

# O CONTADOR E O TERCEIRO SETOR<sup>1</sup>

Fernanda Diniz Mendonça de Souza<sup>2</sup>

Romina Batista de Lucena de Souza<sup>3</sup>

## RESUMO

O presente estudo apresenta o resultado de uma pesquisa realizada em organizações do terceiro setor, localizadas na cidade de Novo Hamburgo/RS, vinculadas ao COMAS- Conselho Municipal de Assistência Social. Pretendeu-se estudar a atuação do contador junto a estas entidades, elaborando-se para tal um questionário que aborda o tema em questão. O objetivo deste estudo foi de averiguar se o “novo profissional da contabilidade” com perfil na área gerencial está inserido nestas instituições e a opinião quanto à efetividade de um contador gerencial em relação a seus projetos. Esta pesquisa classifica-se em quantitativa e qualitativa, quanto à abordagem do problema; como descritiva, quanto aos objetivos gerais; e bibliográfica, quanto aos procedimentos técnicos adotados. De um total de 23 (vinte e três) entidades cadastradas no COMAS, 14 (quatorze) responderam à pesquisa, ou seja, 60,87% da população envolvida. Constatou-se que a maioria dos profissionais atuantes são remunerados (64,29%); identificou-se a aceitação do contador gerencial pelas entidades do terceiro setor, visto que 92,86% destas declararam considerar relevante a participação deste profissional para maximização de resultados. Entretanto, mesmo com esta aceitação, averiguou-se que, existem apenas 41,67% de contadores atuantes no contexto gerencial das entidades. Este fato deve-se primordialmente pela falta de recursos disponíveis para contratação de um profissional com este perfil, que acaba sendo mais caro do que o contador que executa apenas as demonstrações contábeis exigidas pela lei. Conclui-se que há o interesse dessas entidades em um profissional que atue nesta vertente gerencial, contudo, a inserção deste profissional fica limitada devido a questões financeiras.

**Palavras-chave:** Organizações do Terceiro Setor, Novo profissional da contabilidade Contador gerencial.

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2013, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (fernandiniz@hotmail.com)

<sup>3</sup> Orientadora: Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Roraima (UFRR). Mestre em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Doutora em Economia do Desenvolvimento pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (romina@ufrgs.br).

## **ABSTRACT**

The present study is to show the results of a research done at outsourcing organizations located in Novo Hamburgo\ RS, committed to COMAS (Municipal Social Work Council). The main idea was to study how the accountant served these agencies, so a survey about it was carried out. Study aimed at this analyzing if the new accounting professional service in this managing field falls into the needs of these institutions and if the managing accountant's presence is relevant there. This survey falls into the following categories: as efficient and quantitative regarding the approach of the problem as; as descriptive regarding general objectives and biographical regarding the technical procedures used. Fourteen out of twenty-three institutions registered at COMAS answered the survey, in other words, 60,87% of the people involved in the project. It was verified that most working professionals receive a salary (64,29%); in addition, it was observed that a managing accountant is accepted by the outsourcing organizations, as an illustration, 92,86% of these institutions consider important the role of this professional to maximize the outcomes. However, only 41,67% of accountants work in the managing area of these organizations due to the lack of resources available to hire this type of professional. This type of accountant is more expensive than the one that only works on accounting practice required by the law. In essence, there is an interest of these institutions in professionals that work in this growing management field. However, hiring this type of professional is restricted due to financial issues.

**Keywords:** Outsourcing organizations, New accounting professional, Managing accountant.

## **1 INTRODUÇÃO**

No mundo atual, ao escolher uma profissão, além de considerar aptidões e gostos, muitos estudantes buscam informações a respeito de mais detalhes de uma carreira, como por exemplo, a forma como se comporta o mercado de trabalho, se este está saturado, as áreas possíveis de atuação da profissão, a remuneração nas diferentes vertentes, dentre outras informações.

Na carreira de Ciências Contábeis esse quadro não é diferente. Antigamente o contador era visto como um “guarda-livros”, o qual utilizava apenas papéis e calculadora para execução de seu trabalho, fazendo operações de débito e crédito. Com o passar dos anos, esse

profissional foi adquirindo um maior espaço no mercado de trabalho e houve uma quebra de paradigmas em relação a ele: há uma nova visão do papel do contador em uma empresa; o mesmo não possui mais aquela função meramente “burocrática”, mas passou a ser visto como um profissional que atua nas áreas gerenciais de uma organização, ajudando, inclusive, na tomada de decisão da alta cúpula da administração.

Essa nova visão do papel do contador, fez com que o leque para tal profissão se estendesse ainda mais. Os setores podem ser na área privada, na área pública; e o profissional pode exercer a função de contador de empresas, contador público, auditor independente, auditor fiscal, perito contábil, consultor, pesquisador, professor, etc. Esse leque que hoje se abre para esta profissão fica bem exemplificado com as palavras do presidente da França no XV Congresso Mundial de Contadores, Jacques Chirac *apud* Zanluca (1997):

“... A profissão contábil desempenha um papel fundamental na modernização e internacionalização de nossa economia. Isso porque vocês não se restringem a cuidar de contas. Vocês são conselheiros e, às vezes, confidentes das administrações de companhias, para que têm um importante papel a desempenhar, especialmente em assuntos sociais e tributários. Vocês orientam pequenas e médias empresas e sua administração, simplificando as alternativas, que ainda são demasiado complexas. Vocês desempenham, portanto, um papel no desenvolvimento das possibilidades de emprego, o que merece um especial registro de reconhecimento...”.

