



## A PRESENÇA DA CONTROLADORIA EM TRÊS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

**Leandra Naira de Jesus Almeida**  
PUC Minas  
*leandra.jesus@sga.pucminas.br*

**Andréa Capelão Morais Tavares**  
PUC Minas  
*andrea.morais@sga.pucminas.br*

**Elaine Cristina dos Santos**  
PUC Minas  
*elaine.santos@sga.pucminas.br*

**Josmária Lima Ribeiro de Oliveira**  
PUC Minas  
*josmaria@pucminas.br*

### Resumo

O objetivo do artigo consiste em descrever a atuação da controladoria em organizações do terceiro setor. Ao proceder a análise comparada das entidades NAVICAMP, Fundação Fórum e ONG OSC Amigos Nova Lima foi possível identificar os procedimentos/instrumentos/funções de controladoria adotados e identificar as vantagens/desvantagens das práticas, bem como o alinhamento com a condução da Controladoria. A coleta de dados compreendeu a observação não participante, a coleta de dados por meio de questionário e a realização de entrevistas, tendo como abordagem a análise de conteúdo. Em duas das entidades são adotados instrumentos orientados para a prática de controladoria que contribuem de forma relevante para o alcance do objetivo institucional, alinhado ao atendimento do público-alvo. A entidade que não adota instrumentos orientados para a controladoria também reflete uma desestruturação organizacional e dificuldades para a captação de recursos. Quanto ao aprimoramento da abordagem para a Controladoria, constatou-se a ausência da gestão baseada em valor. Entretanto, entre os princípios constatou-se que o dever e o senso social são as premissas mais importantes para os gestores.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor, Controladoria, Gestão, Organizações.

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade



## 1 Introdução

As organizações do terceiro setor vem demonstrando de forma indubitável que possuem um papel fundamental para o mundo, pois buscam suprir demandas que os entes governamentais se mostraram ineficazes em resolver, atuando, assim, em prol do bem-estar da sociedade nos mais diversificados setores e áreas. A principal característica consiste em não possuir fins lucrativos, sua gestão precisa concentrar esforços na captação de recursos que permitam o atendimento satisfatório de seu público-alvo, o cumprimento de seus objetivos e metas, além de garantir que continue existindo para cumprir sua missão institucional.

O cenário atual demonstra o aumento das organizações do Terceiro Setor. Para a continuidade das organizações é imprescindível a adoção de procedimentos, modelos, métodos e instrumentos que garantam a sua permanência diante da competitividade provocada pela expansão das organizações do terceiro setor por todo o mundo. Sendo assim, deve ficar para trás a ideia de que a aplicabilidade da controladoria deve se restringir somente às entidades públicas ou empresas com fins lucrativos. A controladoria visa a garantia de um processo decisório que seja capaz de resolver problemas eficazmente. Para isso precisa acompanhar todos os processos responsáveis que levam ao alcance dos objetivos da organização. É preciso uma interação com todos os setores da entidade, coletando dados e informações que possam apontar o que precisa ser revisto ou corrigido. A análise desses dados é crucial para encontrar soluções e traçar estratégias que garantam a eficácia da organização. Por isso é considerada uma ferramenta essencial para qualquer tipo de entidade, pois está ligada diretamente à continuidade das organizações. Devido ao seu caráter polivalente, pode ser inserida nas entidades independente do porte, do tipo ou dos objetivos pretendidos.

Os instrumentos de controladoria são fundamentais para as organizações e um fator diferencial para a eficácia organizacional. A aplicação de tais instrumentos deve ser incorporada à gestão para que se aumente as chances de atingir a proficuidade organizacional, assim como a sobrevivência e continuidade das operações. Conforme Nascimento e Reginato (2009) é a controladoria que permite adequar os processos de gestão para a realidade da organização, facilitando a administração e a gestão, tendo como ferramenta os sistemas de informação que permitam simular e projetar eventos econômicos.

O presente artigo descreve a atuação da controladoria em três organizações do Terceiro Setor, a saber: NAVICAMP, Fundação Fórum e ONG OSC Amigos Nova Lima. O desenvolvimento da análise buscou compreender a adoção dos procedimentos/instrumentos/funções de controladoria adotados, bem como suas vantagens/desvantagens. Para tanto, adotou-se um estudo multicaso, com a coleta de dados por meio da observação não participante, aplicação de questionário e realização de entrevistas. E, para a análise dos dados, considerou-se a metodologia de análise de conteúdo, tendo também a abordagem da triangulação diante da fonte documental, para análise das demonstrações contábeis.

## 2 Referencial Teórico

As organizações do terceiro setor, também podem ser denominadas de organizações da sociedade civil e segundo a lei nº 13.019/2014 em seu artigo 2º, inciso I são assim denominadas as entidades privadas, as sociedades cooperativas e as organizações religiosas que promovam



atividades de interesse público e de cunho social, que se diferem daquelas com fins exclusivamente religiosos.

Ampliando esse conceito, pode-se considerar como organização do terceiro setor conforme Albuquerque (2006) aquela que tem as seguintes características: estrutura interna com distinção entre sócios e não sócios, caráter privado, autonomia administrativa, não distribuição de lucros e podem ser livremente constituídas por qualquer grupo de pessoas. Apresenta-se pelos seguintes tipos: associações, fundações, organizações religiosas, cooperativas, sindicatos, institutos.

