

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ - UTFPR
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FERNANDA KAROLINE RIBEIRO ZANONI

**CONTROLADORIA E GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO
SETOR: DIAGNÓSTICO DAS OTSs DE PATO BRANCO-PR**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

PATO BRANCO

2014

FERNANDA KAROLINE RIBEIRO ZANONI

**CONTROLADORIA E GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO
SETOR: DIAGNÓSTICO DAS OTSs DE PATO BRANCO-PR**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada como requisito parcial à obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Eliandro Schvirck

PATO BRANCO

2014



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

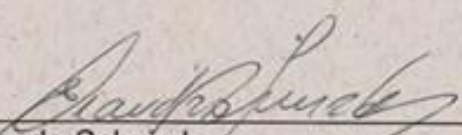
**Controladoria E Gestão Em Organizações Do Terceiro Setor:
Diagnóstico Das OTSs De Pato Branco-PR**

Aluna: **Fernanda Karoline Ribeiro Zanoni**

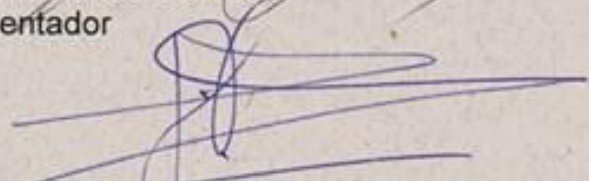
Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 19 horas, no dia 08 de outubro de 2014 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho

APROVADO

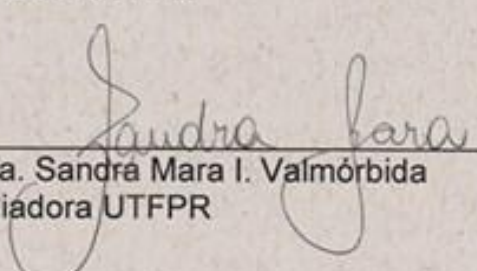
(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).



Prof. Eliando Schwirck
Orientador



Prof. Osni Hoss
Avaliador UTFPR



Profa. Sandra Mara I. Valmorbida
Avaliadora UTFPR

Não basta dar os passos que nos devem levar um dia ao objetivo, cada passo deve ser ele próprio um objetivo em si mesmo, ao mesmo tempo que leva para adiante.

(GOETHE; Johann Wolfgang Von)

RESUMO

ZANONI, Fernanda Karoline Ribeiro. **Controladoria e gestão em organizações do terceiro setor**: Diagnóstico das OTSs de Pato Branco-PR. 2014. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso Bacharelado em Ciências Contábeis - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2014.

Esse estudo tem como objetivo principal, verificar o conhecimento e utilização de alguns instrumentos de controladoria relacionados com o processo de gestão (planejamento, execução e controle) das organizações do terceiro Setor (OTSs). A amostra foi composta por 16 OTSs atuantes na cidade de Pato Branco-PR. Para a coleta de dados foram enviados questionário, com perguntas pertinentes ao tema do trabalho. Observou-se que os gestores das OTSs possuem conhecimento sobre a importância da controladoria no processo de gestão e que estes conhecem alguns instrumentos da controladoria como: Planejamento estratégico, Sistema de informações para dar suporte à tomada de decisões, controles internos, indicadores de desempenho, entre outros. Foi constatado que mais da metade das OTSs possuem o órgão controladoria e quem exerce a função de *controller* é a própria liderança. O instrumento mais utilizado é a contabilidade financeira. Quanto ao planejamento e orçamento, 88% e 75% dos respondentes, respectivamente afirmaram utilizar-se no processo de gestão. Os indicadores de desempenho são utilizados pelas OTSs, entretanto, são indicadores voltados para o cumprimento da missão, desse modo, observou-se a necessidade de indicadores de desempenho que demonstrem o valor econômico das organizações, adicionalmente, percebe-se que não basta apenas o gestor da organização possuir conhecimento a respeito da importância de uma boa gestão, deve haver uma sincronização entre todos, incluindo funcionários e voluntários. Desta forma, os dados da pesquisa mostram que as maiores dificuldades encontradas na hora de implementar instrumentos da controladoria é o número de colaboradores capacitados e a falta de interesse da liderança.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Controladoria. Gestão.

ABSTRACT

ZANONI, Fernanda Karoline Ribeiro. **Control and Management in Third Sector Organizations**: Diagnosis of TSOs of Pato Branco-PR. 2014. 62 f. Term Paper - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2014.

The main objective of this work is verifying the knowledge and use of some controlling instruments related to the management process (planning, execution and control) of Third Sector Organizations (TSO). The sample consisted of 16 TSOs in the city of Pato Branco-PR. Questionnaires were sent to the organizations for data collector and they had questions related to the theme of the work. It was observed that the managers of TSOs have knowledge about the importance of controlling in the management process and they know some controlling instruments such as: Strategic Planning, Information System to support the decision-making, internal controls, performance indicators, etc. It was found that more than half of the TSOs have the controlling body and who holds the controller function is the own leadership. The most used instrument is the financial accounting. Concerned to the planning and the budget, 88% and 75% of the respondents asserted respectively to use it in the management process. The performance indicators are used by TSOs. However, they are used for mission accomplishment. Thus, it was observed the need for performance indicators that demonstrate the economic value of organizations. Additionally, it was noticed that the knowledge of the organization managers about the importance of good management is not enough and that there must be the synchronization between all stakeholders, including staff and volunteers. Thus, the survey data show that the major difficulties encountered when implementing the controlling instruments are the number of trained employees and the lack of interest of the leadership.

Keywords: Third Sector. Comptroller. Management.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Conhecimento dos gestores a respeito da controladoria.....	45
Gráfico 2 - Órgão controladoria	47
Gráfico 3 – Utilização do planejamento estratégico por escrito pela OTS.....	48
Gráfico 4 - Conhecimento público dos relatórios.....	50
Gráfico 5 - Informações para decisão	50
Gráfico 6 - Sistema Informatizado	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação das organizações segundo seus agentes, fins e setores	16
Quadro 2 - Classificação das organizações do terceiro setor	17
Quadro 3 - Desafios do terceiro setor	18
Quadro 4 - Funções da controladoria nas fases do processo de gestão	23
Quadro 5 - Síntese dos estudos relacionados à gestão do terceiro setor	31

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cargo do respondente.....	36
Tabela 2 - Tempo de atuação do respondente na OTS	36
Tabela 3 - Atividade principal exercida pela OTS.....	37
Tabela 4 - Tempo de atuação da OTS	37
Tabela 5 - Receita orçamentária de 2013	38
Tabela 6 - Número de colaboradores da OTS.....	38
Tabela 7 – Percepção dos gestores quanto à importância de se ter uma missão ..	39
Tabela 8 – Percepção dos gestores quanto a um modelo de gestão eficaz	40
Tabela 9 – Percepção dos gestores quanto a não necessidade de <i>superávit</i>	40
Tabela 10 – Percepção dos gestores quanto à elaboração do planejamento	41
Tabela 11 – Percepção dos gestores quanto à tomada de decisão baseada pela intuição.....	41
Tabela 12 – Percepção dos gestores quanto à utilização do sistema de informação para a tomada de decisão	42
Tabela 13 – Percepção dos gestores quanto à divulgação dos relatórios	42
Tabela 14 – Percepção dos gestores quanto à não necessidade de controles interno	43
Tabela 15 – Percepção dos gestores quanto à não avaliação do desempenho	43
Tabela 16 – Percepção dos gestores quanto à não preocupação com o controle orçamentário	44
Tabela 17 – Percepção dos gestores quanto à contribuição da controladoria na avaliação de desempenho	44
Tabela 18 - Instrumentos de controladoria utilizados pela OTS	46
Tabela 19 – Quem exerce as funções de <i>Controller</i> na OTS.....	47
Tabela 20 – Utilização e acompanhamento do orçamento	48
Tabela 21 - Elaboração de relatórios	49
Tabela 22 - Indicadores de desempenho	52

LISTA DE SIGLAS

DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
Fasfil	Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ONGs	Organizações não Governamentais
OTS	Organização do Terceiro Setor
SIG	Sistema de Informação Gerencial
TS	Terceiro Setor

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	9
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.3 OBJETIVO GERAL	12
1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	12
1.5 JUSTIFICATIVA.....	13
1.6 DELIMITAÇÃO.....	13
1.7 ESTRUTURA.....	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 TERCEIRO SETOR	15
2.2 GESTÃO NO TERCEIRO SETOR.....	19
2.3 CONTROLADORIA.....	21
2.3.1 Funções da Controladoria no Processo de Planejamento.....	24
2.3.2 Funções da Controladoria no Processo de Execução	25
2.3.3 Funções da Controladoria no Processo de Controle	26
2.4 ESTUDOS ANTERIORES	27
3. METODOLOGIA	33
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	33
3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA	34
3.3 COLETA DE DADOS	34
3.4 ANÁLISE DOS DADOS	34
3.5 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DA LITERATURA.....	35
4. RESULTADOS DA PESQUISA	36
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES E DAS ORGANIZAÇÕES.....	36
4.2 PERCEPÇÕES DOS GESTORES QUANTO A GESTÃO E CONTROLADORIA	39
4.3 GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES.....	45
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS	57
APÊNDICE A – Questionário de pesquisa	58

1. INTRODUÇÃO

O presente capítulo apresenta: (i) contextualização sobre o tema; (ii) problema de pesquisa; (iii) objetivo geral; (iv) objetivos específicos; (v) relevância e justificativa da presente pesquisa; (vi) delimitação do tema proposto e; (vii) estrutura do artigo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As demandas da população Brasileira, principalmente na área social são alarmantes em meio a um cenário mundial onde a desigualdade social prevalece. O governo possui o dever de manter a integridade social, porém segundo Souza (2011) apesar de o Brasil possuir sistemas de Políticas Sociais amplos e complexos, que estão ao alcance da maioria da população brasileira (e em particular, dos mais pobres) eles possuem baixos níveis de qualidade e eficiência na produção de tais serviços.

Diante deste problema, onde o primeiro setor (ESTADO) é ineficiente em sanar os problemas sociais, surgem as organizações do terceiro Setor (OTSs), que têm por objetivo melhorar a qualidade de vida social, preenchendo as lacunas deixadas pelo governo. Morgan e Benedicto (2009) corroborando esse ponto de vista, dizem que as pessoas possuem carência de atendimento em suas necessidades básicas, e que as ações governamentais não têm conseguido atingir o objetivo da justiça social para toda a população.

Nesse contexto, há diversas OTSs atuando no Brasil. Um documento importante para a compreensão do tamanho e abrangência do terceiro setor (TS) no País, é o relatório sobre as Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativo (Fasfil), publicada em 2010 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) que apontou que no ano de 2010, haviam 290,7 mil OTSs funcionando no Brasil. De 2005 para 2010 houve, segundo esse relatório, um decréscimo de 14% das OTSs, porém, essa redução não tira a importância desse setor, que atua em uma área ampla e diversificada, como: educação, saúde,

cultura, comunidade, apoio as crianças e ao adolescente, voluntariados, meio ambiente, apoio aos portadores de deficiência, entre outras categorias (OLIVEIRA; LIMA JÚNIOR, 2010).

Ao contrário das empresas privadas que visam o lucro, para repassarem a seus acionistas, as OTSs procuram captar seus recursos a fim de revertê-los em forma de serviços comunitários à própria sociedade. Neste sentido Ribeiro e Timóteo (2012) afirmam que o fato dessas organizações não terem fins lucrativos, não quer dizer que não busquem uma sustentabilidade econômica, sendo assim a atuação do gestor em uma OTS deve ser parecida com os das demais entidades (OLIVEIRA; LIMA JÚNIOR, 2010).

Adicionalmente, percebe-se que as OTSs necessitam de transparência e aprimoramento em suas atividades, pois, são mantidas com a ajuda de colaboradores. Nesse sentido, Melo Neto e Froes (2004, p. 24) afirmam que a empresa lucra socialmente se seus clientes e doadores depositarem maior credibilidade e confiança em seus serviços. Desta forma, cresce a exigência por profissionalização da gestão e principalmente de seus membros nesse setor, já que há um desafio maior de administrar com poucos recursos financeiros (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

Diante da carência de maior eficácia na gestão de suas atividades, percebe-se que as OTSs necessitam de desenvolvimento nas práticas de controle gerencial (LOPES *et al.*, 2012). Adicionalmente, Oliveira *et al.*, (2011) afirmam, que os instrumentos de controle gerencial, utilizados pela controladoria, podem auxiliar as OTSs na captação de recursos, ao conceder informações relevantes para a tomada de decisão de investimento de doadores, assegurando assim a missão da entidade.

Corroborando com esse ponto de vista, Oliveira, Junior e Silva (2013, p. 10) definem o papel da controladoria, como sendo “assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório”. No entendimento desses autores a controladoria preocupa-se em manter a constante avaliação da eficácia e eficiência dos diversos departamentos da empresa.