Dentre tantas possíveis áreas de atuação encontramos dentre elas, o terceiro setor, que segundo o BNDES (2001, p.4):

“constitui-se na esfera de atuação pública não estatal, formado a partir de iniciativas privadas, voluntárias, sem fins lucrativos, no sentido do bem comum. Nesta definição, agregam-se, estatística e conceitualmente, um conjunto altamente diversificado de instituições, no qual se incluem organizações não governamentais, fundações e institutos empresariais, associações comunitárias, entidades assistenciais e filantrópicas, assim como várias outras instituições sem fins lucrativos.”

Uma conceituação mais enxuta é dada por Hudson (1999, p.11):

“Este setor consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais, e outras organizações voluntárias”.

Esse setor tem mostrado crescimento ao longo dos anos, possuindo, segundo pesquisa do IBGE realizada em 2002 e publicada em 2005, mais de 500 mil estabelecimentos no Brasil. Ferreira e Ferreira (2006, p.18) ressaltam:

“Através dos dados apresentados, resultados da pesquisa realizada pelo IBGE, percebe-se que as organizações que compõem o chamado terceiro setor brasileiro são muitas e dedicadas a uma multiplicidade de objetivos.

Entretanto, pelo pouco que se apresentou também é dado notar que tais organizações são uma realidade em crescimento, tanto em quantidade quanto em representatividade, uma vez que muitas delas realmente assumiram papéis de importantes interlocutoras entre a sociedade e os governos”.

Visto isto, entende-se que este setor não pode estar esquecido devido a sua magnitude e promissor crescimento, além de ser um setor que possivelmente pode fazer parte desse leque de opções para a atuação de um contador. Assim, a questão problema que permeia essa pesquisa é: as entidades do terceiro setor possuem em seu quadro de pessoal um contador, não um contador “à moda antiga”, mas esse novo contador que tem um perfil gerencial? Há o interesse dessas instituições em um contador focado nesta área?

Por isso, o objetivo deste estudo é identificar se o profissional da contabilidade atuante nas entidades do terceiro setor exerce a contabilidade apenas burocrática da entidade, ou, com a quebra dos paradigmas da profissão atualmente, se este profissional inseriu-se no terceiro setor participando ativamente dos planejamentos de projetos e ações utilizando ferramentas da contabilidade gerencial para tal, além de mensurar a importância deste profissional aos olhos das próprias entidades do terceiro setor.

Ante ao exposto, a fim de atingir o objetivo proposto, este estudo é estruturado em cinco seções, sendo a Introdução a primeira delas, na qual há a apresentação do tema. Na segunda seção é exposto o referencial teórico, no qual se aborda os conceitos de contabilidade, contabilidade gerencial, a contabilidade e o terceiro setor, mais especificadamente a conceituação de terceiro setor e de contabilidade no terceiro setor. Em seguida, são explicados os procedimentos metodológicos utilizados no estudo em questão para a obtenção dos dados necessários à pesquisa. A quarta seção aborda os dados colhidos para a pesquisa e sua respectiva análise e por fim, têm-se as considerações finais sobre a análise desses dados na quinta seção.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, os fundamentos teóricos que embasam o presente estudo são abordados de forma a apresentar as definições de contabilidade, contabilidade gerencial, as características do terceiro setor e qual a importância da contabilidade para ele, assim como algumas particularidades da contabilidade no terceiro setor.

## 2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência antiga a qual é fundamental para o desenvolvimento de qualquer instituição, assim como para o diálogo entre a instituição que a utiliza e os usuários das informações contábeis; portanto, onde houver uma instituição, inclusive às pertencentes ao terceiro setor, haverá contabilidade. A contabilidade mostra-se essencial em todos os setores, pois auxilia a administração a tomar decisões, coleta dados econômicos; mensura monetariamente registra e sumariza estes dados em forma de relatórios, trazendo contribuições para a tomada de decisões (MARION, 2002), e, no terceiro setor, não é diferente. Por conseguinte, para o prosseguimento deste trabalho, é mister compreender sua conceituação, para tal exemplificaremos abaixo algumas definições:

“A Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades.” (Orrú, 1990, p. 12);

“Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais.” (Sá, 1998, p. 42);

“A Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.” (Franco, 1997, p. 21);

“Contabilidade é corpo de princípios e o mecanismo técnico por meio do qual os elementos econômicos de uma determinada organização são classificados, registrados e periodicamente apresentados e interpretados com escopo de se prover ao seu efetivo controle e à sua eficiente administração.” (Campiglia, 1966, p. 22);

“Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos”. (Herman Junior, 1972, p. 58).

Para finalizar as definições, segue um conceito completo, retirado do Dicionário de Contabilidade de Iudícibus, e Marion (2001, p.43):

“A contabilidade, do ponto de vista do usuário, é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física, de produtividade especial com relação à entidade objeto de contabilização. Quanto a seu objeto, ciência do Patrimônio, que evidencia as variações quantitativas e qualitativas do mesmo. Em uma visão macro, ciência que registra e avalia como e quão bem a entidade utilizou os recursos a ela confiados.”

Pelos conceitos acima explanados, percebe-se que a contabilidade é parte essencial na vida de todas as instituições, possibilitando-as a gerir melhor o patrimônio, tomar decisões mais precisas baseadas em fatos contabilizados e analisados, assim como, terem uma divulgação mais transparente de suas ações ao público externo, por isso é tão importante, inclusive, para as entidades do terceiro setor.

## 2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Tendo em vista o foco deste trabalho ser a análise do papel do contador gerencial nas entidades do terceiro setor, depois de explanado o entendimento geral sobre a contabilidade, conceituar-se-á a contabilidade gerencial. Conforme o Dicionário de Contabilidade (IUDÍCIBUS, MARION, 2001) há duas definições:

- (1) Especialização contábil voltada para fins internos, de caráter confidencial. Procura suprir os gestores de uma gama maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões. É um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados em uma perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou em uma forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gestores das entidades em seu processo decisório.

- (2) Um subsistema de gestão de custos que se preocupa com como informações de custos e outras informações financeiras e não financeiras devem ser usadas para o planejamento, o controle e a tomada de decisão.