Essas organizações são consideradas do terceiro setor, por possuírem características distintas do primeiro setor – os entes governamentais e do segundo – as empresas com fins lucrativos. Mesmo tendo características próprias, assim como as organizações dos demais setores, precisam de uma gestão que permita atingir seus objetivos e a sua continuidade. Mesmo não visando o lucro conforme Ribeiro e Timóteo (2012), essas organizações precisam buscar uma sustentabilidade econômica e a atuação do gestor deve ser semelhante com a dos demais setores.

Partindo desse pressuposto, a controladoria é uma excelente aliada utilizada pelas organizações para o processo de gestão organizacional. Para Padoveze (2003, p. 3) a Controladoria pode ser definida como uma unidade administrativa que se utiliza de todo o ferramental contábil para a implantação, desenvolvimento, aplicação e coordenação dentro da empresa para atender as suas mais diversas necessidades.

Para Lunkes, Schorrenberger e Rosa (2013) a controladoria se expandiu e incorporou novos objetivos e outras áreas de conhecimento diante do aumento da complexidade organizacional, preocupando-se não somente com o controle, mas com o planejamento e os sistemas de informação. Ou seja, deixa de só exercer o controle para assumir uma visão sistêmica de toda a organização, auxiliada pelos sistemas de informações para um planejamento com atos e fatos mais integrados para um melhor acompanhamento. Por isso sua aplicabilidade é multifuncional e pode integrar o processo de gestão de qualquer entidade.

Há uma divergência na literatura acerca das funções de Controladoria, com distintas interpretações. Para este estudo, tomou-se por base a classificação de Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) que definem quatro funções principais da controladoria: planejamento, organização, direção e avaliação. O planejamento é a fase de identificar os objetivos, definir os prazos e como as ações serão realizadas, evidenciando os recursos disponíveis. A organização é a fase de buscar recursos para cumprir o que foi planejado pela controladoria. A direção é a fase de concentrar esforços para integrar as partes envolvidas e os recursos disponíveis para o cumprimento do que foi planejado. A avaliação é a fase de desenvolver procedimentos que mensurem os objetivos pretendidos, interpretando os resultados alcançados com o intuito de definir tendências e inter-relações entre as variáveis que afetam a organização, seja positiva ou negativamente.

Sobre a aplicação da Controladoria em organizações do terceiro setor, essa prática se mostra diversa e estudos na área demonstram resultados distintos, indicando que o tema é complexo, merecendo aprofundamento e realização de mais pesquisas que possam porventura trazer apontamentos que alinhem o entendimento sobre a questão. Foram elencados alguns estudos ligados à temática para demonstrar como o assunto precisa realmente de discussão e detalhamento para que seja possível estabelecer conceitos gerais sobre a aplicabilidade da controladoria no terceiro setor.

Com o objetivo de implantar procedimentos de controladoria, numa associação do Triângulo Mineiro, Valadão Júnior, Malaquias e Sousa (2008) cuidaram de descobrir se esta pode ser uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações do terceiro setor. Através de uma pesquisa descritiva, num estudo de caso, aplicaram e apresentaram os resultados. A coleta de dados





foi realizada durante a gestão 2005/2007, através da análise documental do acervo financeiro/contábil, com posterior análise de conteúdo para os dados qualitativos e a análise econômico-financeira dos dados quantitativos. Os autores detectaram falhas e até desvios de recursos. Partindo deste diagnóstico, adotaram na associação os seguintes procedimentos de controladoria: segregação de funções, melhor gerenciamento de recursos financeiros/tributáveis e políticas para atrair novos associados.

A adoção desse rol de procedimentos proveu à entidade a otimização da gestão de recursos financeiros e do capital de giro, a racionalização do controle do fluxo de associados, economia com impostos, aumento do número de associados, o que aumentou também o faturamento bruto, sendo possível a realização de novos convênios. Os pesquisadores concluíram que a adoção dos métodos de controladoria favoreceu a sustentabilidade nos âmbitos econômico, social e até cultural, assim como a missão institucional. Através do superávit obtido, demonstrou-se que a controladoria é fundamental para a continuidade das organizações, sejam elas com ou sem fins lucrativos.

A pesquisa de Morais Júnior (2008) buscou investigar as contribuições dos artefatos da controladoria para o Instituto Figueirense de Assistência Social (IFAS), localizado na cidade de Florianópolis/SC e como estes podem contribuir para o processo de gestão e tomada de decisão. Para isso propôs a utilização dos seguintes artefatos: fluxo de caixa, demonstração de resultado do exercício e benchmarking. Foram também avaliados os métodos gerenciais utilizados pela instituição. Os resultados mostraram que a utilização desses artefatos pode contribuir para as organizações sem fins lucrativos, uma vez que facilitam a visualização das operações, dando maior transparência às contas e o máximo suporte aos gestores.

No estudo de Morgan e Benedito (2009) verificou-se que 65% das organizações do terceiro setor (OTS's) pesquisadas não possuem o órgão controladoria, porém suas atividades são exercidas pela liderança e que a Contabilidade Financeira é o instrumento de controladoria mais utilizado. Há uma carência de profissionalização nesta área, pois além da inexistência do órgão controladoria, as atividades supostamente transferidas para a liderança, não são executadas com eficiência, revezando-se motivos diversos como: falta de tempo, recursos, conhecimento. O trabalho mostra que os gestores das OTS's pesquisadas têm conhecimento sobre a importância da controladoria no processo de gestão. De maneira geral, os pesquisados afirmaram conhecer alguns instrumentos da controladoria como: planejamento, sistema de informações para dar suporte à tomada de decisões, controles internos, orçamento e indicadores de desempenho, entre outros.