Percebe-se, então, que é o processo de gestão organizacional que subsidia as informações para as tomadas de decisões que levam à eficácia

organizacional, e que a controladoria tem papel indispensável nesse cenário, pois atua de forma sistêmica, ao integrar todas as áreas da organização, a fim de proporcionar aos seus gestores informações relevantes para a otimização dos resultados (BIANCHI *et al.*, 2006).

Considerando que uma parcela significativa das OTSs sobrevive de doações de terceiros, acredita-se que o sucesso dessas organizações dependa da captação de recursos, bem como da forma como estes recursos são geridos por estas organizações. Dessa forma, para assegurar a manutenção das OTSs por parte dos seus colaboradores (adquirindo sustentabilidade e planejando suas ações com expectativas de longo prazo), é importante que as entidades tenham uma gestão eficaz e eficiente, utilizando ferramentas contábeis e estratégias adequadas, proporcionadas pela controladoria.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

À medida que se multiplicam as iniciativas no terceiro setor, cresce também a busca por conhecimentos para a profissionalização da gestão de seus projetos, sendo que o maior desafio de uma OTS é encontrar formas de gestão e de mensuração de resultado que sejam adequadas a esse tipo de organização, sem perder o objetivo principal, que é promover o bem-estar social, e ao mesmo tempo proporcionando transparência diante da sociedade como organizações que alcançam suas metas e, portanto, merecedoras de doações para desenvolver seus trabalhos (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

Nesse sentido Leal e Famá (2007) afirmam que as formas de gestão das OTSs vem passando por uma reestruturação, ficando de lado o meio apenas voluntário e ascendendo a necessidade de visão gerencial e rigor financeiro. No entendimento desses autores, cada vez mais a formulação de estratégias vai fazer parte do cenário dessas organizações.

Adicionalmente, Morgan e Benedicto (2009) acreditam que a controladoria é um órgão importante nas OTSs, pois contribuem com instrumentos que dão suporte ao processo de gestão e que segundo Almeida *et al.*, (2001, p.346) asseguram a otimização de resultados econômicos eficazes.

Considerando-se que a captação de recursos pode ocorrer em um ambiente competitivo, pois organizações similares desejam os mesmos recursos escassos, as práticas de sucesso adotadas por uma organização, podem ser copiadas pelas concorrentes (MILANI FILHO, 2009). Pressupõe-se então que, com o decorrer dos anos, cada vez mais as OTSs vem trazendo para seu cenário instrumentos relacionados à controladoria em seu processo de gestão a fim de levar a eficácia organizacional.

Diante desse contexto, este estudo apresenta a seguinte questão de pesquisa: Quais instrumentos relacionados à controladoria são utilizados por organizações do terceiro setor em seu processo de gestão?

1.3 OBJETIVO GERAL

Como meio de responder a pergunta mencionada, a pesquisa tem como objetivo geral: verificar o conhecimento e utilização de instrumentos relacionados à controladoria no processo de gestão das organizações do terceiro setor (OTSs).

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para atingir o objetivo principal, definem-se os objetivos específicos:

- (i) Identificar o conhecimento dos gestores a respeito de instrumentos da controladoria em organizações do terceiro setor;
- (ii) Verificar a importância da aplicação de instrumentos da controladoria na gestão das organizações do terceiro setor e;
- (iii) Identificar os Instrumentos utilizados no processo de gestão das organizações do terceiro setor;
- (iv) Comparar os resultados encontrados na literatura com os resultados obtidos na pesquisa.

1.5 JUSTIFICATIVA

No passado a prática de doações era comum apenas por parte de empresas de maior porte, porém com o crescimento do terceiro setor e redução dos recursos disponíveis, a desigualdade social se tornou mais evidente. A sociedade viu a necessidade da prática de exercícios sociais, que ganharam novos contornos e dimensões, não sendo mais apenas problemas do Estado, mas um desafio a ser vencido por todos.

Por ter um propósito fundamental para a sociedade, diversos são os estudos a respeito do TS no Brasil, contudo, em relação à controladoria, o País apresenta necessidade de pesquisas e publicações ligadas às OTSs, o que justifica a premência de um número maior de estudos, objetivando indagar os processos de gestão nessa área.

Nesse contexto, o estudo tem sua importância devido à escassez de instrumentos específicos para as OTSs, uma vez que nem todos os conceitos e metodologias utilizadas no mercado privado são aplicáveis a elas. Morgan e Benedicto (2009) corroborando este ponto de vista apontam algumas características próprias deste setor:

- Não visam o Lucro, entretanto, precisam de resultados financeiros positivo para a continuidade dos serviços;
- Um não especialista pode realizar a gestão;
- As doações e subvenções são as principais receitas;
- A maioria do trabalho é realizado por voluntários;
- Forte influências do fundador.

Diante disso, o estudo apresentado poderá contribuir para uma melhor gestão das OTSs, com o intuito de auxiliar os gestores no alcance de seus objetivos, apresentando os instrumentos de controladoria mais utilizados como meio de atingir a eficiência na gestão dos recursos.

1.6 DELIMITAÇÃO

Encontram-se na literatura especializada inúmeros instrumentos de controladoria, pois estes são responsáveis pelas informações em todo o processo de gestão de uma organização. Para delimitar o escopo deste estudo, foram avaliados os instrumentos utilizados por Morgan e Benedicto (2009), sendo estes: Contabilidade financeira, planejamento estratégico, planejamento operacional, orçamento, sistemas de informação para a tomada de decisão e indicadores de desempenho. O estudo contempla as OTSs pertencentes à cidade de Pato Branco-PR. A pesquisa bibliográfica foi delimitada com base em estudos publicados nos últimos 10 anos, sendo acrescentados ao portfólio de artigos, trabalhos que não foram compreendidos nesse período, conforme a necessidade.

1.7 ESTRUTURA

Além da seção introdutória apresentada, o presente estudo abordou (i) o referencial teórico na seção 2; (ii) a metodologia da pesquisa na seção 3; (iii) o resultado da pesquisa na seção 4; e, por fim, as considerações finais na seção 5.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico apresenta a discussão dos temas que suportam a aplicação da pesquisa e sustentam a análise dos resultados encontrados e suas conclusões. Desse modo, apresenta-se as características, funções e forma de gestão do terceiro setor; os conceitos e os instrumentos de gestão no contexto da controladoria e contempla-se ainda estudos anteriores que mostram a relação entre o TS e os instrumentos de gestão.

2.1 TERCEIRO SETOR

No ambiente das entidades econômicas e sociais, percebe-se a existência de três grupos com características e atuações distintas. O Primeiro Setor denominado como o Estado, tem como objetivo cuidar dos interesses da sociedade, o Segundo Setor definido como Mercado é composto por pessoas físicas e jurídicas que produzem bens e serviços a fim de gerar lucros, podendo ser retido para novos investimentos ou distribuído aos sócios.

O terceiro setor, ao contrário dos outros, é constituído por pessoas físicas e/ou jurídicas sem finalidade lucrativa e sem atuação institucional. Sua função é amenizar os problemas sociais e preencher as lacunas deixadas pelo Estado, este que não atende a sociedade de maneira satisfatória (IMETON, 2008). Adicionalmente, Morgan e Benedicto (2009) afirmam que mesmo não pertencendo ao Estado e ao mercado privado, o terceiro setor, em alguns momentos, pode ser financiado pelos outros dois, por meio de parcerias.

Fernandes (1994 *apud* Milani Filho, 2009) exemplifica essa relação, conforme observado no Quadro 1.

AGENTES	FINS	SETOR
Públicos	Públicos	1º Setor (Estado)
Privados	Privados	2º Setor (Mercado)
Privados	Públicos	3º Setor

Quadro 1 - Classificação das organizações segundo seus agentes, fins e setores

Fonte: Adaptado de Fernandes (1994 *apud* Milani Filho, 2009)

Fischer (2002, p.45 *apud* Morgan e Benedicto, 2009) define o terceiro setor, como:

O espaço composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas. Sua presença no cenário brasileiro é ampla e diversificada, constituída por organizações não-governamentais, fundações de direito privado, entidades de assistência social e de benemerência, entidades religiosas, associações culturais, educacionais, as quais desempenham papéis que não diferem significativamente do padrão conhecido de atuação de organizações analógicas em países desenvolvidos. Essas organizações variam em tamanho, grau de formalização, volume de recursos, objetivo institucional e forma de atuação (Fischer (2002, p.45 *apud* Morgan e Benedicto, 2009).

Segundo Imeton (2008) não há na literatura um consenso do conceito e classificação do terceiro setor, seu termo é amplo e quando utilizado pode estar tratando de organizações não governamentais (ONGs), fundações privadas, associações de classe, clubes esportivos e sociais, Igrejas, institutos, sindicatos, cooperativas, entre outros.

Camargo *et al*, (2001 *apud* Morgan e Benedicto, 2009), defendem que os tipos de OTSs dentro do TS são: associações, fundações, sindicatos, cooperativas, Igrejas, ONGs, o Quadro 2, apresenta as características dessas entidades, de acordo com Morgan e Benedicto (2009).

CLASSIFICAÇÃO	CARACTERÍSTICA DA OTS
Associação	Pessoa jurídica de direito voltada à realização de atividades culturais, sociais, religiosas e recreativas, ou outras. Deve estar regularmente organizada e ter estatuto registrado.
Fundação	Nasce do desejo de uma pessoa colocar um patrimônio a serviço de um fim determinado. A esse patrimônio atribui-se personalidade jurídica, cria-se uma organização adequada e escreve-se o estatuto social. Uma vez aprovada pelo Ministério Público, faz-se o registro da entidade. Anualmente deve apresentar o balanço.
Sindicato	Associação de caráter profissional, que congrega empregados e empregadores, trabalhadores autônomos, profissionais liberais que exercem

	uma mesma atividade, com o intuito de defender, estudar e coordenar seus interesses individuais e profissionais. É uma associação de direito privado, Não pode estender suas atividades pela totalidade da categoria profissional, pois está restrita a seus associados, promovendo a concorrência. Deve ter estatuto social e autorização do Ministério do trabalho. Elegem seus dirigentes periodicamente e são mantidos pela arrecadação da contribuição sindical. Sua administração é composta por uma diretoria e por um conselho fiscal. Todos os seus membros são eleitos pela Assembleia Geral.
Cooperativa	Associação autônoma de pessoas que se unem, voluntariamente, para satisfazer aspirações econômicas, sociais e culturais comuns, por meio da criação de uma sociedade democrática e coletiva.
Igreja	Conjunto de fiéis, com o objetivo de adorar a Deus e fazer bem ao próximo. Os fiéis elegem e mantêm sua liderança.
ONGs	Constituídas por um conjunto de pessoas, estruturada sob a forma de uma instituição da sociedade civil, que se declara sem fins lucrativos, tendo como objetivo lutar por causas coletivas.

Quadro 2 - Classificação das organizações do terceiro setor

Fonte: Adaptado de Morgan e Benedicto (2009)

Apesar dos diversos sinônimos atribuídos as organizações do terceiro setor (OTSs), todas elas possuem o mesmo objetivo ao desempenharem suas atividades, que é sempre a concretização de fins sociais (OLAK *et al.*,2008).

Nesse contexto, Frumkin (2003 *apud* Milani Filho, 2009) identifica quatro funções principais do terceiro setor:

- Promover o compromisso político cívico;
- Prestar serviços essenciais;
- Oferecer um ambiente para o empreendedorismo social e;
- Expressar crenças e valores.

Adicionalmente Milani Filho (2004 *apud* Oliveira e Lima Júnior, 2010) identifica algumas características comuns nas OTSs:

- Não há propriedade.
- São organizações não-governamentais dotadas de autonomia diretiva;
- Suprem parcialmente o papel do Estado no atendimento a determinadas necessidades sociais;
- Possuem estrutura e presença institucionais;
- São construídas pelo interesse social, portanto visam proporcionar benefícios sociais;

- São unidades econômicas;
- Precisam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades;
- Não deve haver qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores, reinvestindo os superávits obtidos;
- Podem gozar de privilégios fiscais, conforme a legislação vigente.

Por serem de suma importância para a sociedade e um complemento às atividades do governo, as OTSs recebem destes, alguns benefícios, como imunidade e isenção de impostos e contribuições, assim como a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais, estimulando assim a criação de novas organizações, que visam o bem estar social (IMETON, 2008).

Morgan e Benedicto (2009) afirmam que à medida que as OTSs se multiplicam, os recursos disponíveis diminuem, tornando a captação destes, vitais para a continuidade da organização. Por manterem-se através de doações e trabalho de voluntários, é necessário que tais recursos adquiridos sejam aplicados com eficiência e eficácia.

