



UEPB

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

CAMPUS – VI POETA PINTO DO MONTEIRO

CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIEL DE LIMA LINS

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES DO
TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE CASO NO ORFANATO SÃO SEBASTIÃO
LOCALIZADO NO MUNICÍPIO DE MONTEIRO – PARAÍBA**

MONTEIRO – PB

2017

GABRIEL DE LIMA LINS

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES DO
TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE CASO NO ORFANATO SÃO SEBASTIÃO
LOCALIZADO NO MUNICÍPIO DE MONTEIRO – PARAÍBA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Gilberto Franco de Lima Júnior

Monteiro – PB

2017

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

L759p Lins, Gabriel de Lima.

Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor [manuscrito] : um estudo de caso no orfanato São Sebastião localizado no município de Monteiro – PB / Gabriel de Lima Lins. - 2017.

54 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2017.

"Orientação : Prof. Me. Gilberto Franco de Lima Júnior, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."

1. Contabilidade gerencial. 2. Terceiro Setor. 3. Orfanato.

21. ed. CDD 658.1511

GABRIEL DE LIMA LINS

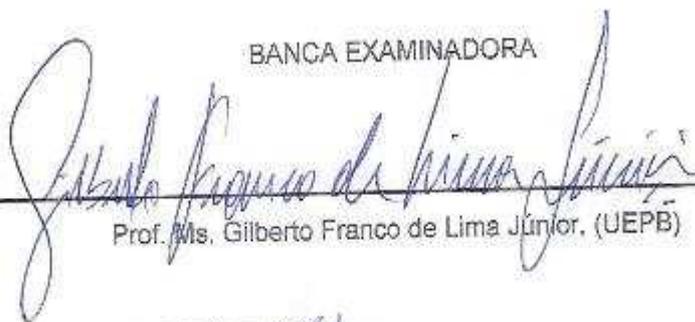
PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ORGANIZAÇÕES DO
TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE CASO NO ORFANATO SÃO SEBASTIÃO
LOCALIZADO NO MUNICÍPIO DE MONTEIRO – PARAÍBA

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da
Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

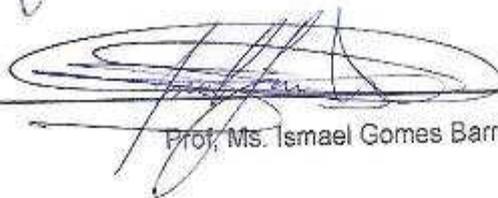
Orientador: Prof. Ms. Gilberto Franco de Lima Júnior

Aprovado em: 12/12/2017

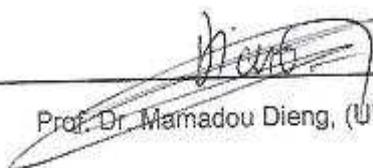
BANCA EXAMINADORA



Prof. Ms. Gilberto Franco de Lima Júnior, (UEPB)



Prof. Ms. Ismael Gomes Barreto, (UEPB)



Prof. Dr. Marnadou Dieng, (UEPB)

Dedico este trabalho aos meus pais, Antonia Eliene de Lima e Ivo Ferreira Lins, a minha madrinha Márcia Andrade, a minha tia Maria de Fátima Batista Lins e a minha mulher Taynara Branco Filha.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado saúde e força para enfrentar as dificuldades ao longo de toda essa caminhada, cheia de barreiras e conquistas. Ele que se fez e faz presente em minha vida, sem Ele eu nada seria, o maior mestre que alguém pode ter.

A minha mãe, Eliene Lima, que sempre buscou para mim e meus irmãos o caminho do bem e da honestidade, a minha maior fonte de inspiração. Quando o cansaço chegava, quando as dificuldades vinham eu encontrei nela, a força para seguir.

Ao meu pai, Ivo Lins, que mesmo distante, mesmo com dificuldades fez o que estava ao seu alcance para me ajudar e apoiar nessa minha escolha que foi cursar um ensino superior.

A minha madrinha, Marcia Andrade, que desde o início esteve ao meu lado me incentivando e apoiando, mesmo estando distante fisicamente conseguiu se fazer tão presente em minha jornada, me apoiando e fazendo com que esse sonho se tornasse realidade.

A minha esposa, Taynara Branco, que sempre me apoiou nos meus projetos de vida, que soube entender e ajudar quando estava fraquejando, que fez das minhas conquistas e lutas as dela também.

Agradeço ao meu orientador e amigo, Gilberto Franco, por toda paciência, dedicação, lealdade, apoio e conhecimento que me ofereceu ao longo de toda essa trajetória acadêmica.

Ao meu amigo, Gutemberg Medeiros, um colega que a UEPB me trouxe, e que desde o início enfrentamos todos os obstáculos que a vida acadêmica traz. Valeu grugru, tu é o cara.

A todos os meus professores que contribuíram para minha formação, desde o maternal até aqui e os que ainda virão, agradeço pelo conhecimento que me foi transmitido, pelo incentivo que sempre encontrei em cada um.

A todos que contribuíram para minha formação profissional de forma direta ou indireta, que muitas vezes tentaram me derrubar e fizeram das minhas quedas o combustível para minha vitória.

“Não temas, porque eu sou contigo; não te assombres, porque eu sou teu Deus; eu te fortaleço, e te ajudo, e te sustento com a destra da minha justiça.”

