



GT - CONTROLADORIA EMPRESARIAL  
Modalidade da apresentação: Comunicação oral

## **A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO E CONTROLE PARA AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: uma abordagem no centro educacional Dom Bosco**

Luiz José Agripino de Castro Júnior  
Rafael de Moura Varela  
Rafael Victor Almeida Lima  
Márcio César de Oliveira Quirino  
Ana Lídia Sousa

### **RESUMO**

As Organizações do Terceiro Setor têm um papel muito importante no desenvolvimento social em diversas áreas de atuação, tendo destaque fundamental diante das lacunas deixadas pelo estado. Da mesma forma das entidades de interesse privado, as instituições do terceiro setor também estão obrigadas a realizarem procedimentos contábeis que buscam contribuir para os processos de controle, transparência e gestão. O estudo foi realizado com o objetivo de elencar instrumentos de contabilidade gerencial utilizadas na gestão e nos controles internos das organizações do terceiro setor, com uma abordagem no Centro Educacional Dom Bosco, com o intuito de analisar os pontos positivos e os possíveis gargalos que a organização apresenta, tornando indispensável utilização e práticas da contabilidade gerencial para tomada de decisões. O estudo, quanto aos objetivos, se fez inicialmente por uma pesquisa bibliográfica, e sua metodologia é caracterizada como exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa. Os resultados evidenciam que a gestão reconhece a importância da contabilidade gerencial e segue todas as normas contábeis estabelecidas pela Norma Brasileira de Contabilidade. Porém, necessitam aperfeiçoar efetivamente a utilização dos instrumentos da contabilidade gerencial para melhoria nos processos da organização.

**Palavras-chave:** Contabilidade gerencial. Terceiro setor. Processos organizacionais.

### **1 INTRODUÇÃO**

---

O atual cenário econômico-financeiro e social nos remete a diversos problemas causados pela insuficiência estatal em atender toda a demanda. Diante disso, é notório o surgimento de entidades organizadas pela sociedade que buscam equacionar essa problemática. Essas entidades, conhecidas como terceiro setor são caracterizadas por atentar-se a questões de interesse público, não possuindo fins-lucrativos, no entanto com o objetivo de prestar serviços e desenvolvimento do bem-estar social de determinada área.

De tal modo, como em qualquer outra entidade, as do terceiro setor também necessitam do papel fundamental da contabilidade em prestar informações integras e tempestivas aos seus usuários. Como afirma Horngren et al (2004 p. 8), "[...] os gestores beneficiam-se quando a contabilidade fornece informações que os ajudam a planejar e controlar as operações da organização". Deste modo, surge o papel social da contabilidade dentro do terceiro setor, com o objetivo de fornecer informações que auxiliem na tomada de decisões com a transparência, sustentabilidade e busca por investidores sociais.

Nessa conjuntura, a relação entre um ambiente complexo e gerencial moderno nos remete à necessidade de informações úteis e de qualidade, suficientes e que atendam às necessidades dos gestores. Segundo Szuster (2008) para que a contabilidade preste seu objetivo de informar de maneira clara, transparente e completa as informações necessitam estar em conformidade com normas de contabilidade, tornando-as úteis e confiáveis a seus usuários. Diante disso, surgem os mecanismos advindos da contabilidade gerencial, capazes de nortear e contribuir para o processo de gestão das organizações.

Alguns autores e obras retratam a importância dos mecanismos gerenciais para a tomada de decisão, por exemplo, o livro de contabilidade gerencial de Padoveze, responsável por apresentar os principais fundamentos teóricos da contabilidade gerencial e diversos artigos científicos disponíveis na internet que retratam a temática da Contabilidade do Terceiro Setor com enfoque na gestão operacional que permitam acompanhar e controlar os recursos dessas entidades.

Consequentemente, a exiguidade de tais mecanismos que deveriam contribuir de maneira significativa para que os usuários estejam supridos de informações fidedignas e que agregam ao processo decisório, como citado por Crepaldi e Ludícibus, autores que possuem livros e outros artigos envolvendo a referida temática, passam a dar suporte ao surgimento da problemática aqui analisada, que consiste em verificar as consequências geradas pela lacuna entre as ferramentas da contabilidade gerencial e suas aplicabilidades à gestão organizacional. Mediante esse contexto, surge o seguinte questionamento: Como a



ausência de instrumentos provenientes da contabilidade gerencial reflete no controle e gestão dos recursos da entidade dentro do Centro Educacional Dom Bosco?

