

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**WILSON CLÓVIS DE MORAIS JÚNIOR**

**CONTROLADORIA EM UMA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR: O CASO  
DO INSTITUTO FIGUEIRENSE DE ASSISTENCIA SOCIAL**

**FLORIANÓPOLIS**

**2008**

**WILSON CLÓVIS DE MORAIS JUNIOR**

**CONTROLADORIA EM UMA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR: O CASO  
DO INSTITUTO FIGUEIRENSE DE ASSISTENCIA SOCIAL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Valdirene Gasparetto, Dra.  
**Co-orientadora:** Kamille S. Ebsen de Paiva, MSc.

**FLORIANÓPOLIS**

**2008**

**WILSON CLÓVIS DE MORAIS JÚNIOR**

**CONTROLADORIA EM UMA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR: O CASO  
DO INSTITUTO FIGUEIRENSE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 18 de dezembro de 2008.

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Orientador(a)

---

Professora Kamille Simas Esben Paiva, MSc.  
Membro

---

Professor Darci Schnorrenberger, Dr.  
Membro

Dedico esse trabalho aos meus pais, que nunca mediram esforços para que esse momento se realizasse.

## **Agradecimentos**

Agradeço, inicialmente, a Deus, princípio e criador de todas as coisas. Pai, que me criou e me ama; Filho que me redimiou e me ama, e Espírito Santo que me ilumina e fortalece. Agradeço por Ele ter sempre estado ao meu lado, mesmo quando não percebia sua mão me guiava; quando tinha medo, sua mão me segurava; quando me sentia confuso, sua luz me ajudou a discernir; quando chorei, seu amor me consolou; quando sorri, sua paz me tomou.

Aos meus pais Wilson e Lia, aos quais me faltam palavras para expressar tamanha gratidão e amor por tudo o que fizeram, fazem e sei que ainda farão por mim. Pelas noites não dormidas, pelos olhares de amor, pelo carinho, pelo cuidado, por todo sacrifício e renúncia que fizeram para me educar e dar um bom caminho. A eles, minha maior forma de gratidão será a retidão do meu viver, a ética em minha profissão, a honestidade e a garra que deles herdei.

Aos meus irmãos Juliana e Matheus, pelo apoio que sempre me deram, pelos momentos fraternos de amor e amizade que sempre tivemos, por estarem sempre presentes em minha vida.

Aos meus familiares, avós, tios, primos, pela torcida e apoio, por se fazerem presentes em todos os momentos da minha vida, quer sejam conquistas, quer sejam derrotas.

Aos meus amigos, a esses, representados na pessoa das amigas Mariana Mayer Prisco Paraíso e Cristina Rabelo, e do amigo Pablo Augusto da Silva, os quais nunca mediram esforços para estar ao meu lado, meu mais sincero agradecimento. Enfim a todos meus amigos, e incluo seus familiares, que estiveram ao meu lado, sejam em qualquer etapa de minha vida, isso fez, com certeza, que eu fosse uma pessoa melhor.

A minha orientadora, professora Valdirene Gasparetto, pela paciência e pelos conselhos, também pelas broncas e puxões de orelha, com certeza muito pude crescer

nesse tempo de orientação, e os frutos desse período não são restritos a esse trabalho, mas sim para toda vida profissional e pessoal.

A co-orientadora e amiga Kamille Paiva, pela amizade desses quatro anos de universidade, pelo incentivo e força para que eu fosse até o final nesse trabalho.

A Universidade Federal de Santa Catarina, aos professores e funcionários, que sempre se empenharam em proporcionar o melhor para os acadêmicos.

Ao Instituto Figueirense de Assistência Social, seus diretores e funcionária, pela disponibilização das informações e por terem aceitado fazer dessa organização objeto de estudo desse trabalho.

Enfim, agradeço a todos que estiveram presentes na minha vida, e colaboraram para que hoje eu estivesse concluindo essa etapa.

*“Há pessoas que desejam saber só por saber, e isso é curiosidade; outras, para alcançarem fama, e isso é vaidade; outras, para enriquecerem com a sua ciência, e isso é um negócio torpe; outras, para serem edificadas, e isso é prudência; outras, para edificarem os outros, e isso é caridade.”*

Tomás de Aquino

## RESUMO

MORAIS JR, Wilson Clóvis. **Controladoria no Terceiro Setor**: o estudo de caso do Instituto Figueirense de Assistência Social. 2008. (f). Monografia do curso de Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

O presente trabalho, cujo tema é controladoria e suas contribuições para entidades do Terceiro Setor, desenvolve a problemática de como os artefatos da controladoria podem contribuir para o processo de gestão e tomada de decisão nessas instituições. O objetivo geral do trabalho foi propor, a partir das características de uma instituição do Terceiro Setor, a utilização de artefatos da controladoria que possam auxiliar os gestores no controle e na tomada de decisão. Utilizou-se como objeto de estudo dessa pesquisa o Instituto Figueirense de Assistência Social (IFAS), localizado na cidade de Florianópolis, através de pesquisa estruturada. Buscou-se levantar dados bibliográficos referentes à contabilidade gerencial, controladoria, artefatos da controladoria e Terceiro Setor. Após a apresentação da entidade estudada, apresentaram-se os resultados dos dados coletados e fez-se a identificação e avaliação dos métodos gerenciais utilizados pela instituição, em seguida elaborou-se uma proposta de utilização de alguns artefatos da controladoria como fluxo de caixa, demonstração de resultado do exercício e *benchmarking* para o instituto. Os resultados do estudo mostram que a utilização desses artefatos pode contribuir para organizações sem fins lucrativos, uma vez que eles facilitam a visualização das operações das organizações, dando maior transparência as contas e dando maior suporte aos gestores.

**Palavras-chave:** Controladoria, Terceiro Setor, Artefatos da controladoria.



## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1: Diferenças entre planejamento estratégico, tático e operacional.....	24
Quadro 2: Boletim de Caixa IFAS.....	47
Quadro 3: Planilha de Recebimentos IFAS.....	47
Quadro 4: Fluxo de Caixa.....	50
Quadro 5: Modelo de demonstrativo do resultado Exercício.....	52

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Organograma do IFAS.....	43
------------------------------------	----

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Distribuição das entidades do Terceiro Setor por área de atuação em 2002.....	42
---	----

## LISTA DE SIGLAS

ABONG: Associação Brasileira das Organizações não Governamentais

ACIC: Associação Catarinense de Integração ao cego

APAE: Associação de Pais e Amigos Especiais de Florianópolis

BSC: *Balanced Scorecard*

CNAS: Registro Nacional no Conselho de Assistência Social

CEAS: Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

EVA: *Economic Value added*

FCCE: Fundação Catarinense de Educação Especial

FFC: Figueirense Futebol Clube

FP: Figueirense Participações

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas

IFAS: Instituto Figueirense de Assistência Social

IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada

ONG: Organização Não Governamental

OS: Organizações Sociais

OCIPs: Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público

RKW: Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit

UPF: Certificado de Utilidade Pública Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
1.2 OBJETIVOS .....	12
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>12</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>12</b>
1.3 METODOLOGIA .....	13
1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	14
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA .....	14
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>16</b>
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL .....	16
2.2 CONTROLADORIA .....	18
<b>2.2.1 O controller</b> .....	<b>21</b>
<b>2.2.2 Artefatos da Controladoria</b> .....	<b>22</b>
2.2.2.1 Planejamento .....	23
2.2.2.2 Orçamento .....	25
2.2.2.3 Fluxo de Caixa .....	27
2.2.2.4 Apuração de custos .....	29
2.2.2.5 Benchmarking .....	30
2.2.2.6 Balanced Scorecard .....	31
2.2.2.7 Teoria das Restrições .....	33
2.2.2.8 Valor Econômico Adicionado - EVA (Economic Value Added) .....	34
2.3 TERCEIRO SETOR .....	34
<b>3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>43</b>
3.1 A INSTITUIÇÃO .....	43
<b>3.1.1 Estrutura Organizacional</b> .....	<b>43</b>
<b>3.1.2 Serviços prestados pelo IFAS e Entidades Conveniadas</b> .....	<b>45</b>
3.2 ANÁLISE DOS ARTEFATOS DE CONTROLADORIA UTILIZADOS ATUALMENTE PELA INSTITUIÇÃO .....	46
<b>3.2.1 Planejamento</b> .....	<b>48</b>
<b>3.2.2 Artefatos de controle financeiro</b> .....	<b>48</b>
<b>3.2.4 Informações de custos das atividades</b> .....	<b>49</b>
<b>3.2.5 Necessidades gerenciais apontadas pela gerência e diretoria do IFAS</b> .....	<b>50</b>

3.3 PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS DA CONTROLADORIA PARA O IFAS .....	50
<b>3.3.1 Fluxo de Caixa .....</b>	<b>51</b>
<b>3.3.2 Demonstração de Resultado .....</b>	<b>53</b>
<b>3.3.3 <i>Benchmarking</i> .....</b>	<b>56</b>
<b>3.3.4 Benefícios trazidos pela utilização dos artefatos da controladoria .....</b>	<b>57</b>
<b>4 CONCLUSÕES.....</b>	<b>56</b>
4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	58
4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	599
REFERENCIAS.....	60
APENDICE.....	65

## 1 INTRODUÇÃO

No atual cenário em que algumas necessidades da sociedade civil não são atendidas pelos setores público e privado, o que faz com que um novo segmento social pode ser identificado, onde essas necessidades são supridas, conhecido como Terceiro Setor, ocupe um papel mais importante. Segundo Saraiva (2006, p. 25):

o mote para o terceiro setor é, basicamente, preencher uma lacuna cada vez maior entre o que os cidadãos demandam e o que o é oferecido pelo Estado. Como essa também não é uma função da iniciativa privada, apresenta-se um espaço apropriado para a disseminação de iniciativas que não são nem públicas tampouco privadas: um campo repleto de possibilidades para o Terceiro Setor.

Esse segmento é caracterizado como Terceiro Setor, porque o Estado ocupa o lugar de primeiro e o mercado de segundo, como afirma Tenório (1999). As entidades do Terceiro Setor também são conhecidas como entidades não governamentais ou entidades sem fins lucrativos, nomenclaturas justificadas por Saraiva (2006, p. 23) que afirma:

a sociedade civil, ‘suporte dinâmico para toda atividade social’, transforma-se e passa a ser compreendida em oposição não apenas ao Estado, mas também ao mercado. Representa, assim, uma terceira dimensão da vida pública, diferente do governo e do mercado – e isso deu base à emergência do Terceiro Setor.

Apesar de o termo Terceiro Setor ser recente, uma tradução do inglês *third sector*, essa forma de organização e trabalho é uma antiga prática da sociedade civil, como afirma Albuquerque (2006, p. 21): “as organizações sociais que hoje compõem o terceiro setor não são uma criação dos séculos XX e XXI. Na Europa, na América do Norte e mesmo na América Latina, os movimentos associativos tiveram origem nos séculos XVI e XVII”.

A contabilidade, ciência que se desenvolve e se modela para atender as necessidades sociais, tem por dever acompanhar as transformações das organizações, e fornecer a elas subsídios e informações para seu melhor gerenciamento e desempenho.

De acordo com Marion (2003, p. 23),

a contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Nesse sentido, uma das áreas da contabilidade, a controladoria, é responsável por dar suporte aos tomadores de decisão internos à organização, como uma área de planejamento, controle e apoio ao processo decisório.

A controladoria, para Mambrini (2002), funciona como órgão de observação e controle, e quando atuando no Terceiro Setor, deve fornecer a essas instituições informações diversificadas, auxiliando-as no planejamento e propondo medidas para os gestores, de forma a assegurar a continuidade da entidade pelo cumprimento de sua missão.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

É uma característica do regime capitalista, a concentração de renda e, com ela, desigualdades sociais. Nesse contexto capitalista vê-se um Estado que atua cada vez menos na questão econômica e social. As entidades privadas, enquadradas no segundo setor, atuam principalmente na competição e disputa de mercado. Nota-se a evidenciação de um seguimento cuja área de atuação, ao contrário do Estado, cresce a cada dia, e tem como foco o bem comum.

Conhecido como Terceiro Setor, entidades não governamentais, entidades sem fins lucrativos, esse segmento social vem se desenvolvendo em larga escala no Brasil, e exigindo uma maior profissionalização de seus gestores. Como afirma Imeton (2008, p. 65):

vários autores, como Falconer (1999), Merege (2006), Scornavacca, Becker e Caravantes (1998) e Teodósio (2001) apontam a gestão como o “ponto fraco” das organizações do Terceiro Setor, mencionando a crescente necessidade de profissionalização na gestão dessas organizações, principalmente dos indivíduos que ocupam cargos gerenciais, surgindo uma grande demanda de ferramentas de gestão capazes de garantir a sustentabilidade de tais organizações.

Todavia, a administração, direção e gestão de entidades sem fins lucrativos, apresenta diversos desafios, pelas suas características, uma vez que essas instituições vivem de doações, de repasse de recursos do governo e não visam lucro (PANCERI, 2001)

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 7):

quase todas as organizações sem fins lucrativos, tais como hospitais, escolas, bibliotecas, museus e agências governamentais são também de serviços. Gestores e contadores nas organizações sem fins lucrativos têm muito em comum com suas contrapartes em organizações com fins lucrativos. Há dinheiro a ser ganho e gasto. há orçamentos a ser preparados e sistemas de controle a ser projetados e implementados, há uma obrigação de usar recursos sabiamente. Se usada de maneira inteligente, a contabilidade contribui para a eficiência das operações e auxilia as organizações de serviços sem fins lucrativos a atingir seus objetivos.