(Isaias 41:10)

Lins, Gabriel de Lima. Práticas de Contabilidade Gerencial em Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no orfanato São Sebastião localizado no município de Monteiro – Paraíba. Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel e Ciências Contábeis.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por organizações do Terceiro Setor, situada em Monteiro – PB. O terceiro setor é composto por organizações voluntárias, iniciativa privada, atuando em diversos campos, que visam desenvolver atividades para a promoção humana. Essas organizações não possuem a finalidade de lucros, o que as difere das organizações do primeiro e segundo setor (setor Privado). Realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, a coleta de dados se realizou através de entrevista e aplicação de um questionário. A amostra selecionada foi composta por uma 1 (uma) organização sem fins lucrativos no município de Monteiro – PB. Os resultados mostraram que a instituição busca promover mudanças na qualidade de vida dos indivíduos e da sociedade em geral, agindo com características voltadas ao associativismo. Conclui-se que, a organização pesquisada não utiliza práticas de contabilidade gerencial que vários autores consideram como as mais adequadas para o terceiro setor, por exemplo: demonstração do resultado do exercício, demonstração superávit ou déficit do exercício demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstração de origens e aplicação de recursos, apenas o balanço patrimonial e fluxo de caixa, fato que ocorre na maioria das organizações.

PALAVRAS-CHAVE: Terceiro Setor; Contabilidade Gerencial; Práticas de Contabilidade Gerencial.

Lins, Gabriel de Lima. Management Accounting Practices in Third Sector Organizations: a case study in the São Sebastião Orphanage located in the municipality of Monteiro – Paraíba, as partial requirement for obtaining the title of Bachelor of Science in Accounting.

ABSTRACT

This study aimed to identify the managerial accounting practices used by organizations of the Third Sector, located in Monteiro – PB. The third sector is composed of voluntary organizations, private sector, working in various fields, aimed at developing activities to promote human. These organizations do not have the purpose of profit, which differs from the organizations of the first and second sector (Private Sector). We conducted a descriptive qualitative approach, data collection was conducted through interviews and questionnaire. The selected sample consisted of a 1 (one) non-profit organization in the municipality of Monteiro – PB. The results showed that the institution seeks to promote changes in the quality of life of individuals and society in general, acting with features aimed at the associations. It is concluded that the organizations surveyed do not use the managerial accounting practices that several authors consider the most appropriate for the third sector, for example, statements of income for the year, surplus or deficit statement for the year, statement of changes in equity and demonstration of sources and application of funds, only the balance sheet and cash flow, a fact that goes for most organizations.

KEYWORDS: Third Sector; Management Accounting; Practices Management Accounting

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Funções da Contabilidade Gerencial	23
QUADRO 2 – Características de Organizações de Terceiro Setor – OTS	27
QUADRO 3 – Categorias e tipos de Entidades	29

LISTA DE TABELA

TABELA 1 – Tipos de Organizações	39
TABELA 2 – Número de associados entre 2014 a 2016	40
TABELA 3 – Receita gerada pela entidade entre 2014 a 2016	40
TABELA 4 – Preocupação maior com que tipo de atividade/informação	41
TABELA 5 – Utilização do Orçamento	42
TABELA 6 – Utilização das informações contábeis	42
TABELA 7 – Relatórios utilizados para prestação de contas	43

LISTA DE ABREVIATURAS

BP – Balanço Patrimonial

DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DOAR – Demonstração de Origens e Aplicação de Recurso

DSDE – Demonstração Superávit ou Déficit do Exercício

NBC – Normas Brasileira de Contabilidade

ONGs – Organização Não Governamentais

OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

OTS – Organização do Terceiro Setor

BSC – Balanced Scorecard

GECON – Gestão Econômica

Sumário

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA	16
1.2.1 OBJETIVO GERAL	16
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
1.3 JUSTIFICATIVA	17
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	18
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL	20
2.1.1 Conceitos e Objetivos da Contabilidade Gerencial.....	20
2.2 FUNÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL	23
2.3 PLANEJAMENTO E CONTROLE	24
2.4 TERCEIRO SETOR	26
2.4.1 Conceito e Caracterização do Terceiro Setor.....	26
2.5 CONTABILIDADE GERENCIAL NO TERCEIRO SETOR	30
2.6 PRÁTICAS CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR	31
2.6.1 Balanço Patrimonial (BP)	32
2.6.2 Demonstração Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE)	33
2.6.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	33
2.6.4 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).....	34
2.6.5 Balanced Scorecard (BSC).....	34
2.6.6 GECON OU GESTÃO ECONÔMICA.....	35
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	36
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	36
3.2 ABORDAGEM DO PROBLEMA	36
3.3 QUANTO AOS OBJETIVOS DA PESQUISA	37
3.4 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	37
3.5 COLETA DE DADOS	38
3.6 AMBIENTE DE PESQUISA	38
4. ANÁLISE DOS DADOS	39
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	39
4.2 ASPECTOS RELATIVOS ÀS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES	41
5 CONCLUSÃO	46

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	48
---	-----------

1 INTRODUÇÃO

Em decorrer da história, em muitos momentos, os empreendimentos humanos sempre dependeram de uma boa gestão, de pessoas capacitadas para o trabalho e de sua eficiência para organizá-las para atingir os objetivos estabelecidos.