Apesar de a maioria responder que executa o orçamento, somente um pouco mais da metade acompanha e toma medidas corretivas. A revisão é necessária para identificar os pontos a serem melhorados e a decisão serve para corrigir as possíveis falhas. As decisões estão mais baseadas na contabilidade e na intuição. A maioria não possui um sistema de informações gerenciais informatizado. O indicador de desempenho mais utilizado é: "número de pessoas atendidas", caracterizando o grande senso de missão dessas organizações. Porém, não se pode ficar nisso. É preciso desenvolver índices que ajudem as OTS's a medirem o quanto estão agregando valor à sociedade. Identificou-se a necessidade de uma maior utilização dos instrumentos de controladoria. Em muitas organizações isso não ocorre por falta de recursos e de pessoas qualificadas.

Para descobrir quais os instrumentos de controle utilizados por uma associação situada em Teófilo Otoni/MG Oliveira et al (2011) utilizaram como instrumento de coleta de dados um questionário que foi aplicado junto ao gestor financeiro dessa entidade. Constatou-se que há contabilidade interna, priorizando o controle interno e o processo de gestão. Para a melhoria do processo de tomada de decisão, a entidade passou a adotar os seguintes instrumentos de controladoria: a contabilidade financeira, os controles internos de custos, avaliação global e setorial



dos resultados e controle patrimonial. Encontrou dificuldades para a transição de dados entre os setores, para que as informações pudessem ser validadas num sistema computacional integrado. Concluíram que a controladoria tende a contribuir para o planejamento, organização, execução e controle da entidade, visando facilitar a tomada de decisão.

A investigação de Zanoni (2014) cuidou de verificar o conhecimento e utilização de alguns instrumentos de controladoria relacionados com o processo de gestão (planejamento, execução e controle) de 16 organizações do terceiro Setor (OTS's) de Pato Branco-PR. Os dados foram coletados através da aplicação de questionário. Observou-se que os gestores das OTS's possuem conhecimento sobre a importância da controladoria no processo de gestão e que estes conhecem os seguintes instrumentos da controladoria: planejamento estratégico, sistemas de informação, controles internos e indicadores de desempenho principalmente. Constatou-se que em mais da metade das OTS's há o órgão de controladoria e essa função é exercida pela própria liderança. A maioria utiliza o orçamento e o planejamento. O instrumento de controladoria mais usado é a contabilidade financeira. Os indicadores de desempenho são usados com o intuito de cumprimento da missão, não agregando valor econômico às organizações. Concluiu que não basta o gestor conhecer a respeito da importância de uma boa gestão, deve haver sinergia entre os funcionários e voluntários. Ficou demonstrado que as maiores dificuldades para a utilização de instrumentos de controladoria são a falta de pessoas capacitadas e de interesse da liderança.

O artigo de Santos e Silva (2016) trata dos fatores que influenciam a gestão de finanças no terceiro setor. O objetivo foi verificar e apontar as fragilidades desse sistema e os controles financeiros utilizados pela entidade Lar do Idoso Betânia. Para isso valeram-se de uma análise dedutiva sobre a entidade para constatar as dificuldades enfrentadas para gerir os recursos captados. Concluíram que a gestão das finanças da entidade não utiliza controles financeiros, não elabora orçamento e tampouco o planejamento de seus projetos. Não há uma definição estrutural das funções, cabendo à liderança a execução de todas as tarefas da organização, reforçando os obstáculos para a gestão eficaz dos recursos das organizações do terceiro setor. Apesar de não abordar a controladoria claramente, este artigo contribui para corroborar que a inexistência de práticas de controles financeiros pode tornar a gestão financeira mais difícil e descontrolada.

A pesquisa de Nascimento, Damasceno e Silva (2016) constatou que a entidade estudada não possui uma estrutura de gestão bem organizada, o que impossibilita a verificação e constatação de erros e fraudes que possam ocorrer na execução orçamentária e, oportunamente corrigidos. Durante a análise, foram identificados diversos fatores internos que contribuem para o insucesso na gestão dos recursos financeiros, principalmente a falta de uso da contabilidade, controladoria e a devida segregação de funções. Os gestores possuem o entendimento acerca dos conceitos e da relevância da controladoria, apesar de não possuírem um setor específico na entidade. Com relação aos relatórios contábeis elaborados pela organização, os respondentes assinalaram dentre algumas opções os mais utilizados, que são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa. Como dificuldades apontadas para implementar a controladoria na organização, foram relatadas a falta de interesse por parte da liderança da organização, assim como também recursos financeiros e a ausência de um sistema informatizado para a manutenção adequada dos registros contábeis.

Quanto ao objetivo geral, foi evidenciado que a organização utiliza as demonstrações contábeis para auxiliar no processo de tomada de decisão, entretanto não possuem um setor específico para a preparação dos relatórios que possibilitam o controle e o planejamento do futuro da organização, o que enfraquece a produção de informações íntegras e confiáveis, além de impossibilitar o correto monitoramento dos fatos que alteram o patrimônio. O instrumento mais



utilizado é a contabilidade financeira, quanto ao planejamento e orçamento, os respondentes, afirmaram não utilizar desses instrumentos no processo de gestão da organização. Os indicadores de desempenho são utilizados na organização, entretanto, são voltados para o cumprimento da missão, desse modo, observou-se a necessidade de indicadores de desempenho que demonstrem o valor econômico das organizações.