Salamon (2002 *apud* Oliveira *et al.*, 2011), apresenta alguns desafios a serem vencidos pelo terceiro setor, como se pode visualizar no Quadro 3.

Eficácia	Precisou-se de um considerável esforço para promover a capacitação dos profissionais da área, resultando em avanços na eficácia das organizações. Atualmente as entidades possuem equipes cada vez mais profissionalizadas, o que reflete no número de pessoas remuneradas, que já é maior que o de voluntários;
Legitimidade	As estruturas legais se modernizaram em diversos países, como no Japão, na Itália e no México. Porém, ainda há mudanças a serem feitas para que o terceiro setor usufrua de um ambiente legal propício à sua atuação;
Sustentabilidade	Os ganhos aqui se deram principalmente por dois fatores; aumentaram os esforços na promoção da filantropia e governos de diversos países passaram a desenvolver parcerias com as organizações sem fins lucrativos, o que proporcionou recursos para suas ações;
Parceria	Um dos principais avanços neste campo foi o aumento das parcerias entre as empresas e o terceiro setor.
Justiça	Um dos maiores desafios que o terceiro setor tem pela frente. Em sua busca pela sustentabilidade, seja ela institucional ou financeira, as organizações devem seguir fielmente a sua missão social.

Quadro 3 - Desafios do terceiro setor

Fonte: Adaptado de Salamon (2002 *apud* Oliveira *et al.*, 2011)

Não se sabe ao certo quantas são as organizações que estão inclusas no terceiro setor, mesmo com o relatório sobre as Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil (FASFIL) emitido pelo IBGE, pois acredita-se que existam muitas iniciativas não regulamentadas, que ficam voltadas à comunidade daquele voluntário (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

O terceiro setor vem adaptando-se as mudanças do mercado, onde a forma de dirigir uma organização é a chave para o sucesso. As OTSs possuem características específicas, sem modelos de gestão definidos para esse campo, o que torna este um desafio a ser vencido.

2.2 GESTÃO NO TERCEIRO SETOR

Orientadas por princípios de caridade e ações sociais, as organizações do terceiro setor, não se preocupavam em administrar seus projetos, acreditava-se que esse enfoque era atribuído apenas ao mercado, não sendo apropriados para esse Setor, porém com o aumento de organizações sem fins lucrativos, e o crescimento dos desafios e problemas que começaram a ameaçar a sua existência, essas organizações começaram a pensar na gestão (BARBOSA, 2011).

Oliveira e Lima Júnior (2010) argumentam que as funções da gestão, referem-se ao “ato de administrar patrimônios, zelar pela correta aplicação e controle de recursos econômico-financeiros, coordenar e comandar atividades e processos na geração de riquezas e sua distribuição”.

Nesse contexto, foi no final do Século XIX e início do XX, que as OTSs mudaram a sua forma de organização e administração, deixando de se basear apenas em valores de caridade (SILVA *et al.*, 2008).

As atividades sociais das OTSs exigem a eficiência na condução da administração, na operacionalização das atividades e na geração e aplicação de recursos financeiros. As atividades realizadas devem ser eficientes, geradoras de resultados, tanto sociais quanto econômico, eficientes, cujo beneficiário é a sociedade (MILANI FILHO, 2009).

Hudson (1999, p.262 *apud* Morgan e Benedicto, 2009) afirma:

A administração precisará prestar mais atenção aos resultados. Objetivos, estratégias e planos precisarão estar baseados na obtenção de resultados

positivos de serviço e campanhas. As organizações precisarão estar mais atentas á monitoração dos resultados. Isto vai requerer investimentos significativos em sistemas que permitam as organizações fazer um acompanhamento de meses, e até mesmo de anos após o atendimento dos serviços, para identificar a diferença que ele provocou. (Hudson, 1999, p.262 *apud* Morgan e Benedicto, 2009).

De acordo com O'Neill (1998 *apud* Imeton, 2008) as organizações do terceiro setor possuem oito características que as diferenciam das empresas que objetivam o lucro, segundo o autor é necessário conhecer tais diferenças para definir competências dos profissionais, melhorando a gestão destas entidades. Essas características são:

- **Missão:** a existência da organização tem por objetivo principal a prestação de serviço, e nunca o lucro;
- **Valores:** as organizações devem basear suas ações nos valores, porém no TS esses são fundamentais na definição da missão, atividade e ações;
- **Recursos:** os recursos advêm de donativos, subsídios ou até da venda de produtos ou serviços, mas independente da sua atividade principal;
- **Legislação:** essas entidades possuem legislação específica;
- **Pessoal:** existe o trabalhador não remunerado (voluntário);
- **Governança:** a estrutura de poder e o processo decisório são formados por voluntários que não devem obter vantagens com o resultado das atividades. Essa estrutura é influenciada pelo relacionamento entre os voluntários e a estrutura organizacional.
- **Complexidade organizacional:** essas organizações são mais complexas que as empresas, pois além das características citadas, possuem variedade de serviços prestados, dependência da captação de recursos, e multiplicidade de *stakeholders*.

Não existe um modelo de gestão definido para essas organizações, alguns conceitos de gestão do mercado privado podem ser adaptados e aplicados nesse setor. Nesse sentido, diversos autores afirmam que a maior preocupação das OTSs é encontrar meios para gerenciar suas atividades de forma eficaz sem perder o foco principal da missão objetivada (prestação de serviços comunitários).

Nesse contexto Almeida *et al.*, (2001, p.350) mostram que a função da controladoria é ajudar na adequação do processo de gestão à realidade da empresa em face do meio ambiente. Sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que possibilite simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisões.

Sendo assim, o uso de ferramentas de controladoria nas OTSs pode aumentar a capacidade de captação de recursos, os doadores devem ser bem informados a respeito de onde e como os recursos foram aplicados, e a controladoria demonstrar a eficiência e eficácia da aplicação dos recursos (MORGAN; BENEDICTO, 2009). Corroborando esse ponto de vista Barbosa (2011), afirma que para continuar executando seus projetos e alcançar seus objetivos, as OTSs devem buscar a profissionalização de sua gestão e principalmente dos seus membros, devendo estes estarem preparados para as mudanças que ocorrem no cenário econômico do País.

2.3 CONTROLADORIA

Em um cenário globalizado, onde há um mercado altamente competitivo - desafiando as organizações a adequar suas práticas de gestão à realidade do mercado - exige-se das empresas um posicionamento estratégico eficiente a fim de atender seus clientes cada vez mais exigentes, pois a contabilidade tradicional (aquela feita para atender ao fisco e as normas legais) não satisfaz todas as necessidades de uma empresa. Nesse contexto, emerge a controladoria que segundo Almeida *et al.*, (2001, p.346) possui a “missão de assegurar a otimização do resultado econômico da organização”.

Em organizações com menor estrutura hierárquica, ocorre muitas vezes, o acúmulo de funções, podendo encontrar as atribuições da controladoria divididas entre as áreas existentes, diferentes das organizações de maior porte que possuem em seu organograma uma área específica denominada controladoria, as funções da controladoria podem ser exercidas ao mesmo tempo por um outro

gestor de outra área. Porém, esse conjunto de conhecimentos nunca poderia ser deixado de lado pelo processo organizacional (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

Adicionalmente Almeida *et al.*, (2001, p.344) explicam que para uma melhor compreensão, a controladoria deve ser desmembrada em dois ramos “[...] o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação”. Para Almeida *et al.*, (2001, p. 344):

A controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzem durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas (Almeida *et al.*, 2001, p. 344).

Borinelli (2006) conceitua controladoria como sendo “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, relativas ao controle do processo de gestão organizacional” operando em todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial, até a obtenção do resultado final.

A controladoria proporciona aos gestores um meio de atingir a eficiência organizacional, tendo como objetivo gerar informações que possam ajudar no processo de tomada de decisões (MORGAN; BENEDICTO, 2009). Corroborando esse ponto de vista, Borinelli (2006) afirma que:

A função da controladoria materializa-se através da atividade de gerar informações ao processo de gestão sobre o que aconteceu, o que tem acontecido e o que pode acontecer com a organização [...], além disso, compreende a atividade de informar sobre o que acontece ao entorno da entidade. Portanto, assim como o navegador tem papel extremamente relevante na condução de um navio, a função da Controladoria, igualmente, é de fundamental importância para a direção dos negócios de uma organização (Borinelli, 2006).

Para Padoveze (2003 *apud* Morgan e Benedicto, 2009) as funções da controladoria podem ser sintetizadas nos seguintes aspectos:

- Responsável pela gestão econômica do sistema empresa, portanto, gestão com foco em resultados;
- Apoio a todos os gestores das atividades empresariais;

- Construção de um sistema de informação que auxilie os gestores em todo o processo de gestão; e
- Desenvolver atividades consideradas regulamentares para atender as obrigações criadas pela legislação.

Por abordar diversas fases dentro de uma organização, a controladoria passou a exigir conhecimentos técnicos de diversas áreas, abandonando a função que antes lhe cabia apenas à contabilidade. A incorporação de novas funções relacionadas a outras áreas de conhecimento se tornaram essenciais para o desempenho das atividades dentro de uma empresa (Bianchi *et al.*, 2006)

Borinelli (2006) aponta algumas funções da controladoria nas fases do processo de gestão de uma organização, sendo elas apresentadas no Quadro 4:

FASE	FUNÇÃO DA CONTROLADORIA
Planejamento Estratégico	Processo de definições das escolhas estratégicas da organização, ou seja, seus grandes objetivos, ações e diretrizes, procuram identificar oportunidades e ameaças, assim como as potencialidades internas e as deficiências.
Planejamento Operacional	Possui perspectivas de curto prazo, referindo-se aos planos de cada uma das áreas e funções da organização, para ajudar a entidade a chegar aos seus objetivos.
Orçamento	Processo de especificar os recursos que serão consumidos para a realização dos planos, bem como os resultados que serão gerados.
Execução	Etapa em que as ações planejadas são implementadas. Os recursos são aplicados, e há o fornecimento de apoio informacional sobre o andamento da execução do plano.
Controle	Acompanha a execução do plano elaborado, para verificar se a organização está caminhando rumo à situação futura objetivada, de forma a garantir que o planejado aconteça de fato.
Medida Corretiva	Fase em que se identificam as possíveis necessidades corretivas a serem adotadas, avaliando o impacto das medidas propostas e monitorando a implementação das mesmas.
Avaliação de Desempenho	Corresponde a avaliação do desempenho realizado com relação ao esperado e planejado.

Quadro 4 - Funções da controladoria nas fases do processo de gestão

Fonte: Elaborado pela autora com dados de Borinelli (2006)

Percebe-se então, que a controladoria não é responsável pelas tomadas de decisões dentro de uma organização, mas sim “responsável pelo embasamento dos gestores, fornecendo-lhes informações adequadas e subsidiando-os para que as decisões por eles tomadas venham ao encontro do que a empresa espera,

possibilitando que todos trabalhem de acordo com os mesmos objetivos” (BIANCHI *et al.*, 2006).

2.3.1 Funções da Controladoria no Processo de Planejamento

Para uma organização ter continuidade é preciso que haja um planejamento de suas ações antecipadamente, analisando os possíveis riscos e avaliando as oportunidades de suas atividades.

Segundo Oliveira (2011, p.156):

Planejar é, antes de mais nada, decidir antecipadamente. De certa maneira, pode-se dizer que toda decisão é antecipada, no sentido de que sempre é tomada antes da ação. No entanto, o planejamento corresponde a uma série de decisões tomadas anteriormente ao momento da ação, correspondendo a um conjunto de decisões tomadas em um momento inicial para implementação posterior, considerando-se as incertezas em cada elemento da cadeia de alternativas a serem implementadas (Oliveira, 2011, p.156)

Desse modo, o planejamento possui a função de assegurar o sucesso organizacional, ao considerar todos os fatores relevantes antes do momento de sua implementação, assegurando que as decisões tomadas submetam-se a uma estratégia racional para o futuro da empresa (OLIVEIRA, 2011, p.157).

Para Borinelli (2006) o planejamento se divide em três grupos, sendo eles: planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional, tendo cada uma dessas subdivisões funções distintas da controladoria.

A fase do planejamento estratégico visa assegurar o cumprimento da missão da organização, gerando diretrizes estratégicas de caráter qualitativo, com a finalidade de orientar a etapa do planejamento operacional. Esses conjuntos de diretrizes estratégicas possuem o objetivo de inibir as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos da empresa (CATELLI *et al.*, 2011 p.138).

O planejamento tático e operacional, por outro lado, possuem perspectivas de mais curto prazo e referem-se aos planos de cada uma das áreas e funções da organização, buscando-se estabelecer o que cada uma pode fazer para melhorar a situação da entidade. É estabelecido nessa fase, ações e estrutura de recursos

necessários para alcançar os objetivos estratégicos da organização (BORINELLI, 2006).