Diante dessa necessidade, viu-se então a inevitabilidade de se criarem organizações pra que as metas exigidas pudessem vir de forma mais rápida e satisfatória. Representando o espaço onde as pessoas costumam empregar e demonstrar a sua competência, as organizações realizavam determinadas atividades indo a partir da utilização de inúmeros recursos econômicos, dando assim o embasamento para o empreendimento.

A partir então do final da década de 80 e, início dos anos 90, era-se comum dentro do Brasil a expressão “terceiro setor”, usada para definir o conjunto de sociedade civil de fins públicos e sem objetivo de lucro.

Segundo Castro (1999), o terceiro setor é a esfera da sociedade composta por organizações sem fins lucrativos nascidas na iniciativa voluntária, objetivando o benefício público, atuando de forma integrada com os setores públicos e privada.

Percebe-se, que o terceiro setor é composto por cinco categorias:

- Organizações Sociais
- Fundações Privadas
- Organizações Não-Governamentais
- Organizações Filantrópicas, Beneficentes e de Caridade, e
- Associações.

O presente estudo é reconhecido por Rodrigues (1998, p. 37) que descreve o conceito de Associações da seguinte forma:

São organizações baseadas em contatos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Estão voltadas para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e

atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais.

Diante de várias diferenças entre o terceiro setor e as organizações dos setores públicos e privados é que elas (organizações do terceiro setor) não distribuem lucros a seus proprietários nem estão sujeitas ao controle e participação na política direta. Tais organizações são orientadas por valores, uma vez que se voltam especificamente para objetivos sociais e não econômicos. Deste modo a missão é completamente voltada para gerar resultados de ações e não lucratividade.

O número de organizações do terceiro setor vem a cada dia se expandindo na economia e isso é dado em função de relevância para a sociedade. Estas organizações precisam cada vez mais de informações úteis, para dar a transparência e planejamento dos recursos por elas utilizados (informações financeiras e contábeis).

Uma vez recebidos os recursos, independentemente de qual seja o setor público ou privado, cabe a entidade que vai receber os recursos expor para a sociedade em que foram utilizados tais recursos, prestando assim contas a comunidade. Os provedores (pessoas que praticam doações através de recursos) querem saber se as doações que eles fizeram realmente estão sendo aplicadas nos projetos institucionais.

Nesta perspectiva, a contabilidade, pode ser vista como um sistema de informação formal e estruturado, estipulado na sua importância, não só em mostrar de onde tais recursos vieram e nem de que forma estes foram aplicados, mas comprovando o aspecto de transparência no gerenciamento de recursos, também validando no meio jurídico seus atos financeiros.

A participação contábil por meio de suas informações tem um desempenho de grande importância na gestão dessas atividades, mais particularmente empenhando as funções de planejamento e controle.

As demonstrações financeiras, do mesmo modo que outros tipos de relatórios contábeis podem ser alcançados através da informação contábil que é de primordial importância se for encaixado no contexto empresarial. Isso por que por que não se limita apenas para os usuários externos e cumprir as regulamentações

legais para exercer o seu verdadeiro papel, que é auxiliar os gestores nas suas tomadas de decisões.

Ainda que exista limitações específicas na legislação que estabeleça um controle das regras, orientações e fiscalizações das ações e que envolva recursos econômicos destas entidades, a adoção de práticas gerencial/contábil, como por exemplo: cumprimento de obrigações acessórias legais, a escrituração contábil e a divulgação dos relatórios financeiros, tornam-se indispensáveis para a sobrevivência dessas organizações, levando-se em conta que nestas instituições a contabilidade deve estar presente com mais destaque.

Tendo visto isso, o papel primordial que a contabilidade exerce nessas entidades é de fornecer detalhadamente informações de tudo que está ocorrendo nessas organizações, desde a origem, de onde os recursos estão vindo, onde esses recursos estarão sendo aplicados até a o valor agregado dos projetos em sí.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Com o avanço da tecnologia as informações passaram a ter um papel de grande valia para o mundo empresarial, trazendo uma necessidade imediata de mudança organizacional, superando-se, assim, muitas das ideias iniciais da concorrência industrial. Sob esse ponto de vista, Kaplan e Norton afirma que:

As organizações não poderão mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias e ativos físicos, e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros. (1997, p. 09):

Essa nova situação organizacional exige, não só dos setores público e privado como do terceiro setor, metodologias modernas cada vez mais eficientes de gerenciamento de recursos, sugerindo novas técnicas que permita uma melhor eficácia na gestão organizacional.

De acordo com Diniz e Matos (2003), anteriormente na década de 80, que foi o marco das Organizações Não-Governamentais, que compõem o terceiro setor, apresentava-se estável, caracterizado pela excessiva quantidade de fontes de financiamento e de pouca exigência no que se refere aos impactos nos resultados.

Ainda, continuando a ideologia dos autores Diniz e Matos (2003), embora o terceiro setor seja com frequência explorado como sendo o novo campo de estudo das inovações administrativas, pouco se é conhecido sobre o desenvolvimento das teorias voltadas especificamente para este setor.

Através deste contexto surge o seguinte questionamento:

Quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do terceiro setor auxiliam no processo de planejamento e controle das atividades dessas entidades no município de Monteiro – PB?

