

**PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A
PERSPECTIVA DOS CUSTOS: UMA ANÁLISE EM ORGANIZAÇÕES DO
TERCEIRO SETOR**

*GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES FROM THE COST
PERSPECTIVE: ANALYSIS IN THIRD SECTOR ORGANIZATIONS*

Júlia Fonseca Garcia¹

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
(UFRGS)

juliafgarcia92@gmail.com

Fernanda dos Santos Jorge

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
(UFRGS)

fe.sjorge@gmail.com

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
(UFRGS)

wendy.carraro@ufrgs.br

Ângela Rozane Leal de Souza

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
(UFRGS)

angela.rsl@gmail.com

RESUMO

Este artigo objetiva analisar a aderência de Organizações do Terceiro Setor aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG), sob a perspectiva de custos. É um estudo quantitativo e descritivo, desenvolvido mediante um levantamento. Os questionários foram enviados em junho/2019 às organizações vencedoras do prêmio 100 Melhores ONGs 2018, totalizando 22 respondentes. Mediu-se a aderência aos princípios com a escala Likert de 1 a 7. Observou-se aderência às práticas do princípio da influência na maioria das entidades, enquanto que, no princípio da relevância, identificou-se baixa aderência na comparação de custos com outras organizações. No princípio de valor, destaca-se uma maior aderência em organizações com faturamento até R\$ 1 milhão e, no princípio da confiança, a maior aderência foi na diretriz política em conformidade com obrigações legais e regulatórias. No geral, verificou-se uma tendência de entidades mais jovens estarem mais alinhadas aos PGCG, pois obtiveram medianas altas em 91,66% das práticas analisadas.

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

¹Rua JoãoPessoa, 52, Centro, Porto Alegre RS.

*Artigo apresentado no XXVI Congresso Brasileiro de Custos (2019).

ABSTRACT

This article aims to analyze the adherence of Third Sector Organizations to the Global Accounting Principles (GAP) from a cost perspective. It is a quantitative and descriptive study, carried out by means of a survey. Questionnaires were sent in June 2019 to the 100 Best NGOs 2018 prize-winning organizations, totaling 22 respondents. Principle adherence to the Likert scale of 1 to 7 was measured. Adherence to the influence principle practices was observed in most entities, while in the principle of relevance low adherence was identified in the cost comparison with other organizations. In the principle of value, it stands out that there is greater adherence in organizations with sales of up to R\$ 1 million, and, in the principal of trust, the greater adherence was to the political guideline in accordance with legal and regulatory obligations. Overall, there was a tendency for younger entities to be more aligned with GAP, as they obtained high median values in 91.66% of the practices analyzed.

Keywords: Global Management Accounting Principles. Costs. Third Sector Organizations.

1 INTRODUÇÃO

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) foram elaborados a partir da união de duas instituições internacionais, a *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e a *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), com o objetivo de construir e elevar o reconhecimento da função exercida pelos contadores gerenciais. Em termos de relevância, os PGCG estão para a contabilidade gerencial, do mesmo modo que as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) estão para a contabilidade financeira, tornando-os padrões internacionais exitosos, embora nem sempre tão conhecidos no meio acadêmico ou mesmo em todos os países (ARAÚJO *et al.*, 2019; BORKER, 2016b; *CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT* - CGMA, 2014). Os PGCG englobam quatro itens focados em quatro resultados: 1) influência: se a comunicação provê ideias que influenciam a tomada de decisão; 2) relevância: se as informações são relevantes aos tomadores de decisão; 3) valor: que analisa se o impacto sobre a geração e preservação de valor são analisados; e 4) confiança: gerada pelo gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) (CGMA, 2014). Assim, esses princípios possuem como objetivos fundamentais tornar a função de contabilidade gerencial eficaz e melhorar a tomada de decisão nas organizações, sendo que, no âmbito das diversas diretrizes para as aplicações práticas de contabilidade gerencial, encontram-se as de custo de transformação e gestão, que são o foco desta pesquisa (CGMA, 2014).

Nessa linha, importa salientar que as práticas de gestão de custos abrangem um conjunto de informações financeiras, de produtividade, de qualidade e de outros fatores críticos necessários para gerenciar uma empresa, seja ela com ou sem fins lucrativos (BLOCHER *et al.*, 2007). Considerando a potencial contribuição dos PGCG em organizações de todos os segmentos, julga-se que pesquisas que abordam a temática de custos em organizações do Terceiro Setor podem contribuir auxiliando na gestão dessas entidades haja vista suas particularidades, pois mesmo não visando o lucro, devem almejá-lo para manter a sua sustentabilidade e cumprir seus objetivos sociais (ATKINSON *et al.*, 2015; MARTINS; PEDROSA NETO; ARAÚJO, 2008).

Alguns autores já identificaram que as instituições sem fins lucrativos possuem dificuldades para gerir seus custos devido a diversos fatores, como o pouco conhecimento sobre instrumentos gerenciais, a capacidade reduzida de pessoal e a falta de sistemas de informações que forneçam os dados necessários (ANDRADE *et al.*, 2013; MÁRIO *et al.*, 2013). Assim sendo, a aplicação dos PGCG pode direcionar essas entidades na busca da competitividade organizacional, contribuindo para sua sustentabilidade, partindo da identificação e da redução

sustentável dos desperdícios, o que criará valor para seus assistidos ao liberar recursos para investimento em seu objetivo social (CGMA, 2014).

Diante desse cenário, a questão problema que norteia esta pesquisa é: qual a aderência dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, sob a perspectiva de custos, em Organizações do Terceiro Setor? Para respondê-la, tem-se por objetivo analisar a aderência aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos, por meio de uma pesquisa de levantamento realizada com a aplicação de um questionário junto às organizações vencedoras do prêmio 100 Melhores ONGs do Brasil 2018.