Nesse contexto, Borinelli (2006) afirma que as principais funções da controladoria no processo do planejamento organizacional, podem ser compreendidas nas seguintes atividades:

- Participação ativa nas escolhas das diretrizes e definições de objetivos estratégicos, ou seja, tomar decisões juntamente com os gestores das demais funções organizacionais, sendo a coordenadora do processo;
- Coordenação do processo de construção, como um todo, dos planos em nível operacional;
- Auxílio das diversas unidades e funções organizacionais com informações e aconselhamentos de caráter operacional, econômico, financeiro e contábil; e
- Consolidação dos diversos planos das unidades e funções organizacionais em um planejamento global integrado e otimizado.

2.3.2 Funções da Controladoria no Processo de Execução

A execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem. Ocorre a produção de bens e serviços de acordo com o planejado. Nesta fase, os dados são coletados para fazer parte dos relatórios de controle na coluna que quantifica o que foi realizado (MORGAN; BENEDICTO, 2009)

Segundo Borinelli (2006) as atividades dessa fase são:

- Auxílio nas diversas unidades e funções organizacionais na aplicação dos recursos planejados;
- Suporte nas diversas unidades e funções organizacionais na implementação de projetos;
- Coordenação dos esforços dos gestores das diversas unidades e funções organizacionais na consecução dos seus respectivos objetivos e também dos objetivos da empresa como um todo; e

- Fornecimento de apoio informacional sobre o andamento da implementação dos planos.

2.3.3 Funções da Controladoria no Processo de Controle

A fase de controle corresponde à implementação de ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos (CATELLI *et al.*, 2001, p.146). Os autores ainda afirmam que, para o controle ser implementado com sucesso, eles devem abordar a empresa como um todo e precisam envolver as seguintes etapas:

- Prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- Reunir informações sobre o desempenho real;
- Comparar o desempenho real com o previsto; e
- Verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas consequências, quando possível.

Adicionalmente, Borinelli (2006) aponta as funções da controladoria que compreendem a etapa do processo de controle, podendo ser resumidas nas seguintes atividades:

- Geração de informações que compreendem eventos planejados e realizados, a fim de verificar o grau de aderência entre os planos e o real;
- Geração de relatórios que apontem os desvios em relação ao planejado;
- Interação com as demais funções e unidades organizacionais no sentido de identificar as causas dos desvios;
- Aplicação do controle de forma efetiva;
- Manter a eficácia do sistema de controle;
- Revisão periódica do sistema de controle; e
- Coordenação do processo de controle

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Conforme visto nos tópicos anteriores, as mudanças econômicas, políticas e sociais, trazem para a realidade das organizações, uma nova forma de estruturação, sejam elas com fins lucrativos ou não. O terceiro setor possui a missão de melhorar a existência social, preenchendo as lacunas deixadas pelo governo. Nesse contexto, de mudanças e dada à importância desse setor, o TS foi objeto de estudos em diferentes escopos no contexto nacional, incentivados a melhorar técnicas, identificar falhas e auxiliar na tomada de decisões, proporcionando uma ampla visão do que acontece nesse ambiente.

Confirmando esse ponto de vista, em seu estudo, Chagas *et al.*, (2011) identificou um aumento considerável nas publicações acadêmicas de pesquisas contábeis no Brasil, relacionadas ao TS, onde foram contatados 32 trabalhos no período de 2007 à 2009, enquanto Olak *et al.*, (2008) no ano de 2000 à 2009 identificou 38 publicações nessa área.

Em relação ao processo de gestão das organizações do TS, estudos foram realizados em diferentes escopos. Pace *et al.*, (2004) procuraram identificar quais categorias de indicadores de desempenho financeiros e não financeiros gerais são utilizados por ONGs. Imeton (2008) buscou destacar a contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do TS. Morgan e Benedicto (2009) avaliaram o conhecimento e aplicação de instrumentos de controladoria relacionados com o processo de gestão das OTSs. Gonçalves *et al.*, (2009) analisaram se o orçamento é utilizado como ferramenta de gestão financeira nas OTSs. Oliveira e Lima Júnior (2010) buscaram junto aos gestores das OTSs, verificar e identificar quais instrumentos de contabilidade são usados no processo de tomada de decisão. Oliveira *et al.*, (2011) buscaram constatar se as OTSs utilizam relatórios de controle no processo de gestão empresarial, executado pelo órgão controladoria. Lopes *et al.*, (2012) procuraram demonstrar como é realizado o controle de recursos financeiros recebidos pelas OTSs para suas atividades sociais. E, Ribeiro e Timóteo (2012) analisaram a contribuição do sistema de controles internos para a sustentabilidade econômica de uma OTS.

Pace *et al.*,(2004) após sua pesquisa, concluiu que a experiência da gestão das entidades privadas e públicas tem servido de forma inadequada para a gestão

do terceiro setor, isso se deve ao fato desse setor possuir características próprias diferentes das encontradas nos outros setores.

Uma das dificuldades encontradas por Pace *et al.*, (2004), Imeton (2008), Morgan e Benedicto (2009), Lopes *et al.*, (2012) e Ribeiro e Timóteo (2012) foi a falta de profissionalização e treinamento dos voluntários e funcionários que trabalham junto às organizações, limitando as entidades no que se refere a utilização de instrumentos contábeis e sistemas informatizados, por falta de conhecimento, o que acaba prejudicando o desempenho das organizações.

Adicionalmente Lopes *et al.*, (2012) e Ribeiro e Timóteo (2012), apontaram que as funções dentro das organizações pesquisadas não são segregadas, e que a ausência desse tipo de controle, pode influenciar diretamente na gestão dos recursos empregados e ser um possível motivo para a má ou ineficiente gestão dos recursos financeiros.

Nas organizações pesquisadas por Oliveira e Lima Júnior (2010), de modo geral o cumprimento da missão é vista como essencial para a existência das OTSs, porém, no trabalho de Gonçalves *et al.*, (2009) apenas 40% das organizações afirmaram possuir uma missão definida.

Os dados obtidos por Oliveira e Lima Júnior (2010) e Oliveira *et al.*, (2011) mostram que os gestores acreditam que os instrumentos da contabilidade podem melhorar o processo decisório. Adicionalmente, Imeton (2008) em seu trabalho mostrou que as OTSs pesquisadas apenas utilizam os demonstrativos da contabilidade quando é necessário tomar uma decisão, e que os relatórios mais utilizados são de natureza financeira, advindos de Balanços, DRE e balancete de verificações.

Em contrapartida, Lopes *et al.*, (2012) e Ribeiro e Timotéo (2012), verificaram que as OTSs não utilizam os relatórios contábeis para a tomada de decisão ou para fins de controle, pois alegam que os relatórios são atrasados e não demonstram a real situação da organização.

Um dos fatores relatados pelo estudo de Oliveira *et al.*, (2011), e Lopes *et al.*, (2012) para a não utilização desses relatórios para o acompanhamento da gestão é a ausência de documentos comprobatórios de gastos, deixando a contabilidade distorcida da realidade da organização.

Os estudos apresentados por Morgan e Benedicto (2009) e Oliveira *et al.*, (2010) mostram que as organizações se utilizam de instrumentos da controladoria,

sendo os principais: Contabilidade financeira, planejamento orçamentário, controles internos e avaliação global e setorial do resultado. Em contrapartida Ribeiro e Timóteo (2012), concluíram que o controle interno das OTSs são relatórios gerenciais - controle de caixa e contas a pagar – sendo feitos apenas planilhas com estimativas de gastos.

Oliveira e Lima Júnior (2010) mostraram que para os gestores das OTSs o planejamento é essencial para a busca de resultados positivos. Entretanto nos estudos de Morgan e Benedicto (2009), Gonçalves *et al.*, (2009) e Lopes *et al.*, (2012), 65% das OTSs se utilizam do planejamento estratégico, 60% possuem o planejamento estratégico por escrito e apenas 29% elaboram o planejamento orçamentário, de maneira consecutiva. O estudo realizado por Golçalvez (2009) mostra também que as OTSs apenas elaboram o orçamento, para preverem os gastos com seus projetos, porém, os gestores não utilizam o orçamento no processo de captação de recursos financeiros e muito menos na tomada de decisão.

Nos estudos de Morgan e Benedicto (2009) e Oliveira e Lima Júnior (2010), o sistema de informação de algumas OTSs não são completamente informatizados, o que dificultava a implementação da contabilidade.

No Quadro 5, apresenta-se a síntese dos estudos contemplados nesse tópico.

Autores	Região	Amostra	Principais Resultados do estudo
Pace <i>et al.</i> , (2004)	Brasil	648 OTSs	<p>Quanto maior a transparência das ações da OTS, maior o volume de doações.</p> <p>A gestão voltada para o público e privado são inadequados para o TS.</p> <p>Uma gestão baseada no passado, sem qualquer preocupação estratégica.</p> <p>Um desempenho superior das OTSs está diretamente ligado à qualificação de funcionários e voluntários.</p>
Imeton (2008)	Florianópolis – SC	7 colaboradores - Uma OTS	<p>Utilização do Orçamento como auxílio da gestão.</p> <p>A OTS apenas utiliza demonstrativos da contabilidade quando é para tomar alguma decisão.</p> <p>Principais demonstrativos da contabilidade: Balanços, DRE, Balancetes de Verificações.</p> <p>O nível de exigência pela contabilidade está diretamente ligado com o nível de profissionalização da OTS.</p>
Morgan e Benedicto (2009)	Região Metropolitana de Campinas –SP	20 OTSs	<p>O instrumento de controladoria mais utilizado em 75% das OTSs é a contabilidade financeira, planejamento orçamentário, controles internos e orçamento.</p> <p>65% se utilizam do planejamento estratégico.</p> <p>60% elaboram o orçamento, acompanham sua execução e tomam medidas corretivas.</p> <p>Na maioria das OTSs o sistema de informação não é totalmente informatizado.</p> <p>São utilizados indicadores de desempenho, porém mais voltados ao cumprimento da missão.</p> <p>As principais dificuldades para implementar a contabilidade são números de funcionários e voluntários especializados, recursos financeiros e ausência de sistema informatizado.</p> <p>Os gestores possuem conhecimento dos principais conceitos de controladoria.</p> <p>65% das OTSs não possuem o órgão controladoria, porém os líderes exercem essa função.</p> <p>O indicador de desempenho mais utilizado é o número de pessoas atendidas.</p>
Gonçalves <i>et al.</i> , (2009)	Semi-Árido da Paraíba –PB	9 OTSs	<p>A maioria das OTSs utilizam o orçamento apenas para prever os gastos dos seus projetos.</p> <p>40% das OTSs possuem uma missão definida.</p> <p>A prestação de conta ocorre mais pela obrigatoriedade de justificar o uso de seus recursos recebidos ao agente financiador.</p> <p>60% possuem um planejamento estratégico.</p>
Oliveira e Lima Júnior	Manaus - AM	30 gestores	<p>O cumprimento da missão é importante para todas as OTSs.</p> <p>A utilização de instrumentos da contabilidade colaboram para a tomada de decisões</p>

(2010)		- 3 OTSs	e é importante para a gestão. O planejamento é essencial para a busca de resultado final positivo. Indicadores de desempenho são essenciais para a tomada
Oliveira <i>et al.</i> , (2011)	Teófilo Otoni – MG	1 OTS	Controladoria é descentralizada. Não existe a produção de orçamento. Auditoria semestral externa. Instrumentos de controladoria mais utilizados: Contabilidade financeira, controles internos de custos, avaliação global e setorial do resultado e controle patrimonial. Não é utilizado o planejamento e controle orçamentário, porém acompanha metas estratégicas que auxiliam no controle econômico e financeiro da OTS. Ausência de documentos comprobatórios de gastos.
Lopes <i>et al.</i> , (2012)	Pernambuco -PE	7 OTSs	Não existe segregação de funções. Falta de funcionários capacitados para a manutenção de registros contábeis. 100% das OTSs fazem o fechamento contábil apenas para atender a legislação. 29% elaboram o planejamento orçamentário. Não utilizam os relatórios contábeis, pois as informações são atrasadas.
Ribeiro e Timóteo (2012)	Minas Gerais - MG	1 OTS	Não possui segregação de funções. Para a realização do controle de caixa e contas a pagar são realizadas planilhas com estimativas de gastos. Apenas utilizam a planilha de gastos para apresentar aos órgãos públicos quando solicitado. Falta de conhecimento e treinamento de funcionários e voluntários para a implementação de um sistema informatizado.

Quadro 5 - Síntese dos estudos relacionados à gestão do terceiro setor

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Os estudos apresentados mostram que a gestão dentro de uma organização do terceiro setor, em nível nacional, possuem algumas divergências, no tocante à atuação e percepções de seus gestores, devido a esse setor abranger uma área de atividades muito ampla. Mas em suma, convergem em relação às dificuldades de administrarem seus recursos escassos, em meio a um cenário cada vez mais competitivo, onde a preocupação em achar um modelo eficiente e eficaz que se adeque as necessidades de seus objetivos é constante.