1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Examinar o uso das práticas gerenciais utilizadas pelas organizações do terceiro setor do município de Monteiro – PB.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Verificar o processo de planejamento e controle das organizações do terceiro setor;
- Identificar as ferramentas de contabilidade gerencial para o planejamento e controle das organizações, avaliando dessa forma as suas práticas gerenciais;
- Identificar quais são as práticas de contabilidade gerencial mais utilizada pela instituição do Orfanato São Sebastião da cidade de Monteiro – Paraíba.

1.3 JUSTIFICATIVA

No atual panorama econômico mundial, existem três setores distintos, sendo: o Estado (primeiro setor), o Mercado (segundo setor) e as Entidades Sem Fins Lucrativos (terceiro setor), que surgiu para atender demandas sociais que o governo e o mercado não suprem, sendo esse tido como um agente de transformação do ser humano, trabalhando para o desenvolvimento de ações sociais. (ARAUJO, 2009).

No Brasil as entidades sem fins lucrativos têm um papel muito importante, sendo instituições formadas com propósitos sociais, educacionais, religiosos e de saúde, sendo encontradas em todo país, pois promovem o desenvolvimento humano, atendendo suas necessidades, complementando com o Estado a promoção do bem social. O governo muitas vezes não consegue provê o que é indispensável ao cidadão, às entidades tenta preencher este vazio que se encontra na sociedade. (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

A importância desta pesquisa baseia-se a partir das dificuldades encontradas pelos gestores de entidades sem fins lucrativos, no que diz respeito ao conhecimento de gestão das associações, onde homens e mulheres se unem em torno de uma causa (associativismo¹) e que, na maioria das vezes não possuem conhecimentos de gestão suficientes para fortalecer o desempenho de uma organização, que em sua maioria das vezes acabam desestruturando estas organizações, ou fazendo até mesmo que elas venham a fechar as suas portas.

Diante disso, houve uma busca para evidenciar por meio desta pesquisa, se existem práticas de contabilidade gerencial aplicada a entidades do terceiro setor na cidade de Monteiro – PB.

A partir deste estudo pretende-se alcançar uma atenção maior para estas organizações, visando o crescimento de no aspecto coletivo, que ao mesmo tempo sentem dificuldade em sua gestão e, mais importante ainda como resolver esse tipo de problema com uma boa solução.

¹ União de pessoa por um objetivo comum.

Nesse intuito o projeto de estudo era identificar a existência da prática de contabilidade gerencial utilizada por organizações do terceiro setor na cidade de Monteiro no Estado da Paraíba e, por não haver tanta informação que possa complementar temas a respeito dos procedimentos administrativos e contábeis em organizações do Terceiro Setor, especificamente no setor de ONG'S².

Esta constatação pode ser encontrar em Bettioli Junior (2005, p. 21) ao afirmar que no Brasil, o tema sobre entidades do terceiro setor ainda desperta o interesse de um número reduzido de pesquisadores, havendo poucos trabalhos com estudos empíricos detalhados e um número ainda menos de pesquisas desenvolvidas no âmbito da contabilidade.

Diante desse cenário é de total importância que as instituições tenham um grupo de profissionais qualificados, de forma que a instituição possa traçar metas e realiza-las e principalmente, controlá-las, a fim de saber se os objetivos foram atingidos.

Outro aspecto refere-se à importância em revelar a forma em que essas entidades tem como gestão, possibilitando assim identificar se estas atendem os objetivos a qual se destinam, em especial, a forma de registro e de evidenciação de seus fatos contábeis.

Outro fundamento, retrata ao fato de que outras organizações possam despertar interesse por práticas gerenciais e/ou aprimorar as existentes, transformando-se as organizações mais transparentes para a sociedade a qual faz parte, assim podendo manter a continuidade e sustentabilidade de seus objetivos sociais.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa tem como objetivo de estudo as organizações do terceiro setor de Monteiro – PB. A condução da apuração se deu no período de maio a julho de 2016.

² Organização Não-Governamental.

Considerando as diversas informações envolvidas nesta pesquisa, esse estudo se delimita na identificação de práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor, o estudo foi realizado em uma organização do terceiro setor localizada na cidade de Monteiro, considerando-se a grande quantidade de segmentos que se pode dividir o terceiro setor no Brasil.

A organização pesquisada foi um orfanato localizado na Rua Dr. Deocleciano Pereira de Lima, 264, Monteiro – PB.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura desta monografia é arquitetada e composta pela introdução que abordam a caracterização do problema, os objetivos, geral e específico e a justificativa do trabalho.

Em seguida apresenta-se a revisão da literatura que compreende os conceitos, objetivos de contabilidade gerencial e funções da contabilidade gerencial. Na sequência são feitas as considerações sobre conceito, características das organizações do terceiro setor, contabilidade gerencial no terceiro setor, práticas contábeis em organizações do terceiro setor, e por fim descreve como o planejamento e o controle pode ajudar nas tomadas de decisões.

Após evidencia-se a metodologia da pesquisa, analisando a descrição de todas as etapas da mesma e quais os argumentos utilizados para que os objetivos desta pesquisa fossem atingidos.

Em seguida tem-se análise dos resultados obtidos através dos questionários serão apresentados e analisados.

Finalmente a conclusão, onde também, são apresentadas as considerações finais e limitações do trabalho.