Abaixo seguem mais definições pertinentes ao tema:

“[...] todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito ‘sob medida’ para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho.” (Iudícibus, 1998, p.21);

“O processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.” Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos da América descrita por Padoveze (2000, p.27);

“a Contabilidade Gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.” (Atkinson *et al.* 2000, p. 798).

Pela conceituação acima, entende-se que as informações advindas da contabilidade gerencial destinam-se aos usuários internos das instituições, e um profissional que tenha esta visão gerencial, através da análise completa dos dados oriundos da contabilidade financeira, fornecerá à instituição informações relevantes para uma melhor capacidade de julgamento para tomada de decisões, e, por conseguinte, um melhor desempenho em suas atividades.

## 2.3 CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR

Faz-se necessário para o desenvolvimento deste trabalho analisar o setor foco do presente estudo, pelo fato de o terceiro setor ser um setor peculiar na economia, com características próprias e instituições diferenciadas. Não só apenas a estrutura das instituições é diferente quando comparadas às instituições privadas, mas a contabilidade exigida por lei também apresenta algumas peculiaridades. Portanto, nesta seção, buscar-se-á exemplificar as diferenças básicas deste setor e da contabilidade que a ele se aplica.

### 2.3.1 TERCEIRO SETOR

Antes de abordar especificadamente a contabilidade no terceiro setor, cabe destacar as características elementares deste. O terceiro setor é assim definido por atuar nas áreas em que o primeiro setor (Estado-caráter público); e o segundo setor (empresas privadas- interesses particulares) não atuam. Mais especificamente, segundo a visão de Paes (2006, p.122):

“... é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbólica com ambos; na medida em que deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com a finalidade daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organização de natureza “privada” (sem o adjetivo do lucro) dedicada à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal)”.

Abaixo estão elencados, resumidamente, os atributos que particularizam este setor (MILANI FILHO, 2004):

- não há proprietários;
- são organizações não governamentais dotadas de autonomia diretiva;
- suprem parcialmente o papel do Estado no atendimento a determinadas necessidades sociais;
- possuem estrutura e presença institucionais;

- são constituídas pelo interesse social, portanto, visam proporcionar benefícios sociais;
- são unidades econômicas;
- precisam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades (estes recursos podem ser públicos e/ou privados);
- não deve haver qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores, reinvestindo os superávits obtidos;
- podem gozar de privilégios fiscais, conforme a legislação.

As instituições que compõem o terceiro setor têm diversas classificações, segue abaixo uma delas elaborada por WETZEL (2010):

- Associações- pessoa jurídica de direito privado, união de pessoas que se organizam para fins não econômicos- (artigos 44 e 53 do Código Civil);
- Fundações- enquanto as associações correspondem à reunião de pessoas, as fundações são reunião de bens (artigos 44 e 62 do Código Civil);
- Organizações religiosas (art. 44 do Código Civil);
- Organizações não governamentais (ONG's)- com estrutura jurídica de uma associação, cujo caráter é de interesse público;
- Organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP's) - reconhecimento oficial e legal mais próximo do que se entende por ONG, especialmente porque são marcadas por exigências legais de transparência administrativa e observância a princípios de administração pública.

### 2.3.2 CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR

A contabilidade do terceiro setor é tão fundamental quanto em qualquer outro setor da economia. Sua Estrutura Patrimonial tem como base a Lei 6404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), e assim como para as demais organizações, deve seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas respectivas Interpretações Técnicas e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Segundo Olak e Nascimento (2006, p.71):

“a estrutura patrimonial definida pela Lei das Sociedades por Ações (legislação societária) pode (e deve) ser adotada pelas entidades sem fins lucrativos.”

Dentre outras peculiaridades que caracterizam estas diferenças contábeis no terceiro setor, destacam-se: a não destinação do resultado positivo para os detentores do patrimônio líquido, a alteração de nomenclaturas visando atender à especificidade deste setor; como por

exemplo, o Patrimônio Líquido é chamado de Patrimônio Social; o Lucro é denominado Superávit e o Prejuízo é denominado Déficit. Existe também uma diferenciação no registro de recursos de projetos específicos separadamente, de acordo com suas especificações, em contas de “fundos”. Martins (1983, p. 238) ressalta a necessidade dessas alterações na nomenclatura:

“a palavra resultado não é tecnicamente incorreta de todo, mas carrega hoje muito o sentido de resultado em termos de lucro ou prejuízo; por isso está muito vinculada à entidade de fins lucrativos. Como não cabe falar em lucro ou prejuízo para entidades de finalidades não lucrativas, e sim em Superávit ou Déficit, julgamos preferível essa outra denominação (Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades)”

As NBC Ts também regulam essas entidades; segundo Araújo (2005, p. 54):

“a NBCT 10 regulamenta o trabalho contábil, estabelecendo critérios e procedimentos de avaliação, registros de transações e eventos, bem como a estruturação de demonstrações contábeis, determinando as informações mínimas que devem ser divulgadas pelas organizações do Terceiro Setor.”

Dentre estas regulamentações está a obrigação das entidades do Terceiro Setor elaborarem:

- o Balanço Patrimonial, o qual evidencia o patrimônio líquido das entidades em determinado período, o denominado patrimônio estático, (chamado de patrimônio social para as entidades do Terceiro Setor pelo fato do patrimônio pertencer à sociedade);
- a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Social), que segundo a NBC T tem como definição ser: “a demonstração contábil destinada a evidenciar em um determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade”;
- a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, a qual demonstra como foram aplicadas as receitas de cada categoria de fundos nos programas da entidade, evidenciando todas as atividades realizadas pelos gestores, além do resultado por fundo no período;
- a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos ou Demonstração do Fluxo de Caixa, a qual demonstra o fluxo financeiro, demonstrando quais recursos ingressaram e quais foram utilizados para pagamentos.