A presente pesquisa tem como objetivo principal identificar os instrumentos de contabilidade gerencial utilizadas na gestão e nos controles internos das organizações do terceiro setor, destacando os pontos positivos e negativos relacionados ao uso dessas ferramentas, uma vez que pode ter controle interno ou ferramenta gerencial que não surta efeito para as entidades de terceiro setor. Além disso, os objetivos específicos visam contribuir e fundamentar a pesquisa, sendo eles: Planejar e racionalizar os recursos da entidade aqui ponderada; evidenciar a importância do valor da informação contábil para o desenvolvimento da instituição; e as consequências geradas a partir da insuficiência de conhecimento necessário na administração contábil em entidades do terceiro setor.

Esse estudo justifica-se na atual necessidade de os gestores possuírem interesse em alinhar as informações extraídas pela contabilidade com as práticas adotadas dentro da instituição, contribuindo assim para um processo transparente e eficiente para a sociedade que é o público alvo dessas organizações. O crescimento no número de entidades desse setor nos últimos anos e sua relevância diante do contexto econômico e social, também justificam a importância dessa temática como objetivo de estudo da contabilidade, segundo apontam dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE 2010) existem cerca de 557 mil entidades privadas e associações sem fins lucrativos, com 2,9 milhões de trabalhadores remunerados.

O presente estudo está dividido em cinco seções, entre elas a introdução. O segundo momento será reservado para a aclaração da temática, apresentando o referencial teórico e destacando os conceitos e instrumentos presentes dentro da contabilidade gerencial e das organizações do terceiro setor. Na sequência, será apresentado a caracterização da empresa utilizada como objeto desse trabalho, bem como, a metodologia aplicada durante o processo de pesquisa. Por fim, serão descritos os resultados obtidos através da análise de campo e as considerações finais a respeito da problemática apresentada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

---

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial surge diante da perspectiva e necessidade de informações íntegras que auxiliem nos processos decisórios das entidades. Conforme afirma Crepaldi (2008, p.5), a "contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais".

Diante disso, a contabilidade gerencial passou a ser uma ferramenta indispensável para os gestores em diversas entidades, sejam elas de pequeno, médio e/ou grande porte, do setor público ou privado, na qual, todas necessitam de informações que auxiliem no processo de tomada de decisões, controle e planejamento.

De acordo com Pizzolato (2000, p. 195) a "contabilidade gerencial produz informação útil para a administração, a qual exige informações para vários propósitos, tais como: auxílio no planejamento; na medição e avaliação de desempenho; na fixação de preços de venda e na análise de ações alternativas". Assim, a contabilidade gerencial consiste no auxílio direto ao processo de planejamento e controle, como também, seus mecanismos interagem na execução das atividades operacionais da entidade.

Do mesmo modo, Iudícibus (2009, p. 21) define que:

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Nesse aspecto, a contabilidade corrobora com a necessidade de conhecer e controlar os componentes, como também, suas respectivas variações patrimoniais. Segundo Atkinson et al (2000 p. 36) "contabilidade gerencial é o processo de

identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas".

Ching (2003, p.4) afirma que "para poder trabalhar de maneira efetiva, as pessoas em uma organização precisam constantemente de informação a respeito do montante de recursos envolvidos e utilizados". Assim sendo, para uma empresa prosseguir bem em seu negócio, se faz necessário um sistema que permita fornecer dados com informações úteis e tempestivas.

Destarte, autores como Iudícibus, Padoveze e Crepaldi, asseguram a fundamentação da contabilidade gerencial interligada diretamente ao processo de tomada de decisão e gestão, sustentando a ideia de que os impactos positivos advindos de seus mecanismos contribuem diretamente para que as informações sejam gerenciadas de maneira que agreguem valor ao processo decisório.

## 2.2 TERCEIRO SETOR

Para Cabral (2007) "A denominação Terceiro Setor é uma nomenclatura geral adotada para distinguir um conjunto de organizações sociais particulares daquelas organizações empresariais lucrativas e de organizações governamentais. "

Segundo Pereira (2005, p. 1), o conceito de terceiro setor pode ser definido como:

Espaço ocupado pelas organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos ou econômicos, de interesse social, e que não possuem finalidade, natureza ou legislação específica, assim como pelos projetos, ações e atividades de interesses sociais desenvolvidos por indivíduos, empresas e governos, normalmente por meio de grupos, movimentos ou alianças (parcerias) Inter setoriais, com o objetivo de fomentar, apoiar ou complementar a atuação das organizações formalmente constituídas e acima caracterizadas.