Além dessas seções, consta também neste trabalho a bibliografia (referências).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade é uma ciência social voltada ao registro e controle dos fatos e atos econômicos financeiros e administrativos de uma entidade. A contabilidade trata-se de um sistema de avaliação e informação interessado em mostrar aos seus usuários através de demonstrações e análises como a entidade está financeiramente.

A contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, sejam elas com fins lucrativos ou não. Tem como função administrativa controlar o patrimônio visando demonstrar a sua situação em um determinado momento e como Função Econômica visa apurar resultados a fim de demonstra-los periodicamente independente se positivos ou negativos.

O principal objetivo da contabilidade é permitir que seus usuários possam entender e avaliar a situação econômica e financeira da entidade , tendo como principais funções registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações do patrimônio em relação em qual atividade a empresa esta exercida.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

2.1.1 Conceitos e Objetivos da Contabilidade Gerencial

Conforme Cardoso, Mário e Alquino (2007) a contabilidade gerencial é o ramo do conhecimento da contabilidade que gera informação sobre o desempenho da entidade ou de suas partes, incluindo mais não se limitando á informação de custos.

Pode ser utilizada pelos gestores no processo decisório, com a finalidade de auxiliar os administradores nas mais diferentes situações, como: análise da lucratividade de produtos, determinação do mix de produtos, determinação do preço de venda, análise e elaboração de planos orçamentários, avaliação de desempenho de cada unidade etc.

A contabilidade gerencial vai além da função de informação para decisão, envolve também, inclusive, procedimentos de mensuração de desempenho que

participam do objetivo de influenciar as escolhas dos gerentes, ou seja, planejar comportamento.

Iudícibus (1988, p. 21) afirma que:

A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixe” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Entretanto, é importante salientar que a informação gerencial não se limita apenas a dados financeiros, expressos em moeda. Ela inclui, além disso, informações financeiras, com qualidade e tempo de processamento, mensuração do nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho de novo produto (ATKISON et. Al 2000).

Dando continuidade a lógica do autor Atkinson *et al.* (2000, p. 798) quando define:

A contabilidade gerencial, é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Crepaldi (1988, p.18) entende de outra forma, que:

A contabilidade gerencial, é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle de insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

O Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) define a contabilidade gerencial como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração, para planejamento, avaliação, controle dentro de uma organização, bem como para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos (ATKINSON et. Al., 2000). Um dos objetivos necessários para se fazer a contabilidade gerencial é saber como melhor interpretar

os resultados que a empresa desempenhou, preocupando-se em demonstrar informações úteis à administração, atendendo às necessidades dos gestores.

Garrison e Noreem (2001) Tratam do objetivo da contabilidade gerencial na seguinte alegação:

Contabilidade Gerencial trata de modo como o administrador deve utilizar a informação contábil na sua organização. O administrador precisa de informações para levar a cabo três funções básicas de uma organização: (1) planejamento das operações, (2) controle das atividades e (3) tomada de decisões. O objetivo da contabilidade gerencial é mostrar o tipo de informação necessária, onde obtê-las e como os gestores podem empregá-la no exercício de suas obrigações de planejamento, controle e decisão.

A contabilidade gerencial é a ferramenta mais poderosa para subsidiar a administração de uma entidade. Seus relatórios envolvem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como ferramentas indispensáveis nas tomadas de decisões, ocasionando forte atuação no processo de planejamento estratégico empresarial e no orçamento.

De acordo com Martins (2003), a contabilidade moderna vem procurando inovar e até mesmo criar sistemas de informações que permitam melhorias no gerenciamento de duas importantes tarefas: controle e decisão. E nessa mesma linha, Atkinson et. al., (2000, p.51) alega que as empresas precisam de informações contábeis diferentes e ainda melhores.

Entendemos que contabilidade gerencial existe ou existirá se houver uma ação faça com que ela exista. Uma entidade só possuirá contabilidade gerencial se dentro dela houver pessoas que possam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Além disso, gerenciamento é uma ação, não um existir. Contabilidade Gerencial o uso da contabilidade como ferramenta da administração.

Por conseguinte, a contabilidade gerencial tem por fim equipar todos os usuários de sua informação que sejam eles externos e/ou internos, com procedimentos e demais respostas necessárias ao gerenciamento da entidade, no sentido de alcançar o fim a que a mesma propõe, através da adequada mensuração dos eventos cabíveis que venham abalar seu patrimônio.

Em concordância que foi exposto até o momento é possível verificar que a contabilidade gerencial exhibe suas informações com intuito de auxiliar os usuários

internos a tomarem as melhores decisões. Ela fornece informações sobre o desempenho das entidades, projetando sempre a maximização dos lucros e a minimização dos custos, sendo aplicável a todas as entidades, inclusive nas organizações do terceiro setor.

2.2 FUNÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais diferentes – controle operacional, custeio do produto e do cliente, controle administrativo e controle estratégico – como mostra o Quadro 1, a seguir:

QUADRO 1 – Funções da Contabilidade Gerencial

Controle Operacional	Fornecer informações feedback sobre a eficiência e a qualidade das tarefas desempenhadas.
Custeio do Produto e Cliente	Mensurar os custos dos recursos usados para fabricar um produto ou executar um serviço, vende-lo aos clientes.
Controle Administrativo	Fornecer informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
Controle Estratégico	Fornecer informações sobre o desempenho competitivo da empresa a longo prazo, as condições de mercado, as preferencias dos clientes e as inovações tecnológicas.