Diante dos estudos acima expostos, percebe-se que o uso da Controladoria não se mostra maduro nas organizações do terceiro setor que foram objeto das pesquisas supracitadas. Os indícios apontam que sua utilização, ainda que restrita, não ocorre de forma correta, o que faz com que essas organizações apresentem inconsistências nas práticas de governança corporativa, o que pode comprometer a transparência e a confiabilidade delas perante a sociedade, principalmente de seus stakeholders. Isso fica evidente com relação aos relatórios contábeis que são apresentados nas prestações de contas, já que estes não se mostram totalmente em convergência com as normas contábeis.

### 3 Metodologia

Para este estudo, adotou-se a pesquisa de natureza aplicada. A pesquisa aplicada segundo Prodanov e Freitas (2013) busca gerar conhecimentos para a aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Quanto aos objetivos é descritiva, conforme Triviños (1987) pois busca a descrição de fatos e fenômenos de determinada realidade. Quanto à abordagem é qualitativa, conforme descreve Minayo (2001) buscando o aprofundamento do fenômeno estudado, ao detalhar os dados para obter os resultados mais fidedignos possíveis.

Quanto ao procedimento, utiliza o estudo de caso, que conforme Gil (2007) tem o intuito de conhecer em profundidade o porquê e o como, buscando o que há de mais característico e essencial a partir da perspectiva abordada. Por isso escolheu-se o estudo de casos múltiplos, de três entidades do terceiro setor, que atuam em distintas frentes. Isso permitirá enriquecer as possibilidades de respostas aos objetivos propostos.

O objetivo geral é analisar a presença ou ausência de funções da controladoria em organizações do terceiro setor. Os objetivos específicos são descobrir se a controladoria é aplicada nas três entidades estudadas, NAVICAMP, Fundação Fórum e ONG OSC Amigos Nova Lima, quais os procedimentos/instrumentos/funções de controladoria usados e as vantagens/desvantagens, apontando se existe ou não a prática da Controladoria e as consequências. Para isso, utiliza como instrumentos de coleta de dados o questionário semiestruturado e a entrevista com os gestores das entidades. Para a análise dos dados, optou-se pela análise de conteúdo em conjunto com a análise documental das demonstrações que porventura sejam disponibilizadas. A análise de conteúdo segundo Bardin (2004) permite a análise sistemática da descrição dos conteúdos das mensagens.

As organizações do terceiro setor que compõem este estudo multicasco são a NAVICAMP, a Fundação Fórum e a ONG OSC Amigos Nova Lima. O critério de seleção delas, contemplou a amostra por conveniência. O que consiste na adequação à razão social, além da localização geográfica, dos serviços oferecidos, do público atendido e da estrutura organizacional.

A NAVICAMP - Núcleo de Apoio à Vida de Campinas é uma associação privada que se estabeleceu no município de Campinas/SP há dois anos. Ela está vinculada ao grupo Centro de Valorização da Vida – CVV, como um “Posto CVV de Prevenção do Suicídio”, que oferece ligações gratuitas de qualquer localidade através do telefone 188, com serviços de apoio psicológico a pessoas que tem pensamentos ou desejos suicidas. O corpo administrativo da entidade





é composto por presidente, vice-presidente, tesoureiro, vice-tesoureiro, secretário e vice-secretário. Há ainda o Conselho Fiscal que é composto por três membros efetivos e três suplentes. O mandato tem duração de dois, tanto para a administração quanto para o conselho fiscal, permitida para este último apenas uma recondução.

A Fundação Fórum de Apoio à Pesquisa, Inovação e ao Desenvolvimento de Campinas e Região, ou simplesmente Fundação Fórum Campinas Inovadora, foi fundada em 2002 e atende à região de Campinas, com a fomentação do desenvolvimento tecnológico principalmente. Sua estrutura organizacional é composta por um conselho superior, conselho curador, diretoria executiva e conselho fiscal, conforme o estatuto social. O responsável legal da entidade é o presidente, que pode ter mais cinco vices, com mandatos de três anos, permitida a recondução. O presidente da organização também exerce a função de administrador, tendo a responsabilidade pela aquisição de bens/serviços, dentre outras funções deliberativas que estão previstas no estatuto.

A Associação Milan Galo Social, mais conhecida com ONG OSC Amigos Nova Lima; está localizada no município de Nova Lima/MG. Foi fundada em 11/09/2011. Sua atuação legal está relacionada a atividades de associação de defesa de direitos sociais. Atende crianças e adolescentes, com atividades extracurriculares nas áreas culturais e esportivas, oferecendo aulas de teatro, capoeira, futsal, futebol, jazz, balé, violão, jiu-jitsu e canto.

