.582,50	9.406,80	(-) Custos variáveis	8.655,00	7.093,80
(=) Resultado	-832,50	493,20	(=) MC	1.095,00	2.806,20
			(-) Custos Indiretos	1.927,50	2.313,00
			(=) Resultado	-832,50	493,20

Quadro 2 – Demonstração do Resultado Projetado – Custeio por Absorção e Variável

Observa-se que apenas o produto jogos de sacolas para bebês apresenta resultado positivo, que no caso da Associação Casa Lar é reinvestido para pagamento das bolsas às gestantes, quando necessário e ainda, para compra da MP utilizada na confecção dos produtos. Porém, ao analisar-se os resultados, pela metodologia do custeio variável, constata-se margem de contribuição positiva, em ambos os produtos. Essa informação é necessária

visto que, como os custos indiretos são pagos pela prefeitura municipal a entidade pode continuar fabricando e comercializando, tanto as mantas bordadas quanto os jogos de sacolas.

5 Considerações Finais

O estudo desenvolvido buscou responder a uma questão inquietante sobre a precificação de produtos em organizações do terceiro setor. Acreditava-se que, dado ao fato de que essas entidades tem seus recursos formados em sua maioria, por subvenções, doações e outros recursos, normalmente advindos da comercialização de algum produto fabricado pela mesma, o conhecimento da gestão de custos e, por conseguinte a utilização das informações advindas de controles contábeis não era usual. Buscou-se, portanto, verificar se a gestora de uma organização do terceiro setor conhece os sistemas de custeio e faz uso de informações da gestão de custos para a precificação de dois produtos fabricados pela entidade.

Na associação em estudo, identificou-se que os gestores possuem controle de seus gastos, porém, não mensuram os custos de matéria-prima e mão-de-obra gastos na produção, nem tão pouco, fazem a apropriação dos custos indiretos aos mesmos. Inclusive, foi citado que esses custos inexitem, pois, são pagos pela prefeitura local. Efetivamente, constatou-se que, praticamente todos os gastos de natureza indireta não são pagos pela associação, e sim, recebidos como doação, ou mesmo, pagos com por meio de verbas municipais, recebidas como subvenção.

Constatou-se que a gestora desconhece os sistemas de custeio, para apropriação dos custos aos produtos e que, apesar de possuir controles dos custos não os utiliza para formação do preço de venda de seus produtos. Verificou-se, também o desconhecimento do conceito de margem de contribuição visto que na comercialização dos produtos a margem de contribuição apresentou-se negativa, fato que poderá afetar a sustentabilidade da organização. Verificou-se que os custos da organização não são considerados no momento da precificação, pois o preço de venda é baseado em preços de produtos similares comercializados no mercado local.

Considera-se como uma importante contribuição desse estudo, para a associação em tela, os cálculos e planilhas efetuadas, por meio das informações coletadas, que permitirão à gestora manter o acompanhamento dos custos e dará maior subsidio para a precificação de todos os produtos confeccionados, o que acredita-se, permitirá a sustentabilidade da associação, caso venha a perder alguma fonte dos recursos atuais. Finalmente conclui-se que para as organizações do terceiro setor, que desempenham funções amplas e relevantes na sociedade, as informações geradas pelos controles de custos auxiliam, também, na avaliação de desempenho da organização, de modo a auxiliar na tomada de decisão.

Referências

- AMBIENTE Gestão. **Informações sobre o Terceiro Setor**. 2011. Disponível em: <http://ambientes.ambientebrasil.com.br/gestao/ongs_e_oscips/informacoes_sobre_o_terceiro_setor.html>. Acesso em 08 jul. 2011.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- COELHO, S. C. T. **Terceiro Setor: um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: SENAC, 2000
- ESBEN, K. S.; LAFFIN, M. Terceiro Setor e Contabilidade: complicações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, ano 01, v. 01, n° 03, p.11-28, jan./jun. 2004

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão.** 1999. 153 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HUDSON, M. **Administrando Organizações do Terceiro Setor: o desafio de administrar sem receitas.** São Paulo: Makron Books, 1999.

KANITZ, S. **O que é o Terceiro Setor?** Disponível em <<http://www.filantropia.org/oqueeTerceiroSetor.htm>>. Acesso em 20 jul. 2011.

LEONE, G. S. **Curso de contabilidade de custos.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGO, C.; LEAL, E. A.; MEDEIROS, C. **Gestão de Custos em Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso.** 2009. Disponível em: <www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/.../797.pdf>. Acesso em 15 jul. 2011.

LUZ, O. S.; ROCCHI, C. A.; Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre, v. 27, n. 93, p. 21-90, jan/mar/ 1996.

MADEIRA, F. R.; BIANCARDI, M. R. O deságio das estatísticas do Terceiro Setor. **São Paulo em Perspectiva.** vol. 17, n. 3-4. São Paulo, jul/dez, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, O. S.; PEDROSA NETO, C.; ARAÚJO, A. O. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista e Revista,** v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial.** 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PAES, E. S. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários.** 4.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos.** São Paulo: Atlas, 1999.

SEBRAE. **Associações. O terceiro setor.** 2011. Disponível em: <http://www.sebraemg.com.br/culturadacooperacao/associacoes/terceiro_setor.htm>. Acesso em 15 jul. 2011.

TENÓRIO, F. F. (org). **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais.** 5.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

VARTANIAN, G. H.; NASCIMENTO, D. T. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo.** São Paulo, ano IV, n. 9, p. 34-41, set 1999.

ZIMMERMAN, J. L. **Accounting for Decision Making and Control.** Boston: Irwin/McGraw – Hill, 1997.