Nesse sentido, essa pesquisa insere-se neste grupo de estudos, com o propósito de aumentar o campo de análise e discussões sobre o tema.

3. METODOLOGIA

Nesta seção estão elencados o (i) enquadramento metodológico; (ii) seleção da amostra; (iii) coleta de dados; (iv) análise dos dados; e (v) procedimentos para a revisão da literatura;

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O estudo, do ponto de vista dos objetivos, caracteriza-se como exploratório, de acordo com a definição de Gil (2002, p.41), por buscar maior familiaridade com o problema de pesquisa, com vista a torna-lo mais explícito. Nesse sentido, o estudo buscou informações a respeito da utilização e conhecimento dos instrumentos da controladoria no processo de gestão das organizações do terceiro setor.

Em relação à natureza do trabalho, o estudo caracteriza-se como prático *survey*, que segundo Gil (2002, p.50) consiste na interrogação direta das pessoas, a fim de conhecer com exatidão o seu comportamento. Com essa finalidade foi feita a coleta de dados de forma primária, buscando-se informações diretamente com os gestores das organizações pesquisadas.

A abordagem do problema de pesquisa é de caráter qualitativo, que segundo Moresi (2003):

Há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais da abordagem.

Para realizar a coleta dos dados, foi utilizado o instrumento de pesquisa questionário, que segundo Lakatos e Marconi (2010, p.184) é “constituído por uma série de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA

As organizações foram escolhidas de forma intencional, compreendendo as organizações do terceiro Setor, cadastradas junto à Secretária de Ação Social da cidade de Pato Branco-PR. O relatório emitido possuía inicialmente 31 organizações, porém, verificou-se que destas, 6 organização tinham encerrado suas atividades e 3 passaram a pertencer ao setor público. Dessa forma, foram enviados os questionários de pesquisa para 22 OTSs, onde se obteve um retorno de 16 (72,73%), configurando-se na amostra desse estudo.

3.3 COLETA DE DADOS

A coleta dos dados se deu por meio da aplicação de um questionário elaborado pelos autores Morgan e Benedicto (2009), sendo feito apenas algumas alterações em relação a valores.

O questionário está dividido em 3 partes; (i) Identificação da organização e do respondente; (ii) Instrumentos e avaliação da controladoria utilizados nas OTSs e (iii) Dificuldades encontradas ao implementar instrumentos de controladoria. Ao todo foram feitas vinte e uma perguntas abertas e fechadas, do tipo “assinale a alternativa” e uma com um quadro do tipo “grau de concordância”.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Após o prazo de entrega e recebimento dos questionários, foi feita a análise dos dados para chegar às conclusões que responderam ao problema de pesquisa. Codificaram-se então os dados em quatro grupos: 1 – Perfil dos respondentes e da organização, objetivando identificar as características dos respondentes e das organizações; 2 – Percepções dos gestores, verificando os conceitos que os respondentes possuíam em relação a uma boa gestão e a

controladoria; 3 - Instrumentos da controladoria, para identificar quais instrumentos são mais utilizados pelas OTSs e 4 – implementação da controladoria, com o propósito de identificar as principais dificuldades encontradas na etapa da gestão dessas organizações.

Para organizar e sumarizar os dados utilizou-se a descrição tabular. Lakatos e Marconi (2010, p.150) afirmam que a “tabulação é à disposição dos dados em tabelas, possibilitando maior facilidade na verificação das inter-relações entre eles”. Desse modo, foi realizada a tabulação dos dados com o auxílio do *software* Excel, transformando os dados em tabelas e gráficos medindo a frequência das respostas.

3.5 PROCEDIMENTOS PARA REVISÃO DA LITERATURA

Segundo Gil (2002, p. 44) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Dessa forma, Iniciou-se o processo de revisão da literatura, utilizando o recurso de busca *Google Acadêmico*, por meio dos eixos de pesquisa, (i) terceiro setor e (ii) Controladoria, foram encontrados 5.790 (cinco mil setecentos e noventa) resultados delimitados por ano de publicação (não superiores há 10 anos) destes, foram utilizados os 300 primeiros, conforme relevância.

Posteriormente, os artigos da amostra foram filtrados pelo critério de publicação em congressos ou periódicos, de tal forma que apenas 15 artigos atenderam ao critério estabelecido. O quarto método de seleção utilizado consistiu na leitura dos resumos, restando um saldo remanescente de 8 artigos, assim não fez-se necessário o uso do critério de quantidade de citações. Adicionalmente, no decorrer do estudo, foram acrescentados ao portfólio, conforme a necessidade, artigos considerados relevantes ao tema de pesquisa, tendo como base as referências dos artigos encontrado nesta busca.

Nesse contexto, de forma resumida, a pesquisa bibliográfica compreendeu as seguintes fases: a leitura, seleção e organização de assuntos de interesse para o trabalho.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo tem como objetivo apresentar os dados a respeito do questionário, identificar as características das organizações pesquisadas e fazer a análise e discussão dos resultados.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES E DAS ORGANIZAÇÕES

Em relação à qualificação dos respondentes, observa-se nas Tabelas 1 e 2 que 75% ocupam cargos hierarquicamente superiores e que 75% apresentam uma maior experiência dentro da organização. Esses dados tornam o questionário mais confiável.

Tabela 1 - Cargo do respondente

	Frequência	%
Administrador	6	37,5
Diretor	4	25,0
Contador	2	12,5
Presidente	2	12,5
Secretária administrativa	1	6,25
Tesoureiro	1	6,25
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Tabela 2 - Tempo de atuação do respondente na OTS

	Frequência	%
Menos de 2 anos	4	25,0
De 2 a 6 anos	6	37,5
De 7 a 12 anos	4	25,0
Mais de 12 Anos	2	12,5
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Na Tabela 3 apresentam-se as atividades exercidas pelas OTSs pesquisadas.

Tabela 3 - Atividade principal exercida pela OTS

	Frequência	%
Serviços Sociais	8	50,0
Educação e Pesquisa	4	25,0
Saúde	2	13,0
Organização Religiosa	1	6,0
Cultura e recreação	1	6,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforma visto na Tabela 3, metade das organizações pesquisadas tem como atividade principal a prestação de serviços sociais como asilos, abrigos, amparo aos dependentes químicos, auxílio as crianças e aos adolescentes, entre outros. A segunda atividade mais citada foi a da área educacional, representada por quatro organizações. Duas organizações classificaram-se como da área da saúde, prestando serviços sem finalidade de lucro, como o combate ao câncer. Uma organização se define como apoio religioso e outra é da área de cultura e recreação.

No tocante ao tempo de vida dessas organizações, 69% da amostra pesquisada possuem mais de 11 anos de atuação, e 31% atuam a menos de 10 anos, conforme a Tabela 4:

Tabela 4 - Tempo de atuação da OTS

	Frequência	%
Menos de 2 anos	1	6,0
De 2 a 10 anos	4	25,0
De 11 a 20 anos	7	44,0
De 21 a 30 anos	3	19,0
Mais de 30 anos	1	6,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme mostra a Tabela 5, 31,25% das organizações pesquisadas arrecadaram menos de R\$ 50.000,00 em 2013. De R\$ 50.000,00 a R\$ 200.000,00 foram movimentados por 43,75% das OTSs. De R\$ 200.000,00 a R\$ 360.000,00

por 12,5% e mais de R\$ 360.000,00 em 2013 foram movimentados por 12,5% das organizações.

Tabela 5 - Receita orçamentária de 2013

	Frequência	%
Menos de R\$ 50.000,00	5	31,25
De R\$ 50.000,00 a R\$ 100.000,00	2	12,5
De R\$100.000,00 a R\$ 200.000,00	5	31,25
De R\$ 200.000,00 a R\$ 360.000,00	2	12,5
Mais de R\$ 360.000,00	2	12,5
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Na tabela 6 apresenta-se o número de colaboradores que atuam nas organizações pesquisadas

Tabela 6 - Número de colaboradores da OTS

Organização	Nº de funcionários	Nº de voluntários
A	0	3
B	0	5
C	16	10
D	12	0
E	13	40
F	1	35
G	67	2
H	1	34
I	0	10
J	3	15
K	16	57
L	4	15
M	20	0
N	0	15
O	1	8
P	0	2
Total	154	251
Média	9,63	15,69
Mediana	2	10

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

. Observa-se na Tabela 6, que das 16 OTSs pesquisadas há um total de 154 funcionários e 251 voluntários. Os voluntários representam aproximadamente 62% do total de colaboradores. Os resultados se assemelham com os encontrados

por Leal e Famá (2007) que dizem que em relação aos recursos humanos, a maioria das OTSs compõe-se de voluntários e uma pequena parcela de contratados. Adicionalmente, Lopes *et al.*, (2012) em sua pesquisa concluíram que do total de colaboradores das OTSs, 80% eram voluntários.

4.2 PERCEPÇÕES DOS GESTORES QUANTO A GESTÃO E CONTROLADORIA

Neste tópico buscou-se verificar as percepções e o conhecimento dos gestores das OTSs pesquisadas em relação aos principais conceitos de modelos de gestão e alguns instrumentos da controladoria que podem levar ao sucesso organizacional. Para isso, foi utilizada a escala *Likert*, medindo o nível de concordância dos gestores com alguns conceitos de gestão e controladoria, através das seguintes opções: 1-Discordo totalmente; 2-Discordo; 3-Concordo; e 4-Concordo totalmente.

Na Tabela 7, observa-se que 94% dos gestores concordam totalmente e 6% concordam que uma organização deve ter uma missão.

Tabela 7 – Percepção dos gestores quanto à importância de se ter uma missão

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0
Discordo	0	0
Concordo	1	6,0
Concordo totalmente	15	94,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Os dados da Tabela 6, corroboram com o estudo de Oliveira e Lima Júnior (2010) que verificaram que o cumprimento da missão é algo importante na visão geral dos gestores das OTSs. Desse modo, para Pereira (2001, p.51) “a missão da empresa, que se refere à razão de sua existência, caracteriza-se como o elemento que orienta e integra suas partes (subsistemas), constituindo-se num objetivo permanente e fundamental para sua atuação”.

Um modelo de gestão eficaz é voltado para a eficácia organizacional (MORGAN; BENEDICTO, 2009), todas as organizações pesquisadas concordam com essa ideia, conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Percepção dos gestores quanto a um modelo de gestão eficaz

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0
Discordo	0	0
Concordo	10	62,5
Concordo totalmente	6	37,5
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Apesar de não terem como finalidade o lucro, as OTSs necessitam de *superávit* para manterem suas atividades. Observa-se na Tabela 9, que diante da afirmação de que as entidades sem fins lucrativos não necessitam de *superávit*, 50% discordam totalmente, 25% discordam e 25% acreditam nesta afirmação.

Tabela 9 – Percepção dos gestores quanto a não necessidade de *superávit*

	Frequência	%
Discordo totalmente	8	50,0
Discordo	4	25,0
Concordo	2	12,5
Concordo totalmente	2	12,5
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Na visão de Borinelli (2006), o planejamento analisa, avalia e escolhe alternativas de ações futuras da organização, a fim de alcançar um futuro objetivado, sempre se baseando naquilo que aconteceu, está acontecendo e no que pode vir a acontecer, ou seja, é uma forma “de se decidir hoje o que se fará amanhã”. Nesse contexto, apresenta-se na Tabela 10, a percepção dos gestores quanto à elaboração do planejamento.

Tabela 10 – Percepção dos gestores quanto à elaboração do planejamento

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0
Discordo	0	0
Concordo	0	0
Concordo totalmente	16	100,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme visto na Tabela 10, todos os gestores responderam que concordam totalmente com a afirmação de que a organização deve se utilizar do planejamento, conforme demonstrado na Tabela 10. Esse resultado converge com os encontrados no estudo de Oliveira e Lima Júnior (2010) em que na percepção dos gestores das OTSs pesquisadas, o planejamento é essencial para a busca de resultado positivo.

As decisões devem ser tomadas pela intuição ou baseadas em um sistema de informação? Conforme a Tabela 11, 68,75% das organizações discordam de que as decisões devem ser tomadas pela intuição. Em contrapartida, observa-se na Tabela 12, que 87,5% das OTSs concordam que o sistema de informação é quem deve dar suporte para a tomada de decisões.

Riccio (1989, p. 14 *apud* Imeton, 2008) conceitua sistema de informação como “[...] um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com o seu produto, permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais”.