#### 4 Análise e resultados

As organizações do terceiro setor vem demonstrando de forma indubitável que possuem As três organizações responderam ao questionário semiestruturado, adaptado baseando-se em pesquisas anteriores, principalmente nos estudos de Morgan e Benedito (2009), Zanoni (2014) e Nascimento, Damasceno e Silva (2016). A compilação das respostas segue elencadas conforme ilustram os quadros 1 e 2, sendo que em ambos os quadros a primeira coluna apresenta as perguntas do questionário e as demais colunas as respostas de cada uma das respectivas organizações. As respostas foram agrupadas em dois quadros, sendo que o quadro 1 contém as respostas relativas aos aspectos contábeis da organização e o quadro 2 nas questões relativas à controladoria.

Quadro 1: Comparativo das respostas do questionário relativas às características contábeis

PERGUNTAS	RESPOSTAS		
	NAVICAMP	FUNDAÇÃO FÓRUM	ONG AMIGOS
Tipo de Contabilidade	Terceirizada	Terceirizada	Terceirizada
Possui a função de Controladoria?	Não	Não	Não
Em caso negativo, quem a exerce?	Administrador	Administrador	Diretor Financeiro
Quem decide sobre as aquisições de bens/serviços?	Responsável legal	Responsável legal	Diretoria
Possui Conselho Fiscal? Realiza assembleias? Estão previstas no estatuto?	Sim para todas as perguntas	Sim para todas as perguntas	Sim para todas as perguntas



Apresenta prestação de contas?	Sim	Sim	Sim
Demonstra onde os recursos são aplicados?	Sim	Sim	Sim
A divulgação dos relatórios aos interessados ocorre dentro dos prazos legais?	Sim	Sim	Não
Elabora orçamento com acompanhamento mensal?	Sim	Sim	Sim
Utiliza sistema de informação para a tomada de decisão?	Não	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa, 2020

No Quadro 1 constam as respostas relativas aos aspectos organizacionais relativos à contabilidade. Conhecer os aspectos contábeis que existem nas organizações pode levar à avaliação do grau de desenvolvimento, crescimento e sustentabilidade da organização. Segundo Morais Júnior (2008) a contabilidade é capaz de acompanhar a evolução patrimonial e se constitui numa grande gestora da informação, oferecendo aos tomadores de decisão dados para a execução das tarefas e o processo decisório com a maior confiabilidade possível.

O Quadro 2 compila as respostas das organizações acerca da controladoria. Estas respostas buscam alcançar os objetivos do presente estudo: descobrir se a controladoria é aplicada nas três entidades estudadas, quais instrumentos/procedimentos são utilizados e as vantagens ou desvantagens em virtude do que for observado analisando-se o conteúdo das respostas obtidas no questionário.

Quadro 2: Comparativo das respostas do questionário relativas à controladoria

PERGUNTAS	RESPOSTAS		
	NAVICAMP	FUNDAÇÃO FÓRUM	ONG AMIGOS
Quais os indicadores de desempenho utilizados?	Nº de pessoas atendidas % de satisfação no atendimento % demanda atendida Resultado financeiro % de doações na receita total Impacto Social dos projetos	Nº de pessoas atendidas % de satisfação no atendimento % demanda atendida Resultado financeiro % de doações na receita total Impacto Social dos projetos Recursos humanos necessários x Quantidade de funcionários e voluntários	Nº de pessoas atendidas, Materiais necessários x obtidos, Impacto social dos projetos, Imagem da organização junto à comunidade.
Quais os instrumentos de Controladoria utilizados?	Contabilidade Financeira Gestão de custos	Contabilidade Financeira Controles Internos Controle Orçamentário	Nenhum





Por que não utiliza instrumentos de Controladoria?	Utiliza instrumentos de controladoria, conforme resposta anterior.	Utiliza instrumentos de controladoria, conforme resposta anterior.	Apesar de possuir pessoas capacitadas, são voluntários que não podem disponibilizar muito tempo para a associação.
Quais relatórios contábeis são elaborados?	Demonstração do Resultado do Exercício Balanço Social Demonstração do Valor Adicionado Livro Caixa	Balanço Patrimonial Demonstração do Resultado do Exercício Balanço Social Demonstração do Valor Adicionado	Balanço Patrimonial Demonstração do Resultado do Exercício
A Controladoria contribui significativamente para o desempenho da organização?	Concorda	Não concorda nem discorda	Concorda
A elaboração do planejamento é essencial para melhor controle das ações?	Concorda	Concorda	Concorda
O controle interno é importante para a organização?	Concorda	Concorda	Concorda
Qual a opinião sobre a atuação de um setor de Controladoria dentro das organizações do terceiro setor?	“A meu ver a controladoria possui uma enorme responsabilidade na elaboração relatórios, apresentação, gestão e organização dos números apresentados pela associação. É com base nos relatórios da controladoria que deve ser realizada a tomada de decisão, assim como através dos resultados apresentados, trazer a confiança e transparência da prestação de contas da entidade.” (sic)	“Como atual Presidente, administrador e responsável por todo planejamento financeiro da fundação. Não vejo a necessidade de ter alguém interno, uma vez que temos contabilidade externa e que nos atende perfeitamente. Levando em consideração as entregas atuais, movimentação e toda a necessidade que a fundação possui, considero de nível baixo a demanda para contratação de um controller. Em outro cenário, entendo que poderíamos sim, precisar de um controller.” (sic)	Muito importante para dar credibilidade para a instituição. (sic)