O tema desta pesquisa se justifica, principalmente porque, no Brasil, os PGCG estão em fase de estudo de sua viabilidade, o qual envolve diretamente os profissionais atuantes na área, provocando uma necessidade de mais discussão e divulgação a respeito das práticas recomendadas devido a sua relevância, demonstrada em estudos anteriores tanto no âmbito acadêmico quanto profissional (ARAUJO *et al.*, 2019). Além disso, não foram encontrados estudos, nacionais ou internacionais, recentes que tratem da temática de custos e PGCG em organizações do Terceiro Setor. Logo, este estudo contribui ao preencher a lacuna de pesquisa, aprofundando as discussões sobre custos dentro do segmento e verificando a aplicação dos PGCG como forma de orientar a tomada de decisões, baseado em práticas de gestão que auxiliem o crescimento social e econômico das entidades sem fins lucrativos, garantindo a continuidade de suas ações e cumprimento da missão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para o embasamento teórico deste estudo, esta seção trata sobre os PGCG, com destaque para suas diretrizes de aplicação na prática de custo de transformação e gestão. Aborda-se a gestão de custos no Terceiro Setor e estudos realizados que estejam relacionados ao tema, de modo a contribuir para análise dos resultados encontrados.

2.1 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva de Custos

Os PGCG foram criados a partir da convergência dos órgãos *American Institute of Certified Public Accountant* (AICPA) e *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), por meio de uma *joint venture* que deu origem ao *Chartered Global Management Accountant* (CGMA), uma designação para construir e elevar o reconhecimento dos contadores gerenciais (CGMA, 2014; ARAUJO *et al.*, 2019). De acordo com o CGMA (2014), os princípios são um guia de boas práticas que refletem a perspectiva de executivos e líderes da área financeira, acadêmicos e outros profissionais, que contribuíram durante uma consulta global feita em cinco continentes. Dessa forma, os PGCG surgiram como um conjunto de padrões internacionais em função do crescente interesse desses agentes por princípios para as atividades internas, análises e relatórios de custo e lucratividade, análise de apoio à tomada de decisão e demais atividades relacionadas ao processo de planejamento e orçamento nos níveis estratégico, tático e operacional (BORKER, 2016b).

São quatro os princípios que oferecem uma conexão junto de objetivos e práticas da contabilidade dentro das organizações. De acordo com o CGMA (2014), o princípio da influência demonstra a importância da comunicação para um pensamento integrado que ajude na tomada de decisões, enquanto o princípio da relevância trata das disponibilidades das informações necessárias e relevantes aos tomadores de decisões. Segundo a entidade, o princípio de valor preceitua que deve ser feita a análise do impacto no valor, com simulações de cenários e conexão da estratégia da organização com o modelo de negócio e o princípio da confiança é o equilíbrio entre os interesses comerciais de curto prazo com o valor de longo prazo. Este princípio aumenta a credibilidade e a confiança das partes interessadas, melhora o

processo de prestação de contas e sua análise e faz com que o processo de tomada de decisão seja mais objetivo (CGMA, 2014; BORKER, 2016a).

Dentre as várias aplicações práticas elencadas pelos PGCG, encontra-se a área de custo de transformação e de gestão, para a qual são fornecidas diretrizes para que as organizações possam gerir seus recursos com eficiência, já que a redução de gastos desnecessários libera recursos que podem ser investidos em inovação que direciona o valor futuro aos *stakeholders*. Dentro do princípio da influência, as metas de custo devem ser discutidas entre gestores e demais partes interessadas, para comprometimento e aceitação, de maneira que devem ser elaborados relatórios sobre a forma como os procedimentos de gestão de custos são utilizados (CGMA, 2014).

Quanto ao princípio da relevância, uma informação é considerada relevante quando os elementos que determinam o custo de uma atividade são devidamente conhecidos e registrados, monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço, assim como os custos devem ser comparados aos custos equivalentes de outras organizações (CGMA, 2014). O impacto no valor é analisado mediante a revisão regular dos processos de custos de transformação, de sorte que as atividades continuem a ser relevantes para atender as necessidades das partes interessadas (CGMA, 2014). No princípio da confiança, o gerenciamento dos recursos e das relações (*stewardship*) constrói confiança quando os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado às metas organizacionais e as suas necessidades, quando as políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento, e quando os custos de oportunidade são analisados (CGMA, 2014; BORKER, 2016a). Como pode ser observado, os PGCG abordam a temática de custos desde a sua implementação operacional até o impacto que esses processos causam nas partes interessadas, fornecendo diretrizes para que as organizações estabeleçam procedimentos eficazes, robustos e coerentes com a sua realidade.

2.2 Gestão de Custos no Terceiro Setor

Organizações do Terceiro Setor são aquelas que não distribuem seus resultados positivos, chamados de *superávit*, aos associados, agindo independentemente do Estado, podendo ser cooperativas, associações, igrejas, fundações, sindicatos, entre outras. Porém, em determinados casos, essas entidades contam, fundamentalmente, com o trabalho social e voluntário em busca de captação de recursos e encontram dificuldades para a contratação de profissionais que tenham o conhecimento necessário para o gerenciamento adequado (ARAÚJO, 2006; MÁRIO *et al.*, 2013; LUGOBONI *et al.*, 2018). As fontes de renda para as organizações do Terceiro Setor são receitas próprias, derivadas da prestação de serviços; da comercialização de mercadorias; de doações recebidas; e de convênios com o poder público (DALL'AGNOL *et al.*, 2017; RIBEIRO; FREITAS NETO; BARBOSA, 2019). Dessa forma, a escassez de recursos nessas empresas, uma vez que a maior parte delas depende da solidariedade alheia, exige, ainda mais, uma gestão eficiente da organização (ASSAF NETO; ARAUJO; FREGONESI, 2006).