De acordo com Araújo (2009) as organizações sem fins lucrativos realizam atividades que proporcionam melhorias na vida das pessoas e não objetivam vantagens ou proveito, e tem por missão desenvolver transformações sociais. Além disso, Paes (2006, p123), afirma que:

As entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações, as sociedades e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de

alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais organizações e agrupamentos sociais cobrem um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência à saúde, apoio a populações carentes, educação, cidadania, direitos da mulher, direitos indígenas, direitos do consumidor, direitos das crianças.

Conforme afirma Slomski (2012), o terceiro setor no Brasil está dividido em Associações; Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade; Organizações não governamentais (ONGs); Fundações Privadas; Organizações Sociais (OSs) e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs).

Por conseguinte, Kaplan e Norton (2001) afirmam que as organizações não lucrativas têm tipicamente a dificuldade de definir com clareza a sua estratégia, ou seja, as ideias em sua maioria não trabalham de maneira articulada. Assim, no próximo bloco do trabalho apresentaremos os resultados advindos a partir da pesquisa de campo, destacando a análise das discussões da empresa objeto do estudo, como também os resultados advindos dos instrumentos de contabilidade gerencial dentro de sua estrutura organizacional, os “gargalos” e possíveis sugestões para melhoria no processo decisório da organização aqui analisada.

---

### 3 METODOLOGIA

O estudo apresentado se propõe inicialmente a uma pesquisa exploratória, pois foi realizado várias pesquisas bibliográficas com a finalidade de aperfeiçoar os conhecimentos da contabilidade utilizada ao terceiro setor, como também uma pesquisa descritiva que vem com uma forma de observação sistemática, que auxilia no registro e identifica características e variáveis do objetivo do estudo, com a finalidade de analisa-los de forma simples e objetiva.

Por seguinte, a análise dos dados e coleta de informações, foi realizada uma abordagem qualitativa através de entrevista contendo perguntas a respeito da estrutura organizacional da entidade, como funciona a rotina administrativa e contábil da organização, bem como as principais dificuldades de conseguir extrair os dados fornecidos através dos instrumentos contábeis presentes no centro, mas também os

resultados positivos gerados a partir desses instrumentos, com o intuito de realizar o levantamento das informações necessárias, estudando os dados e identificando os procedimentos e instrumentos de contabilidade gerencial, utilizados dentro do Centro Educacional Dom Bosco, como também nos seus demonstrativos financeiros e contábeis.

Para desenvolvimento e caracterização do material exposto, foi realizada pesquisa bibliográfica através de leituras de livros, artigos científicos, monografias, dissertações, teses, como também acessos a sites. Para analisar os aspectos contábeis do Centro Educacional Dom Bosco, foi efetuada uma entrevista aberta com os colaboradores que trabalham diretamente no setor, tendo como foco o aprofundamento dos possíveis problemas (gargalos), alcançando assim as informações úteis para a pesquisa.

#### **4 ANÁLISES E DISCUSSÕES A RESPEITO DO CENTRO EDUCACIONAL DOM BOSCO – CEDB.**

---

O Centro Educacional Dom Bosco – CEDB é uma Associação Civil, de natureza Filantrópica, sem fins econômicos e de Assistência Social, vinculada aos Salesianos de Dom Bosco, com história de mais de um século e meio de atividades de educação e de formação social e profissional, operando atualmente em quase todos os países do mundo. Localizado na Av. Guaratinguetá, 715, bairro Lagoa Azul, conjunto Gramoré, CEP: 59135-500, Natal/RN, CNPJ: 12.978.003/0001-83, o CEDB conta com a orientação e assessoramento da rede de obras sociais salesianas, em nível regional e nacional, é reconhecido como entidade de utilidade pública através de leis no âmbito Federal, Estadual e Municipal, devidamente registrado nos órgãos competentes, tendo iniciado suas atividades em 31 de janeiro de 1988.