Tabela 11 – Percepção dos gestores quanto à tomada de decisão baseada pela intuição

	Frequência	%
Discordo totalmente	8	50,0
Discordo	3	18,75
Concordo	3	18,75
Concordo totalmente	2	12,5
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Tabela 12 – Percepção dos gestores quanto à utilização do sistema de informação para a tomada de decisão

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0
Discordo	2	12,5
Concordo	6	37,5
Concordo totalmente	8	50,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Frente aos dados analisados das Tabelas 11 e 12, fica claro que a maioria dos gestores das OTSs acreditam que para se ter informações mais fidedignas, tornando a tomada de decisão mais adequada, elas devem advir de um sistema preciso, empírico e não apenas baseadas na intuição.

A transparência das atividades das OTSs se mostra importante, com base no crescente interesse dos doadores e voluntários em monitorar os mecanismos internos de gestão que asseguram que os recursos foram bem aplicados pelos gestores (LEAL; FAMÁ, 2007). Os autores ainda afirmam que:

O processo de seleção da organização que receberá recursos indica a preocupação do doador quanto à sua utilização e à maximização dos resultados. Isso torna essencial para as OTSs sem fins lucrativos desenvolverem e mostrar quais e quão efetivos são seus mecanismos de controle para manter os gestores dentro dos limites aceitáveis de discricionariedade.

Sendo assim, para todas as OTSs pesquisadas, a prestação de contas precisa ser um relatório aberto a todos os interessados, conforme Tabela 13.

Tabela 13 – Percepção dos gestores quanto à divulgação dos relatórios

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0
Discordo	0	0
Concordo	3	19,0
Concordo totalmente	13	81,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Bianchi *et al.*, (2006) afirmam que a utilização de controles internos permite melhor comparação dos resultados alcançados durante o processo de gestão, representando assim o controle das operações da organização. Diante desta

afirmação, é preciso criar rotinas que assegurem alta confiabilidade às operações. Todas as OTSs pesquisadas discordam da afirmação de que o controle interno não é necessário, conforme Tabela 14.

Tabela 14 – Percepção dos gestores quanto à não necessidade de controles interno

	Frequência	%
Discordo totalmente	9	56,0
Discordo	7	44,0
Concordo	0	0
Concordo totalmente	0	0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Segundo Hudson (1999 *apud* Morgan e Benedicto, 2009), é crescente a necessidade das OTSs criarem sistemas de monitoramento do desempenho estratégico. Os financiadores querem evidências dos resultados. Os conselhos querem saber se os objetivos estão sendo alcançados. Os gestores precisam de informações para aplicar ações corretivas. Conforme Tabela 15, 88% das OTSs discordam da afirmação de que avaliar o desempenho não é importante.

Tabela 15 – Percepção dos gestores quanto à não avaliação do desempenho

	Frequência	%
Discordo totalmente	7	44,0
Discordo	7	44,0
Concordo	1	6,0
Concordo totalmente	1	6,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Analisando a Tabela 16, verifica-se que 56% das OTSs discordam totalmente e 38% discordam da afirmação de que a gestão do TS não pode se preocupar com o controle orçamentário.

Entre as principais funções administrativas estão o planejamento, execução e controle. Uma das ferramentas mais importantes desse processo é o orçamento. Borinelli (2006):

Processo organizacional de quantificação detalhada, dos planos empresariais, em termos de recursos a serem consumidos e produzidos, na forma de custos, despesas, receitas, resultados e investimentos, para ser utilizado como direcionador das atividades dos membros da organização e, posteriormente, como elemento de controle (Borinelli, 2006)

Um dos objetivos do orçamento é demonstrar de forma quantitativa o resultado do que foi planejado. Outro é o controle orçamentário, em que o desempenho realizado é comparado com as metas definidas no planejamento (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

Tabela 16 – Percepção dos gestores quanto à não preocupação com o controle orçamentário

	Frequência	%
Discordo totalmente	9	56,0
Discordo	6	38,0
Concordo	1	6,0
Concordo totalmente	0	0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Demonstrado na Tabela 17, para 94% das OTSs pesquisadas, a utilização dos instrumentos de controladoria pode contribuir para a melhoria do desempenho das organizações. Borinelli (2006) diz que a controladoria deve coordenar esforços para que, por meio de seus instrumentos, seja assegurada a eficácia e a otimização dos resultados econômico das organização.

Tabela 17 – Percepção dos gestores quanto à contribuição da controladoria na avaliação de desempenho

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0
Discordo	1	6,0
Concordo	10	63,0
Concordo totalmente	5	31,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Percebe-se neste tópico sobre a gestão e controladoria que os gestores das OTSs pesquisadas possuem conhecimento dos principais conceitos abordados

no questionário deste trabalho. O Gráfico 1, apresenta a porcentagem da amostra que afirmaram possuir conhecimento da controladoria.

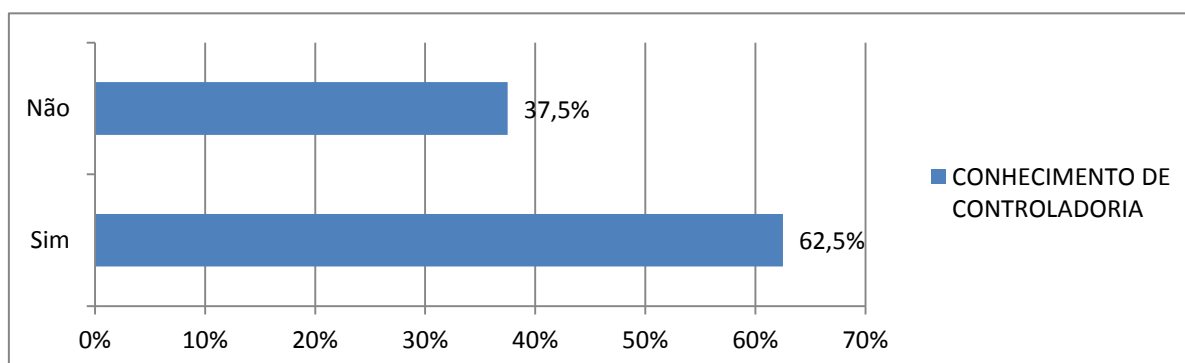


Gráfico 1 - Conhecimento dos gestores a respeito da controladoria

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme demonstrado no Gráfico 1, 62,5% dos gestores responderam conhecer os instrumentos de controladoria.

De forma geral, também afirmaram conhecer a importância da maioria dos instrumentos da controladoria citados, como: Planejamento, sistema de informações para dar suporte à tomada de decisões, controles internos, orçamento e avaliação de desempenho. Os resultados dessa pesquisa, convergem com os dos autores Morgan e Benedicto (2009) que ao pesquisarem o conhecimento dos gestores de 20 OTSs a respeito da controladoria, concluíram que 80% conhecem seus instrumentos e a importância desses, na gestão de uma organização.

4.3 GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Com a finalidade de descobrir quais instrumentos de controladoria são mais utilizados nas OTSs de Pato Branco-PR, foram expostas várias alternativas para que o respondente assinalasse as mais praticadas na organização. A última alternativa era aberta, de modo que o respondente pudesse descrever um instrumento que não constasse na lista.

Para facilitar a análise da Tabela 18, as respostas foram divididas em três grupos: 1- Alta utilização; 2- Média utilização; e 3-Baixa utilização.

Tabela 18 - Instrumentos de controladoria utilizados pela OTS

	Frequência	%
1 - Alta utilização		
Contabilidade Financeira	15	94
Planejamento Estratégico	14	88
Planejamento Orçamentário	12	75
2 - Média utilização		
Controle Patrimonial	11	69
Controles Internos	11	69
Controle Orçamentário	10	63
Acompanhamento de metas estratégicas	10	63
Gestão de Custos	9	56
Tomada de Decisão baseado no S.I	8	50
3 - Baixa utilização		
Avaliação global do resultado	5	31
Cálculo de indicadores de desempenho não financeiros	1	6
Contratação de Auditoria independente	1	6
Avaliação Setorial do resultado	1	6
Outras	0	0

Obs: Total da Amostra 16 ; Questão de Múltipla escolha

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A porcentagem de respostas para cada grupo foi definida como: mais de 70%; de 40% a 69% e menos de 39% respectivamente.

Como pode ser observado na Tabela 18, os instrumentos que compõem o grupo 1 são, Contabilidade financeira, Planejamento estratégico e Planejamento orçamentário. No grupo 2, encontram-se: Controle patrimonial, Controles internos, controle orçamentário, acompanhamento de metas estratégicas, gestão de custos e Tomada de decisões baseada no sistema de informação. No grupo 3 estão inclusos: Avaliação global do resultado, Cálculo de indicadores de desempenho não financeiros, contratação de auditoria independente e avaliação setorial do resultado.

Os resultados apontados na Tabela 18 são similares aos estudos anteriores, ao demonstrarem que os instrumentos mais utilizados pelas OTSs são a contabilidade financeira e planejamento orçamentário. Divergem, porém, ao acrescentarem como instrumentos mais utilizados o controle interno, controle orçamentário (MORGAN; BENEDICTO, 2009) e avaliação global e setorial do resultado (OLIVEIRA *et al.*, 2011).

Em organizações com menor estrutura hierárquica ocorre, muitas vezes, o acúmulo de funções, podendo encontrar as atribuições da controladoria divididas entre as áreas existentes, diferente das organizações de maior porte que possuem

em seu organograma uma área específica denominada controladoria (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

Nesse contexto, conforme exemplificado no Gráfico 2, além das OTSs pesquisadas utilizarem instrumentos de controladoria, 56% destas afirmaram possuir o órgão controladoria.

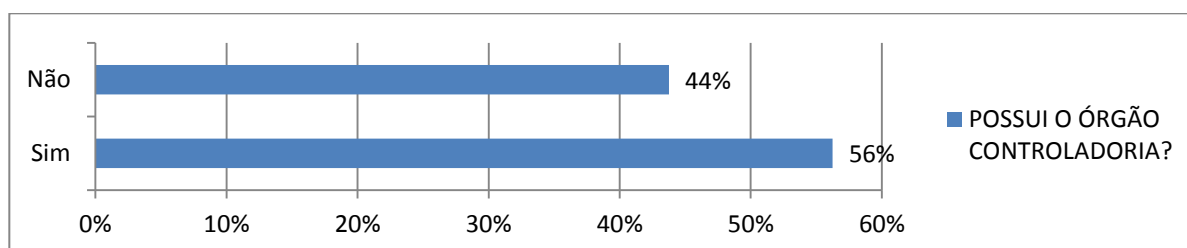


Gráfico 2 - Órgão controladoria
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Adicionalmente, na Tabela 19 percebe-se que na maioria dos casos, quem exerce a função de *controller* nessas organizações são os líderes, seguido dos administradores financeiros com 25% de respostas.

Tabela 19 – Quem exerce as funções de Controller na OTS

Cargo	Frequência	%
Liderança	10	63,0
Administrador Financeiro	4	25,0
Contador	1	6,0
Não Informado	1	6,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Comparados aos estudos anteriores, os dados apontados no Gráfico 2, mostram que as organizações vêm trazendo cada vez mais para a sua realidade o órgão controladoria, antes 65% das OTSs não possuem esse setor, porém suas atividades eram exercidas pela liderança (MORGAN; BENEDICTO, 2009). De maneira complementar Oliveira *et al.*, (2011) mostrou que a controladoria nas OTSs foi identificada como descentralizada.

Conforme demonstrado na Tabela 10, todos os gestores afirmaram que as OTSs devem utilizar-se do planejamento em sua gestão, em seguida 88% das

organizações pesquisadas responderam que empregam o planejamento estratégico (Tabela 18), porém como pode ser observado no Gráfico 3, verifica-se que 69% possuem o planejamento estratégico por escrito.

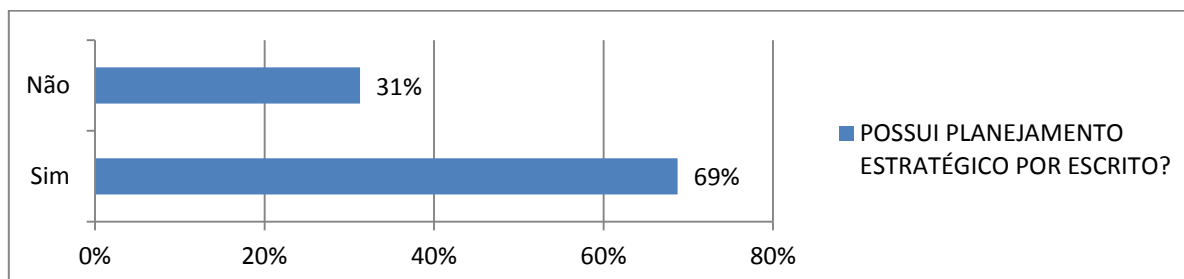


Gráfico 3 – Utilização do planejamento estratégico por escrito pela OTS

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Os resultados acima possuem semelhanças com os encontrados por Morgan e Benedicto (2009) e Gonçalves (2009) onde encontraram nas OTSs 65% e 60% respectivamente de utilização do planejamento estratégico. Diverge, porém com o estudo realizado por Pace *et al.*, (2004) que afirmou que as OTSs por realizarem uma gestão baseada no passado, não possuíam nenhuma preocupação com a estratégia.