No ambiente empresarial, o uso da informação contábil constitui um pilar no gerenciamento das atividades, na tomada de decisões e no planejamento das ações, independentemente do tipo de organização. As empresas privadas a utilizam com a finalidade de obter retorno superior e sustentável aos seus acionistas, as entidades públicas, para melhorar a vida dos cidadãos e, as organizações do Terceiro Setor, em busca do *superávit* para manter sua sustentabilidade e cumprir seu objetivo social (ATKINSON *et al.*, 2015). Assim, o que todos os segmentos da economia têm em comum é a forma de implementar uma estratégia que ofereça valor em longo prazo a todos os empenhados no resultado das entidades (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; ATKINSON *et al.*, 2015).

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

Portanto, a gestão de empresas privadas ou de entidades públicas nem sempre pode servir como base de experiência para o Terceiro Setor, já que todos os setores devem definir estratégias e medir seus resultados. Todavia, aspectos como financiamento, quem são os usuários e beneficiários, e os trabalhadores remunerados e voluntários compreendem especificidades que exigem capacitação dos profissionais gerenciais (PADOVEZE, 2007; PACE; OLIVEIRA; ALKMIM, 2012). Inseridos nesse contexto, tem-se a análise de custos como um processo de avaliação do impacto financeiro nas opções de decisões gerenciais, onde os dados podem ser utilizados em busca de uma vantagem competitiva sustentável. Sob esse enfoque, a organização deve manter um processo cíclico para formular estratégias, comunicá-las, desenvolver planos e monitorar todas as etapas alinhando-as às metas da gestão de custos e, para tanto, as empresas necessitam de informações precisas em todos os seus aspectos (HANSEN; MOWEN, 2001; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

2.3 Estudos Relacionados

Em alguns estudos relacionados, os autores demonstram a relevância do tema desta pesquisa quanto à preocupação do controle gerencial de organizações em um âmbito geral, mas especificamente no Terceiro Setor, onde devem ser demonstrados os retornos à sociedade. Cita-se, primeiramente, um estudo de caso no Estado da Paraíba, o qual abordou a investigação do uso da gestão estratégica de custos no processo de tomada de decisão de uma entidade do Terceiro Setor. Dentre os achados, os autores observaram que a vantagem competitiva da cadeia de valor se encontra na fase inicial quando é realizada a captação de pessoal qualificado para a execução de serviços. O posicionamento estratégico foi encontrado na redução de custos, mas, com a necessidade de um modelo de custeio que contemple custos indiretos, considerando o consumo efetivo de horas para a realização das atividades (MARTINS; PEDROSA NETO; ARAUJO, 2008).

Por sua vez, Mário *et al.* (2013) pesquisaram a utilização de instrumentos de Contabilidade Gerencial das entidades do Terceiro Setor em municípios de Minas Gerais. Eles demonstraram, em suas conclusões, melhorias de gestão em relação a estudos anteriores mencionados no próprio estudo, porém, ainda com a necessidade de desenvolvimento de sistemas de informações e do uso de instrumentos em si.

Em linha semelhante, Andrade *et al.* (2013) identificaram a intensidade da utilização de práticas de Contabilidade Gerencial estratégica em empresas do ramo de educação profissional. As respostas obtidas por meio de questionários respondidos por 27 organizações demonstraram que as práticas mais amplamente utilizadas foram: medição integrada do desempenho e custeio meta; *benchmarking*; precificação estratégica; custeio estratégico; e avaliação e monitoramento da marca. Além disso, verificaram a baixa adoção nas práticas relacionadas a custos e clientes, no entanto, a percepção de sua relevância foi alta.

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

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

3 METODOLOGIA

Para analisar a aderência aos PGCG, sob a perspectiva de custos de organizações do Terceiro Setor, utilizou-se como procedimento uma pesquisa de levantamento, realizada por meio de um questionário online enviado a uma amostra de organizações brasileiras sem fins lucrativos. Quanto aos objetivos, este estudo se classifica como descritivo, ao descrever as características de um fenômeno mediante as respostas obtidas, e quantitativo quanto a sua abordagem, por realizar as análises das respostas coletadas aplicando a estatística descritiva (GIL, 2008).

A população do estudo é representada por todas as Organizações Não Governamentais brasileiras que venceram o concurso 100 Melhores ONGs do ano de 2018. Dessas, não foi possível entrar em contato com três, perfazendo uma amostra de 97 entidades, as quais foram convidadas a participar com um questionário enviado exclusivamente por e-mail aos representantes financeiros de cada organização, sendo que os dados para contato foram coletados nos sites de cada empresa. O questionário foi avaliado, primeiramente, por acadêmicos, logo após os ajustes sugeridos, foi enviado a especialistas para somente então ser enviado aos respondentes de fato. Foram realizadas três tentativas para recolher as respostas durante o primeiro semestre de 2019. O concurso é organizado pelo Instituto Doar, com base na transparência e na gestão das entidades, motivos que influenciaram a escolha da delimitação da pesquisa. Esse Instituto foi fundado em 2013, com o intuito de incentivar a cultura da doação no Brasil, e a proposta do prêmio é a de promover ações exemplares, conscientizando indivíduos e instituições com gestão e transparência (INSTITUTO DOAR, 2018).

Obteve-se resposta de 22 questionários, constituindo-se uma amostra por acessibilidade, tendo em vista o retorno obtido de 22% da amostra da pesquisa. O questionário foi elaborado com base no custo de transformação e gestão encontrado no capítulo de aplicações nas práticas dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Foram feitas afirmativas sobre o tema buscando identificar o nível de aderência das entidades às práticas recomendadas pelos PGCG. Para mensuração da adoção das práticas, foi utilizada uma escala Likert de 1 a 7, onde 1 representa 'discordo totalmente' e 7, 'concordo totalmente'. A parte inicial tratava da identificação das organizações, com base em informações de localidade, e-mail e telefones de contato.

O questionário foi elaborado com 12 questões, divididas em três afirmações para cada um dos quatro princípios, os quais são: influência, relevância, valor e confiança. Sendo possível, dessa forma, fazer a análise descritiva das respostas quanto aos aspectos de aderência para cada princípio sob a perspectiva de custos. Após a realização de todos os procedimentos de coleta de dados, analisou-se a confiabilidade do instrumento de medição das questões aplicando o coeficiente alfa de Cronbach, resultando um coeficiente de 93%, aproximadamente, acima do parâmetro mínimo aceitável de 70% (HAIR JUNIOR *et al.*, 2009).