Sua missão institucional corresponde à formação integral da pessoa humana excluída em seus direitos, visando o pleno exercício da cidadania e, somados a isso a perspectiva de contribuir para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária, o CEDB vem desenvolvendo, ao longo de mais de 30 (trinta) anos de funcionamento, atividades socioeducativas direcionadas a crianças, adolescentes e jovens, com o envolvimento das respectivas famílias, beneficiando comunidades periféricas da Zona



Norte de Natal e de diversas localidades do interior do Estado, através da execução de ações nas áreas de arte, cultura, esporte e lazer, apoio pedagógico, suprimento alimentar e qualificação profissional.

Além disso, o CEDB proporciona ainda como ação continuada aos usuários, incentivos e capacitação para inserção no Programa de Aprendizagem executado pelo CEDB, oportunizando o empoderamento econômico, social e inclusão produtiva dos mesmos. Ademais, também atua em outra frente junto a diversos parceiros, possibilitando também aos familiares dos atendidos, diversos cursos de formação executados pelo Programa de Qualificação Profissional do CEDB.

#### 4.1 RESULTADOS OBTIDOS ATRAVÉS DA PESQUISA DE CAMPO

Ao longo de nossa pesquisa foi possível observar o papel fundamental da contabilidade dentro do Centro Educacional Dom Bosco - CEDB, através do fornecimento de mecanismos capazes de gerar informações que auxiliarão o gestor para a tomada de decisão. A análise permitiu constatar, que no âmbito geral, o CEDB, possui uma contabilidade que fornece informações, tempestivas e seguras, contribuindo assim, para o crescimento e desenvolvimento da entidade. No entanto, foi possível identificar também a existência de alguns "gargalos" dentro da estrutura organizacional, responsáveis por ocasionar algumas falhas no fluxo das atividades e que elencaremos a seguir.

Inicialmente, a pesquisa permitiu verificar a ausência de relatórios e análises a respeito de uma importante demonstração contábil, o Fluxo de Caixa - DFC. O CEDB emite a demonstração, uma vez que a mesma se trata de uma demonstração obrigatória para organizações do terceiro setor como previsto na NBC TG 26, como também na seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável. Tendo sua estrutura estabelecida através da NBC T 3 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Contudo, foi possível observar que embora seja emitida a demonstração, sua análise não é realizada, dessa forma existe uma lacuna entre as informações registradas e sua fidedignidade, pois são realizadas entradas e saídas em diversos momentos do ano dentro do caixa do centro, mas não são emitidos relatórios



periódicos a serem analisados a respeito dessas informações. Sabemos ainda, que a demonstração do Fluxo de Caixa é responsável por evidenciar as entradas e saídas de recursos financeiros da entidade durante determinado período analisado, sendo possível observar o saldo existente para que possam ser realizados outros compromissos. Dessa forma, ao deixar de realizar esse procedimento contábil o CEDB desperdiça um importante instrumento contábil responsável por: a) identificar as principais fontes de geração de recurso; b) identificar itens que ocasionam o consumo dos recursos existentes no caixa da entidade; e c) apresentar o saldo de caixa e as variações ocorridas.

Outro fator importante observado como resultado da pesquisa foi a ausência de controle de compras, dotado de diversas funções, além de elencar o valor máximo e mínimo disponível. O CEDB não utiliza nenhum sistema ou colaborador responsável por desempenhar tal atividade, com isso a falta desse controle está diretamente ligada a desperdícios de recursos e materiais. O controle de compras é mais um instrumento gerencial de fundamental importância dentro de da entidade, pois através dele é possível: a) otimizar os recursos; b) reduzir desperdícios; c) integralizar a gestão; e d) fornecer informações importantes para a tomada de decisão.

Os instrumentos gerenciais ligados ao custo do produto ou serviço foi outro fator importante observado no estudo de caso, observamos que o CEDB não consegue mensurar de maneira fidedigna o custo de suas atividades ligadas, por exemplo, à execução de cursos, oficinas, palestras e alimentação fornecida aos usuários do seu serviço. Por sua vez, a contabilidade de custos visa fornecer informações aos administradores da entidade, auxiliando diretamente dentro do processo para a tomada de decisão. Aliás, a contabilidade de custos busca ainda auxiliar no controle, planejamento e prestação de serviço em relação aos recursos financeiros disponíveis e quais os recursos necessários para a manutenção das atividades desempenhadas pela entidade.