Quanto ao orçamento, 94% das organizações pesquisadas concordaram que as OTSs devem se preocupar com o controle orçamentário (Tabela 16). Dos respondentes 75% se utilizam do planejamento orçamentário e 65% do controle orçamentário, conforme visto na Tabela 18. Verifica-se na Tabela 20, que 56% dos entrevistados elaboram o orçamento, acompanham a sua execução e tomam medidas corretivas.

Tabela 20 – Utilização e acompanhamento do orçamento

	Frequência	%
Não elabora	4	25,0
Elabora	1	6,0
Elabora e acompanha sua execução	2	13,0
Elabora, acompanha sua execução e toma medidas corretivas	9	56,0
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Os resultados apresentados na Tabela 20 diferem dos encontrados nos estudos anteriores, onde apresenta-se que as OTSs não se utilizam do orçamento, nem do planejamento orçamentário (OLIVEIRA *et al.*, 2011). Adicionalmente, Lopes *et al.*, (2012) em seu estudo, analisou que apenas 29% das OTSs elaboram o planejamento orçamentário.

Em contrapartida, de maneira ampla, fica evidente que as OTSs de Pato Branco-PR conhecem e utilizam-se da ferramenta de controle do orçamento. Apenas 25% não a executam (Tabela 20).

A contabilidade financeira é o instrumento mais utilizado, sendo demonstrado na Tabela 18 por um percentual de 94% de utilização. Para investigar quais os relatórios mais elaborados, os respondentes assinalaram dentre algumas opções os mais utilizados. Conforme a Tabela 21, constata-se que 94% das organizações pesquisadas elaboram o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício. O livro caixa é o 3º relatório mais elaborado, sendo utilizado por 75% das organizações. A pesquisa mostra ainda que a demonstração de origem e aplicação dos recursos, notas explicativas, demonstrações da mutação do patrimônio social e demonstração do fluxo de caixa, são representadas cada uma por 69% de utilização. Apenas metade das OTSs elaboram o Balanço Social, relatórios considerado importante para o terceiro setor.

Tabela 21 - Elaboração de relatórios

	Frequência	%
Balanço Patrimonial	15	94
Demonstração do Resultado do Exercício	15	94
Livro Caixa	12	75
Demonstração de Origem e Aplicação dos Recursos	11	69
Notas explicativas	11	69
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	11	69
Demonstração do Fluxo de Caixa	11	69
Relatórios de Atividades	9	56
Balanço Social	8	50
Parecer Auditoria Independente	0	0
Outros	0	0

Obs: Total da Amostra 16 ; Questão de Múltipla escolha

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Dada à importância da transparência das atividades do TS, todas as organizações pesquisadas afirmaram ser importante que a prestação de contas

seja de conhecimento do público em geral (Tabela 13). Em função disso, o Gráfico 4, mostra que 94% das organizações responderam que os relatórios elaborados por elas são disponibilizados a todos os interessados

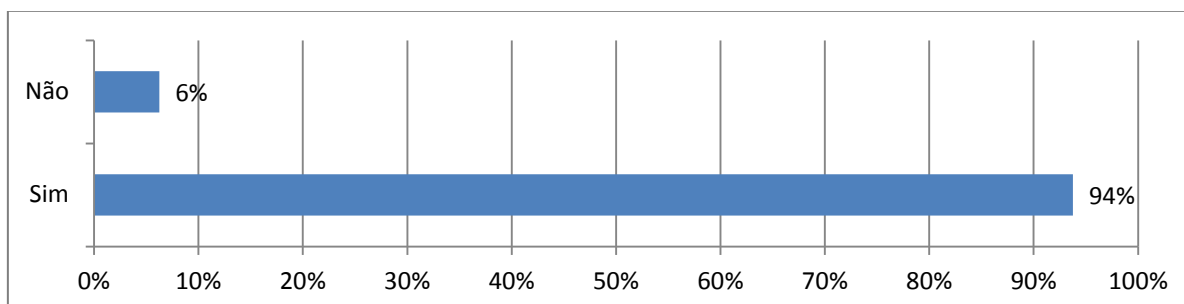


Gráfico 4 - Conhecimento público dos relatórios
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Quanto ao sistema de informação, 87,5% concordam que ele deve dar suporte para a tomada de decisões (Tabela 12), apenas 31,25% dos respondentes afirmaram que as decisões devem ser baseadas na intuição (Tabela 11). Das 16 OTSs pesquisadas metade tomam decisões baseando-se no Sistema de informação gerencial, conforme visto na Tabela 18.

Dessa forma, conforme o Gráfico 5, a maioria das organizações estudadas afirmam que possuem as informações necessárias para a tomada de decisão.

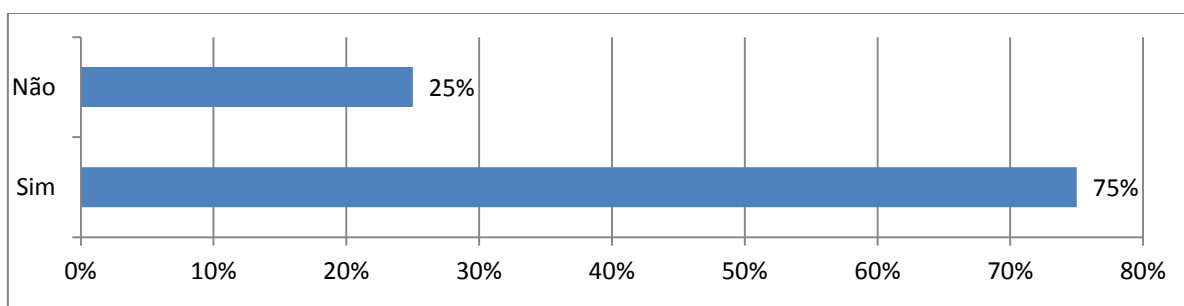


Gráfico 5 - Informações para decisão
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Convergindo com os dados, estudos anteriores mostram que o sistema de informações gerenciais (SIG) é precário, baseado em procedimentos empíricos, explicados por modelos práticos de gestão (OLIVERA, LIMA JÚNIOR, 2010).

Oliveira *et al.*, (2013 p. 55) apresentam o significado de SIG como: “o processo de transformação de dados em informações, que são utilizadas na estrutura decisória da empresa como ferramenta que possibilita a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados”. Os autores ainda afirmam que para que todas as informações de uma empresa fossem processadas de maneira rápida, integrada e precisa, foram criados os *softwares* de gestão empresarial, tornando assim a informação a principal base para a tomada de decisões, devido a sua maior confiabilidade. Porém, observa-se no Gráfico 6 que 44% das organizações não possuem o sistema informatizado, o que implica em obtenção de informações para a tomada de decisões lentas e imprecisas.

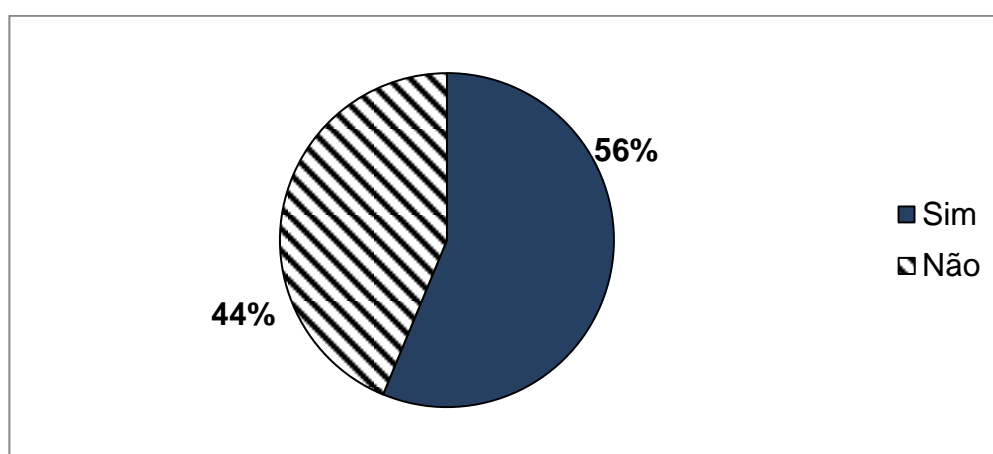


Gráfico 6 - Sistema Informatizado
Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Nota-se que as OTSs além de conhecerem o SIG, também se utilizam dele para a tomada de decisões. Como visto na Tabela 18, as informações mais utilizadas são as derivadas da contabilidade financeira, porém, nem todas as organizações possuem o sistema informatizado. Resultados semelhantes aos encontrados por Morgan e Benedicto (2009).

As Organizações necessitam avaliar o seu desempenho constantemente, além disso, essas avaliações devem ser corretas, baseadas em informações que espelhem fielmente a realidade organizacional (PEREIRA, 2011, p. 216), adicionalmente, conforme verificado na Tabela 15, 88% das organizações pesquisadas concordaram com a afirmativa do autor.

Nesse contexto, para verificar quais são os indicadores de desempenho mais utilizados pelas OTSs de Pato Branco-PR, foi preparado uma lista com alguns indicadores, em que o respondente assinalava os mais utilizados, tendo ainda a opção de “outros” deixando a possibilidade para descreverem um novo que não constasse na lista, conforme Tabela 22.

Tabela 22 - Indicadores de desempenho

	Frequência	%
Número de pessoas atendidas	11	69
Imagem da OTS junto à comunidade	10	63
% de satisfação no atendimento	9	56
% da demanda atendida	7	44
Impacto social dos projetos	6	38
Recursos humanos necessários x Quantidade de Funcionários e Voluntários	6	38
Resultado Financeiro	5	31
% de doações na receita total	5	31
% de metas alcançadas	5	31
Materiais necessários x Materiais obtidos	4	25
Custo médio do atendimento	3	19
Utilização média diária da capacidade instalada	1	6
Não utiliza	1	6
Outros	0	0

Obs: Total da Amostra 16 ; Questão de Múltipla escolha

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Pode-se verificar na Tabela 22, que os indicadores de desempenho mais utilizados são: Número de pessoas atendidas, imagem da OTS junto à comunidade e % das metas alcançadas.

Através desses dados percebe-se que há uma grande preocupação entre as OTSs em cumprir a missão desse setor, que é atender as pessoas necessitadas, ficando em segundo plano a avaliação de desempenho econômico da organização.

Em função disso, estudos apontam a necessidade desse setor em desenvolver índices que auxiliem as OTSs a medirem o quanto estão agregando de valor à sociedade (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

Com o propósito de identificar as principais dificuldades encontradas na hora de implementar instrumentos da contabilidade e por consequência da controladoria, foi feita uma pergunta aberta, para que os respondentes dessem sua opinião.

Os fatores mais citados entre as OTSs pesquisadas foram, à falta de profissionais (contratados e voluntários) capacitados para atuar nessa área e falta de interesse por parte da liderança. Outros fatores que apareceram com menos frequência foram: Recursos financeiros escassos e sistema informatizado. Duas OTSs responderam que não há nenhuma dificuldade em implementar instrumentos da contabilidade e controladoria.

Esses dados reforçam os estudos anteriores, onde o resultado das dificuldades enfrentadas pelas OTSs, no momento de por em prática instrumentos relacionados à contabilidade e controladoria são: Falta de treinamento e conhecimento de funcionários (MORGAN; BENEDICTO, 2009, RIBEIRO; TIMOTEO, 2012) e ausência de recursos financeiros para a manutenção adequada dos registros contábeis (LOPES *et al.*, 2012).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um cenário mundial, de mudanças econômicas, políticas e sociais, onde a competição no mercado é essencial para manter as organizações em continuidade, há uma necessidade de uma nova forma de estruturação da gestão das OTSs, estas que possuem a missão de melhorar a existência social, preenchendo as lacunas deixadas pelo governo.

O terceiro setor possui características próprias, diferenciando-o das demais organizações empresariais e governamentais, sendo a área de atuação desse setor ampla e diversificada, com necessidades ilimitadas e recursos escassos, estes geralmente provenientes de doações e parcerias.

Nesse contexto, apresenta-se a necessidade de gerir tais recursos de forma eficiente e eficaz, garantindo por meio do *superávit* a sobrevivência da organização, já que a forma como as OTSs elaboram e conduzem suas atividades, e principalmente como seus recursos são aplicados, reflete significativamente em seu resultado.

Essas organizações não devem utilizar-se apenas da intuição e bom senso na hora de tomar decisões, mas sim de princípios técnicos administrativos. Desse modo, acredita-se que a controladoria pode ser um instrumento de gestão para as OTSs, contribuindo com o planejamento, execução e controle de suas atividades, facilitando a tomada de decisões.