Neste sentido, a questão-problema que este trabalho se propõe a responder é: quais artefatos da controladoria podem ser utilizados em uma organização do Terceiro Setor como o Instituto Figueirense de Assistência Social?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Sugerir a utilização de artefatos da controladoria em uma entidade do Terceiro Setor, o Instituto Figueirense de Assistência Social, baseado nas necessidades apresentadas pela instituição.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar o conceito de controladoria, abrangência e aplicabilidade na gestão das organizações;
- Caracterizar o Terceiro Setor;
- Descrever os controles atualmente utilizada na gestão dos recursos e tomada de decisão na instituição analisada;
- Apresentar algumas contribuições de utilização dos artefatos da controladoria baseados na necessidade da instituição

### 1.3 METODOLOGIA

Este trabalho tem como objetivo a pesquisa no campo da controladoria e seus artefatos como instrumentos de gestão para instituições do Terceiro Setor.

Segundo Gil (2002, p. 17),

pode-se definir pesquisa como procedimento racional sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Esta pesquisa pode ser classificada como do tipo exploratória, com a forma de abordagem qualitativa, utilizando técnicas de levantamento e estudo de caso.

Sobre os objetivos da pesquisa exploratória, afirma Gil (2002, p. 43) que esta,

tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que essas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.

As pesquisas científicas classificam-se, de maneira mais ampla, em quantitativa e qualitativa (RICHARDSON, 1999, p. 70).

Uma pesquisa classifica-se como quantitativa quando emprega o aspecto quantitativo tanto nas modalidades de coleta como de tratamento dos dados, por meios estatísticos (RICHARDSON, 1999, p. 70).

Já a análise qualitativa, inicialmente, difere-se da análise quantitativa por não pretender numerar ou medir unidades. Salienta-se também como característica da abordagem qualitativa o aspecto investigador e por ser uma forma de entender a natureza de um fenômeno social (RICHARDSON, 1999, p. 79).

Assim, este trabalho se caracteriza como qualitativo, por ser uma análise dos métodos e ferramentas utilizados na gestão de uma entidade do Terceiro Setor.

A pesquisa é um estudo de caso, realizado no Instituto Figueirense de Assistência Social (IFAS), criado no ano de 2007. Segundo Gil (2002, p. 54):

o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.



O estudo de caso é utilizado nas ciências sociais por diferentes propósitos como: explorar situações da vida real, descrever a situação de um contexto analisado, formular hipóteses, explicar variáveis causais de determinados fenômenos em situações que não possibilitam utilização de levantamentos e procedimentos (GIL, 2002).

Em relação aos instrumentos de pesquisa, que segundo Colauto, Beuren (2004, p. 128) são “entendidos como preceitos ou processo que o cientista deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados”, foram utilizados nesta pesquisa a observação simples dos fatos quotidianos da gerência do instituto, e entrevista estruturada feita com a gerente e com o vice-presidente financeiro, em setembro de 2008, nas dependências do IFAS.

#### 1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa limitou-se em discutir a controladoria no contexto do Instituto Figueirense de Assistência Social, objeto do estudo de caso da mesma, logo, as conclusões obtidas nessa pesquisa não podem ser generalizadas para outras organizações, mesmo que sejam outras organizações do Terceiro Setor.

A pesquisa limitou-se, também, às necessidades apontadas através da entrevista feita com a gerente do instituto e o vice-presidente financeiro.

#### 1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos.

O primeiro capítulo, ou capítulo introdutório, contém as considerações iniciais da pesquisa, definição do tema e problema, descrição dos objetivos geral e específicos a serem alcançados, metodologia aplicada nesse estudo, limitações da pesquisa e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo apresenta a revisão da literatura, ou seja, o levantamento bibliográfico dos temas abordados, como contabilidade gerencial, controladoria, artefatos gerenciais e Terceiro Setor.

O terceiro capítulo traz a apresentação e análise dos dados, com a caracterização da instituição, exploração dos detalhes inerentes à estrutura organizacional da entidade, análise dos métodos e artefatos gerenciais utilizados no cotidiano da entidade e a proposta de estrutura de controladoria para a entidade.

No quarto capítulo apresentam-se as considerações finais e conclusões dessa pesquisa.

Após a apresentação dos capítulos seguem as referências bibliográficas e o apêndice.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se, inicialmente, a caracterização de contabilidade gerencial e controladoria. Na seqüência apresenta-se alguns artefatos que podem ser empregados pela controladoria e, por fim, apresenta-se o Terceiro Setor, suas definições, estatísticas e caracterização jurídica.

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

O conceito de contabilidade é apresentado de diferentes maneiras, por diferentes autores e pesquisadores, porém sempre tem como sua essência, o patrimônio de uma entidade e suas variações. Segundo Paiva (2007, p. 40),

a Contabilidade tem por objeto o patrimônio das entidades, composto por seus bens, direitos e obrigações. Através do registro e acompanhamento das variações patrimoniais tem por objetivo fornecer subsídios ao usuário para a tomada de decisões, através das informações fornecidas.

Para Sá (2006, p. 46), “contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

A contabilidade também pode ser vista como um sistema que coleta, registra, acumula e trata as informações financeiras e não financeiras de fatos e eventos relacionados à entidade (LUNKES, 2007, p. 32).

Segundo Marion (2003, p. 25), a contabilidade “pode ser considerada como um *sistema de informação* destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão” (grifo do autor).

Definida como ciência, a contabilidade tem sua missão e seus objetivos definidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, em apêndice à Resolução CFC/750/93, como sendo,

o objetivo científico da contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos da natureza econômica, financeira e física

do Patrimônio da Entidade, suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios.

Para Imeton (2008, p. 26),

a Contabilidade tem papel importantíssimo na gestão das organizações, com ou sem fins lucrativos, sendo considerada a principal fonte de informação de que a gerência dispõe para respaldar as decisões que envolvem, principalmente, matéria financeira ou econômica.

Pode-se entender, enfim, a contabilidade como sendo a ciência que acompanha a evolução da necessidade do homem de quantificar, registrar, controlar e avaliar seus bens, direitos e obrigações, enfim o seu patrimônio. É a contabilidade a grande gestora da informação, aliada aos sistemas de informações, oferecendo aos responsáveis pela tomada de decisão dados para que esses executem suas tarefas e tomem suas decisões com maior confiabilidade possível.

Uma das áreas de divisão de estudo e aplicação da contabilidade, é a área gerencial. A contabilidade gerencial se propõe a estar mais próxima dos gestores das empresas, não se prendendo as normas e procedimentos estabelecidos pelo fisco, diferenciando-se assim da contabilidade financeira. Ela tem uma maior liberdade na classificação e mensuração dos eventos, e ordenação do plano de contas, se ocupando apenas com as necessidades dos usuários internos da organização. Como diz Iudícibus (1998, p. 21), “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”.

A contabilidade gerencial une em si contabilidade de custos e contabilidade financeira, gerando informações mais direcionadas à tomada de decisão. Como afirma Padoveze (2004, p. 42), “Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração”.

A contabilidade gerencial relaciona-se com o fornecimento, através de relatórios detalhados e personalizados, de informação aos usuários internos da entidade, tendo como principal objetivo dar suporte na tomada de decisão (LUNKES, 2007, p. 35).

Para Jiambalvo (2002, p. 01), “a contabilidade gerencial enfatiza os conceitos e os procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários internos da contabilidade”.

A contabilidade gerencial, diferente da contabilidade financeira, deve dar, de acordo com as exigências e necessidades da companhia, um enfoque mais específico, objetivo e direcionado da informação contábil, ou seja, dar um trato, um refino às informações (IUDICIBUS, 1998).

Para Lunkes (2007, p. 8), “no atual ambiente de negócios, os contadores gerenciais tornam-se especialistas no apoio à tomada de decisão, gerando informação diversificada, colocando e adaptando ao formato mais adequado e facilitando a tomada de decisão”. Ou seja, é o contador gerencial responsável pela interpretação dos dados contábeis, e apresentação dos mesmos, de forma fácil e clara aos gestores, auxiliando-os na identificação de possíveis problemas, e avaliação de políticas adotadas.

## 2.2 CONTROLADORIA

Com o intuito de agregar à contabilidade gerencial elementos de administração, economia, psicologia, estatística e direito, desenvolve-se a controladoria (KOLIVER, 2005).

Sobre surgimento do controladoria, afirma Beuren (2002, p. 20)

a controladoria surgiu no século XX nos Estados Unidos, com o objetivo de controlar todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiadas e/ou filiais, tendo sido seu desenvolvimento atribuído a três fatores: verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações, como o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades o que exigiu outro tipo de controle por parte da controladoria.

Visto o crescimento das entidades, a preocupação em otimizar os recursos e controlar seus investimentos, gerando maior lucratividade, buscou-se alternativas que dessem suporte técnico-gerencial às necessidades enfrentadas naquele momento. Dessas alternativas consolidou-se a, hoje conhecida, controladoria (BEUREN, 2002)

De acordo com Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 14), “a controladoria deve exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os diversos usuários, no planejamento e controle das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas, tributárias etc”.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 88), a controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques: como órgão administrativo com missão, função e princípios; ou como área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos e princípios.

Não se tem um conceito único do que é controladoria, e quais são suas funções específicas. Segundo Beuren (2002, p. 19), “o verdadeiro significado de controladoria ainda não está totalmente definido na literatura”. Para alguns autores é um ramo de conhecimento que configura a aplicação de diversas áreas, em especial a contabilidade e tem especificamente a função de apoiar o gestor em sua tomada de decisão. Como afirma Koliver (2005, p. 15),

a controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.

Para Oliveira (1998, p. 19),

pode-se entender controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas.

A controladoria, como as demais áreas das Ciências Sociais aplicadas, possui missão, princípios e funções, definidos de acordo com as metas de gestão da entidade. Para Kanitz (1976), a função da controladoria dentro de uma organização consiste em compreender os sistemas contábeis e financeiros da empresa, assessorar a direção da empresa sugerindo soluções, compreender e avaliar os fatos e resultados, e acompanhar a evolução dos planos traçados.

Perez Júnior, Oliveira e Costa (1999, p. 280) afirmam que

a controladoria deve direcionar suas atividades e funções no sentido de atuar como consultoria de alto nível, ou seja, deve estar voltada para gestão da empresa, e para eficaz contribuição ao planejamento, controle, e discussão das políticas estratégicas.

Mosimann e Fisch (1999, p. 116) elencam como função da controladoria buscar a o detalhamento dos problemas econômicos enfrentados e propor aos gestores de cada área soluções para enfrentar e solucionar tais problemas, coordenando o processo de planejamento e controle da gestão econômica.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27) definem como sendo função da controladoria: planejamento, controle, informação, contabilidade e outras responsabilidades.

O planejamento consiste em estabelecer e manter um plano de ações de acordo com os objetivos e metas da companhia, a curto e longo prazo, analisando e revisando-o constantemente.

O controle inclui o desenvolvimento e a revisão constante da realização das atividades da companhia; bem como seus padrões de avaliação de desempenho, servindo como indicador aos gestores, para verificar se as atividades estão sendo desempenhadas de acordo com os padrões estabelecidos pela companhia.

Os resultados financeiros devem ser preparados, analisados e interpretados de acordo com os objetivos da companhia, de maneira que a informação chegue de maneira adequada e dirigida aos usuários internos, gestores, e também aos usuários externos, governo e acionistas, da instituição.

A contabilidade deve delinear, estabelecer e manter os sistemas contábeis de todos os níveis da organização de maneira integrada, afim de que registrem todos os eventos nos livros contábeis, de acordo com os princípios contábeis e finalidades do controle interno.

São outras funções: a administração e supervisão das atividades que causem impacto na atividade empresarial, como os tributos; ter um bom relacionamento com os auditores internos e externos da organização; desenvolver e manter sistemas e procedimentos de registros; supervisionar a tesouraria; dentre outras.

Yoshitake (1984, p. 40) afirma que “a controladoria tem por missão obter informações das pessoas dentro da situação empresarial, e após pesquisas e análises desses dados, definir sua própria meta comunicando-a em forma de intenções e efeitos de ordens financeiras”.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 26) por sua vez, definem como sendo missão da controladoria: “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Nota-se que o enfoque principal da controladoria é dar subsídios para tomada de decisão e encontra-se diretamente envolvida no processo de gestão, dando suporte aos gestores no planejamento, na execução e no controle. Enfim, mesmo sendo apresentada de diferentes formas conceituais, mas com conteúdos semelhantes, observa-se que a essência da controladoria esta em: planejar e controlar (BEUREN, 2002; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997; MOSIMANN; FISCH, 1999).

A controladoria, não é um ramo isolado da contabilidade, tampouco, abrange apenas conceitos e práticas contábeis, ela também engloba em sua estrutura conhecimentos e influências da administração, economia, direito e psicologia, porém, focando-se na área de influência contábil, Mosimann e Fisch (1999, p. 99) afirmam que

a controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para eficácia.

Já dentro da área do conhecimento contábil, Oliveira (1998, p. 21) afirma que “a controladoria normalmente compreende quatro principais áreas: contabilidade financeira, contabilidade gerencial, custos de produção de bens ou serviços e a contabilidade fiscal ou tributária”.

Nesse sentido, pode-se dizer que a controladoria é um tanto quanto complexa em sua formatação, exigindo dos profissionais que nela irão desenvolver suas atividades um elevado e diversificado grau de conhecimento na área dos negócios, em especial a contabilidade e administração (MOSIMANN; FISCH, 1999; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997; OLIVEIRA, 1998).