Fonte: Dados da pesquisa, 2020

Analisando-se as respostas utilizando-se a análise de conteúdo, é possível perceber semelhanças e diferenças. Os resultados foram analisados levando em conta as possíveis semelhanças entre as respostas, a análise das demonstrações contábeis elaboradas e porventura disponibilizadas através de prestação de contas, se as organizações utilizam e como enxergam a controladoria, assim como se buscam a agregação de valor financeiro/econômico à organização. Ao identificar por semelhanças entre as respostas constatou-se semelhanças entre as três organizações:

- a) a contabilidade é terceirizada;
- b) não possuem a função de controladoria;



- c) possuem conselho fiscal e realizam assembleia conforme previsto no estatuto/regimento;
- c) utilizam os seguintes indicadores de desempenho: nº de pessoas atendidas, impacto social dos projetos, imagem da organização junto à comunidade;
- d) apresentam prestação de contas e demonstram onde os recursos são aplicados;
- e) elaboram a demonstração do resultado do exercício;
- f) elaboram orçamento com acompanhamento mensal,
- g) não utilizam sistema de informação para a tomada de decisão;
- h) concordam que a elaboração do planejamento é essencial para melhor controle das ações;
- i) concordam que o controle interno é importante para a organização.

Foram analisados os relatórios contábeis disponibilizados nos websites da NAVICAMP e da Fundação Fórum. Como a ONG OSC Amigos Nova Lima não possui um site, somente uma rede social, não foi possível obter as demonstrações dessa organização. Pela análise vertical que conforme Matarazzo (2008) indica o percentual da participação de determinada conta na composição dos recursos da empresa e os índices de liquidez que revelam a capacidade da organização em cumprir suas obrigações com terceiros, principalmente das contas do passivo de curto prazo. Os mais comuns e que permitem verificar a solvência (ou insolvência) da empresa são os Índices de Liquidez Geral (LG) e Liquidez Corrente (LC).

Ao considerar a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do ano de 2019 da NAVICAMP, tem-se que as despesas fixas da entidade representam cerca de 96% da arrecadação bruta. E apesar de fechar com saldo positivo, esta apresenta como saldo final o valor de R\$ 141,25. Isso significa que a organização gasta o que arrecada com suas despesas fixas. O Balanço Patrimonial (BP) de 2019 demonstra que ela não tem muita disponibilidade em seu ativo circulante de curto prazo. Constata-se que apesar de não possuir dívidas nem no curto ou no longo prazo, possui um orçamento enxuto que não se mostra preparado para aportes como a expansão das atividades ou aquisição de bens/serviços de valores mais elevados. Os índices de liquidez corroboram isso: não é possível calcular, pois tanto o passivo circulante quanto o não circulante estão com saldos zerados. Por ser um posto relativamente recente de uma grande rede, seu funcionamento é pensado para a máxima otimização de recursos, com o dispêndio mínimo para a maior eficácia da missão institucional.

A DRE do exercício de 2019 da Fundação Fórum permite verificar que a entidade tem uma arrecadação que advém de diversas fontes, pois a fundação possui vinte e duas instituições de ensino que estão divididas em duas frentes: a Fundação Fórum e o Projeto Inova Campinas. Realizando-se a análise vertical, verifica-se que as despesas da Fundação representam 21% da receita líquida e as despesas do Inova Campinas 79%, o que levou a entidade a ter saldo negativo como resultado do período.

O BP 2019 mostra que as disponibilidades representam 66% do ativo total. Isso indica uma boa liquidez, pois o índice de Liquidez Geral (LG) da entidade no exercício de 2019 é de 10,93, indicando que possui ativos suficientes para saldar suas obrigações dentro do exercício social. Segundo Matarazzo (2008) a fórmula para calcular a Liquidez Geral é: Liquidez Geral =



Ativo/(Passivo Circulante + Passivo Não Circulante). E quanto maior for, melhor é o indicador. O valor de 10,85 para o índice de Liquidez Corrente (LC) indica margem de segurança financeira. Conforme Matarazzo (2008) A fórmula para o cálculo do Índice de Liquidez Corrente é:  $\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$ . Se for superior a 1, já é considerado favorável e parte do mesmo princípio do índice anterior: quanto maior for, melhor será o indicador.

Pelos índices obtidos, percebe-se que a Fundação Fórum tem estabilidade suficiente para sua continuidade. Isso se deve em grande parte à adoção dos indicadores de desempenho combinados com os instrumentos de controladoria contabilidade Financeira, Controles Internos, Controle Orçamentário e Gestão de Custos, segundo a gestão atual. Assim como na pesquisa de Valadão, Malaquias e Sousa (2008) onde a adoção da controladoria favoreceu a sustentabilidade nos âmbitos econômico, social e até cultural, assim como a missão institucional.

Quanto aos relatórios contábeis da ONG OSC Amigos Nova Lima não foi possível proceder às análises. Conforme relatado pelo gestor, a ONG está em fase de reestruturação, o que acarretou no atraso da elaboração e apresentação em tempo hábil das demonstrações contábeis que alegou disponibilizar na prestação de contas. Percebe-se que a não adoção dos instrumentos de controladoria na organização refletem na sua estrutura contábil, pois deixa de prover a prestação de contas aos interessados dentro dos prazos estabelecidos pela legislação. Não se vislumbrou no gestor a intenção de adotá-los após a reestruturação. Ele alega que a falta de recursos é um grande impedimento para uma gestão mais eficaz. Pois ele conta somente com os serviços prestados de forma voluntária por pessoas que doam uma pequena parte de seu tempo para manter viva a missão institucional da ONG OSC Amigos Nova Lima.