A análise dos resultados foi realizada de forma descritiva, sendo que, para melhor compreensão, analisou-se o perfil das organizações com suas principais características que influenciam no resultado, em conjunto, fez-se uma análise geral das respostas. Para que fosse possível analisar a aderência das entidades aos PGCG sob a perspectiva de custos, avaliou-se cada um dos quatro princípios com base nas afirmativas do questionário.

4 ANÁLISES E DISCUSSÕES

No questionário enviado havia 12 afirmativas com relação ao custo de transformação e gestão dos PGCG, elaboradas com base nos quatro princípios abordados. Descrevem-se, nesta seção, os achados desta pesquisa quanto à aplicação dos PGCG na perspectiva de custos dentro das instituições do Terceiro Setor.

4.1 Perfil das Organizações

A Tabela 1 apresenta o perfil das organizações respondentes, demonstrando uma concentração maior de associações entre os tipos de natureza jurídica. Em sua maioria possuíam mais de 20 anos de constituição, mais de 15 funcionários remunerados e até 20 voluntários. E grande parte faturou entre R\$ 1 milhão a R\$ 5 milhões no ano calendário de 2018.

Tabela 1 – Perfil das organizações

Natureza Jurídica	Associação	77,30%
	Fundação	13,60%
	Organização Religiosa	9,10%
Tempo de Constituição	5 a 10 anos	9,10%
	10 a 15 anos	13,60%
	15 a 20 anos	4,50%
	Mais de 20 anos	72,70%
Nº Funcionários	Até 5 funcionários	9,10%
	6 a 10 funcionários	9,10%
	11 a 15 funcionários	9,10%
	Mais de 15 funcionários	72,70%
Nº Voluntários	Até 20 voluntários	40,90%
	21 a 40 voluntários	9,10%
	41 a 60 voluntários	13,60%
	Mais de 60 voluntários	36,40%
Faturamento Anual	Até R\$ 1 milhão	13,60%
	R\$ 1 milhão a R\$ 5 milhões	40,90%
	R\$ 5 milhões a R\$ 10 milhões	18,20%
	Mais de 10 milhões	27,30%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

A Tabela 2 evidencia a mediana e o desvio padrão de cada item, por categoria dos níveis de aderência aos PGCG.

Tabela 2 – Mediana e Desvio Padrão dos Níveis de Aderência aos PGCG

PGCG abordado	Mediana	Desvio Padrão
Influência – discussão de metas de custo	6,50	1,37
Influência – envolvimento de gestores em metas de custo	6,00	1,45
Influência – elaboração de relatórios de gestão de custos	7,00	1,81
Relevância – custo de atividade conhecido e registrado	7,00	1,47
Relevância – custo de atividade monitorado e comparado	7,00	1,77
Relevância – custos comparados com outras organizações	4,50	1,76
Valor – impacto dos resultados estimados	6,00	1,72
Valor – metas de custos apropriadas e desafiadoras	6,00	1,81
Valor – atividades avaliadas quanto à eficácia	6,00	1,80
Confiança – incentivos aos empregados	5,00	2,10
Confiança – políticas em conformidade com obrigações legais e regulatórias	7,00	1,54
Confiança – análise custo de oportunidade	7,00	1,35

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

Conforme a Tabela 2, constata-se que, de forma geral, os princípios da influência e de valor são os que obtiveram maior aderência em todos os itens, considerando as medianas entre 6 e 7 e desvios padrão abaixo de 2. O princípio da relevância obteve mediana 7 para dois itens. Entretanto, o item que mediu a comparação dos custos com outras organizações obteve uma mediana baixa (4,5). O mesmo ocorreu com o princípio da confiança, que atingiu mediana alta para dois itens, mas obteve mediana 5 para o item que mediu incentivos aos empregados.

Com relação aos itens que compõem cada princípio, verifica-se que as maiores medianas estão nos itens que mediram as práticas: elaboração de relatórios de gestão de custos (influência); custos de atividade sendo conhecidos e registrados (relevância); custo de atividade monitorado e comparado (relevância); políticas em conformidade com obrigações legais e regulatórias (confiança); e análises de custo de oportunidade (confiança). A prática que obteve menor mediana foi sobre os custos comparados com outras organizações, dentro do princípio da relevância. Para melhor compreensão, cada princípio é avaliado de acordo com a natureza jurídica, o tempo de constituição, o número de funcionários e de voluntários e o faturamento anual das organizações.

4.2 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva de Custos: Influência

O princípio da influência tem o intuito de melhorar as decisões sobre estratégia e de proporcionar sua execução em todos os níveis. A comunicação é fundamental para a Contabilidade Gerencial, para a tomada de decisões, uma vez que fornece as informações necessárias para isso, discutindo com todos os setores da organização. Os PGCG auxiliam no desenvolvimento e na execução da estratégia, demonstrando que a comunicação deve ser feita sob medida para cada usuário (CGMA, 2014). Os resultados obtidos na medição desse princípio são demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3 – Mediana e Desvio Padrão do Grau de Concordância ao Princípio da Influência