A importância da contabilidade no terceiro setor não se dá somente pela observação das nomenclaturas e regras legais específicas; claro que essas entidades têm exigências legais as quais devem ser seguidas, mas, um ponto crucial para este setor são os benefícios que a contabilidade pode trazer em relação à sua sustentabilidade. Através de uma contabilidade eficaz, com demonstrações de todo o andamento dos recursos recebidos (origem, aplicação, destinação, resultados), a comunidade tem acesso a todas as atividades desenvolvidas pelas entidades, o que, por conseguinte, pode gerar uma maior confiabilidade, requisito essencial

para a arrecadação de recursos em meio à sociedade e continuidade no desenvolvimento de suas atividades. Trata-se de uma responsabilidade do terceiro setor em relação a toda a sociedade que o apoia: a transparência em relação a suas atividades, a qual pode ser respaldada através da contabilidade eficiente. De acordo com Glaeser *apud* Milani Filho (2004, p. 9):

[...] a transparência e a prestação de contas tornaram-se elementos essenciais para contribuir com a própria sobrevivência das entidades, uma vez que estão inseridas num ambiente competitivo por recursos financeiros e não financeiros e aquelas que melhor atenderem às necessidades dos doadores por informações, terão maior probabilidade de captação desses recursos.”

A transparência e confiabilidade, portanto, acabam por ser essenciais para a arrecadação de recursos, principalmente no contexto atual onde existem muitas entidades sem fins lucrativos, conforme declara Vilanova (2004, p.4):

"Observa-se no Brasil a multiplicação de organizações do terceiro setor. Algumas apresentam objetivos duvidosos ao praticarem abusos e fraudes [...]”.

Essa necessidade da transparência é ressaltada por Campos:

"O aumento do volume dos recursos arrecadados pelas entidades do terceiro setor sem fins lucrativos é acompanhado por uma maior necessidade de transparência quanto a sua aplicação." (2003, p.27).

“Na medida em que a contabilidade suprir as Organizações do Terceiro Setor [...] e proporcionar a clareza dos números para o público externo, serão possíveis prestações de contas que estimulem a entrada de mais recursos e a sustentabilidade daquelas entidades ao longo do tempo” (2003, p. 92).

Para enfatizar ainda mais a questão da transparência, trazendo mais informações para o usuário externo, além das demonstrações exigidas pela NBC T 10, o contador pode valer-se de outros instrumentos para agregar mais confiabilidade à entidade, como por exemplo, as Notas Explicativas a título de complementação das Demonstrações Contábeis, o Balanço Social, dentre outros. Estas constatações são ressaltadas por autores da área:

“O balanço social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários, dentre estes os funcionários.” Tinoco (2001, p. 14);

“O balanço social deve demonstrar quais as políticas praticadas e quais os reflexos no patrimônio, objetivando evidenciar sua participação no processo de evolução social.” Kroetz (2000, p.71).

Sendo assim, a contabilidade é um forte instrumento para fortalecer este setor trazendo uma maior evidência das atividades praticadas através de relatórios contábeis que

transmitam transparência e confiabilidade, permitindo que a entidade ganhe crédito com a sociedade em relação a suas práticas e objetivos, revertendo essa credibilidade em maior captação de recursos e, tendo como consequência, maiores e melhores resultados.

#### 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS AO TEMA PROPOSTO

Além de todos os benefícios citados acima em relação à contabilidade no terceiro setor pela transparência e relatórios confiáveis, existe ainda mais uma possibilidade de contribuição da contabilidade neste campo: a atuação do contador não só nos relatórios, mas também nos planejamentos efetuados para projetos dentro destas entidades, trazendo junto com a visão contábil, o lado gerencial do contador através de planejamentos estratégicos, financeiros, operacionais e gerenciamento de riscos. Segundo Santos (2010, p.14):

“a contabilidade gerencial também é aplicável às organizações que não visam ao lucro porque elas precisam, assim como as demais, gerenciar o uso dos recursos captados e aplicados para atingir seus objetivos”.

A relevância desta pesquisa é notória ao analisarmos as palavras de Drucker (2002, p.14):

“... as próprias instituições sem fins lucrativos sabem que necessitam ser gerenciadas exatamente porque não têm ‘lucro’ convencionais. Elas sabem que precisam aprender como utilizar as ferramentas contábeis para que estas não as dominem. Elas sabem que necessitam de gerência para que possam se concentrar na missão...”

Diante das conceituações acima expostas, e com o intuito de relacionar o tema com outros trabalhos, além da pesquisa efetuada junto a algumas organizações do terceiro setor, foi feita a análise de dois trabalhos que abordam a questão da contabilidade gerencial e do planejamento estratégico aplicados ao terceiro setor.

O primeiro texto analisado foi extraído da Revista do Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial da Universidade Estácio de Sá no Rio de Janeiro. O texto foi elaborado por Luiz Cláudio Moura Santos, Vinícius Corrêa de Almeida e Valéria Fonseca Leite. O artigo em questão foi publicado em maio/agosto de 2009 e seu foco é tratar sobre como o gerenciamento de riscos pode dar suporte a iniciativas de empreendedorismo social, buscando analisar o empreendedorismo social no terceiro setor e a contribuição que uma gestão eficaz pode trazer na definição da realização de projetos.

O texto discorre a respeito das definições de empreendedorismo social como uma vertente nova de atuação, a qual se concretiza a partir de indivíduos experientes com características empreendedoras, que utilizarão seus dons e qualidades para o bem comum da

sociedade. Estas ações manifestar-se-ão nas organizações do terceiro setor, as quais são instituições sem vínculo com o Estado, sem foco no lucro, dependentes, portanto, do voluntariado e de recursos provenientes de doações.