Referente aos aspectos ligados à controladoria, percebe-se que as entidades estudadas não possuem um setor/departamento de controladoria estruturado na organização, apontando como responsáveis por exercê-las os seus gestores. Percebe-se também que nas duas organizações que apresentam indícios de controladoria suas funções (planejamento, organização, direção e avaliação) não são usadas conjuntamente, pois somente são usadas para prover às necessidades do público-alvo. As entidades NAVICAMP e Fundação Fórum tem em comum a utilização dos instrumentos de controladoria “Contabilidade Financeira”, assim como o estudo de Morgan e Benedicto (2009) e Zanoni (2014), e “Gestão de custos”. Já a ONG OSC Amigos Nova Lima alegou não utilizar nenhum instrumento. O motivo para a não utilização é a dificuldade que vem encontrando para captar profissionais que se disponham a trabalhar voluntariamente, pois não possui recursos para a contratação remunerada.

Quanto aos indicadores de desempenho eles são usados nas três organizações, sendo que os indicadores em comum assinalados demonstram a forte preocupação com o senso de dever para atender seu público, encontrando consonância com a pesquisa de Nascimento, Damasceno e Silva (2016), onde ficou comprovado que os indicadores de desempenho são utilizados na organização, entretanto, são voltados para o cumprimento da missão. Desse modo, observou-se a necessidade de indicadores de desempenho que demonstrem o valor econômico das organizações. As organizações NAVICAMP e Ong OSC Amigos Nova Lima concordam que a controladoria contribui significativamente para o desempenho da organização, enquanto a Fundação Fórum não concorda nem discorda com essa afirmação. Ao utilizarem a contabilidade terceirizada, acabam por achar que esta seja suficiente para atender às necessidades da organização. Este pensamento é comumente associado ao fato de se reduzir a Controladoria ao âmbito contábil, conforme expressa Barreto (2008), pois sua base de dados advém em grande parte da contabilidade. Mas segundo a





autora, a Controladoria tem uma abrangência maior e não se limita a um departamento, sendo um verdadeiro banco de dados que contribui com valiosas informações com dados de natureza física e quantitativa, importantes ao processo de tomada de decisões.

Tendo em vista que não possuem um departamento de controladoria estruturado dentro das organizações e tampouco utilizem qualquer sistema de informação, nota-se que apesar dos gestores alegarem conhecimento sobre o assunto, sendo os responsáveis por aplicar alguns de seus instrumentos e apesar de concordarem que o controle interno e a elaboração de planejamento sejam essenciais para a organização, constata-se que somente o conhecimento dos gestores sobre a controladoria não se mostra suficiente para a sua correta aplicação nas organizações objeto deste estudo. Isso também foi observado na pesquisa de Nascimento, Damasceno e Silva (2016) e Zanoni (2014).

A não adoção de instrumento de controladoria por parte da ONG OSC Amigos Nova Lima, aliada a uma estrutura organizacional em processo de reorganização, podem contribuir para a escassez de recursos, que são insuficientes para a viabilidade de implementação de novos projetos da organização atualmente. Conforme sinaliza Teixeira (2004), as deficiências na gestão, assim como a busca por auto sustentabilidade financeira, a escassez de apoio técnico e os muitos integrantes da estrutura da organização são limitações para o desenvolvimento das organizações do terceiro setor. Constata-se, portanto, que a controladoria não está completamente presente nas três organizações analisadas. Em duas estão presentes alguns indícios dela, que estão inseridos na organização, mas não são capazes de agregar valores financeiros e econômicos, pois sua utilização se restringe somente ao cumprimento do objetivo institucional, qual seja, o atendimento do público-alvo. Não foi observado em nenhuma delas uma gestão baseada em valor, mas nos princípios, sendo que o dever e o senso social são os requisitos mais importantes para os gestores. Na concepção de Schmidt e Santos (2006) a continuidade operacional depende do modelo de gestão escolhido pela organização e de como a mesma assume uma postura mais eficiente e eficaz, no sentido de não comprometer a continuidade das atividades.

Por isso quando há algum indício de controladoria, esse serve apenas como um agregador aos princípios da organização, sendo vista apenas como um instrumento contábil que pode ser realizado pelos próprios gestores assessorados por seus prestadores contábeis terceirizados. Na organização que não apresenta qualquer indício de instrumentos ou funções de controladoria, constatou-se uma gestão que ainda não conseguiu se definir dentro da organização, trazendo limitações de governança que podem comprometer o orçamento, a transparência e a confiança da sociedade na organização.

## 5 Conclusão

O presente estudo descreveu a presença da controladoria em três organizações sem fins lucrativos: NAVICAMP, Fundação Fórum e ONG OSC Amigos Nova Lima. O estudo multicaso das três organizações, considerou a aplicação de questionários e entrevistas, para investigar a presença ou ausência de funções da controladoria em organizações do terceiro setor. Para tal leitura, foram considerados os procedimentos/instrumentos/funções de controladoria adotados e as vantagens/desvantagens, apontando se existe ou não a prática da Controladoria e as consequências disso.