		Discussão de metas de custo		Envolvimento de gestores em metas de custo		Elaboração de relatórios de gestão de custos	
		Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão
Natureza Jurídica	Associação	6	1,5	6	1,5	7	2
	Fundação	7	0,6	6	1,2	7	1,2
	Organização Religiosa	6,5	0,7	5,5	0,7	5,5	0,7
Tempo de Constituição	5 a 10 anos	7	0	7	0	7	0
	10 a 15 anos	6	0,6	6	1,5	7	1,2
	15 a 20 anos	6	N/A	6	N/A	6	N/A
	Mais de 20 anos	6,5	1,5	6	1,5	6,5	2
Nº Funcionários	Até 5 funcionários	7	0	5,5	2,1	7	0
	6 a 10 funcionários	6,5	0,7	7	0	7	0
	11 a 15 funcionários	6	0	6	0	6	0
	Mais de 15 funcionários	6,5	1,5	6	1,5	6,5	2
Nº Voluntários	Até 20 voluntários	7	0,5	6	0,9	7	0,9
	21 a 40 voluntários	6,5	0,7	7	0	7	0
	41 a 60 voluntários	6	1	6	0,6	6	1
	Mais de 60 voluntários	6,5	2,1	5,5	2	6,5	2,6
Faturamento Anual	Até R\$ 1 milhão	7	0,6	7	1,7	7	0
	R\$ 1 milhão a R\$ 5 milhões	6	1,9	6	1,9	6	1,9
	R\$ 5 milhões a R\$ 10 milhões	6,5	1	5,5	1	6,5	1
	Mais de 10 milhões	6,5	1	6	0,9	6	2,3

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

Na avaliação individual das práticas recomendadas pelo Princípio da Influência, nota-se que, de acordo com a Tabela 2, a discussão de metas de custo obteve mediana geral igual a 6,5 e desvio padrão de 1,37. Na Tabela 3, ao se analisar de acordo com o perfil das organizações, verifica-se que não há mediana menor que 6, indicando que é uma prática aderente à maioria das entidades. Nota-se, igualmente, maior aderência nas instituições constituídas como fundações, com cinco a 10 anos de existência, que possuem até cinco funcionários e até 20 voluntários, e apresentam um faturamento anual até R\$ 1 milhão.

Quanto ao envolvimento de gestores nas metas dos custos, foi avaliada a mediana geral 6 com desvio padrão 1,45, conforme Tabela 2. Constata-se, na Tabela 3, que a maior aderência foi por parte das organizações com cinco a 10 anos de constituição, que possuem de seis a 10 funcionários e de 21 a 40 voluntários, com até R\$ 1 milhão de faturamento anual. A menor aderência foi observada em organizações religiosas, instituições com até cinco funcionários, com mais de 60 voluntários e com faturamento entre R\$ 5 e R\$ 10 milhões.

No item que buscava saber se as organizações elaboravam relatórios de gestão custos, a Tabela 2 mostra mediana geral 7 e desvio padrão de 1,81. Na Tabela 3, pode-se inferir que esta é a prática com maior aderência por parte das organizações. Novamente foi verificada a menor aderência nas organizações religiosas, cuja mediana ficou em 5,5. Entretanto, apesar de os PGCG não serem amplamente conhecidos, como demonstrado na pesquisa de Araújo *et al.* (2019), a sua importância é entendida, assim como a concordância da necessidade da sua aplicação na prática. Na Tabela 3, percebe-se uma alta aderência ao princípio da influência, considerando as três práticas medidas, as entidades mais aderentes são as que possuem de cinco a 10 anos de constituição e faturamento de até R\$ 1 milhão. Assim, ao discutirem suas metas

de custos com o envolvimento dos gestores e a elaboração de relatórios, demonstram entendimento sobre a necessidade de comunicação para o processo de tomada de decisões.

4.3 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva de Custos: Relevância

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

Analisando esse princípio sob a perspectiva de custos, entende-se que as organizações devem obedecer a algumas diretrizes, como os elementos que determinam o custo de uma atividade devem ser conhecidos e registrados. Os custos das atividades devem ser monitorados e comparados ao longo do tempo, podendo ser em nível departamental, por produto, por serviço, ou concomitantes, assim como devem ser comparados os custos com outras organizações (CGMA, 2014). Na Tabela 4, é possível verificar como essas diretrizes foram medidas nas organizações quando relacionadas ao faturamento, ao número de voluntários, ao número de funcionários remunerados, à natureza jurídica e ao tempo de constituição das organizações.

Tabela 4 – Mediana e Desvio Padrão do Grau de Concordância ao Princípio da Relevância

		Custo de atividade conhecido e registrado		Custo de atividade monitorado e comparado		Custos comparados com outras organizações	
		Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão
Natureza Jurídica	Associação	7,0	1,6	7,0	2,0	4,0	1,8
	Fundação	6,0	1,0	6,0	0,6	4,0	2,0
	Organização Religiosa	6,0	1,4	6,0	1,4	5,0	0,0
Tempo de Constituição	5 a 10 anos	7,0	0,0	7,0	0,0	4,5	0,7
	10 a 15 anos	7,0	1,2	7,0	0,0	4,0	0,6
	15 a 20 anos	7,0	N/A	6,0	N/A	5,0	N/A
	Mais de 20 anos	6,0	1,6	6,0	1,9	4,5	2,0
Nº Funcionários	Até 5 funcionários	6,0	1,4	6,0	1,4	3,0	1,4
	6 a 10 funcionários	7,0	0,0	7,0	0,0	4,5	0,7
	11 a 15 funcionários	6,0	1,4	6,0	0,0	4,5	0,7
	Mais de 15 funcionários	6,5	1,6	7,0	2,0	5,0	1,9
Nº Voluntários	Até 20 voluntários	7,0	0,9	7,0	0,7	4,0	1,5
	21 a 40 voluntários	7,0	0,0	7,0	0,0	5,0	1,4
	41 a 60 voluntários	6,0	1,0	7,0	0,6	5,0	1,0
	Mais de 60 voluntários	5,0	1,9	5,5	2,4	5,0	2,3
Faturamento Anual	Até R\$ 1 milhão	7,0	1,2	7,0	1,2	4,0	1,2
	R\$ 1 milhão a R\$ 5 milhões	7,0	0,9	7,0	1,6	5,0	1,6
	R\$ 5 milhões a R\$ 10 milhões	6,0	1,2	7,0	0,0	4,5	1,4
	Mais de 10 milhões	5,5	2,2	5,5	2,3	4,5	2,3

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

Com relação ao Princípio da Relevância, verifica-se, na Tabela 2, a mediana geral de 7,00 com desvio padrão de 1,47. Na análise detalhada por perfil, observa-se que, conforme a Tabela 4, as diretrizes com maior aderência são custo de atividade conhecido e registrado e custo de atividade monitorado e comparado. Essa aderência é evidenciada especialmente nas organizações constituídas na forma de associações, com cinco a 20 anos de constituição, com seis a 10 funcionários, com até 40 voluntários e com faturamento até R\$ 5 milhões.