Apesar de toda a boa vontade advinda daqueles que trabalham nestas organizações, o texto ressalta que falta um melhor gerenciamento para que as mesmas consigam otimizar seus resultados, pois, apesar de os projetos no terceiro setor serem diferentes no que tange aos seus objetivos, não deixam de ter as mesmas necessidades dos projetos em uma instituição que visa o lucro, dentre elas, um bom planejamento elaborado por profissionais capacitados.

Para reafirmar a necessidade do gerenciamento de riscos no terceiro setor, os autores utilizaram-se de uma pesquisa-ação em um projeto de conscientização ambiental em instituições de ensino de uma ONG em Itajubá/MG, o qual já havia sido executado no ano de 2007, sem muito êxito. Assim sendo, no ano de 2008, esse projeto foi resgatado, porém com uma nova visão: a inserção de um planejamento estratégico com o gerenciamento de risco das atividades.

O desenvolvimento do “novo” projeto se deu a partir da identificação dos riscos através de entrevista e discussões com os responsáveis, classificação destes riscos e posterior análise. Os dados obtidos da referida análise permitiram à ONG chegar à conclusão da viabilidade da implementação do projeto e programar ações no intuito de minimizar os riscos identificados para que o projeto fosse bem-sucedido.

O resultado ao se comparar a primeira tentativa do projeto em 2007 e a nova tentativa em 2008 foi o seguinte: sem o devido gerenciamento, o projeto de 2007 apresentou problemas em todas as fases, principalmente, pela falta do planejamento prévio de recursos necessários, assim como pela falta de parâmetros que permitissem apontar indicadores de evolução e impacto do processo, o que gerou frustração, pois uma parcela pequena do público alvo foi atingida. Já na execução do projeto em 2008, houve análise de dados, planejamento e gerenciamento de riscos, o que possibilitou a definição de planos de ação com ações preventivas e corretivas para melhorar a execução do projeto.

Tendo em vista o caráter informativo e motivador deste texto o qual mostra os resultados que um projeto no terceiro setor pode obter através de um planejamento estratégico focado em gerenciamento de riscos, este foi citado com o intuito de reiterar o tema abordado neste artigo: o contador gerencial e o terceiro setor.

O segundo texto analisado advém de um estudo apresentado no III Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis - AdCont 2012, realizado de 9 a 11 de outubro de 2012, no Rio de Janeiro, RJ. O texto foi elaborado por Alécia Dias de Freitas

Alves, Ana Paula Braga da Silva, Joyce Pamela Silva do Carmo, graduandas em Controladoria e Finanças na Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG; Fernanda Karoline Nascimento Jupetipe, mestranda em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo e Pueri do Carmo Mário, doutor em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG.

O estudo foi intitulado como: “A utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do Terceiro Setor” e teve como foco pesquisar a utilização de instrumentos da Contabilidade Gerencial no terceiro setor em organizações não governamentais localizadas em municípios de Minas Gerais, tendo um maior enfoque nas cidades de Contagem e Betim. Para a realização do estudo em questão, foram usados os métodos de pesquisas e entrevistas.

O estudo discorre acerca da conceituação do terceiro setor, classificando as organizações de acordo com as atividades exercidas em diferentes grupos (classificação feita pela entidade International Classification of Non-profit Organizations): a) Cultura e Recreação; b) Educação e Pesquisa; c) Saúde; d) Serviços Sociais; e) Meio Ambiente; f) Desenvolvimento e Habitação; dentre outros. Em seguida há referências à contabilidade gerencial e aos instrumentos da contabilidade gerencial, os quais são apresentados como auxiliares no processo de gestão e nos controles internos das entidades deste setor, reiterando que este tipo de gestão auxilia na continuidade destas instituições. Dentre estes instrumentos, destacam-se:

- o planejamento estratégico, o qual é visto como um instrumento gerencial essencial pelo fato de trazer melhor gestão e resultado através da definição clara de atividades a realizar, seus respectivos recursos e prováveis situações futuras; o que permite prevenir-se em relação às variáveis citadas;

- o orçamento, entendido como um importante instrumento para controlar os recursos da empresa;

- os métodos de custeio, os quais podem ser: custeio por absorção, custeio direto ou variável, custeio pleno ou integral, custeio padrão e custeio baseado em atividades.

Identificados os instrumentos da contabilidade gerencial, o foco do estudo está em relatar se as entidades do terceiro setor fazem uso deles. O que foi constatado, segundo a pesquisa em questão, é o seguinte: que em sua maioria, as entidades deste setor utilizam a contabilidade para fins fiscais, possuindo um planejamento operacional, contudo, existe a falta de conhecimento sobre os benefícios advindos de um planejamento mais em longo prazo.

Quanto ao orçamento, este também não é visto como uma ferramenta de gestão, apesar de ser realizado na maioria dos projetos pelo fato de ser uma exigência para liberação de verbas. Em relação ao custo, verificou-se que a maioria das instituições da amostragem não o calcula, não sendo utilizado como instrumento de gestão da entidade.

Chegou-se à conclusão que é necessário um maior desenvolvimento dos sistemas de informações contábeis e dos instrumentos gerenciais nestas entidades e de que um dos motivos para o não uso destes advém da falta de recursos para a utilização deles.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Essa pesquisa define-se:

- Quanto aos seus objetivos gerais, por ser descritiva, visto que busca estabelecer a descrição das características do assunto pesquisado (GIL, 2010), definindo e quantificando atributos relevantes da relação entre o contador e o terceiro setor, sem interferências do pesquisador em questão;

- Quanto aos procedimentos técnicos adotados, caracteriza-se em uma pesquisa bibliográfica, que é uma pesquisa que abrange toda a bibliografia tornada pública em relação ao tema estudado, com a finalidade de colocar o pesquisador em contato com tudo o que foi escrito sobre determinado assunto, facilitando o acesso a informações previamente necessárias à elaboração de uma análise crítica e objetiva da situação atual (LAKATOS, MARCONI, 2003).