Fonte: Atkinson; Banker; Kaplan e Young (2008)

Segundo Atkinson *et. al* (2000, p. 45) afirma que:

A informação gerencial contábil participa da varias funções organizacionais diferentes – controle operacional, custeio do produto e do cliente, controle administrativo e controle estratégico. Dependendo do nível organizacional, a demanda pela informação contábil é diferente. Ao nível de um operador, a informação necessária é para controlar e melhorar as operações. À medida que se sobe de cargo da empresa, os gerentes intermediários supervisionam o trabalho e tomam decisões sobre recursos físicos e financeiros, produtos, serviços e clientes, esses gerentes podem

receber informações gerencial contábil com menor frequência e maior grau de agregação. Os gerentes intermediários, também, usam a informação gerencial contábil para ajudá-los na elaboração de melhores planos e nas decisões.

O mesmo autor mostra que os executivos precisam ter acesso as informações que os auxiliem na administração das organizações. Para isso, eles devem ter sempre em mãos os relatórios atualizados com o maior número possível de dados que servem para auxiliar.

A principal função da contabilidade gerencia é ser utilizada como uma importante ferramenta no processo de tomada de decisão, garantindo que as informações cheguem às pessoas certas no tempo certo, através da compilação, síntese e análise da informação.

Os relatórios da contabilidade gerencial devem atender, primeiramente, a necessidade tais como informação, planejamento e controle, para que o contador gerencial determine em que setor cada dado será utilizado e qual maneira de ser colocado em pratica para cada tipo de usuário. Conforme Altkinson *et. al* (2000, p.46).

2.3 PLANEJAMENTO E CONTROLE

O sistema de informação Gerencial exige planejamento para produção de relatórios, para atender plenamente aos usuários. É necessário saber conhecimento contábil de todos os usuários, e construir relatórios com enfoques diferentes para os diferentes níveis de usuários. Dessa forma, será possível efetuar o controle posterior. Só poderá ser controlado aquilo que é aceito e entendido.

Nesse ambiente de grande competição nas empresas, a única saída para os gestores alcançarem seus objetivos é planejar cuidadosamente as ações que pretendem empreender, dessa forma o planejamento poderia ser dividido em planejamento estratégico e operacional.

O planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação á ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre varias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários

prováveis do futuro. Para Arantes (1998 p. 138), “o planejamento é, entre as funções gerenciais, a que tem primazia”, apontando a antecedência casual do planejamento, quando acena diretrizes para a direção, o controle e a forma organizacional.

Os autores Garrison e Noreen (2001, p. 2) afirmam que os gestores das Organizações do Terceiro Setor exercem três funções principais: planejamento, direção e motivação e controle:

O **planejamento** envolve a escolha de um rumo de ação e a determinação de como esta será implantada. A **direção e motivação** dizem respeito à mobilização das pessoas para executar os planos e realizar as operações de rotina. O **controle** visa a assegurar o cumprimento do plano e acompanhar se as devidas modificações estão sendo efetuadas corretamente, de acordo com as circunstâncias (g.a).

No planejamento são traçados os objetivos, estabelecendo ou revendo a missão e a visão da entidade – é o processo de aprendizagem sobre a organização. É por intermédio do planejamento que se estabelecem o foco de atuação e se prioriza qual o público beneficiado com determinada ação social.

A função de controle configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho. A descentralização empresarial e a delegação de poderes a diversos indivíduos em vários departamentos ocorreram em troca da prestação de informações periódicas, da submissão às críticas dos superiores quanto às decisões tomadas e da obediência aos parâmetros estabelecidos para decisões futuras. “Monitoração, fiscalização ou exame minucioso, que obedece à determinadas expectativas.

Segundo Nakagawa (1993), são objetivos do Controle:

- a) Conhecer a realidade;
- b) Compará-la com o que deveria ser;
- c) Tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens; e
- d) Tomar atitudes para sua correção.

Atualmente, devido à competitividade, os administradores precisam trabalhar conforme uma estratégia. As mudanças relevantes que ocorrem no ambiente

externo devem ser antecipadas a fim de desenvolverem respostas apropriadas. Dentro desse contexto, observa-se que as organizações necessitam estar preparadas para reagir mediante mudanças rápidas e drásticas. Com isso, a criação de estratégias é imprescindível nesse processo.

De acordo com Hudson (1999, p. 79):

Estratégias são categorias amplas de ações que indicam como os resultados humanos, financeiros e outros serão empregados para atingir os objetivos estabelecidos. Concentram a atenção das pessoas em um número limitado de ideias que lhes permitem ajustar as atividades da organização dentro de um contexto. Proporcionam, também, uma base lógica que explica como os recursos serão alocados para os diferentes objetivos ou atividades.

O planejamento define o que, como, por quem, quando e onde as ações devem acontecer. O controle investiga e avalia os resultados das ações procurando corrigir as falhas em tempo hábil e registrando as lições aprendidas.

Diante das incertezas e de disputa por financiamentos, torna-se indispensável às organizações do terceiro setor adotar medidas gerenciais para incrementar sua capacidade de concretizar objetivos propostos (TENÓRIO, 2001), deixando claros ao investidor social os objetivos e a forma de atuação da organização.