### **2.2.1 O Controller**

O desenvolvimento da controladoria trouxe consigo a necessidade de um novo profissional, um diferente perfil de gestor dentro das empresas. Nakagawa (1993, p. 13) afirma que “o *controller* tem como função o controle, onde organiza e reporta dados relevantes, exercendo influência sobre as decisões tomadas pelos gestores segundo a missão e o objetivo da empresa”.

Os fatores que geram a necessidade desse profissional, segundo Siqueira, Soltelinho (2001, p. 73) são:

- a) a instalação de empresas estrangeiras, notadamente norte-americanas, trouxe ou arraigou a utilização da área da controladoria no solo brasileiro;
- b) uma maior penetração de empresas multinacionais, acirrou a competição, forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais, a se reestruturar;



c) com o crescimento econômico as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização. Uma das decorrências de todo esse processo em uma esfera micro-econômica é a presença cada vez mais marcante do profissional de controladoria nas médias, e principalmente nas grandes empresas.

A influência do *controller* sobre a tomada de decisão dentro das organizações traz consigo algumas exigências, como conhecer e compreender o sistema e o ramo de atividade do qual a entidade pertence; conhecer a entidade como um todo e sua história, sua organização; conhecer o processo de produção e administração da entidade; habilidade para analisar dados contábeis e fatos econômicos; dentre outras (CREPALDI, 2004).

O profissional da controladoria deve possuir alguns requisitos básicos como: iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, visão para o futuro, oportunidade, persistência liderança, ética, dentre outros fatores (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Sendo assim, a figura do *controller* deve ser de destaque dentro da companhia, uma vez que ele não é quem decide, nem gerencia, mas é aquele que auxilia e dá bases e diretrizes para tomada de decisão.

### **2.2.2 Artefatos da controladoria**

Como visto, a controladoria é a área responsável em dar suporte aos gestores na tomada de decisão, utilizando-se de informações que contemplam tanto o ambiente interno, quanto o ambiente externo da entidade.

Para melhor apresentar essas informações, o *controller* utiliza-se de instrumentos, que no presente trabalho são chamados de artefatos, para colher, apurar, interpretar e apresentar as informações.

De acordo com Guerreiro (2007), artefatos são “as atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas [...]”. Apesar de haver diversos artefatos que podem ser empregados pela controladoria, neste trabalho são abordados, nas seções seguintes, os seguintes: planejamento, orçamento, fluxo de caixa, métodos de custos, *Benchmarking*, *Balanced Scorecard*, teoria das restrições e Demonstração do Valor Adicionado (EVA).

### *2.2.2.1 Planejamento*

Num contexto de mercado contemporâneo onde é acirrada a concorrência entre as organizações, torna-se indispensável que elas desenvolvam técnicas e ferramentas que as auxiliem no processo de gestão. Uma das principais ferramentas desenvolvidas ao longo do século XX foi o planejamento. Como afirma Figueiredo e Caggiano (1992, p. 23), “o planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que essa função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações”.

Planejar é sinônimo de estruturar caminhos para se trilhar durante a gestão, porém esse processo não é um ato isolado, restrito aos gestores, ele deve levar em consideração o contexto organizacional, bem como o contexto econômico e geográfico em que a organização está inserida, levantando alguns pontos a se pensar e discutir. Como afirma Oliveira (1999, p. 33), “o processo de planejar envolve, portanto um modo de pensar; e um salutar modo de pensar envolve indagações; e indagações envolvem questionamentos sobre o que fazer, como, quando quanto, para quem, por que, por quem e onde”.

Oliveira (1999, p. 34) complementa dizendo que o planejamento é “um processo de estabelecimento de um estado futuro desejado, e um delineamento dos meios efetivos de torná-lo realidade”.

Para Jiambalvo (2002, p. 2), “o planejamento é uma atividade fundamental para todas as empresas. Um plano comunica as metas da empresa aos empregados e especifica os recursos necessários para atingi-las”.

De que forma a controladoria pode participar do processo de planejamento? É o que se propõe a responder Mosimann e Fisch (1999, p. 118): “à controladoria, como órgão administrativa da empresa, por meio de seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, no que tange a aspectos econômicos, no processo de planejamento global, de modo a garantir a eficácia da empresa”.

O planejamento pode ser dividido em três níveis diferentes: estratégico, tático e operacional. Segundo Oliveira (1999), os critérios são: prazo, amplitude, riscos, atividades e flexibilidade. O Quadro 1 mostra as diferenças entre os três níveis de planejamento.

O planejamento estratégico, também denominado como planejamento de longo prazo, dá as diretrizes gerais da organização, bem como seus objetivos, procedimentos e

políticas adotados para atingir esse objetivo o tempo para se atingir o objetivo, não se prendendo a números, como diz Lunkes (2003, p. 17),

o planejamento estratégico é definido para um período de longo tempo, frequentemente de cinco ou mais anos. Ele normalmente traz poucas informações quantitativas; portanto, utiliza pouca informação da contabilidade. O planejamento estratégico (1) decide para onde a empresa vai; (2) avalia o ambiente dentro do qual ela opera; e (3) desenvolve estratégias para alcançar o objetivo compreendido.

Visto o enfoque e a relevância do planejamento estratégico, ele deve ser desenvolvido pela alta direção da organização. Como sugere Oliveira (1999, p. 46), “o planejamento estratégico é de responsabilidade dos mais altos níveis das empresas e diz respeito tanto à formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ações a serem seguidos”, sendo assim, a controladoria, que é o órgão de apoio aos gestores e diretores das entidades, participa de forma ativa nesse processo. Como afirmam Mosimann e Fisch (1999, p. 119), “no planejamento estratégico, a controladoria-órgão, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial”.

	<b>Planejamento Estratégico</b>	<b>Planejamento Tático</b>	<b>Planejamento Operacional</b>
Horizonte	Longo Prazo: 5 anos ou mais	Médio Prazo: 3 a 5 anos	Curto Prazo: Geralmente 1 ano
Objetivos ou Metas	Qualitativos	Qualitativos e Quantitativos	Quantitativos
Variável e Alternativa	Estratégias para produtos e marketing  Atividade de negócio  Posicionamento estratégico	Programa de produção quantitativo e qualitativo  Investimentos e programas de financiamento	Planos de vendas, produção, compra de matérias e contratação de colaboradores  Planos de desenvolvimento das atividades
Características	Decide para onde a organização vai  Avalia o ambiente dentro do qual ela operará  Desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido	Orientar o planejamento operacional  Avaliar o desempenho de gerentes  Metas para alcançar o objetivo pretendido	Decide operações do dia-a-dia  Avalia o desempenho do departamento específico  Desenvolve metas visando alcançar os objetivos pretendidos

Quadro 1: Diferenças entre planejamento estratégico, tático e operacional.

Fonte: Lunkes (2007).

Visto o enfoque e a relevância do planejamento estratégico, ele deve ser desenvolvido pela alta direção da organização. Como sugere Oliveira (1999, p. 46), “o planejamento estratégico é de responsabilidade dos mais altos níveis das empresas e diz respeito tanto à formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ações a serem seguidos”, sendo assim, a controladoria, que é o órgão de apoio aos gestores e diretores das entidades, participa de forma ativa nesse processo. Como afirmam Mosimann e Fisch (1999, p. 119), “no planejamento estratégico, a controladoria-órgão, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial”.

Lunkes (2003) afirma que o planejamento estratégico segue três etapas:

- a elaboração da estratégia, que é a etapa do planejamento propriamente dita, envolvendo questões como: o que a empresa espera do planejamento estratégico, e a identificação dos pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças;
- a implementação da estratégia; e
- o acompanhamento da estratégia, que é monitorar as ações da entidade, e verificar se os pontos definidos no planejamento estratégicos estão sendo realizados.

Deste modo, vê-se que o planejamento estratégico preocupa-se com as metas a serem alcançadas pela entidade, e deve ser desenvolvido pela alta cúpula, e seu tempo de realização se dá por inteiro no longo prazo.

#### *2.2.2.2 Orçamento*

O orçamento descreve um plano de operações e investimentos por prazo determinado, orientado pelas metas e objetivos propostos pela administração da empresa, partindo das metas definidas no planejamento estratégico.

Lunkes (2007, p. 192) define que “orçamento é um plano com descrição de todas as atividades e operações a serem executadas no período, que resulta num plano financeiro”. Na mesma linha, Horngren (1998, p. 117) afirma que “um orçamento é uma expressão quantitativa formal dos planos da administração”. Ou seja, o orçamento é o artefato que possibilita ao gestor avaliar de maneira quantitativa seus objetivos e metas

dentro da organização, bem como trilhar um caminho mais sólido e homogêneo até atingi-los.

Para Paiva (2007, p. 51), “o orçamento serve também como *feedback*, de modo que se houver variações entre planejado e orçado, acima dos limites possíveis e estabelecidos, é possível tomar medidas corretivas, servindo também como uma ferramenta de aprendizado organizacional”. O orçamento se torna, além de quantificador de metas da entidade, um instrumento de análises de resultados, das medidas tomadas para se chegar à meta alcançada. Para que a empresa tenha um bom rendimento, equilíbrio das finanças e um gerenciamento integrado, é necessário um controle orçamentário.

Lunkes (2007, p. 192) também afirma que

o processo orçamentário tem inúmeros propósitos, como auxiliar no planejamento, na comunicação e coordenação, alocação de recursos, gerenciamento do desempenho financeiro e operacional, evolução e controle do desempenho e base pra incentivos e remuneração variável.

Conforme Sanvicente (1989, p. 19), “como instrumentos de administração, os orçamentos elaborados fornecem direção e instruções para execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado”.

Existem vários tipos de orçamentos e a organização pode optar em utilizar um ou mais tipos. Entre os tipos de orçamentos pode-se citar: o orçamento de vendas, o orçamento de produção, o orçamento de compra e o orçamento de caixa.

O orçamento de vendas busca projetar a quantidade de produtos e serviços que a organização poderá vender em um determinado período de tempo (LUNKES, 2007).

O orçamento de produção dimensiona os recursos a serem consumidos no processo produtivo, essa peça orçamentária se comunica intimamente com o orçamento de vendas, pois a previsão de vendas determinará o quanto deve ser produzido. Na elaboração do orçamento de produção pode-se constatar se as vendas foram projetadas acima ou abaixo da capacidade instalada (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997, p. 116).

O orçamento de compras tem como finalidade determinar quantidades e valores de matéria-prima necessários para cumprir a produção dos volumes determinados pelo orçamento de produção (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997, p. 116).

O orçamento de caixa serve de base para os valores projetados e realizados pelos gestores de finanças. As projeções para essa peça orçamentária podem ser anuais, semestrais ou até mesmo mensais. Seu objetivo principal é dimensionar para um

período, se haverá ou não, disponibilidades para cumprir com as obrigações da entidade (ZDANOWICZ, 1998, p. 243-251).

### 2.2.2.3 Fluxo de Caixa

O fluxo de caixa é um dos artefatos mais importantes para os gestores. Ele retrata a posição financeira da entidade, podendo ser utilizado por entidades de diferentes portes e setores.

Zdanowicz (1998, p. 23) conceitua fluxo de caixa como o

instrumento utilizado pelo administrador financeiro com o objetivo de apurar os somatórios de ingressos e desembolsos financeiros da empresa, em determinado momento, prognosticando assim se haverá excedentes ou escassez de caixa, em função do nível desejado pela empresa.

Assaf Neto e Silva (1997, p. 35) definem que

fluxo de caixa é um instrumento que relaciona os ingressos e saídas (desembolsos) de recursos monetários no âmbito de uma empresa em determinado intervalo de tempo. A partir da elaboração do fluxo de caixa é possível prognosticar eventual escassez de caixa, determinando-se medidas saneadoras a serem tomadas.

O fluxo de caixa é o instrumento pelo qual o gestor pode controlar o fluxo financeiro de sua entidade, as entradas e saídas de recursos, bem como as fontes de recursos que vem utilizando para executar suas atividades (ZDANOWICZ, 1998, p. 33-34).

Dessa maneira, pode-se dizer que o fluxo de caixa não fornece somente informações sobre as movimentações financeiras que já ocorreram, mas também permite trabalhar com previsão e planejamento.

Dentre os objetivos do fluxo de caixa Zdanowicz (1998, p. 41) destaca:

- facilitar a análise e o cálculo de crédito a serem obtidos junto às instituições financeiras;
- programar os ingressos e os desembolsos de caixa, de forma criteriosa, permitindo determinar o período em que deverá ocorrer carência de recursos e o montante, havendo tempo suficiente para as medidas necessárias;
- permitir o planejamento dos desembolsos de acordo com as disponibilidades de caixa, evitando-se o acúmulo de compromissos vultuosos em épocas de pouco encaixe;

- determinar quanto de recursos próprios a empresa dispõe em dado período, e aplicá-los de forma mais rentável possível, bem como analisar os recursos de terceiros que satisfaçam as necessidades da empresa;
- fixar o nível de caixa, em termos de capital de giro;
- verificar as possibilidades de aplicar possíveis excedentes de caixa;
- estudar um programa saudável de empréstimos ou financiamentos;
- participar e integrar todas as atividades da empresa, facilitando assim os controles financeiros.