A diretriz com menor aderência é a que sugere que os custos da entidade sejam comparados com os de outras organizações, sendo que a Tabela 2 evidencia a mediana geral 4,5 com desvio padrão 1,76. A menor aderência se encontra nas organizações que possuem até cinco funcionários, as quais, de acordo com a Tabela 4, obtiveram mediana 3. Nota-se que nessa diretriz não foi encontrado nenhum perfil com mediana maior que 5. Salienta-se que dentre todas as práticas e diretrizes utilizadas para medir a aderência aos PGCG, essa foi a que obteve a menor aderência. Infere-se que esse fato decorre da multiplicidade de instituições sem fins lucrativos, que atuam de forma distinta (OLAK; NASCIMENTO, 2010), logo, torna-se mais complexo aplicar a prática de *benchmarking* na rotina de gestão. Esse resultado diverge dos achados de Andrade *et al.* (2013), que identificaram a ampla aplicação dessa prática em uma instituição sem fins lucrativos de grande representatividade nacional.

4.4 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva de Custos: Valor

O objetivo do princípio do valor é demonstrar a relação causa e efeito com as entradas e os resultados em diferentes cenários simulados. O impacto no valor é analisado e, pela interação entre a contabilidade gerencial e o modelo do negócio é que as simulações proporcionam a visão das possibilidades, podendo agir de acordo com os impactos previstos sobre o resultado (CGMA, 2014). Ressalta-se que o custo de transformação e gestão é avaliado com foco no valor quando os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração desse valor. No desenvolvimento de metas de custos que sejam apropriadas e desafiadoras, um conjunto de atividades desempenhadas pela organização são avaliadas quanto à eficácia e comparadas ao longo do tempo (CGMA, 2014).

Tabela 5 – Mediana e Desvio Padrão do Grau de Concordância ao Princípio do Valor

		Impacto dos resultados estimados		Metas de custos apropriadas e desafiadoras		Atividades avaliadas quanto à eficácia	
		Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão
Natureza jurídica	Associação	6,0	1,8	6,0	1,9	6,0	2,0
	Fundação	6,0	1,5	5,0	1,5	5,0	1,0
	Organização Religiosa	5,5	0,7	4,5	0,7	6,0	0,0
Tempo de Constituição	5 a 10 anos	6,5	0,7	7,0	0,0	7,0	0,0
	10 a 15 anos	6,0	1,0	7,0	1,7	6,0	1,5
	15 a 20 anos	6,0	N/A	6,0	N/A	7,0	N/A
	Mais de 20 anos	6,0	1,9	5,0	1,9	6,0	1,9
Nº funcionários	Até 5 funcionários	5,5	2,1	5,5	2,1	5,5	2,1
	6 a 10 funcionários	6,5	0,7	7,0	0,0	7,0	0,0
	11 a 15 funcionários	6,5	0,7	6,0	0,0	6,0	1,4
	Mais de 15 funcionários	6,0	1,8	5,0	1,9	6,0	1,9
Nº voluntários	Até 20 voluntários	6,0	1,0	7,0	1,1	6,0	1,1
	21 a 40 voluntários	7,0	0,0	7,0	0,0	7,0	0,0
	41 a 60 voluntários	6,0	0,6	5,0	0,6	6,0	0,6
	Mais de 60 voluntários	5,5	2,3	4,5	2,3	5,0	2,4
Faturamento Anual	Até R\$ 1 milhão	7,0	1,7	7,0	1,7	7,0	1,7
	R\$ 1 milhão a R\$ 5 milhões	6,0	1,6	7,0	1,7	7,0	2,0
	R\$ 5 milhões a R\$ 10 milhões	6,0	0,5	4,5	0,6	5,5	1,0
	Mais de 10 milhões	5,5	2,3	5,5	2,4	5,5	2,0

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

Percebe-se que, na Tabela 2, a diretriz com melhor aderência foi a que mediu se os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor, que obteve mediana 6 e desvio padrão 1,72. Na Tabela 5, averigua-se que uma maior concordância nesse primeiro quesito foi encontrada entre as organizações que possuem de 21 a 40 voluntários e têm faturamento de até R\$ 1 milhão; e a menor concordância nas organizações religiosas, com até cinco funcionários, mais de 60 voluntários e faturamento de mais de R\$ 10 milhões.

Na diretriz que buscou identificar se são desenvolvidas metas de custos apropriadas e desafiadoras, a Tabela 2 evidencia uma mediana geral 6 e desvio padrão 1,81. As organizações com maior nível de concordância nesse segundo ponto são as com cinco a 15 anos de constituição, que possuem entre 6 e 10 funcionários remunerados e até 40 voluntários e possuem um faturamento de até R\$ 5 milhões. A menor aderência é similarmente observada em organizações religiosas, em entidades com mais de 60 voluntários e com faturamento de R\$ 5 milhões a R\$ 10 milhões. Na diretriz que analisou se as atividades da organização são avaliadas quanto à eficácia, a mediana geral encontrada foi 6 e o desvio padrão 1,80, como apontado na Tabela 2. O maior nível de aderência foi identificado em organizações constituídas de cinco a 10 anos e de 15 a 20 anos, com 6 a 10 funcionários, e 21 a 40 voluntários e faturamento de até R\$ 5 milhões.