A pesquisa bibliográfica tem por objetivo permitir ao pesquisador novos reforços de conteúdo para uma melhor análise de suas pesquisas ou gerenciamento de suas informações, permitindo assim uma investigação sobre o tema com uma nova abordagem (TRUJILLO, 1974). Conforme a definição de Cervo e Bevia (1983, p.55), a pesquisa bibliográfica:

“explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.”

- Quanto à abordagem do problema, mostra-se como uma pesquisa quantitativa e qualitativa, visto que busca obter dados quantificáveis a fim de identificar se existe ou não a figura do contador gerencial no terceiro setor, assim como busca proporcionar às entidades a

manifestação a respeito de sua opinião sobre o tema. As pesquisas quantitativas e qualitativas definem-se respectivamente:

“A pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.” (Richardson, 1999, p.70).

“A pesquisa qualitativa é uma atividade situada que localiza o observador no mundo. Consiste em um conjunto de práticas materiais e interpretativas que dão visibilidade ao mundo. Essas práticas transformam o mundo em uma série de representações, incluindo as notas de campo, entrevistas, conversas, [...]” (Denzin; Lincoln, 2006, p. 17).

Para a realização da análise quantitativa e qualitativa, a amostragem deste estudo foi constituída de instituições pertencentes ao terceiro setor atuantes na cidade de Novo Hamburgo no estado do Rio Grande do Sul, com base nas instituições cadastradas junto ao Conselho Municipal de Assistência Social (COMAS), vinculado à Prefeitura Municipal de Novo Hamburgo.

As entidades foram escolhidas aleatoriamente, de acordo com a disponibilidade de cada instituição em participar da pesquisa. O instrumento utilizado para a efetivação de coleta de dados foi um questionário contendo cinco perguntas, fechadas e/ou abertas relacionadas ao tema “contador e o terceiro setor” com o foco de averiguar se há ou não a figura de um contador com características gerenciais atuante nestas instituições e a opinião destas em relação àqueles. A técnica quantitativa usada para a comparação das respostas foi a percentagem.

Ressalta-se que no questionário em questão a imparcialidade foi mantida, sem interferências de posicionamento pessoal, sendo transcritas na análise de dados exclusivamente as respostas apontadas por cada entidade participante da pesquisa.

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Serão apresentados nessa seção os dados obtidos após pesquisa junto a algumas entidades do terceiro setor localizadas na cidade de Novo Hamburgo, no estado do Rio Grande do Sul. A população do estudo foram as entidades cadastradas junto ao órgão denominado COMAS (Conselho Municipal de Assistência Social), vinculado à Prefeitura Municipal de Novo Hamburgo.

Dentro de um universo de 23 (vinte e três) entidades inscritas no COMAS, 14 (quatorze) entidades participaram da pesquisa, abrangendo, portanto, 60,87% do total de entidades inscritas. As entidades participantes responderam a um questionário contendo 5 (cinco) questões, o qual tem a finalidade principal de mensurar se essas entidades efetuam planejamento e qual tem sido o papel do contador para elas no que tange a contabilidade com foco gerencial usada como ferramenta de auxílio a estas instituições. As questões abordadas no questionário apresentam-se a seguir:

- 1) O contador atuante na entidade em questão é remunerado ou voluntário?;
- 2) Em relação às ações e projetos da instituição, há algum tipo de planejamento prévio à realização dos mesmos (por exemplo, estudo de viabilidade através de um planejamento estratégico, financeiro e orçamentário)?;
- 3) Sendo a resposta da segunda pergunta afirmativa, há a participação de um contador com foco na área gerencial na equipe de planejamento desses projetos?;
- 4) A instituição acredita que a participação de um contador com foco gerencial atuante em seus planejamentos maximiza/maximizaria os resultados de suas ações?;
- 5) Qual seria o principal fator para a não participação de um profissional de contabilidade com foco na área gerencial nas instituições do terceiro setor em geral?

#### 4.1 RESPOSTA AOS QUESTIONÁRIOS

Na Tabela 1 é demonstrada a resposta à questão a respeito da remunerabilidade dos contadores atuantes nas entidades do terceiro setor. Para esta pergunta partiu-se do princípio de que todas as entidades possuem um contador em obediência à legislação vigente, o qual foi confirmado durante as entrevistas.

Tabela 1 – Remunerabilidade dos contadores

<b>O contador atuante na entidade em questão é remunerado ou voluntário?</b>	<b>Volume</b>	<b>Porcentagem</b>
Remunerado	9	64,29%
Voluntário	5	35,71%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Percebe-se que a maioria dos contadores dessas entidades são remunerados. Entretanto, cabe ressaltar que das nove entidades que possuem contador remunerado, duas pontuaram que o valor pago a estes profissionais é irrisório se comparado ao valor de mercado cobrado por um contador atuante em instituições privadas. Porém, mesmo com esta ressalva, ainda seria predominante a quantidade de contadores remunerados nas entidades em questão.

A Tabela 2 apresenta o posicionamento das entidades entrevistadas em relação à elaboração dos projetos e ações realizados, com o intuito de verificar a existência ou não de planejamentos prévios a estes.

Tabela 2 – Planejamento

<b>Em relação às ações e projetos da instituição, há algum tipo de planejamento prévio à realização dos mesmos (por exemplo, estudo de viabilidade através de um planejamento estratégico, financeiro e orçamentário)?</b>	<b>Volume</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim	12	85,71%
Não	2	14,29%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Nota-se, por meio dos dados obtidos, que grande parte das instituições declarou elaborar um planejamento para suas atividades. A maioria das instituições ressaltou que um bom planejamento é essencial para a angariação de recursos junto à comunidade e ao Governo. Quanto às duas entidades que declararam não efetuar planejamentos para seus projetos, foi questionado se havia um motivo específico para a não efetivação deste; as respostas obtidas foram as seguintes:

- a primeira entidade declarou que não possuía recursos (humano e financeiro) suficientes para fazer planejamentos para seus projetos;

- a segunda entidade afirmou que está há muito tempo inserida na comunidade e por isso conta com um grande apoio da mesma, o que gera como consequência sucesso em todas as suas ações, não sendo necessário, portanto, um planejamento específico.