O fluxo de caixa pode fornecer não só informações sobre as movimentações financeiras que já ocorreram, mas também trabalhar com previsão e planejamento, como é o caso do fluxo de caixa projetado. Para Zdanowicz (1998, p. 127), “é importante o planejamento do fluxo de caixa, porque irá indicar antecipadamente necessidades de numerário para atendimento dos compromissos que a empresa costuma assumir”. Ou seja, através da projeção do fluxo de caixa a entidade pode organizar-se na obtenção de recursos, sejam esses recursos próprios ou de terceiros, para cumprir com suas obrigações.

Hoji (2004, p. 88), afirma que o fluxo de caixa mostra as entradas e saídas de caixa ao longo do tempo e que deve existir no mínimo uma entrada e pelo menos uma saída.

Para elaboração do fluxo de caixa projetado é necessário obter informações de todos os departamentos e segmentos da organização, referentes aos ingressos e desembolsos e a organização deve coletar todos os seus dados econômicos (ZDANOWICZ, 1998, p. 131).

Para implantação desse artefato, Zdanowicz (1998, p. 132-133) elenca os seguintes fatores como necessários: apoio da diretoria da organização, integração das unidades, criação de um manual de operações financeiras, treinamento dos colaboradores, fluxograma de atividades, dentre outros.

Esse instrumento é importante na tomada de decisão empresarial, devendo ser constantemente observado por todos os níveis da organização, tendo como finalidade a organização dos dados coletados e o controle dos mesmos, para que os objetivos e metas da entidade possam ser alcançados.

#### 2.2.2.4 Apuração de custos

A contabilidade de custos surgiu após a revolução industrial, inicialmente para auxiliar os gestores na avaliação e mensuração monetária dos estoques de suas entidades, não visando fornecer informações a níveis gerenciais que auxiliassem na tomada de decisão (MARTINS, 2006, p. 19–21).

O atual estágio da tecnologia da informação confere à contabilidade de custos duas funções relevantes: auxílio ao controle, estabelecendo padrões, orçamentos e previsões; e suporte na tomada de decisão (MARTINS, 2006, p. 21).

Hornngren, Sundem e Stratton (2004, p. 77) afirmam que "as atividades de tomada de decisão, planejamento e controle da contabilidade gerencial exigem estimativas apuradas e úteis de custos fixos e variáveis futuros".

As organizações utilizam-se de sistemas de custeio, que para Lunkes (2007, p. 61) "são basicamente sistemas de informação". Dentre os principais sistemas de custeio pode-se destacar: o custeio direto ou variável, o custeio por absorção, o Custeio Baseado em Atividades e o *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* (RKW).

O custeio por absorção consiste em apropriar as os produtos e serviços todos os custos diretos e indiretos envolvidos em todas as etapas do processo de produção do bem ou da prestação do serviço (SANTOS, 2005, p. 83).

No Custeio Baseado em Atividades (ABC) agregam-se ao custo dos produtos, o total dos custos das atividades desenvolvidas para chegar ao produto final; uma vez que os produtos consomem atividades e essas atividades consomem recursos. Esse método é de operacionalização mais complexa, porém apresenta uma apuração de custos mais detalhada (MAHER, 2001, p. 51).

O ABC pode ser empregado para realizar o ABM (*Activity Based Management*), que é uma ferramenta que visa dar maior suporte decisório aos gestores a partir das informações geradas pelo ABC. O objetivo do ABM é melhorar os processos da organização, gerando maior lucratividade e competitividade (GASPARETTO, 1999, p. 28).

O custeio variável é o método de custeio no qual apenas os custos e despesas variáveis (aqueles que variam de acordo com a quantidade produzida ou vendida, respectivamente para custos e despesas) são considerados na apuração dos custos dos produtos, classificando os custos fixos como se fossem gastos do período (MAHER, 2001, p. 360).



O *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* (RKW) é um artefato de origem alemã. Nesse processo incluem-se todos os custos e despesas gerados para fabricação do produto ou prestação do serviço, inclusive de natureza administrativa e financeira (CREPALDI, 2004, p. 249). Para Lunkes (2007, p. 64), “o RKW gera informações de custos dos produtos e serviços, incorporando todos os custos e despesas do período”.

Pode-se dizer que a utilização da contabilidade de custos é uma importante ferramenta aos gestores dentro das organizações, pois através dela consegue embasar-se nas necessidades de recursos necessários para produzir um determinado bem, ou prestar um determinado serviço.

#### 2.2.2.5 Benchmarking

*Benchmarking* é o processo através do qual a organização avalia seus produtos, serviços e atividades de maneira contínua, utilizando para isso os melhores níveis de desempenho, quer sejam internos ou externos à organização (MAHER, 2001, p. 50).

Para Watson (1999, p. 4)

*benchmarking* é um processo sistemático e contínuo de medida; um processo para medir e comparar continuamente os processos empresariais de uma organização em relação a líderes de processos empresariais em qualquer lugar do mundo a fim de obter informações que podem ajudar a organização a agir para melhorar seu desempenho.

O *benchmarking* também pode ser definido como o processo no qual busca-se identificar serviços e processos de alto nível de qualidade e que produzem bons resultados, interna ou externamente, avaliar como esses são obtidos e aplicá-los em suas organização (PIZZETTI, 1999, p. 45).

O surgimento desse artefato se deve à necessidade de informações e vontade de aprender para corrigir possíveis problemas, aprimorar as técnicas utilizadas na produção, controle e gestão, tudo isso devido à competitividade apresentada pelo cenário mundial (PIZZETTI, 1999, p. 45).

Esse instrumento pode gerar melhorias significativas dentro da estrutura e organização das entidades, através da criação de uma cultura do contínuo melhoramento na qualidade dos produtos e dos serviços (CAMP, 1997).

Pizzetti (1999, p. 47) também afirma que: “*benchmarking* não é apenas sobre como obter idéias de processos de outras empresas; é também a criação de um desafio coerente para o aperfeiçoamento contínuo”. A aplicação desse artefato no cotidiano da organização, não compreende apenas buscar em outras organizações com indicadores mais altos métodos para melhorar seu desempenho, mas é também a busca de sempre crescer e superar suas deficiências.

Existem três tipos de *benchmarking*: interno, competitivo e funcional (PIZZETTI, 1999, p. 50).

O *benchmarking* interno é quando o processo de estudos de comparação dos indicadores e métodos ocorre com organizações irmãs ou demais unidades ou departamentos da mesma organização. Essa modalidade oferece maior facilidade na obtenção das informações, e maior nível de detalhamento da mesma (WATSON, 1994).

O *benchmarking* competitivo o envolve a identificação de produtos, serviços e processos de atividades dos concorrentes diretos, ou seja, maior dificuldade na coleta de dados. Seu objetivo é alcançar e superar o desempenho do concorrente (PIZZETTI, 1999, p. 52).

O *benchmarking* funcional compreende a identificação dos modelos de atividades e procedimentos em geral de outra organização, como marketing, produção, recursos humanos, finanças; seja essa empresa concorrente ou não (PIZZETTI, 1999, p. 54).

#### 2.2.2.6 *Balanced Scorecard*

Com o objetivo de ser um facilitador do processo decisório dentro as organizações e agregar aos artefatos da controladoria, tornando as decisões mais eficazes e eficientes no contexto contemporâneo de mercado, o *Balanced Scorecard* (BSC) apresenta um mecanismo que direciona, monitora e avalia a evolução dos objetivos estratégicos das organizações; e auxilia, também, a transpor as metas e objetivos a todos os níveis de colaboradores no cotidiano das organizações (LUNKES, 2007, p. 170-171).

Kaplan e Norton (1997, p. 24) afirmam que “o *Balanced Scorecard* é, para os executivos, uma ferramenta completa que traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho”.

Lunkes (2007, p. 171) afirma que.

o BSC complementa as medições financeiras com avaliações sobre o cliente, identifica os processos internos, que devem ser aprimorados e analisa as possibilidades de aprendizagem e crescimento, assim como os investimentos em recursos humanos, sistemas e captações que podem mudar substancialmente todas as atividades.

Através do BSC a empresa pode traduzir missão e estratégia em medidas e objetivos, utilizando-se da linguagem dos indicadores para informar aos funcionários os resultados obtidos pela organização hoje e pretendidos futuramente (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 24-25).

De acordo com Kaplan e Norton (1997) o BSC pode ser visto em quatro diferentes perspectivas, que contribuem para a elaboração do BSC e facilitam a elaboração de objetivos, metas, indicadores e ações, são elas:

a) Perspectiva financeira: o enfoque principal é como a empresa é vista por seus acionistas, seus indicadores podem ser: rentabilidade, fluxo de caixa e retorno sobre o capital; essa perspectiva avalia a lucratividade da organização.

b) Perspectiva do cliente: o enfoque é o de como a empresa é vista pelo cliente e como ela pode atendê-lo da melhor forma, seus indicadores podem ser: pontualidade na entrega de tarefas e criatividade nas atividades desenvolvidas; essa perspectiva identifica os segmentos de mercado visados e as medidas de êxito da organização nesse segmento. Os cinco indicadores genéricos do BSC são: satisfação, fidelidade, retenção e lucratividade.

c) Perspectiva dos processos internos: o enfoque é em quais processos de negócio da organização precisa ter excelência; podem ser seus indicadores: qualidade e produtividade. Para se obter a excelência é necessário que a empresa, através de seus gestores, uma cadeia de valores completa dos processos internos que tenham início com o processo de inovação, ou seja identificar as necessidades atuais e futuras, e desenvolver novas soluções para essas necessidades.

d) Perspectiva do aprendizado e crescimento: o enfoque dessa perspectiva é a capacidade que a organização tem de melhorar continuamente e se preparar para o futuro; seus principais indicadores são: índice de renovação dos produtos, desenvolvimento de processos internos, avaliação de falhas no planejamento; essa perspectiva identifica a infra-estrutura necessária para gerar o crescimento e melhorias a longo prazo da organização.

Para elaboração do BSC em uma organização afirma que são necessárias quatro etapas: avaliação organizacional, identificação dos objetivos estratégicos, escolha dos indicadores estratégicos e elaboração do plano de interpretação (KAPLAN, NORTON; 1997)

Ainda sobre a elaboração do BSC, Gasparetto (2003, p. 96) afirma que “para elaboração do BSC, é preciso que haja consenso sobre visão, missão e estratégia da organização, já que o BSC irá implementar a estratégia”.

Dessa forma o BSC torna-se um importante artefato dentro do contexto organizacional, uma vez que evidencia as estratégias da organização a todos os níveis de colaboradores e mapeia a estratégia das organizações facilitando a sua visualização.

#### *2.2.2.7 Teoria das Restrições*

A teoria das restrições é o artefato cujo método focaliza obter os melhores resultados considerando das restrições de capacidade de cada organização. De acordo com essa teoria todas as organizações têm um gargalo e esse, quando identificado, deve ser fortalecido, para que todo o restante da cadeia produtiva possa se desenvolver melhor (MAHER, 2001, p. 50).

O surgimento desse instrumento gerencial, se deu por volta da década de setenta, por um físico israelense, Goldratt, que percebeu havia gargalos na capacidade de produção, e que de nada adiantaria aproveitar o potencial dos demais meios produtivos, havendo essa restrição (LUNKES, 2007, p. 97).

Maher (2001, p.508) define o gargalo como sendo: “operação em que o trabalho necessário limita a produção”; e Lunkes (2007, p. 99) completa: “gargalo é o processo, atividade ou tarefa que restringe, limita a capacidade de execução”.

De acordo com a teoria das restrições esse artefato busca melhorar os processos produtivos das organizações por meio de quatro procedimentos: medição da capacidade de processo, identificação das restrições do processo, gerenciamento dos gargalos, coordenação de outros processos para necessidades dos gargalos (LUNKES, 2007, p. 97).

A teoria das restrições é desenvolvida em cinco etapas: identificação do gargalo, decisão de como explorá-lo, sincronizar todas atividades a atividade do gargalo, elevar sua capacidade, identificação do próximo gargalo (LUNKES, 2007, p. 103).

#### 2.2.2.8 Valor Econômico Adicionado - EVA (*Economic Value Added*)

Criado por Joel Stern e G Bennett (*Stern & Stewart*) na década de noventa, o EVA (*Economic Value Added*) é um instrumento de medida de avaliação da performance financeira da organização e tenta encontrar o verdadeiro valor econômico gerado por ela. Esse método define que uma empresa acrescenta valor econômico quando gera um resultado maior que o custo do capital (CREPALDI, 2004, p. 274).

Para Rodrigues (2005, p. 39)

o EVA ressurgiu como uma das respostas à necessidades das organizações de possuírem indicadores de desempenho que expressem a real criação de riquezas das empresas, se constituindo em uma ferramenta que permite mensurar a criação de valor da empresa. [...] o EVA é uma idéia e um indicador de trabalho.

Como custo de capital entende-se o retorno exigido pelas fontes financiadoras. Ele mensura o risco assumido pelos investidores (CREPALDI, 2004, p. 275).

Para melhorar o EVA são necessárias algumas ações, das quais se destacam: aumentar o lucro operacional; investir o capital em negócios cujo retorno seja maior que o custo do capital investido; reduzir ou eliminar investimentos que não podem gerar resultados superiores ao custo do capital; reduzir o custo do capital (RODRIGUES, 2005, p. 50).

Dessa maneira pode-se entender o EVA como sendo um indicador, que mede a riqueza da empresa. Ou seja, um valor de EVA positivo evidencia que a organização vem gerando de lucro acima dos custos do capital aplicado; porém um valor de EVA negativo evidencia que o lucro, ou até mesmo o prejuízo, obtido pela organização é menos que o custo do capital que foi investido para realização das atividades da entidade (CREPALDI, 2004, p. 277).