Identificou-se que apesar das entidades não possuírem um setor de controladoria, em duas



delas são usados instrumentos de controladoria e estes contribuem de forma relevante para o cumprimento do objetivo institucional, qual seja, o atendimento do público-alvo. Pelos casos observados, não se identificou iniciativas para a gestão baseada em valor, mas por princípios. O dever e o senso social são as premissas mais importantes para os gestores, corroborando o que já foi constatado em estudos anteriores. Em uma delas, com baixa adesão de práticas da controladoria, há falta de recursos. A gestão ainda não conseguiu se definir dentro da organização, o que acarreta limitações de governança que podem comprometer o orçamento, a transparência e a confiança da sociedade na organização.

Infere-se que a controladoria se mostra capaz de agregar valor às organizações, independente de qual setor pertençam. Proporcionam uma solução a nível organizacional para o cumprimento do objetivo mais importante: manter a organização em atividade. Pois uma entidade sem recursos financeiros/econômicos tende a fechar as portas se não for capaz de reverter essa situação. Ou seja, independentemente do tipo, as organizações precisam de recursos financeiros para sua sobrevivência.

Focar somente em atender os beneficiários e se esquecer de fazer um planejamento que permita a captação dos recursos necessários para a manutenção das atividades pode contribuir para o fim das organizações do terceiro setor. É preciso que os gestores dessas entidades compreendam que assim como as empresas que visam lucros, elas precisam saber aplicar seus recursos para continuar funcionando. Sua gestão precisa se basear na geração de valor, fazendo com que os recursos arrecadados possam ser acumulados para o investimento em novos projetos e ampliação de atendimento.

Por ser um estudo multicaso em três associações específicas, localizadas em diferentes cidades e atendendo distintos públicos, houve um limite de generalização dos resultados. Espera-se que o modelo de análise pode ser usado para pesquisas futuras com organizações do terceiro setor. Para futuras pesquisas sugere-se aumentar a amostra, definindo regiões geográficas para ser possível amadurecer o entendimento da aplicação da controladoria em organizações do terceiro setor.

## 6 Referências

- Albuquerque, Antônio Carlos Carneiro de. (2006). Terceiro setor: história e gestão de organizações. São Paulo: Summus.
- Bardin, Laurence. (2004). Análise de conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2004
- Barreto, Maria da Graça Pitiá. (2008) Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade. São Paulo: Saraiva.
- Beuren, Ilse Maria; Schlindwein, Antônio Carlos; Pasqual, Dino Luiz. (2007) Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. Revista Contabilidade e Finanças., São Paulo ,v. 18,n. 45, p. 22-37.
- Brasil, Lei nº 13.019 de 31 de julho (2014) Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015). Disponível em:



- [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm).
- Gil, A. C. (2007). Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R.J; Schorrenberger, D.; Rosa, F.S. (2007) Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. FACES R. Adm. Belo horizonte. v.6 n.3 set/dez p. 56-68
- Matarazzo, Dante C. (2008) Análise Financeira de Balanços: Abordagem Básica e Gerencial. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- Minayo, M. C. S. (2001) Pesquisa Social: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes.
- Morais Júnior, Wilson Clóvis. (2008) Controladoria no Terceiro Setor: o estudo de caso do Instituto Figueirense de Assistência Social. Monografia do curso de Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Morgan, Levi; Benedicto, Gideon C. de. (2009). 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.
- Nascimento, Ítalo Carlos Soares do; Damasceno, Melca Samira de Melo Varela; Silva, Janderson Dantas da. (2016) A controladoria como uma ferramenta de gestão estratégica nas organizações do terceiro setor. Revista Conhecimento Contábil, ISSN 2447-292, Mossoró/RN, UERN; UFERSA. Vol. 02, n. 01, p. 47-64, jan/jun.
- Nascimento, Auster; Reginato, Luciane. (2009) Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- Oliveira, Carlos E. de; Martins, Izabela; Souza, Rhideme; Pereira, Roseli A. C. B. (2011). Um estudo acerca da utilização de instrumentos da controladoria em entidade hospitalar do terceiro setor. In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão, VII, Niterói.
- Padoveze, Clóvis Luis. (2003) Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, Estrutura, Aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Prodanov, Cléber Cristiano; Freitas, Ernani César de. (2013) Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale.
- Ribeiro, Livia M. de P.; TIMÓTEO, Adriana C. (2012). 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.
- Santos, Andreia Ap. Pandolfi dos; Silva, Moacir Gomes da. (2016) Gestão de finanças no terceiro setor. Visão, 01 August 2016, Vol.4(1), pp.22-35.
- Schmidt, P.; Santos, J.L. (2006) Fundamentos de Controladoria. São Paulo: Atlas.
- Teixeira, R.F. (2004). Discutindo o terceiro setor sob o enfoque de concepções tradicionais e inovadoras de Administração. Caderno de Pesquisas em Administração. São Paulo: FEA-USP, v.11, nº. 1, p. 1-15.
- Triviños, A. N. S. (1987) Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas.
- Valadão Júnior, Valdir Machado; Malaquias, Rodrigo Fernandes; Sousa, Edileusa Godói de. (2008). Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações do Terceiro Setor: o caso de uma associação. Revista Contemporânea de Contabilidade. Ano 5, v. 1, n. 9, p. 131-151, jan./jun.
- Zanoni, Fernanda Karoline Ribeiro. (2014) Controladoria e gestão em organizações do terceiro setor: Diagnóstico das OTS's de Pato Branco-PR. 2014. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso Bacharelado em Ciências Contábeis – Universidade Tecnológica Federal do Paraná.





Pato Branco.