A Tabela 3 busca mostrar se a figura do contador está presente nos planejamentos efetuados. Ressalta-se que para a consideração desta questão, colheu-se a resposta apenas das doze entidades que declararam efetuar planejamentos prévios à execução de seus projetos e ações, diminuindo-se, portanto, a população indagada.

Tabela 3 – Participação contadores gerenciais no planejamento

<b>Sendo a resposta da segunda pergunta afirmativa, há a participação de um contador com foco na área gerencial na equipe de planejamento desses projetos?</b>	<b>Volume</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim	5	41,67%
Não	7	58,33%
<b>TOTAL</b>	<b>12</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Os dados obtidos informam que apenas 41,67%, ou seja, menos da metade dos contadores atuantes nessas organizações participam do planejamento dos projetos utilizando conhecimentos de contabilidade gerencial para o auxílio destas instituições. Os outros 58,33%, segundo declaração das entidades, são contadores que trabalham para a instituição com o objetivo de realizar a contabilidade da parte burocrática exigida pela legislação às entidades do terceiro setor.

A Tabela 4 tem o intuito de demonstrar a opinião das entidades em relação à participação de um contador com o foco gerencial na elaboração de seus planejamentos, a fim de averiguar se há ou não um entendimento de que a participação deste profissional influencia nos resultados da entidade. Como a pergunta em questão busca apenas a opinião das entidades em relação ao contador gerencial, todas as instituições participantes foram indagadas, independentemente de possuírem este profissional em seu quadro ou não.

Tabela 4 – Opinião das entidades em relação a contadores gerenciais

<b>A instituição acredita que a participação de um contador com foco gerencial atuante em seus planejamentos maximiza/maximizaria os resultados de suas ações?</b>	<b>Volume</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim	13	92,86%
Não	1	7,14%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Pelas respostas adquiridas, verificou-se que 92,86% acreditam na atuação do profissional de contabilidade na área gerencial das entidades do terceiro setor como um fator positivo e agregador de resultados. Ressalta-se que, dentre as respostas, todas as entidades que já possuem este profissional atuante em sua equipe de planejamento, responderam “sim” à pergunta de número 4, atestando a efetividade que este profissional trás para seus resultados, visto que já o possuem em seu quadro.

Com base no resultado percebido através da Tabela 4 em relação à expectativa positiva da atuação do contador gerencial nas entidades do terceiro setor, a Tabela 5 busca captar em meio às entidades, qual é o fator preponderante para que a utilização deste profissional nas equipes de planejamentos não seja explorada em maior quantidade. Ressalta-se que foi feita uma pergunta aberta, sem alternativas pré-estabelecidas.

Tabela 5 – Fatores

<b>Qual seria o principal fator para a não participação de um profissional de contabilidade com foco na área gerencial nas instituições do terceiro setor em geral?</b>	<b>Volume</b>	<b>Porcentagem</b>
---	---------------	--------------------

Recursos Financeiros	11	78,57%
Tempo	1	7,14%
Não responderam	2	14,29%
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Apesar de tratar-se de uma pergunta aberta, a qual permitiria inúmeras respostas, apenas duas diferentes respostas foram obtidas, sendo que duas entidades não responderam à pergunta formulada. Merece destaque o quesito levantado a respeito dos recursos financeiros, a qual abrangiu 78,57% das respostas do total da população como sendo o principal fator para a falta de uma participação mais abrangente com foco gerencial do contador nas entidades do terceiro setor.

As entidades pesquisadas declararam que em sua maioria, as organizações do terceiro setor possuem verbas muitas vezes restritas e que este tipo de profissional traria um custo maior se comparado a um contador que faz apenas a parte da documentação burocrática. Algumas também afirmaram que acreditam que a maioria das entidades se beneficiaria muito com a ajuda deste profissional, mas haveria de ser um contador gerencial voluntário devido ao orçamento limitado com que trabalham.

Apenas uma das entidades (7,14 % da população abrangida pelo estudo) apontou a falta de tempo dos contadores em participar de reuniões da entidade para planejamentos como um fator preponderante, alegando que para que a participação de um contador fosse efetiva nos planejamentos, seria primordial um maior envolvimento do profissional com a entidade e a sua respectiva causa de trabalho.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou apresentar como está a atuação do profissional de contabilidade junto ao terceiro setor, tendo em vista a ideia de um “novo profissional” da contabilidade na atualidade, o qual possui uma formação acadêmica não só com foco na contabilidade para elaboração de demonstrações contábeis, mas também um olhar de atuação mais gerencial junto às organizações em que trabalha.

Para tanto, foi feita uma pesquisa descritiva e bibliográfica, com o foco de obter dados quali e quantitativos através de entrevistas feitas junto a entidades do terceiro setor localizadas na cidade de Novo Hamburgo, cadastradas junto ao Conselho Municipal de Assistência Social

(COMAS), órgão pertencente à Prefeitura Municipal de Novo Hamburgo. De um total de 23 (vinte e três) entidades cadastradas no COMAS, responderam à pesquisa 14 (quatorze) entidades, o que corresponde a 60,87% do total cadastrado.