### 2.3 TERCEIRO SETOR

Quando o Estado deixa de exercer suas funções, cuidando plenamente do bem da sociedade; e o setor privado não julga como sendo sua função assistí-la, ela acaba por

criar tais mecanismos capazes de cobrir tais necessidades e suprir essas carências. Como afirma Paiva (2007, p. 28):

a ineficiência do Estado e uma série de fatores econômicos mundiais têm levado a sociedade civil a buscar soluções próprias e como consequência tem havido o aumento no número de organizações do Terceiro Setor.

A partir disso, nasceu o que hoje se conhece como entidades não governamentais ou entidades sem fins lucrativos. Não governamentais por não pertencerem à esfera pública, diferenciando-se do Estado, e sem fins lucrativas, pois sua finalidade, segundo Tenório (1999), é atender as necessidades populares coletivas ou individuais, e não gerar lucro, o que as diferencia do setor privado.

Complementando, Soares-Baptista (2006, p. 41) afirma que,

entidades pertencentes ao Terceiro Setor, se posicionam, então, como um ator que busca a simetria de poder em relação aos dois outros setores, e, ainda mais, buscam preencher lacunas sociais deixadas pela atuação (ou não atuação) do Estado e de organizações com fins lucrativos.

Mesmo diferenciando-se dos setores público e privado, o Terceiro Setor com eles coexiste. Segundo Wood (1999, p. 68),

a expressão terceiro setor nasceu da idéia de que a atividade humana é dividida em três setores: um primeiro setor (estado), em que agentes públicos executam ações de caráter público, um segundo setor (mercado), no qual agentes privados agem visando a fins particulares e um terceiro setor relacionado as atividades que são simultaneamente não governamentais e não-lucrativas.

Para caracterização dessas entidades, como sendo do Terceiro Setor, é necessário atender, segundo o *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts* (2002) (Manual sobre as Instituições sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais), há cinco condições: ser privadas, sem fins lucrativos, institucionalizadas, auto administradas e voluntárias.

Por mais recente que seja o termo utilizado para caracterizá-las, essas entidades do Terceiro Setor já são práticas antigas da sociedade civil. Elas atuam desde a Idade Média quando a Igreja assumiu sua ação preferencial pelos pobres e iniciou seus trabalhos pastorais, onde havia maiores cicatrizes causadas pela desigualdade social e má distribuição de renda. Como afirma Ciconello (2004, p. 47 apud PAIVA, 2007, p.39)

no Brasil, durante séculos, a Igreja Católica, com suas inúmeras entidades mantidas com o mandato do Estado, era responsável pela prestação de serviços de saúde, educação e assistência social às camadas pobres da população. [...] Cabe ressaltar que, até meados do século XX, essa era a única rede de proteção social existente no país, formada quase exclusivamente por organizações privadas.

Porém essas organizações foram evoluindo e ganhando um cunho de maior destaque dentro do contexto social, passando a abranger novas áreas, não só a assistência social, mas também da política, ética, preservação do meio ambiente, esportes e cultura, entre outras.

As entidades do Terceiro Setor se desenvolveram na expectativa de solucionar carências do cenário social, que englobam desde as necessidades da miséria absoluta até a reivindicações de classes (PIMENTA; CORRÊA, 2006).

Para Imeton (2008, p. 46):

o Terceiro Setor é conhecido como Organização da Sociedade Civil sem Fim Lucrativo, compreendido como aquele que congrega as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins econômicos (ou sem finalidade lucrativa) e que prestam serviços de interesse coletivo.

Karpouzas e Santos (2008) afirmam que:

O terceiro setor compreende organizações de natureza privada, sem fins lucrativos e que visam atender interesses coletivos ou públicos, e já são reconhecidas pelo importante papel desempenhado na sociedade. Suas ações são voltadas à prestação de serviços ao público em diversas áreas, como a educação, saúde, profissionalização, cultura, entre outras, visando o desenvolvimento integral do ser humano.

A trajetória e evolução das organizações desse setor acompanha os momentos históricos vividos pela sociedade, bem como os aspectos particulares de cada um deles. Dos séculos XVI ao XIX havia uma forte dominação das atividades desse setor pela Igreja. Após a Primeira Guerra Mundial, o crescimento e propagação do Terceiro Setor estagnou-se, devido ao modelo político, liberal, no qual o mundo se configurava. Conforme Albuquerque (2006, p. 22):

a crise do Estado liberal após a Primeira Guerra Mundial altera essa situação: o pensamento liberal pressupõe um papel mais ativo do Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*) nos âmbitos econômico, social e cultural, numa clara tentativa de reaproximação entre o Estado e a sociedade.

Após alguns conflitos gerados pelo modelo ditatorial dos governos pós-guerra, o mundo foi palco de uma nova Grande Guerra que mudou a configuração política

mundial. O Estado se distanciou da sociedade gerando novas lacunas sociais, o que ocasionou a volta do crescimento do Terceiro Setor, como diz Albuquerque (2006, p. 23):

a partir da Segunda Guerra Mundial, profundas mudanças políticas, sociais, e econômicas geraram mudanças nos centros de poder, revolução nos sistemas de comunicação e aumento da produtividade agrícola e industrial. Essa nova situação também propiciou aumento da pobreza, da violência, da doença, da poluição ambiental e de conflitos religiosos, étnicos, sociais e políticos. O mundo se viu diante de problemas locais, regionais, nacionais e mundiais que dependiam da articulação de um amplo espectro de agentes sociais.

Em meados do século XX, principalmente nos anos 70 e 80, na América Latina as organizações da Sociedade Civil ganharam grande impulso. De acordo com Muraro e Silva Lima (2003, p. 81):

Na década de 1970, o país vivenciou mudanças que deram início a constantes movimentos sociais, buscando soluções para problemas localizados como falta de água, falta de terra, aumento de preços, entre outros. Ao longo da década de 1980, a repressão militar ocorrida no final da década anterior, ainda com manchas do que representou para o modo de viver da população brasileira, caracterizou um período de lutas pelos direitos civis, seja ela pelas “Diretas Já” ou pelos movimentos organizados pelos sindicatos. Na década de 1990, a força da expressão “sem fins lucrativos”, unida a um período de fracasso governamental nas ações sociais, deu início a uma negável expansão do terceiro setor, compondo ONGs, fundações, associações, clubes recreativos e esportivos, institutos etc.

Quanto à conceituação de Terceiro Setor, ainda não se encontra na literatura consenso entre os autores quanto a sua definição e classificação, uma vez que acabou se colocando sob uma mesma nomenclatura aquelas entidades não pertencentes ao Estado ou mercado e que possuem características comuns. Estas entidades, segundo Drucker (1994, p. 14), têm algo em comum: “são agentes de mudança humana”.

Na tentativa de delimitar o Terceiro Setor Salamon e Anheier (1997, p. 25), em estudo utilizado para elaboração Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts (2002) (Manual sobre as Instituições sem Fins Lucrativos no Sistema de Contas Nacionais), apresentam cinco características básicas para as entidades que a este pertencem:

a) Formais – alguma forma de institucionalização, legal ou não, com um nível de formalização de regras e procedimentos, para assegurar a sua permanência por um período mínimo de tempo é requerida. Excluem-se do Terceiro Setor os agrupamentos temporários e informais de pessoas.



b) Privadas – mesmo que sua principal fonte de recursos seja o Estado, as organizações do Terceiro Setor não são ligadas de nenhuma forma institucional a governos.

c) Não distribuem lucros: a geração de lucros em si não é aspecto que diferencia as entidades tidas “sem fins lucrativos”, mas a finalidade que é dada a esses lucros, caso existam. Essas entidades não podem distribuir lucros e dividendos aos seus dirigentes. Quando a organização atingir receitas maiores que as despesas, ou excedentes financeiros, todo o “lucro” deve ser reinvestido integralmente na própria organização.

d) Autônomas – as entidades do Terceiro Setor são controladas independentemente do Estado ou de empresas, possuindo todos os meios para realizar sua própria gestão. Seu processo decisório e estrutura de direção (governança) são geralmente encabeçados por um conselho, que pode ser eleito ou nomeado, temporário ou vitalício.

e) Voluntárias – um grau significativo do trabalho realizado por essas organizações provém de mão-de-obra voluntária (não remunerada). A participação do trabalho voluntário varia de organização para organização, representando uma importante característica do setor em comparação aos demais (Estado e Mercado).

Pelas características apresentadas podem ser classificadas como pertencentes ao Terceiro Setor uma série de entidades com objetivos diversos e voltadas a públicos distintos. Isto faz com que conceitualmente estas entidades possuam classificações conceituais diversas.

Apesar de, conceitualmente, existir uma diversidade de classificação para as entidades do Terceiro Setor, juridicamente esta possibilidade é restrita no que diz respeito à forma de constituição da pessoa jurídica, como se demonstra a seguir.

O Código Civil Brasileiro classifica as organizações do Terceiro Setor em três categorias: a) associações; b) fundações, e; entidades religiosas.

Brasil (2002), no art. 44 do Novo Código Civil Brasileiro, regido pela Lei n 10.406, de 10 de janeiro de 2002, dispõe sobre as pessoas jurídicas de direito privado:

Art 44. São pessoas jurídicas de direito privado: I as associações; II as sociedades; III as fundações. Parágrafo único. As disposições concernentes às associações aplicam-se, subsidiariamente as sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código.

Brasil (2002), no art.53, dispõem sobre as associações,

Art 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Brasil (2002), no art. 62, do Novo Código Civil trata das fundações,

Art 62. Para criar uma fundação o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quer, a maneira de administrá-la. Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

As associações, segundo Muraro e Lima (2003, p. 82),

representam organizações que exercem atividades comuns ou defendem interesses comuns ou mútuos. É uma organização voltada aos interesses dos próprios participantes, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades.

Para Landim (1997, apud RODRIGUES, 1998, p. 37) as entidades do terceiro setor podem ser classificadas em: associações; organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade; organizações não-governamentais (ONGs); e fundações privadas.

As associações são organizações voltadas para seus membros e compreende uma variedade de objetos e atividades, baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Podem ser atividades das associações esporte, artes, recreação, cultura, dentre outras, sendo essas comunitárias ou profissionais.

As organizações filantrópicas, beneficentes estão voltadas para promoção de assistência social, como abrigos, orfanatos, centros para indigentes, distribuição de roupa e comida; e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação, como colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos. Também se inclui nessa categoria a filantropia empresarial, porém se assemelham as demais organizações filantrópicas devido à classificação no Código Civil Brasileiro.

As organizações não-governamentais (ONGs) são organizações compreendidas com a sociedade civil, movimentos sociais e transformação social. Embora também estejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, diferenciam-se das associações por estarem raramente voltadas para seus próprios membros e estarem sobretudo voltadas para objetivos externos aos membros que a compõem. Também se diferenciam das organizações filantrópicas por não exercerem qualquer tipo de prática de caridade, o que seria contrário à sua idéia de construção de autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.

E as fundações privadas, sendo essas uma categoria de conotação essencialmente jurídica. A criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.

Para fins de constituição de pessoa jurídica, segundo o Código Civil, há as opções de associação, fundação ou entidade religiosa, porém o poder público, através de certificados e titulações, concede benefícios às entidades que possuam tais certificados e titulações. Dentre as titulações e certificados podem-se citar: Organizações Sociais (OS), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e Certificado de Utilidade Pública Federal.

As Organizações Sociais (OS), tipo de titulação concedida pelo poder público, são um modelo ou uma qualificação de organização pública não estatal, com o objetivo de serem uma parceria entre o Estado e a sociedade. Estão inseridas no âmbito das demais pessoas jurídicas existentes sob a forma de fundações, associações civis e sociedades civis, todas essas sem finalidade econômica. Além disso, estão inseridas fora da Administração Pública por serem pessoas jurídicas de direito privado (PAES, 2003, p.101).

O artigo 3º da Lei 9.790/99 cria uma nova titulação para entidades do Terceiro Setor, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, OSCIPs. Para poder ser beneficiada com essa titulação, segundo o a Lei 9.790/99, a entidade deve desenvolver atividades que atendam a pelo menos uma das seguintes finalidades:

- I. promoção da assistência social;
- II. promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- III. promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- IV. promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- V. promoção da segurança alimentar e nutricional;
- VI. defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- VII. promoção do voluntariado;
- VIII. promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- IX. experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- X. promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de Interesse suplementar;
- XI. promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII. estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

O Registro Nacional no Conselho de Assistência Social (CNAS) é indispensável para obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS); é obtido por meio do Registro Utilidade Pública Municipal, ou Registro de Utilidade Pública Estadual, na falta do registro municipal (PAIVA, 2007, p.31).

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), antes conhecido como Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos, concede às entidades isenção da cota patronal de INSS; os requisitos para obtenção desse certificado estão disciplinados pelo inciso IV do artigo 18 da Lei nº 8.742/93, Decretos nº 2.536/98 e 3.504/00 e pela Resolução 177/00 (PAIVA, 2007, p.32)

O Certificado de Utilidade Pública Federal (UPF) é concedido às entidades constituídas no Brasil, com funcionamento normal nos últimos três anos e que não remuneres seus diretores e sócios. A concessão do certificado é regulamentada pelas Leis nº. 91/35 e 6.639/79 e Decretos nº. 50.517/61 e 60.931/67. Dentre os benefícios trazidos por esse certificado pode-se destacar: receber subvenções, auxílios e doações da União; realizar sorteios; requerer isenção da cota patronal do INSS; dentre outros (PAIVA, 2007, p.32).