Na análise geral, constata-se que as organizações com maior aderência às três diretrizes medidas do Princípio de Valor são aquelas com 21 a 40 voluntários e as com faturamento de até R\$ 1 milhão. Mediante os problemas e as deficiências gerenciais enfrentados pelo Terceiro Setor, Martins, Pedrosa Neto e Araújo (2008) apontaram as especificidades das organizações e a apropriação dos custos aos serviços, sugerindo a análise da cadeia de valor e a adoção de um método de custeio adequado que facilite a tomada de decisão. Apesar de ser um estudo de caso, que não pode ser generalizado a outras entidades, essas são observações pertinentes diante dos resultados encontrados nesta pesquisa.

4.5 Princípio Global da Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva de Custos: Confiança

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

Inseridas na percepção do custo de transformação e gestão, as organizações atendem em nível de aderência do princípio da confiança quando demonstram que os empregados recebem incentivos para manterem um comportamento alinhado a objetivos, necessidades organizacionais, políticas e procedimentos internos, em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento, assim como a análise do custo de oportunidade (CGMA, 2014). Neste princípio, foram analisadas três práticas, sendo que o incentivo aos funcionários para estimular um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e às necessidades da organização obteve uma mediana geral 5 e desvio padrão 2,10, conforme consta na Tabela 2. Na análise por perfil das entidades, a Tabela 6 mostra que as organizações de maior concordância ao princípio da confiança com incentivos aos empregados são as com cinco a 10 anos ou 15 a 20 anos de constituição, que possuem até cinco funcionários remunerados e com até R\$ 5 milhões de faturamento. Curiosamente, entidades com maior faturamento foram as

que obtiveram menor aderência a essa prática, já que se observa mediana 2,5 nas organizações com faturamento entre R\$ 5 e R\$ 10 milhões.

Tabela 6 – Mediana e Desvio Padrão do Grau de Concordância ao Princípio da Confiança

		Incentivos aos empregados		Políticas em conformidade com obrigações legais e regulatórias		Análise custo de oportunidade	
		Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão
Natureza Jurídica	Associação	5,0	2,2	7,0	1,5	7,0	1,5
	Fundação	5,0	2,0	7,0	2,3	6,0	1,0
	Organização Religiosa	3,5	2,1	7,0	0,0	5,5	0,7
Tempo De Constituição	5 a 10 anos	7,0	0,0	7,0	0,0	6,5	0,7
	10 a 15 anos	3,0	1,5	7,0	0,0	7,0	0,0
	15 a 20 anos	7,0	N/A	7,0	N/A	7,0	N/A
	Mais de 20 anos	5,0	2,0	7,0	1,7	6,5	1,5
Nº funcionários	Até 5 funcionários	7,0	0,0	7,0	0,0	7,0	0,0
	6 a 10 funcionários	4,0	4,2	7,0	0,0	6,5	0,7
	11 a 15 funcionários	6,5	0,7	7,0	0,0	6,5	0,7
	Mais de 15 funcionários	4,5	2,0	7,0	1,7	7,0	1,5
Nº voluntários	Até 20 voluntários	6,0	1,8	7,0	0,0	7,0	0,5
	21 a 40 voluntários	4,0	4,2	7,0	0,0	7,0	0,0
	41 a 60 voluntários	3,0	1,5	7,0	2,3	5,0	1,2
	Mais de 60 voluntários	5,0	2,3	7,0	2,1	7,0	2,1
Faturamento Anual	Até R\$ 1 milhão	7,0	3,5	7,0	0,0	7,0	0,0
	R\$ 1 milhão a R\$ 5 milhões	7,0	2,2	7,0	2,3	7,0	2,0
	R\$ 5 milhões a R\$ 10 milhões	2,5	1,4	7,0	0,0	7,0	1,0
	Mais de 10 milhões	5,0	1,3	7,0	0,5	6,0	0,5

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

A diretriz que questionou sobre a entidade possuir políticas e procedimentos internos em conformidade com obrigações legais e regulatórias do segmento, a Tabela 6 evidencia uma mediana de 7 e desvio padrão 1,54. Destaca-se que esta prática obteve mediana 7, ou seja, o grau máximo da escala Likert, para todos os perfis analisados, demonstrando ser a diretriz com maior concordância no meio de todas. Esse resultado demonstra que as entidades se mantêm atentas aos normativos e regulamentos, fato que pode estar vinculado ao advento do Marco Legal do Terceiro Setor que, segundo Ribeiro, Freitas Neto e Barbosa (2019), passou a exigir das instituições a apresentação de uma série de informações e relatórios contábeis.

Com relação à prática de realizar análise de custo de oportunidade, na Tabela 2, percebe-se a mediana geral 7 e o desvio padrão 1,35. Fundações, organizações religiosas, estabelecimentos com 5 a 15 anos, ou mais de 20 anos de constituição, os que possuem 6 a 15 funcionários, 41 a 60 voluntários e os que faturam mais de R\$ 10 milhões obtiveram as menores medianas com relação a essa prática, as demais organizações demonstraram alto índice de concordância.

De forma geral, infere-se que organizações com mais tempo de constituição e, conseqüentemente, mais consolidadas no segmento, possuem práticas gerenciais mais robustas e voltadas para o relacionamento com seus *stakeholders*. Este achado corrobora Mário *et al.* (2013) que identificaram que a preocupação das entidades sem fins lucrativos está centrada nas relações entre a organização e o ambiente no qual ela está inserida, comportamento comum e esperado devido à sua natureza de atuação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a aderência às práticas de custos das entidades do Terceiro Setor, recomendadas nos PGCG. Mediante a análise quantitativa de 22 questionários respondidos por organizações vencedoras do prêmio 100 Melhores ONGs, foi possível verificar a aderência às práticas e diretrizes de custos dos quatro princípios: influência, relevância, valor e confiança. Estes foram elaborados para nortear a prática da Contabilidade Gerencial, uma vez que esta afeta a tomada de decisões ao fornecer informações e dados relevantes para auxílio das análises no âmbito das empresas (CGMA, 2014). Os resultados obtidos indicam que, considerando os dados observados nos três itens que compuseram cada um dos princípios, os mais aderentes destes são os da Influência e do Valor. Haja vista que ambos obtiveram medianas entre 6 e 7 e desvios padrão menores que 2 em todas as diretivas.