Constatou-se que, entre a população pesquisada, 64,29% dos contadores atuantes são remunerados; apesar de algumas entidades (22,22% tendo como base o total de contadores remunerados) ter declarado que a remuneração paga aos profissionais é abaixo do sugerido pelo mercado de trabalho da contabilidade, ainda assim, a parcela remunerada é maior, concluindo-se que também é possível escolher este setor como fonte de trabalho. Quanto à efetivação de um planejamento prévio à execução de ações e projetos, verificou-se que a maioria das entidades o realiza, abrangendo 85,71% da amostra pesquisada.

Apesar de constatar-se que 92,86% das entidades do terceiro setor pesquisadas consideram relevante a participação de um contador com foco gerencial em seus planejamentos, admitindo que tal acontecimento geraria melhores resultados em suas ações, fato que considera-se positivo para a contabilidade; percebeu-se que este profissional ainda não está tão envolvido na parte gerencial das mesmas, tendo em vista que 58,33% dos contadores presentes nas entidades detêm-se apenas a realizar a parte burocrática da contabilidade exigida pela legislação para o terceiro setor.

Tal característica não se deve à falta de interesse dessas entidades por este “novo profissional”, mas sim, pela falta de recursos financeiros disponíveis para contratação de um profissional com tal perfil, pois ao atribuir mais funções ao contador já presente na instituição pela obrigatoriedade da lei, por conseguinte, ser-lhe-ia devido um maior salário, segundo as instituições pesquisadas. Este fator foi apontado por 78,57% das entidades questionadas, sendo seguido por uma parcela mínima (7,14%) que alegou a falta de tempo por parte dos contadores já contratados como o fator preponderante para a pouca atuação gerencial destes nas entidades do terceiro setor.

O presente estudo não busca exaurir o tema tendo em vista ter sido realizada a pesquisa com uma parcela pequena da população de entidades do terceiro setor, se comparada à quantidade de entidades existentes em todo o país. Mas, através dele, espera-se contribuir com dados a respeito da atuação de um contador gerencial junto às entidades do terceiro setor, assim como para uma melhor noção da possibilidade de o profissional da contabilidade contribuir, através de seus conhecimentos contábeis alinhados a ferramentas gerenciais, para o crescimento dessas entidades que visam o bem comum da comunidade, inserindo-se neste contexto, remuneradamente ou voluntariamente devido à escassez de recursos apontada na pesquisa.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, A. D. F. *et al.* **A utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do Terceiro Setor.** In: III CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2012, Rio de Janeiro. Anais.... Rio de Janeiro: AdCont 2012.
- ARAÚJO, Osório Cavalcante de. **Contabilidade para organização do terceiro setor.** São Paulo: Atlas, 2005. 164 P
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial.** Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BNDES. **Terceiro setor e desenvolvimento setorial.** Relato setorial nº 03. Julho de 2001.
- C PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários.** Brasília: Brasília Jurídica, 2006.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. **Contabilidade básica.** São Paulo: Ed. Universidade de São Paulo: 1966. 432 p.
- CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser.** São Paulo, 2003. 162p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- DENZIN, Norman e LINCOLN, Yvonna S (Eds.). Introdução: a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa. In: DENZIN, Norman e LINCOLN, Yvonna. **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens.** Tradução de Sandra Regina Netz. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- DRUKER, Peter F. **Administrando para obter resultados.** Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.
- FERREIRA, Marcelo Marchine; FERREIRA, Cristina Hillen Marchine. **Terceiro Setor: Um conceito em construção, uma realidade em movimento.** (Artigo). 20p. Maringá. UEM, 2006.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997, 407 p.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 25-38.
- HERMAN JR., Frederico. **Contabilidade superior: teoria econômica da contabilidade.** 9. São Paulo: Atlas, 1972. 345 p.

HUDSON, M. **Administrando Organizações do Terceiro Setor: O Desafio de administrar sem receita**. São Paulo: Makron Books, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balço social: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 302 p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2002. 514 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. Boletim IOB-Temática contábil e balanços. São Paulo: Bol. 22/83, 1983.

MILANI FILHO, Marco Antonio F. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.140p.

MILANI FILHO, Marco Antonio F. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. Tese de Doutorado (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Atlas, 2006.

ORRÚ, Mussolini. **Contabilidade geral**. São Paulo: Scipione, 1990.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Aspectos Metodológicos do Ensino da Disciplina Contabilidade Gerencial**. 1992. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial. Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PORTES, Christiane Knopika; et al. **A Contabilidade Aplicada ao Terceiro Setor: Aspectos Relevantes na Visão dos Acadêmicos**. Artigo. 23p. Ponta Grossa. Revista ADMpg Gestão Estratégica, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, C. W. *et al.* **Existe de fato uma contabilidade gerencial?** Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v. 13, n. 2, p. 9-24, abril, 2002.

SANTOS, Cleston Alexandre dos. **Práticas de Contabilidade das Organizações sem Fins Lucrativos de Curitiba**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade: Contabilidade em Finanças). 112p. Curitiba. UFPR, 2010.

SANTOS, L.C.M; ALMEIDA, V.C; LEITE V.F; **Aplicação de Gerenciamento de Risco como Forma de Suporte a Iniciativas de Empreendedorismo Social**. Revista ADM.MADE, ano 9, v. 13, n. 2, p. 62-75, maio/agosto, 2009.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

TRUJILLO Ferrari, A. **Metodologia da Ciência**. 3. ed. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo, 2004. 167p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ZALUNCA, Júlio Cezar. **A Contabilidade do Terceiro Setor**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>>. Acesso em 20 Out. 2013.

ZALUNCA, Júlio Cezar. **Contabilista- Profissão do Presente e do Futuro**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/profissaocontabil.htm>>. Acesso em 20 Out. 2013.

WETZEL, Daniéle de Freitas. **A Relação do Terceiro Setor com o Poder Público**. Trabalho de Conclusão (Pós Graduação em Administração Pública). 36p. São Paulo. FGV, 2010.