Essas entidades, com características comuns e classificação conceitual diversa vêm crescendo em quantidade nas últimas décadas. De acordo com estudos realizados em 2004 pela Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), em parceria com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada (IPEA), até 1970 existiam no Brasil 10.998 entidades sem fins lucrativos, já em 2002 o número era de 275.895, cuja distribuição, por área de atuação é apresentada na Tabela 1.

Esta mesma pesquisa aponta ainda a distribuição geográfica dessas entidades, sendo que 7,78% se concentravam na região Norte; 27,92% na região Nordeste; 42,63% na região Sudeste; 14,72% na região Sul; e 6,96% na Centro-Oeste. Ressalta-se ainda que do percentual de entidades existente na região Sudeste, 21,88% destas encontram-se no estado de São Paulo.

Tabela 1: Distribuição das entidades do Terceiro Setor por área de atuação em 2002.

Finalidade	Percentual
Religiosas	25,53%
Assistenciais	11,69%
Cultura e recreação	13,61%
Educação e pesquisa	6,34%
Associações de classe e sindicatos	16,16%
Desenvolvimento e defesa dos direitos	16,37%
Saúde	1,38%
Habitação	0,12%
Meio ambiente e proteção animal	0,58%
Outras	8,22%

Fonte: IPEA (2002)

### **3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Nesse capítulo faz-se a apresentação e análise dos dados. Inicialmente apresenta-se a entidade objeto de análise, Instituto Figueirense de Assistência Social, e os artefatos utilizados atualmente pelos gestores dessa instituição. Após a identificação desses instrumentos, faz-se a análise dos mesmos. Feita a análise, parte-se para proposta de utilização de artefatos da controladoria no IFAS, adaptados de acordo com as necessidades apontadas na entrevista, exploradas no capítulo anterior, para esta entidade.

#### **3.1 A INSTITUIÇÃO**

O Instituto Figueirense de Assistência Social (IFAS) foi fundado em 2007, em substituição à vice-presidência de integração com a comunidade do Figueirense Futebol Clube (FFC) existente desde 1999, tornado-se assim o braço social do FFC.

Seu principal objetivo é a promoção da assistência social, que se dá por meio de ações esportivas, ambientais, culturais, educacionais e na área de saúde, atendendo à comunidade carente, que corre risco e vulnerabilidade social da Grande Florianópolis e regiões de atuação dos cênsulos do FFC.

O IFAS é uma pessoa jurídica vinculada ao FFC e à Figueirense Participações, porém independente jurídica e administrativamente.

##### **3.1.1 Estrutura Organizacional**

A estrutura do IFAS é formada pela diretoria e conselho fiscal, composta por membros voluntários, e um colaborador assalariado. A estrutura e as atribuições são assim definidas:

- a) Assembleia Geral: composta por todos os sócios fundadores e beneméritos, tem como função tomar todas as grandes decisões ou decisões de mudanças significativas por meio de voto, esta é composta por 45 pessoas;
- b) Presidente: representar a associação ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente, convocar e presidir assembleia geral e reuniões de diretoria, cumprir e fazer cumprir o regimento interno e estatuto social, movimentar contas bancárias da titularidade IFAS, assinando documentação necessária em conjunto com o vice-presidente financeiro;
- c) Vice-Presidente Financeiro: arrecadar as contribuições dos associados, rendas, auxílios e donativos e prestar conta de suas ações, quitar obrigações financeiras, apresentar demonstrativos e relatórios contábeis ao conselho fiscal e a assembleia geral quando solicitados, manter os recursos financeiros depositados em Instituições Financeiras e Bancárias;
- d) Vice-Presidente Executivo: elaborar o programa administrativo de sua gestão, aplicar aos associados penas disciplinares previstas no Estatuto, admitir e demitir funcionários, contratar serviços profissionais especializados quando necessários, elaborar anualmente o relatório de atividades desenvolvidas, rubricar todos os livros da Tesouraria e Secretaria, divulgar as decisões do Conselho Administrativo, criar comissões necessárias ao desenvolvimento das atividades sociais;
- e) Conselho Fiscal: ter acesso livre e irrestrito aos livros de escrituração do IFAS, analisar demonstrações e relatórios, opinar quanto aquisição e alienação de bens, assim como operações patrimoniais realizadas para subsidiar atividades do IFAS;
- f) Gerente Administrativo: secretariar reuniões e assembleias, redigir atas, publicar notícias, e auxiliar a diretoria na execução de suas atividades, realizar serviços administrativos em geral, entregar e receber documentos e materiais, fazer atendimento ao público, dentre outras funções que se tornem necessárias.

Além da diretoria, conselho fiscal e gerente administrativo, algumas empresas privadas colaboram com o IFAS por meio de assessorias. Com essas parcerias o IFAS possui assessoria jurídica, contábil, financeira e de comunicação

A Figura 2 apresenta o organograma do IFAS. Apresenta sua estrutura interna, bem como sua relação com as organizações irmãs, o Figueirense Futebol Clube e a Figueirense Participações.

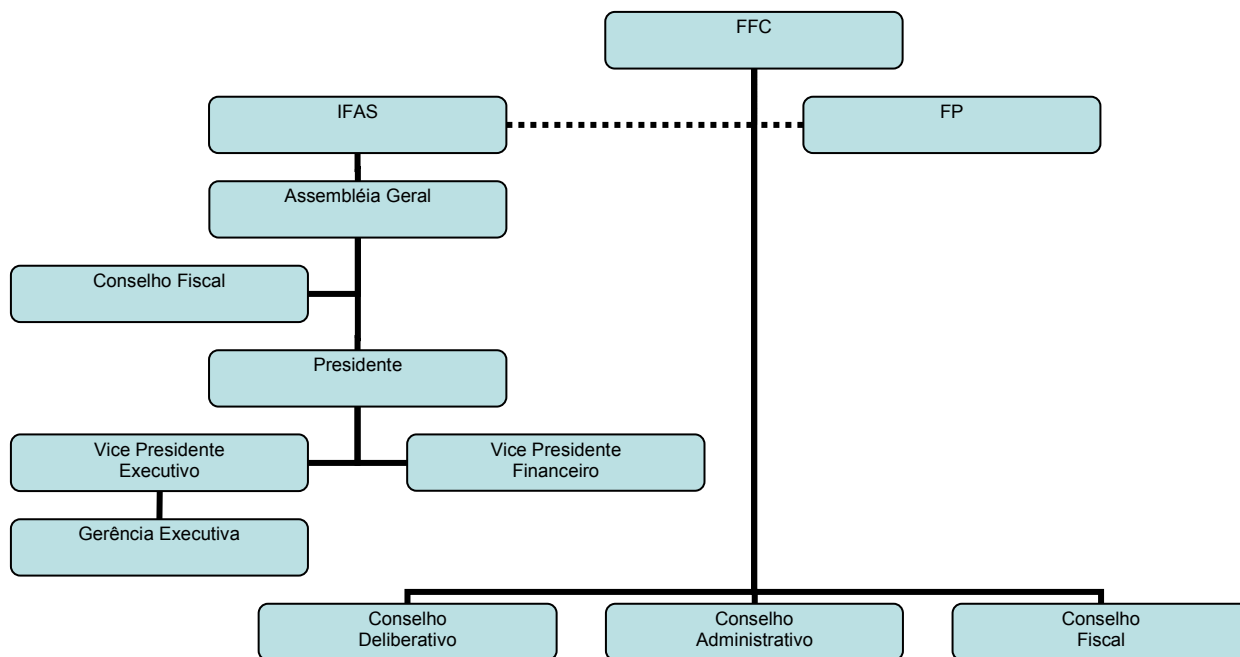


Figura 1: Organograma do IFAS

### 3.1.2 Serviços prestados pelo IFAS e Entidades Conveniadas

O IFAS oferece ao seu público-alvo, os seguintes serviços:

- Apoyo educacional, nutricional, psicológico e de saúde a todos os jovens das três categorias de base do FFC;
- Apoyo na manutenção do alojamento existente nas dependências do Estádio Orlando Scarpelli, que abriga jovens atletas das categorias de base;
- Projeto Integração entre Família do atleta–Clube–Instituto, promover encontros entre as famílias dos atletas;
- Auxílio financeiro para manutenção da capela existente nas dependências do Estádio Orlando Scarpelli;
- Promoção de campanhas de arrecadação de livros, alimentos, roupas e brinquedos em eventos e jogos, repassando as arrecadações às entidades beneficentes parceiras;
- Doações de camisas oficiais para apoiar em bingos e rifas de festas comunitárias e beneficentes;
- Visitas de todas as categorias existentes no clube (profissional e amadoras) em entidades beneficentes e hospitais como APAE, ACIC (Associação



Catarinense de Integração ao Cego), FCCE (Fundação Catarinense de Educação Especial) Hospital Joana de Gusmão, entre outras.

O IFAS também apóia financeiramente algumas entidades e participa na organização de eventos de entidades conveniadas. Na seqüência se relaciona as entidades conveniadas e os serviços prestados a elas.

- a) Convênio Lar Recanto da Esperança: auxílio em comunidades de dependentes químicos, fornecendo alimento e recurso para cobrir alguns gastos. Atualmente o IFAS apóia duas casas de recuperação para dependentes químicos;
- b) Convênio Santuário de Fátima: doação mensal de 65 cestas básicas para 65 famílias carentes, já visitadas e cadastradas, da Grande Florianópolis;
- c) Convênio Casalar Emaús: pagamento conta de telefone, passe escolar e conta de água e esgoto, não superior a R\$ 850,00 mensais; e
- d) Convênio Lar Recanto Silvestre: doação de 200kg de carne bimestralmente.

### **3.1.3 Projetos em andamento e projetos futuros**

O IFAS iniciou no ano de 2008 alguns projetos ligados à comunidade, os quais pretende dar continuidade. São eles:

- a) Projeto Torcedor do Futuro
- b) Recém Nascido Alvinegro
- c) Presidente Por Um Dia
- d) Figueirense 10 x Carbono 0
- e) Criança Alvinegra Feliz
- f) Seminário das Categorias de Base

### **3.1.4 Fontes de Recursos para financiamento das atividades**

Desde sua fundação o IFAS conta com 45 sócios que contribuem mensalmente com a quantia de R\$ 50,00. Também conta com o repasse de verbas do Figueirense Futebol Clube, da Figueirense Participações e da Brazil International Sporting (BIS –

empresa responsável pela intermediação das negociações dos atletas), tais recursos são provenientes das negociações de jogadores com outros times. E por fim, conta com doações de pessoas físicas e jurídicas ligadas, ou não, à instituição.

No ano de 2007, setenta por cento das receitas do instituto tiveram como origem os repasses feitos pelas entidades ligadas: o Figueirense Futebol Clube, Figueirense Participações e *Brazil International Sports*, o restante foi proveniente das mensalidades dos associados.

### 3.2 ANÁLISE DOS ARTEFATOS DE CONTROLADORIA UTILIZADOS ATUALMENTE NA INSTITUIÇÃO

Nesta seção são apresentados e analisados os resultados da entrevista estruturada feita com a gerente e o vice-presidente financeiro da instituição (Apêndice A). Nessa entrevista, feita através de um questionário previamente elaborado, na sede do Instituto Figueirense de Assistência Social, buscou-se identificar os artefatos utilizados até o presente momento na gestão do instituto e quais são as principais deficiências encontradas pelos gestores no controle, avaliação e tomada de decisão.

Antes da apresentação dos resultados da entrevista e artefatos utilizados, cabem algumas observações sobre a contabilidade do instituto.

A contabilidade do IFAS é terceirizada, feita por um escritório onde os serviços prestados são: escrituração dos eventos contábeis, elaboração da folha de pagamento, emissão dos livros fiscais e preenchimento das obrigações acessórias. No que tange aos demonstrativos gerenciais, não são emitidos relatórios mensais, ou semestrais, com informações detalhadas da instituição. Apenas emitem-se, anualmente, o balanço patrimonial, demonstração do superávit ou déficit do exercício e a demonstração das mutações do patrimônio social, contidas no Livro Diário.

A relação do escritório prestador do serviço com a instituição se limita apenas aos serviços descritos, não havendo participação na gestão da entidade.

O IFAS por sua vez mantém alguns controles próprios: planejamento semestral, planilha de recebimentos, boletim de caixa e relatório de gastos em projetos e ações do instituto.

### **3.2.1 Planejamento**

Após a fundação e início das atividades, a organização estabeleceu que semestralmente seria feito um planejamento de suas atividades, sendo assim uma forma de planejamento operacional. Constariam nesse planejamento a execução de projetos já existentes, e também o lançamento de novos projetos e parcerias. Porém, esse planejamento semestral não engessa a entidade no desenvolvimento de suas atividades, podendo ocorrer atividades esporádicas em torno de patrocínio e organização de eventos e projetos específicos.

Participam dessa etapa de planejamento o presidente, os vices-presidentes e o gerente da instituição. O processo do planejamento ocorre de acordo com pauta pré-estabelecida pela presidência, e propõe priorizar inicialmente as atividades que vinham sendo desenvolvidas pela até então vice-presidência para assuntos comunitários do FFC, e a sugeridos alguns novos projetos, pela direção e gerencia do instituto.

Para elaboração desse planejamento, são considerados fatores que atendam os objetivos do estatuto social, as necessidades da comunidade local e o fortalecimento da marca IFAS. Também se destaca nessa etapa do planejamento, as demais atividades desenvolvidas pelo Figueirense Futebol Clube.