Na análise individual de cada prática, as maiores medianas foram encontradas para elaboração de relatórios de gestão de custos (influência); reconhecimento e registro dos custos de atividade (relevância); monitoramento e comparação do custo de atividade (relevância); estabelecimento de políticas e procedimentos internos em conformidade com obrigações legais e regulatórias (confiança); e análises de custo de oportunidade (confiança). Destaca-se que a prática avaliada no princípio da confiança obteve o maior nível de aderência, já que sua mediana foi 7 para todos os perfis analisados. Este achado era esperado, pois, devido a sua legislação específica, é fundamental que as entidades do Terceiro Setor se mantenham em conformidade com a Lei (RIBEIRO; FREITAS NETO; BARBOSA, 2019).

Em contraponto, a prática de custos comparados com outras organizações, medida no princípio da relevância, obteve o menor resultado, indicando que a maioria das entidades analisadas não praticam *benchmarking* nas análises dos seus custos, resultado divergente dos achados de Andrade *et al.* (2013). Outra prática que obteve pouca aderência foi a que questionou se os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e às necessidades da organização, obtendo a mediana geral 5. Este resultado pode estar vinculado com a natureza das entidades, que, normalmente, atuam com maior número de voluntários do que de funcionários, logo, os incentivos podem estar mais alinhados com o corpo desses do que com o corpo destes.

Na análise do perfil das entidades, contempla-se uma tendência de entidades mais jovens, ou seja, as que atuam entre cinco e 10 anos, estarem mais alinhadas aos PGCG, uma vez que obtiveram medianas altas em 11 das 12 práticas utilizadas para medir a aderência. O mesmo comportamento foi observado em entidades cujo faturamento é de até R\$ 1 milhão, para as quais as medianas indicam uma maior tendência de observância aos princípios em relação às entidades com mais de R\$ 10 milhões de faturamento.

Esses resultados se restringem às empresas que compuseram a amostra, não podendo ser atribuídos a todo conjunto de entidades do Terceiro Setor. Assim sendo, sugerem-se estudos futuros com uma amostra maior de entidades, buscando validar esses achados. Da mesma forma, podem ser exploradas soluções específicas deste estudo, como a maior aderência dos princípios da Influência e do Valor ou a baixa aderência na diretriz que mediu a utilização de incentivos aos empregados. Cabe ressaltar que este estudo, além de preencher um *gap* de pesquisa, contribui para melhoria da gestão das entidades sem fins lucrativos, fornecendo uma análise sob uma perspectiva ainda não abordada na literatura.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, L.; TEIXEIRA, A.; FORTUNATO, G.; NOSSA, V. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **Revista de Administração Mackenzie - RAM**, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 98-125, jan./fev. 2013.
- ARAUJO, G.; SILVA, F.; CARRARO, W.; SOUZA, R. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: percepções de docentes quanto à relevância de sua adoção. **Revista de Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, Porto Alegre, v. 9, n. 1, p. 131-150, jun. 2019.
- ARAÚJO, O. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ASSAF NETO, A.; ARAÚJO, A.; FREGONESI, M. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista de Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, v. 17, p. 115-118, set. 2006.
- ATKINSON, A.; KAPLAN, R.; MATSURA, E.; YOUNG, M. **Contabilidade gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BLOCHER, E.; CHEN, K.; COKINS, G.; LIN, T. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Mcgraw Hill, 2007.
- BORKER, D. Gauging the impact of country-specific values on the acceptability of global management accounting principles. **European Research Studies**, v. 19, n. 1, p. 149-164, 2016a.
- BORKER, D. Global Management Accounting Principles and the worldwide proliferation of IFRS. **The Business and Management Review**, v. 7, n. 3, p. 258-267, abr. 2016b.
- CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT. **Global Management Accountant Principles**. 2014. Disponível em: <https://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. Acesso em: 30 maio 2019.
- DALL'AGNOL, C.; TONDOLO, R.; TONDOLO, V.; SARQUIS, A. Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no Sul do Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 13, n. 2, p. 187-203, abr./jun. 2017.
- GIL, A. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GODOY, J.; RAUPP, F.; TEZZA, R. Organizações do Terceiro Setor: uma abordagem bibliométrica. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p. 125-139, jan./abr. 2016.
- HAIR JUNIOR, J.; BLACK, W.; BABIN, B.; ANDERSON, R.; TATHAN, R. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. São Paulo: Bookman, 2009.
- HANSEN, D.; MOWEN, M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Cengage

Learning, 2001.

INSTITUTO DOAR. **Quem Somos**. 2018. Disponível em:
<https://www.institutodoar.org/quem-somos/>. Acesso em: 06 jun. 2019.

LUGOBONI, L.; ALENCAR, E.; ZITTEI, M.; CHIROTTO, A. Alinhamento entre planejamento estratégico e sistema de informação gerencial. **PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review**, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 79-105, jan./abr. 2018.

MÁRIO, P.; ALVES, A.; CARMO, J., SILVA, A.; JUPETIPE, F. Utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, p. 64-79, jan./abr. 2013.

MARTINS, O.; PEDROSA NETO, C.; ARAUJO, A. A gestão estratégica de custos nas organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no estado da Paraíba. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 61-84, abr./jun. 2008.

RIBEIRO, I.; FREITAS NETO, R.; BARBOSA, A. Associação entre a composição dos recursos captados pelo Terceiro Setor Potiguar e as despesas por beneficiário. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, p. 69-78, jan./mar. 2019.

OLAK, P.; NASCIMENTO, D. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PACE, E.; OLIVEIRA, A.; ALKMIM, W. A criação de valor na gestão da mão de obra voluntária no terceiro setor. **Revista de Administração da Unimep**, Piracicaba, v. 10, n. 3, p. 218-242, set./dez. 2012.

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

SHANK, J.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.