Ademais, outro mecanismo importante para o desempenho de uma gestão eficaz e eficiente está diretamente relacionado aos controles internos dentro das entidades. Observamos que o CEDB não possui uma controladoria interna atuante,

um setor responsável por desempenhar exclusivamente tal atividade. O controle interno dentro das organizações é responsável por auxiliar diretamente para a continuidade do fluxo operacional, possibilitando o fornecimento de informações para auxiliarem a gestão na tomada de decisão.

Destarte, de uma maneira geral, o CEDB realiza procedimentos contábeis que auxiliam dentro do processo para tomada de decisão, controle e transparência da gestão conforme destacamos ao longo de nosso trabalho. Todavia, vimos também que existem “gargalos” que necessitam de uma maior atenção por parte de seu corpo administrativo, visando contribuir para que o centro educacional consiga atingir seus objetivos sociais, isto é, sua missão. A seguir elencaremos alguns pontos que selecionamos como fundamentais para sanar essas lacunas existentes dentro da entidade, apresentando uma abordagem final a respeito de todo o assunto até aqui analisado.

---

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As organizações do terceiro setor são entidades direcionadas aos fins públicos e sociais. Contudo, para que seja cumprido seu papel social, se faz necessário diversos fatores, entre eles, uma gestão eficiente, abastecida de informações importantes que a auxiliem para que as decisões sejam tomadas de maneira correta, além de mecanismos de transparência e prestação de contas que reflitam a prática das organizações, e ainda sistemas de controles internos responsáveis por subsidiar informações sobre a situação patrimonial e financeira da entidade.

Do mesmo modo, levantamos o questionamento a respeito de como a ausência de instrumentos provenientes da contabilidade gerencial reflete no controle e gestão dos recursos da entidade dentro do CEDB, visto que eles contribuem para que o objetivo final proposto pela entidade seja realmente atingido.

Portanto, sugerimos como possíveis melhorias dentro do fluxo operacional da entidade, medidas gerenciais que busquem enfatizar os controles internos da instituição, relacionando de maneira direta para uma gestão eficiente e transparente,

já que vimos ao longo do trabalho a necessidade dessas instituições em apresentar mecanismos de transparência e credibilidade, proporcionando a captação de novos parceiros e investidores. Além disso, se faz necessário a implantação de instrumentos tecnológicos que busquem auxiliar aos controles internos, seja ele de compra, custo de serviços, produtos e locação. Dessa forma, o gestor estará abastecido de informações com baixos níveis de erros e que contribuem diretamente para auxiliá-lo no processo de tomada de decisão.

Por fim, observamos a necessidade em analisar os resultados obtidos através dos relatórios contábeis, além de adotar rotinas através de análises e índices que permitam demonstrar a situação financeira e econômica da entidade, possibilitando concluir que a mesma demonstra, por exemplo, se o centro educacional possui uma boa capacidade de arcar com suas obrigações de curto e longo prazo.

---

## REFERENCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark, **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000

CABRAL, Eloísa Helena de Souza. **Terceiro Setor: gestão e controle social**. São Paulo: Saraiva, 2007

CHING, Yuh Hong. MARQUES, Fernando. PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não especialistas**, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

DRUCKER, P. F. **Administrando para obter resultados**. Tradução Nivaldo Montigelli Jr. São Paulo: Thomson, 2002.

HORNGREN, C. T.; SUDEM, G. L.; STTRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISCA-IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil - FASFIL**. Disponível em: &lt;



<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/outras-estatisticas-economicas/9023-as-fundacoes-privadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no-brasil.html?=&t=resultados&gt;>; Brasília: IBGE, 2010.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. **Organização orientada para estratégia**: Como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

PADOVEZE, L. C. **Sistemas de informações contábeis**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 3. Ed. São Paulo: Livraria Jurídica, 2006.

PEREIRA, Dr. Rodrigo Mendes. **Terceiro Setor: Identificando suas organizações e propondo um novo conceito**. Comissão de Direito do Terceiro Setor da Ordem Dos Advogados do Brasil, São Paulo, jun. 2005. Disponível em:<<http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-terceiro-setor/artigos>>. Acesso em: 09 set. 2018.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Makron Books, 2000.

SLOMSKI Valmor. *et al.* **Contabilidade para do Terceiro Setor**: uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.