2.4 TERCEIRO SETOR

2.4.1 Conceito e Caracterização do Terceiro Setor

Com o crescimento da sociedade e as buscas de melhores condições sociais, destacam-se grupos de pessoas que se unem para realização de ações sociais em favor do próximo, suprimindo necessidades coletivas, nesse contexto surgem o que se domina Terceiro Setor.

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.

Diante do crescimento das desigualdades sociais, inseridas num contexto de exclusão social, e da conseqüente pressão dos cidadãos pelas soluções em diferentes realidades para as mais diversas questões, o Terceiro Setor emergiu como alternativa aos problemas sociais e, de forma progressiva, está ocupando alguns espaços que eram tidos como de exclusividade do Estado. Esse cenário se configura a partir de alguns fatores: a transferência frequente das políticas sociais para o poder local, a articulação da sociedade civil em torno de organizações que representam os seus anseios e interesse, a institucionalização de alguns movimentos sociais, o investimento dos organismos internacionais, órgãos multilaterais, bilaterais, entre outros, em projetos e iniciativas promovidas no âmbito da sociedade civil.

O terceiro setor é composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, e suas atividades são direcionadas a finalidades coletivas com o intuito de cobrir alguma ineficiência do Estado. Sua composição é bastante diversificada, abrangendo entidades que atuam na prestação de serviços beneficentes, culturais, artísticos, filantrópicos, literários. De proteção ao meio ambiente, esportivos, na área de saúde, entre outros.

Diante do exposto, pode-se afirmar que o terceiro setor vem se apresentando como uma solução para diminuir os problemas gerados pela ineficiência do Estado. O que ocasionou um grande crescimento deste setor, dada principalmente a sua relevância econômica e social.

Do ponto de vista de Olak e Nascimento (2006), as principais características das entidades sem fins lucrativos podem ser resumidas assim:

QUADRO 2 – Características de Organizações de Terceiro Setor – OTS

1	Objetivos institucionais	Provocar mudanças sociais.
2	Principais Fontes De Recursos Financeiros e Materiais	Doação, Contribuição, Subvenções e Prestação de serviços comunitários.
3	Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais

		não um fim.
4	Patrimônio / Resultados	Não há participação / distribuição aos provedores.
5	Aspectos Fiscais e Tributários	Normalmente são imunes ou isentas.
6	Mensuração do Resultado Social	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente.

Fonte: Olak e Nascimento (2006)

Segundo Moraes (2008, p. 04) o terceiro setor é uma versão eficiente da prática da caridade, a onde buscar ajudar os mais carentes, dando condições aos mais necessitados de ter uma carreira profissional e ter um convívio social saudável.

Portanto, o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbólica com ambos; na medida em que deriva sua própria identidade de conjugação entre a metodologia deste com a finalidade daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem adjetivo de lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal). (PAES 2006, p. 122).

Desse modo, pode-se dizer que o terceiro setor é composto por organizações voluntárias, iniciativa privada, atuando em diversos campos, que visam desenvolver atividades para a promoção humana. Essas organizações não possuem finalidade de lucros, o que as difere das organizações do primeiro setor e o segundo setor (setor privado).

As organizações que estão classificadas como pertencentes ao terceiro setor podem ser caracterizadas como ONGs, cooperativas, associação, institutos e fundações e entidades assistenciais, com interesses e perspectivas de atividades que vão desde atuações sobre o meio ambiente, até cuidados com crianças, saúde, emprego, lazer, religião, direitos e todas as demais atividades de inclusão social.

Tipos e categorias de entidades sem fins lucrativos segundo Olak e Nascimento (2006):

QUADRO 3 – Categorias e Tipos de Entidades

Categorias	Quanto às necessidades
Associações Filantrópicas (OSCIP)	Assistência à saúde
Fundações	Religiosa
Organizações Sociais	Educacional, cultural, científica, etc.
Organizações Não Governamentais (ONG)	Associação de Classe Sindical Sociedade Cooperativa

Fonte: Olak e Nascimento (2006)

Segundo Adulis (2001), muito tem se falado recentemente sobre o crescimento e a profissionalização do mercado de trabalho no Terceiro Setor. A maioria das reportagens que abordam o tema, em jornais, revistas ou até mesmo na TV, anuncia com grande empolgação o aparecimento de inúmeras oportunidades neste “novo setor de economia”. Alguns mais otimistas chegam a sugerir que as organizações já estariam, inclusive, remunerando seus colaboradores em patamares compatíveis com as do setor privado.

De fato, estas organizações não tem distribuição de lucros, mas podem gerar superávits, prestam serviço público e sobrevivem basicamente de transferência de recursos de terceiros, sejam famílias, Governo ou empresas privadas. E pelo fato de não se enquadrarem nas categorias das atividades estatais ou das atividades de mercado, passaram a ser identificadas como terceiro setor, ou ainda como Organizações Não Governamentais. Conforme Meregé (2001, p. 1):

A denominação do Terceiro Setor surge de uma análise mais profunda das atividades dessas organizações, que receberam esta denominação por englobarem atividades que não estão dentro da órbita de atividades governamentais, e muito menos se identificam com atividades privadas. Antes de serem conceituadas como um setor, as organizações da sociedade civil eram definidas por exclusão, ou seja, eram não governamentais e não lucrativas.

O terceiro setor é o ambiente ocupado por conjunto de entidades privadas sem finalidade lucrativa, que realiza atividades complementares às públicas e buscam contribuir na solução de problemas sociais.