A proposta da pesquisa, que teve como objetivo verificar a percepção dos gestores em relação à utilização e importância dos instrumentos da controladoria, bem como identificar quais instrumentos da controladoria as organizações do terceiro setor da cidade de Pato Branco se utilizavam, foi atingida.

Em um primeiro momento, contatou-se que os gestores das OTSs pesquisadas possuem conhecimento sobre a importância da controladoria no processo de gestão dessas entidades, e que estes conhecem alguns instrumentos da controladoria como: Planejamento estratégico e orçamentário, Sistema de informações para dar suporte à tomada de decisão, controles internos, indicadores de desempenho, entre outros.

Todavia, apenas o conhecimento dos instrumentos da controladoria, não é suficiente, é preciso que eles sejam implementados dentro da organização para

produzir uma gestão eficiente e eficaz. Corroborando esse ponto de vista, os resultados da pesquisa identificam, que a maioria das OTSs pesquisadas, além de possuírem gestores que reconhecem a importância da controladoria, também fazem uso desses instrumentos de maneira efetiva.

Nesse contexto, os resultados apontam que mais da metade das OTSs de Pato Branco, possuem o órgão controladoria, e as que informaram não possuir, suas atividades estão distribuídas entre as diversas áreas da organização. Verificou-se que quem exerce as funções de *controller* é a própria liderança e que o instrumento de controladoria mais utilizado entre as OTSs é a contabilidade financeira. Adicionalmente, O planejamento e o orçamento são utilizados por 88% e 75% da amostra, respectivamente.

Os dados obtidos mostram que é necessário desenvolver indicadores de desempenho voltados aos valores econômicos, já que os itens mais citados para avaliar se a atividade da organização está sendo satisfatória, foram o número de pessoas atendidas e a imagem das OTSs perante a sociedade.

De forma geral, pode-se concluir que as OTSs, da cidade de Pato Branco, estão caminhando para o sucesso organizacional, trazendo cada vez mais para a realidade desse Setor, instrumentos de gestão que podem levar a otimização dos resultados, porém, a carência de um modelo de gestão específico para esse Setor que, como dito anteriormente, possui características específicas, torna o processo mais lento. Adicionalmente, percebe-se através da pesquisa que não basta apenas o gestor da organização possuir conhecimentos a respeito da importância de uma boa gestão, deve haver uma sincronização entre todos, incluindo funcionários e voluntários. Um dado importante da pesquisa, que contribui com essa análise, é a dificuldade encontrada na hora de implementar e utilizar instrumentos da controladoria, sendo justificado pela falta de colaboradores capacitados.

Os resultados apresentados devem ser entendidos dentro de limitações inerentes à pesquisa. Sob a perspectiva da autora os limitadores foram:

- Pequena quantidade de OTSs inseridas na amostra, dessa forma inibe-se a generalização da análise para todas as OTSs de Pato Branco-PR
- Demora do retorno dos questionários e certo receio dos respondentes em expressar as opiniões quanto ao item “dificuldades

na hora de implementar instrumentos da contabilidade e controladoria”.

Finalmente, para trabalhos futuros semelhantes, sugere-se ampliar o número da amostra, delimitar a amostra por atividade das OTSs ou por instrumentos de controladoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro B. de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.343-355.

BARBOSA, Ieda Maria da S. P. terceiro setor: sociedade civil em ação. **Revista eletrônica UNG**. Guarulhos, v. 5, n. 1, p.5-12, 2011. Disponível em: <<http://revistas.ung.br/index.php/3setor/article/viewFile/1253/1043>>. Acesso em: 09 Maio 2014.

BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary G.; GIONGO, Juliano. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto**. Porto Alegre, v. 6, n. 10 ,p.69-92, jul./dez. 2006.

BORINELLI, Márcio L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006, 341f. Tese (Doutorado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos A.; VASCONCELOS, Marco T. de C. In: CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2011. p.135-154.

CHAGAS, Milton J. R.; LUZ, Janayna R. de M.; CAVALCANTE, Paulo R. da N.; ARAÚJO, Aneide O. Publicações Acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**. Campina Grande, v. 1, n. 1, p.1-17, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GONÇALVES, Laryssa S.; ALBUQUERQUE, Lúcia S.; LIMA, Diogo H. S. de; MARTINS, Joana D. M. Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas Oscip do Semi-Árido da Paraíba. In: Congresso USP de iniciação científica em contabilidade, VI, 2009, São Paulo.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil - 2010**. Disponível em <

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2010/default.shtm>>. Acesso em: 18 mar 2014.

IMETON, Luciana da S. **A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor: o caso da IDES**. 2008. 104f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - Universidade Federal de Santa Catarina, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010. 297 p.

LEAL, Edvalda A.; FAMÁ, Rubens. **Governança nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso**. In: SEMEAD -Seminário em Administração, V, 2007, São Paulo.

LOPES, Leandro C.; ANDRADE, Cacilda S.; MEIRA, Juliana M.; SANTOS, Aldemar A.; FERREIRA, Joaquim O. L. **Revista de Contabilidade e Controladoria-RC&C**. Curitiba, v. 4, n. 3, p.24-36, set./dez. 2012.

MELO NETO, Francisco P. de; FROES, César. **Gestão da Responsabilidade social corporativa: o caso brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004. 230 p.

MILANI FILHO, Marco Antonio F. **Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares**. 2009, 220f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MORESI, Eduardo A. D. Metodologia da pesquisa. Disponível em <http://ftp.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/1370886616.pdf>. Acesso em: 16 set 2014.

MORGAN, Levi; BENEDICTO, Gideon C. de. Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. **Revista de Administração da UNIMEP**. Piracicaba, v. 7, n. 3, p.111-133, set./dez. 2009.

OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor S.; ALVES, Cássia V. O. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**. Gramado, v. 2, n. 1, p.24-46, jan./abril 2008.

OLIVEIRA, Antonio B. S. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.155-177.

OLIVEIRA, Carlos E. de; MARTINS, Izabela; SOUZA, Rhideme; PEREIRA, Roseli A. C. B. Um estudo acerca da utilização de instrumentos da controladoria em entidade hospitalar do terceiro setor. In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão, VII, 2011, Niterói.

OLIVEIRA, Luís M. de; PEREZ JÚNIOR, José H.; SILVA, Carlos A. dos S. **Controladoria Estratégica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013 344 p.

OLIVEIRA, Raimundo N. de; LIMA JÚNIOR, Afrânio C. A presença dos instrumentos da contabilidade gerencial nas organizações do terceiro setor: um estudo de caso. **Revista Ethos e Episteme**. Manaus, v. 10, p.89-104, 2010.

PACE, Eduardo S. U.; BASSO, Leonardo C.; SILVA, Roseli da; KIMURA, Herbert. O uso de indicadores de desempenho pelo terceiro setor. In: EnEO, 2004, Atibaia.

PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p.35-80.

RIBEIRO, Livia M. de P.; TIMÓTEO, Adriana C. A Adoção dos Controles Internos em uma Organização do Terceiro Setor como Sustentabilidade Econômica: Um Estudo de Caso em uma Associação de Minas Gerais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 9, n. 17, p.61-82, jan./jun 2012.

SILVA, Carlos E.; MENEZES, Edivaldo R. de; BARBOSA, Marcos A. de S.; FELIZOLA, Matheus P. M. Evolução da gestão no Terceiro Setor: estudo de caso do Instituto Socioambiental Árvore. **Revista Campus**. Paripiranga, v.1, n.1, p.6-22, 2008.

SOUZA, André Portela. **Políticas de distribuição de renda no Brasil e o bolsa-família**. In: Edmar Lisboa Bacha; Simon Schwartzman. (Organizadores). Brasil: A Nova Agenda Social, Rio de Janeiro: LTC, p.166-186, 2011.

APÊNDICE A – Questionário de pesquisa

CONTROLADORIA E GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: DIAGNÓSTICO DAS OTSs DE PATO BRANCO – PR

I – IDENTIFICAÇÃO

1. Nome da Organização: _____
2. Cargo do respondente: _____
3. A quanto tempo trabalha nessa OTS (Organização do Terceiro Setor)?
 menos de 2 anos
 de 2 a 6 anos
 de 7 a 12 anos
 mais de 12 anos
4. Atividade Principal: (Assinale apenas uma alternativa)
 Cultura e Recreação
 Educação e Pesquisa
 Meio ambiente
 Serviços Sociais
 Saúde
 Negócios, associações profissionais e sindicatos
 Outra. Qual? _____
5. Tempo de atuação da OTS:
 menos de 2 anos
 de 2 a 10 anos
 de 11 a 20 anos
 de 21 a 30 anos
 mais de 30 anos
6. Qual foi a Receita Orçamentaria de 2013?
 Menos de 50.000
 de 50.000 a 100.000
 de 100.000 a 200.000
 de 200.000 a 360.000
 mais de 360.000
7. Nº de funcionários _____
8. Nº de voluntários _____

II – INSTRUMENTOS DE CONTROLADORIA

1. A OTS possui o órgão controladoria? (gestor de um sistema de informações úteis para a tomada de decisões)
 Sim Não

2. A liderança da OTS conhece os instrumentos de controladoria? (conjunto de princípios que se ocupa da gestão econômica, com a finalidade da eficácia)
() Sim () Não

3. Assinale os instrumentos de controladoria praticados na OTS.

- () Controle Patrimonial
- () Contabilidade Financeira
- () Planejamento Estratégico
- () Tomada de decisão baseada no sistema de informação
- () Acompanhamento de metas estratégicas
- () Planejamento orçamentário
- () Controle orçamentário
- () Gestão de Custos
- () Avaliação global do resultado
- () Avaliação setorial do resultado
- () Cálculo de indicadores de desempenho não financeiros
- () Controles internos
- () Contratação de auditoria independente
- () Outros. Quais? _____

4. A OTS possui planejamento estratégico por escrito?

- () Sim () Não

5. Quais relatórios contábeis são elaborados? Assinale mais de uma alternativa, se for o caso.

- () Balanço Patrimonial
- () Demonstração do Resultado do Exercício
- () Balanço Social
- () Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos
- () Notas explicativas
- () Demonstração das mutações do Patrimônio Social
- () Livro-caixa
- () Demonstração do fluxo de Caixa
- () Relatório de atividades
- () Parecer de auditoria independente
- () Outros. Quais? _____

6. Os relatórios são de conhecimento do público em geral?

- () Sim () Não

7. É de costume da OTS apresentar o parecer de auditoria independente aos *stakeholders* (interessados: funcionários, voluntários, financiadores, doadores, comunidade...)?

- () Sim () Não

8. A liderança dispõe das informações necessárias no processo decisório?

- () Sim () Não

9. Quem exerce as funções de *controller*?

- () Liderança () Contador () Administrador Financeiro () Outro _____

10.A OTS elabora orçamento, acompanha sua execução e toma medidas corretivas?

- () Não elabora
 () Elabora
 () Elabora e acompanha sua execução
 () Elabora, acompanha sua execução e toma medidas corretivas.

11.O sistema de informação é informatizado?

- () Sim () Não

12.Assinale os indicadores de desempenho mais utilizados pela OTS.

- () Utilização média diária da capacidade instalada
 () N° de pessoas atendidas
 () % de satisfação no atendimento
 () % demanda atendida
 () Resultado financeiro
 () % de doações na receita total
 () Materiais necessários x Materiais Obtidos
 () Impacto Social dos projetos
 () Recursos humanos necessários x Quantidade de funcionários e voluntários
 () Imagem da OTS junto à comunidade
 () % das metas alcançadas
 () Custo Médio do atendimento
 () Outros. Quais? _____
 () Não utilizados

13. Considerando a realidade de sua organização indique o **grau de concordância** para cada uma das afirmações abaixo. Para tanto, utilize a seguinte escala:

(1) Discordo totalmente (2) Discordo (3) Concordo (4) Concordo totalmente

	1	2	3	4
Toda organização deve ter uma missão.				
Um modelo de gestão ideal é voltado para a eficácia organizacional.				
As entidades sem fins lucrativos não necessitam de <i>superávit</i> .				
A organização deve se utilizar do planejamento.				
As decisões devem ser tomadas pela intuição.				
O sistema de informações deve dar o suporte para a tomada de decisões.				
A prestação de contas precisa ser um relatório aberto a todos os interessados.				
O controle interno não é necessário na OTS.				
Avaliar o desempenho não é importante para a OTS.				
A gestão do TS não pode se preocupar com o controle orçamentário.				
A prática dos instrumentos de controladoria contribuem para a melhoria do desempenho das organizações.				
A prática dos instrumentos de controladoria contribuíram para a melhoria do desempenho de nossa organização.				

III – AVALIAÇÃO DA CONTROLADORIA

1. Quais as principais dificuldades enfrentadas pela organização no momento de implementar instrumentos da contabilidade e controladoria?