Após o processo de planejamento não se é elaborado um orçamento para operacionalização e realização das atividades planejadas. A busca de recurso varia de acordo com os projetos em andamento, o único recebimento garantido do instituto são as mensalidades dos sócios fundadores, pois os repasses do Figueirense Futebol Clube, da Figueirense Participações e da Bis dependem das negociações de atletas com outros clubes, podendo assim, receber uma quantia para um projeto ou ação específico.

### **3.2.2 Artefatos de controle financeiro**

Para o controle financeiro, o gerente do Instituto utiliza-se de planilha eletrônica em Excel, que são: planilha de recebimentos de mensalidades, ficha de pagamentos e boletim de caixa.

Para controle dos pagamentos do instituto não há qualquer tipo de controle informatizado. O controle é realizado somente através de uma pasta onde são ordenados

os documentos de acordo com sua data de vencimento, separados por semana. No início de cada semana são depositados os boletos e faturas vincendas, ficando as demais, de acordo com seu vencimento, para as semanas posteriores.

Para controle do caixa utiliza-se de um boletim de caixa, no qual constam campos para data, descrição, entrada e saída de valores. Esse boletim é preenchido ao final de cada mês, quando se vai enviar a documentação para a contabilidade. O quadro X representa o boletim de caixa utilizado no IFAS.

Para o controle dos recebimentos, utiliza-se de uma planilha onde consta data do recebimento; descrição onde consta as informações da origem do recebimento, no caso de mensalidades qual o sócio fundador responsável pela contribuição; e uma coluna referente o valor recebido. O quadro X representa a planilha de recebimentos.

O quadro 2 representa o modelo de boletim de caixa utilizado no instituto, e o quadro 3 o modelo de planilha de recebimentos

**Boletim de Caixa Janeiro/2008**

<b>Data</b>	<b>Descrição</b>	<b>Entrada</b>	<b>Saída</b>	<b>Saldo</b>
<b>Total</b>				

Quadro 2: Boletim de Caixa IFAS

**Recebimentos Janeiro/2008**

<b>Data</b>	<b>Descrição</b>	<b>Valor</b>
<b>Total</b>		

Quadro 3: Planilha de Recebimentos IFAS

### 3.2.4 Informações de custos das atividades

O controle dos custos das atividades desempenhadas pelo IFAS é feito por meio de um relatório de gastos, utilizando-se de uma planilha eletrônica em Excel, na qual encontram-se os itens adquiridos, como materiais e serviços, para o desenvolvimento dos projetos e seus respectivos valores e forma de pagamento. Através dessa planilha consegue-se apenas registrar os gastos e identificá-los; tais informações não são

utilizadas na tomada de decisão. Também verificou-se que não há orçamentos e pesquisas de preços de fornecedores, para aquisição desses materiais e serviços.

Quinzenalmente, a diretoria se reúne com a gerência para avaliar as atividades desenvolvidas nesse período e seus custos. Para essa avaliação utilizam-se as planilhas mencionadas anteriormente.

Nessas reuniões quinzenais também são definidas novas cotas a serem investidas nos projetos já em andamento, e também dos próximos projetos.

### **3.2.5 Necessidades gerenciais apontadas pela gerência e diretoria do IFAS**

A gerência apontou como maior necessidade de rotina, e para controle financeiro, artefatos mais elaborados, como fluxo de caixa. Tal artefato, mesmo sendo mais elaborado, deve possibilitar fácil análise posterior, bem como ser de fácil manuseio.

Também foi apontada pela diretoria do instituto a falta de uma estrutura que lhes dê suporte na tomada de decisão, uma vez que não há qualquer evidenciação quanto aos custos das atividades e fluxo de recursos da instituição.

Partindo dessas deficiências apontadas pelos gestores da instituição, propõe-se a utilização de artefatos da controladoria, visando suprir tais deficiências.

## **3.3 PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS DA CONTROLADORIA PARA O IFAS**

As entidades do Terceiro Setor ocupam hoje lugar de grande importância no contexto contemporâneo, pois atendem necessidades mais diversificadas da sociedade. Sua estrutura, captação de recursos e procedimentos gerenciais precisam ser repensados, pois, na falta de um modelo próprio de gestão, elas adotam procedimento de entidades com fins lucrativos, dificultando assim seu gerenciamento, frente a sua característica de não visar lucro (IMETON, 2008).

Dentro desse contexto enquadra-se o IFAS, entidade do Terceiro Setor objeto de estudo dessa pesquisa. Utilizando-se de artefatos da controladoria as informações serão

melhor evidenciadas, podendo assim dar um maior suporte para os gestores na tomada de decisão.

As movimentações financeiras do instituto compreendem os recebimentos dos sócios fundadores, doações, e convênios com o FFC, FP e BIS; e as saídas de recursos da instituição resumem-se ao pagamento dos custos das atividades e convênios e despesas administrativas.

Tendo em vista as características dessa entidade e as necessidades apontadas pelos gestores, em estabelecer maior controle sobre suas operações financeiras e conhecer o custo de suas atividades foi sugerida a implantação dos seguintes artefatos: fluxo de caixa, demonstração do resultado do exercício e *benchmarking*.

### **3.3.1 Fluxo de Caixa**

Como visto anteriormente, o fluxo de caixa é um importante artefato para as organizações, pois ele auxilia no controle da movimentação financeira, a verificação liquidez da entidade, e a necessidade de recursos no curto ou longo prazo.

Esse artefato pode ser elaborado de forma diária, semanal, mensal ou até mesmo anual, conforme a necessidade da empresa e giro financeiro.

Tendo em vista a necessidade de maior controle sobre a movimentação financeira do instituto, levantada em entrevista, sugere-se a utilização do fluxo de caixa. A intenção desse artefato é que ele seja: funcional, atual, relevante, de fácil obtenção de informações e simples preenchimento.

Para elaboração do fluxo de caixa, o gestor deve analisar as principais variáveis financeiras da instituição.

A utilização desse artefato auxilia o gestor a visualizar de maneira mais clara e objetiva o fluxo financeiro da organização. Tendo uma estrutura que contempla as entradas e saídas de recursos, agrupados de acordo com suas naturezas, espera-se que os gestores consigam controlar o fluxo de entradas e saídas do instituto, bem como saber os períodos de maiores egressos e desembolsos.

A estrutura proposta elenca em colunas os dias do mês, essa disposição permite que o gestor possa observar em qual dia houve maior volume de recebimentos e de pagamentos podendo assim se planejar financeiramente com maior precisão e embasamento.

Nas linhas estão elencadas as naturezas das operações, na parte superior, o grupo das entradas, representado pelas receitas, e no campo superior o grupo das saídas, representado pelos custos e despesas.

<b>FLUXO DE CAIXA JAN/09</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>...</b>	<b>29</b>	<b>30</b>	<b>31</b>	<b>Total</b>
<b>ENTRADAS</b>										
<b>Recebimentos</b>										
Mensalidades										
Doações										
Repasses										
<b>SAÍDAS</b>										
<b>Projetos e Entidades Conveniadas</b>										
Água e Esgoto										
Alimentação										
Brindes										
Camisetas										
Carnes										
Cestas Básicas										
Combustível										
Divulgação										
Energia Elétrica										
Locação Equipamentos										
Materiais										
Palestras										
Vale Transporte										
<b>Despesas com Pessoal</b>										
Salários										
Encargos Sociais										
<b>Despesas Gerais</b>										
Brindes										
Combustível										
Copa Cozinha										
Cópias										
Correios										
Material Expediente										
Material Limpeza										
Impostos e Taxas										
Serviços terceiros										
Saldo Anterior										
<b>Saldo Final Caixa</b>										

Quadro 4: Fluxo de Caixa IFAS

O campo das receitas representa os recebimentos de recursos da instituição, provenientes dos sócios fundadores, que mensalmente contribuem para manutenção das atividades do instituto; dos recebimentos de doações e contribuições de terceiros, pessoas físicas (alguns sócios fundadores contribuem para manutenção alguns projetos

específicos) ou pessoas jurídicas; dos convênios com o FFC, a FP, e a BIS, que repassam percentuais sobre as negociações dos passes dos jogadores.

O grupo dos gastos representa os custos mensais detalhados de cada uma das atividades desenvolvidas pela instituição; e as despesas administrativas mensais da instituição, como material de expediente, salários, tributos, combustível. O quadro 3 retrata o modelo de fluxo de caixa mensal.

O modelo de fluxo de caixa proposto parte do micro para o macro, ou seja, do fluxo de caixa diário para o mensal e anual. Ao final de cada período há totalizadores de cada entrada e saída de recursos, ou seja, a somatória dos dias resulta no total mensal, e a somatória dos meses resulta no total anual.

Para o IFAS, assim como para as demais instituições do Terceiro Setor, é importante planejar seu fluxo de caixa para que possa estar sempre em dia com suas obrigações, possa buscar fontes financiadoras para cobrir possíveis dificuldades de caixa, e também desenvolver novos projetos e convênios se perceber que a receita estimada será bastante superior aos gastos esperados dentro daquele período.

Para auxiliar na elaboração do fluxo de caixa proposto, pode utilizar-se de algumas planilhas auxiliares, das quais o instituto disponibiliza hoje, onde constam informações com as entradas e saídas de recursos. Essas planilhas auxiliares podem facilitar a elaboração e preenchimento do fluxo de caixa, e contribuir para o controle dos pagamentos e recebimentos da instituição.

### **3.3.2 Demonstração de Resultado**

A demonstração de resultado evidencia o volume de recursos obtidos pelo instituto, classificados como receitas de diferentes naturezas, e os custos dos projetos e programas, bem como as despesas necessárias para manutenção da instituição.

Sua utilização é importante para que os gestores possam visualizar como vindo sendo a realização das atividades desenvolvidas e a captação de recursos, identificando o *superávit* ou *déficit* social.

A proposta é que esse demonstrativo seja elaborado mensalmente, respeitando o regime de competência, ou seja, são registradas receitas, custos e despesas, independentes de seus recebimentos ou desembolsos.



Quanto à estrutura, a demonstração conta com dois diferentes seguimentos, na vertical o do detalhamento dos recebimentos e gastos, e na horizontal os projetos e ações que compuseram as atividades do instituto; possibilitando assim, uma distinção entre gastos específicos de cada atividade ou gastos comuns a todas atividades. O quadro 4 ilustra a estrutura proposta para DRE.

O campo das receitas, assim como no fluxo de caixa, é composto pelas atuais fontes de recursos do instituto, que são as mensalidades dos sócios fundadores; doações de pessoas físicas e jurídicas, ligadas ou não ao IFAS; e os repasses das entidades ligadas, FFC, FP e BIS. Além da fonte das receitas deve ser observada também, quando existir, a destinação que será dada a tal receita. Sendo assim, quando houver recebimento específico para uma determinada ação ou projetos deve-se preencher na coluna do mesmo, e quando não houver, deve-se preencher a colunas dos totais.

O campo dos gastos específicos é composto pelo detalhamento dos custos necessários para o desenvolvimento de todas as atividades do IFAS, os quais deve-se preencher cada qual na coluna da atividade correspondente.

O campo dos gastos comuns detalha todas as despesas necessárias para o desenvolvimento das atividades do instituto, independente da frequência em que ocorrem. Destaca-se que não constam as despesas típicas com aluguel, energia elétrica, internet, água e esgoto, por a instituição situar-se nas dependências administrativas do Figueirense Futebol Clube.

A DRE diferencia-se do fluxo de caixa, pois, nela constam todas as despesas e receitas ocorridas dentro de um determinado mês independente do seu efetivo desembolso, isso se deve ao cumprimento do regime de competência; enquanto o fluxo de caixa é influenciado pelo regime de caixa, que segue registra os eventos de receitas e despesas, de acordo com o seu recebimento ou desembolso.

A utilização da demonstração do resultado do exercício auxiliaria o IFAS na avaliação dos custos da instituição, bem como das despesas administrativas, em relação à captação de receitas, sendo assim um importante artefato suporte na tomada de decisões do tipo, qual programa ou projeto deixar de realizar, se necessita-se buscar mais recursos, dentre outras.

## Demonstração do resultado do Exercício mês/ano

	Instituições Conveniadas				Projetos				Total
	Casa Lar Emaús	Lar Recanto Esperança	Lar Recanto Silvestre	Santuário Fátima	Torcedor do Futuro	Criança Alvinegra Feliz	Figueira 10 X 0 Carbono	Integra Família Clube	
<b>Receitas</b>									
<b>Mensalidades</b>									
Sócios									
<b>Doações</b>									
Pessoa Física									
Pessoa Jurídica									
<b>Repasses</b>									
FFC									
FP									
BIS									
<b>Gastos</b>									
<b>Gastos Específicos</b>									
Água e Esgoto									
Alimentos									
Brindes									
Camisetas									
Carnes									
Cestas Básicas									
Combustível									
Divulgação									
Energia Elétrica									
Locação de Equip									
Materiais									
Palestras									
Vale-Transporte									
<b>Gastos Comuns</b>									
Brindes									
Bens de Pq Valor									
Combustível									
Cópias									
Correios e Malotes									
Desp Financeiras									
Encargos Sociais									
Manutenção de Bens									
Material Expediente									
Salários									
Serviços Terceiros									
<b>Superávit/Déficit</b>									

Quadro 5 Demonstração do Resultado do Exercício

### 3.3.3 *Benchmarking*

O *benchmarking* pode ser utilizado pelas instituições do Terceiro Setor em duas situações distintas: para melhorar a gestão organizacional e para aprimorar seus projetos e serviços prestados à população (TACHIZAWA, 2002, p.218).

Dessa maneira a utilização do *benchmarking* é uma boa alternativa para o IFAS, tanto o *benchmarking* interno quanto o *benchmarking* competitivo; visto que esse artefato se baseia na observação da excelência de qualidade do setor, e possibilita, à organização que o aplica, ter parâmetros e direcionadores para obter melhores resultados.

Utilizando-se do *benchmarking* interno, que é a observação dos processos de excelência dentro da organização nos demais departamentos, ou em organizações irmãs, o IFAS pode observar os procedimentos do FFC e da FP, que possuem um desenvolvido sistema de controle gerencial e de captação de recursos. Isso se daria na observação, por um colaborador do IFAS, dos procedimentos utilizados pelos colaboradores dessas instituições irmãs, o FFC e a FP.

Já com a utilização do *benchmarking* competitivo, o IFAS pode buscar nas demais instituições do Terceiro Setor da região de Florianópolis, maneiras de controle de custos, direcionadores de recursos, índices de avaliação de desempenho para atividades, e métodos de avaliação para as instituições conveniadas.

Uma boa oportunidade de se realizar o *benchmarking* competitivo para instituições do Terceiro Setor, são os seminários e encontro entre essas entidades onde estão reunidos os seus gestores. Deve-se aproveitar esse espaço para discutir problemas comuns, trocar experiências e informações voltadas à solução de determinados problemas e até mesmo estabelecer parcerias que resultariam numa ação integrada (TACHIZAWA, 2002, p. 217).

Nota-se que na região da grande Florianópolis eventos envolvendo instituições do Terceiro Setor, nos quais elas possam trocar experiências e procedimentos, acontecem com pequena frequência, Sendo assim, o IFAS deve buscar desenvolver esse tipo de *benchmarking* em outras localidades e regiões.

### **3.3.4 Benefícios esperados pela utilização dos artefatos da controladoria**

A proposta de utilização dos artefatos da controladoria para o Instituto Figueirense de Assistência Social traz benefícios para o desenvolvimento, crescimento e sustentabilidade da instituição, trazendo a informação de maneira mais clara e objetiva, dando maior suporte no desenvolvimento das atividades e avaliação das mesmas.

A utilização dos artefatos traz benefícios não apenas para gerente e diretoria do instituto, mas também para os sócios fundadores e entidades parceiras, podendo visualizar com maior clareza as aplicações dos recursos que vem sendo empregados na instituição.

A entidade ganha também maior transparência em suas contas, uma vez que tais artefatos demonstram detalhadamente as operações a sócios fundadores, benfeitores e demais parceiros, bem como para toda comunidade beneficiada ou ligada ao instituto.

Recomenda-se a divulgação e disponibilização dos relatórios e demonstrativos gerados por esses artefatos, utilizando-se de sites, do próprio IFAS ou do FFC, ou até mesmo sites especializados em organizações do Terceiro Setor, dando transparência aos gastos efetuados pelo instituto, bem como as áreas e entidades beneficiadas pelos projetos e ações.

A divulgação dessas informações evidenciaria também, às demais entidades desse setor, os benefícios trazidos pela implementação desses artefatos em organizações do Terceiro Setor.

Mesmo sendo considerado o IFAS como instituição de pequeno porte, com pequeno número de atividades, e reduzido quadro de colaboradores, contando com apenas um funcionário, acredita-se que a implantação dos artefatos da controladoria é bastante importante, pois facilitaria a organizações das informações e o gerenciamento das atividades, e daria assim um maior suporte aos gestores na tomada de decisão.

## 4 CONCLUSÕES

Nesse capítulo final, serão apresentadas as considerações finais desse trabalho, e as recomendações para trabalhos futuros.

### 4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As entidades do Terceiro Setor desempenham um importante papel social no atual contexto, uma vez que são agentes de mudança. Tais entidades têm características próprias que a diferenciam das demais organizações. Dessa maneira é necessário que se desenvolvam procedimentos gerenciais especiais para essas entidades.

Dos objetivos específicos, a conceituação de controladoria e sua aplicação nas organizações, foram atingidos no segundo capítulo, onde se discutiu sobre a contabilidade gerencial; definição, missão e função da controladoria; a caracterização do *controller* nas organizações; e alguns artefatos da controladoria como planejamento, orçamento, fluxo de caixa, métodos de custeio, *benchmarking*, *balanced scorecard*, teoria das restrições e EVA. Pode-se perceber, que a controladoria apresenta uma série de artefatos que podem contribuir para o planejamento e controle das organizações, sejam elas pertencentes ao primeiro, segundo ou Terceiro Setor. Tais artefatos devem ser utilizados cada qual de acordo com as características e necessidades de cada organização.

Também no segundo capítulo, atingiu-se outro objetivo específico: a caracterização do Terceiro Setor. Discutiu-se sua definição, seu histórico, seus dados estatísticos e aspectos da legislação brasileira aplicados a ele. Concluiu-se que o Terceiro Setor vem ocupando importante espaço na sociedade brasileira, e dessa maneira aumentando sua demanda de artefatos que auxiliem em seu cotidiano.

Para diagnosticar quais eram as informações utilizadas pela diretoria para tomada de decisão e quais as ferramentas eram empregadas para se obter essas informações, que era o terceiro objetivo específico, recorreu-se a uma entrevista estruturada, feita com o diretor financeiro e gerente da instituição. Nessa entrevista pode-se coletar as informações esperadas para realização desse estudo. Obteve-se como resultado que a instituição utiliza precários métodos de controle gerencial de suas

atividades, e que as decisões não são pautadas em dados financeiros registrados pela instituição.

Após a apresentação de alguns artefatos da controladoria, estudou-se a viabilidade de quais desses artefatos poderiam ser utilizados no IFAS, vistas as principais características e necessidades dessa instituição. Elaborou-se um modelo de fluxo de caixa, no qual estarão representadas as movimentações financeiras do instituto diariamente, podendo gerar, através desse modelo diário, um fluxo de caixa mensal e anual. Elaborou-se também um modelo de demonstração de resultado do exercício, a ser preenchida mensalmente, onde buscou contemplar todas as fontes de receitas do instituto, bem como detalhar os custos por atividades e projetos, e as despesas administrativas. E por fim, sugeriu-se a utilização do *benchmarking*.

Por fim atingiu-se o objetivo geral do trabalho que era sugerir a utilização de artefatos da controladoria para uma entidade do Terceiro Setor, o Instituto Figueirense de Assistência Social, tendo como base suas necessidades gerenciais e de controle.

#### 4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Após a finalização desse trabalho, observa-se que a controladoria ainda muito tem a contribuir às instituições do Terceiro Setor.

Para trabalhos futuros sugere-se o estudo aprofundado, com um universo maior de instituições, da aplicação dos artefatos gerenciais.

Também sugere-se o estudo para aplicação de modernos artefatos gerenciais, como EVA, *balanced scorecard*, teoria das restrições e *benchmarking* para as instituições do Terceiro Setor.

Não obstante, sugere-se também o estudo da viabilidade para implantação de uma área de controladoria em instituições do Terceiro Setor.

## REFERÊNCIAS

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

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et. al.. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Código civil e legislação em vigor**. Organização, seleção e notas Theotônio Negrão c/ a colaboração de José Roberto Ferreira Gouvêa. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DRUCKER, Peter. **Terceiro Setor: Exercício de auto-avaliação para empresas**. São Paulo: Futura, 2001.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração para o futuro: os anos 90 e a virada do século**. 6. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

FIGUEIRESO, Sandra Maria. Contabilidade e gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXIV, nº 93, p.20-34, maio/jun. 1995.

GASPARETTO, Valdirene. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades**. 1999. Dissertação em (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

GASPARETTO, Valdirene. **Proposta de uma sistemática para avaliação de desempenho em cadeias de suprimentos**. 2003. Dissertação em (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo. Atlas, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Management Accounting**. 3. ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994.

HELENA, Eloísa. **Terceiro Setor: Gestão e Controle Social**. São Paulo: Saraiva, 2007.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IMETON, Luciana Da Silva. **A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor: o caso da ides**. 2008, 105p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal de Santa Catarina, 2008.

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

\_\_\_\_\_, **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo. Pioneira, 1976.

KARPOUZAS, Ana; SANTOS, Jéferson Weber dos. O Processo da Formação de Estratégias de uma Organização do Terceiro Setor: análise da influência dos stakeholders a partir de um estudo de caso. **Integração – A revista eletrônica do Terceiro Setor**. Disponível em: <<http://integracao.fgv.sp.br/ano8/08/administrando.htm>>. Acesso em: 18 de novembro 2008.

KOLIVER, Olivio. A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para profissão contábil. **Revista do Conselho Regional do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre-RS, v.15, n. 8, p.15-39, mar./abr. 2005.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis; VisualBooks, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual do orçamento**. São Paulo. Atlas, 2003.



MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos**: criando valores para a administração. São Paulo. Atlas, 2001.

MANUAL de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social. 2. ed. Brasília: **Conselho Federal de Contabilidade**, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAMBRINI, Ariovaldo. **Modelo de controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão para empresa comercial familiar de porte médio**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MOSSIMAN, C. P. e Fisch, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2ed. São Paulo. Atlas, 1999.

MOURA, Verônica De Miglio. **Relatórios contábeis-gerenciais gerados pela controladoria que dão suporte ao processo decisório da logística**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

MURARO, Piero; LIMA, José Edmilson de Souza. **Terceiro Setor, qualidade, ética e riqueza das organizações**. Revista da FAE, Curitiba, v.6, n.1, p.79-88, jan./abr. 2003. Disponível em: <[http://www.cde.br/publicacoes/pdf/revista\\_da\\_fae/fae\\_v6/n1/07\\_piero.pdf](http://www.cde.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v6/n1/07_piero.pdf)>. Acesso em 5 set. 2007.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico**: conceitos, metodologias e práticas. 14. ed. São Paulo. Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo; Futura, 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade Gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAIVA, Kamille Simas Ebsen de. **Utilização de instrumentos de gestão contábilfinanceira em organizações do terceiro setor: um estudo em entidades assistenciais de Florianópolis**. 2007, 94p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

PANCERI, Regina. **Terceiro Setor: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina Florianópolis, 2001.

PEREZ JÚNIOR; José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PIMENTA, Solange Maria; CORREA, Maria Laetitia. Terceiro Setor, Estado e cidadania: (re) construção de um espaço político? In. \_\_\_\_: PIMENTA, Solange Maria; SARAIVA, Luiz Alex Silva; CORREA, Maria Laetitia (orgs.). **Terceiro Setor: Dilemas e Polêmicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PIZZETTI, Joselito. **O uso do benchmarking para o diagnóstico setorial: o caso da cerâmica estrutural do sul de Santa Catarina referida a Portugal..** Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. \_\_\_\_: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

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

RODRIGUES, Maxweel Veras. **Métodos para determinação da escala de prioridades de ações estratégicas fundamentado no grau de inter-relacionamento entre os indicadores das perspectivas do Balanced Scorecard (BSC) e o Valor Econômico Adicionado (EVA)**. 2005. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

SÁ, Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo. Atlas, 2006.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. **Defining Non-Profit Sector: a Cross-National Analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos**: remodelando com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Administração financeira**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SARAIVA, Luiz Alex Silva. Além do senso comum sobre o Terceiro Setor: uma provocação. In. \_\_\_\_: PIMENTA, Solange Maria; SARAIVA, Luiz Alex Silva; CORREA, Maria Laetitia (orgs.). **Terceiro Setor**: Dilemas e Polêmicas. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Paulo Roberto da. Usuários da Contabilidade: uma reflexão. **Revista Brasileira de Mercado de Capitais**, Rio de Janeiro, v.16, n.44, p 7–16, 1992.

SOARES-BAPTISTA, Rozália Del-Gáudio. A construção Simbólica do Terceiro Setor. In. \_\_\_\_: PIMENTA, Solange Maria; SARAIVA, Luiz Alex Silva; CORREA, Maria Laetitia (orgs.). **Terceiro Setor**: Dilemas e Polêmicas. São Paulo: Saraiva, 2006.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor**: Criação de ONGs e Estratégia de Atuação. São Paulo; Editora Atlas, 2007.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiros. 7. ed. Porto Alegre: Sagra, 1998.

ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação**: Balanced Scorecard, Rio de Janeiro-RJ: Campus, 1997.

RODRIGUES, Maria Célia Prates. Demandas sociais *versus* crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 32 (5), p. 25 – 67, Set/Out 1998.

WATSON, Greogory H. **Benchmarking estratégico**. São Paulo: Makron Books, 1994.

## APÊNDICE

### Entrevista Estruturada

- 1) O Instituto Figueirense, desde sua fundação em 2007, realizou alguma vez um planejamento estratégico?
- 2) Mesmo não utilizando de instrumentos e ferramentas técnicas (fluxo de caixa, orçamento, controles de a pagar e a receber) existe alguma forma de controle financeiro?
- 3) Existe um orçamento para o desenvolvimento das atividades (anual ou mensal)?
- 4) Quais as fontes dos recursos utilizados para o desenvolvimento das atividades do Instituto?
- 5) Qual a proporção dessas fontes de recursos?
- 6) Como se dá o controle dos custos das atividades desenvolvidas pelo instituto?
- 7) De que maneira acontece o processo decisório para as atividades da instituição?
- 8) Quais informações e indicadores são levados em consideração e como o instituto faz para obter essas informações?
- 9) Existe algum relatório ou demonstrativo utilizado para avaliação de custos e retorno das atividades desenvolvidas pelo IFAS?
- 10) Quais as maiores necessidades que a gerência e presidência da instituição sentem em relação a informações, para tomada de decisão, controle e avaliação das atividades desempenhadas?