2.5 CONTABILIDADE GERENCIAL NO TERCEIRO SETOR

O foco da ação contábil no terceiro setor está em tornar clara a origem de recursos e sua destinação, uma vez que quaisquer que sejam suas fontes – privadas ou públicas – os fins serão públicos. Essas entidades administram recursos das mais variadas fontes, prestando serviços de diversas naturezas, tendo seus gestores que utilizar ferramentas de gestão adaptadas a essa realidade.

Os gestores deverão buscar a eficiência e a eficácia na aplicação de recursos no sentido de obtenção de resultados positivos como forma de determinar a manutenção dos negócios da organização e o cumprimento de sua missão (ARAÚJO, 2006).

Dessa forma, a contabilidade torna-se um aparelho direcionador das ações diárias da organização orientando a correta condução de recursos às atividades, fator imprescindível diante da escassez de recursos financeiros, o que é altamente favorável a obtenção de resultados satisfatórios.

Em qualquer situação que, de alguma maneira, afeta direta ou indiretamente a sociedade, como é o caso do terceiro setor, a transparência se faz fundamental.

Fica evidenciada a importância da contabilidade, que é definida como um sistema de informação e mensuração que passou a ser requerida em diversos momentos pelos vários organismos governamentais e não governamentais, para fornecer Demonstrações Contábeis e outras informações por ela gerada, para fins de prestação de contas das ações dessas entidades (OLAK; NASCIMENTO, 2000, p. 4).

A adoção de práticas contábil com o desenho de um sistema financeiro na qual a Contabilidade é parte principal, ocupando o mesmo grau de importância que o planejamento de uma atividade; e pela elaboração de orçamento factível, com a relação clara das necessidades e das possibilidades, servindo como orientador

quando os recursos estiverem disponíveis, favorecendo uma gestão eficaz, agrupando as despesas por centros de custos, tornando a informação mais clara e organizada (SANTOS e SILVA, 2008).

Vilanova (2004, p. 10) reforça a contribuição que a contabilidade pode oferecer para que haja as devidas mudanças no processo de transparência destas instituições: “a possibilidade da contabilidade gerar informações que contribuam para uma adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações”.

É nesse aspecto que a contabilidade vem desempenhar um papel importante no auxílio à decisão, proporcionando a análise de informações pertinentes ao desenvolvimento dos projetos e revelando tendências e relações de causa e efeito.

Assim sendo, a contabilidade serve, entre outras coisas, para da ciência ao fisco e ao público em geral, dos atos financeiros praticados pelas entidades do terceiro setor. Tudo passa a ser registrado obedecendo a princípios e normas estabelecidas pelos órgãos competentes. Cabe a esta ciência a publicação dos atos concernentes as suas atividades, o que reforçaria a credibilidade da organização e valorizaria o trabalho dos profissionais contábeis.

2.6 PRÁTICAS CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

No Brasil, o atendimento da demanda por *accountability*³ e prestação de contas encontra-se, muitas vezes, prejudicado pelo fato de as demonstrações contábeis, utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos serem elaboradas a partir dos modelos especificados pela legislação societária e que foram desenvolvidas para atender às necessidades de usuários de informações ligados a instituições sem fins lucrativos.

Durante longo período, a falta de previsão no ordenamento jurídico do país, sobre uma legislação contábil específica aplicável às instituições do terceiro setor fez com que seus dirigentes usassem legislações aplicáveis a outras organizações, em especial às empresas. (PAES, 2003, p. 319).

³ Significa que quem desempenha funções de importância na sociedade deve regularmente explicar o que anda a fazer, como faz, por que faz, quanto gasta e o que vai fazer a seguir.

As demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes as entidades sem fins lucrativos. Os demonstrativos contábeis foram alterados em sua nomenclatura exatamente para suprirem as necessidades de adaptação e a visualização da diferença entre uma entidade que busca o lucro e outra que, embora tenha há superávit, o reinverte na atividade-fim, conforme o objeto do seu estatuto social.

No Brasil, entre as leis que se referem ao terceiro setor, a principal delas é a lei das OSCIPs (nº. 9.790/00), que apenas cita quais demonstrações devem ser preparadas e apresentadas por estas organizações, sem, no entanto, explicar como dever ser preparadas e apresentadas.

Na NBC 10 veio regulamentar o trabalho contábil, estabelecendo critérios e procedimentos de avaliação, registros de transações e eventos, bem como a estruturação de demonstrações contábeis, determinando as informações mínimas que devem ser divulgadas pelas organizações do Terceiro Setor (ARAÚJO, 2005, p. 54).

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades do terceiro setor, de acordo com NBC T 10 são:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração de *Superávit ou Déficit* do Exercício;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e;
- Demonstração do Fluxo de Caixa.
- Balanced Scorecard (BSC)
- GECON OU GESTÃO ECONÔMICA

2.6.1 Balanço Patrimonial (BP)

Em se tratando das demonstrações exigidas para as entidades sem fins lucrativo, o balanço patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, explorando ou não a atividade que resulte em lucro. É uma demonstração estática, uma fotografia da entidade em determinado momento, evidenciando a situação econômica, financeira e patrimonial da mesma. O balanço patrimonial, para ser útil aos seus usuários, deve refletir tempestiva, e

qualitativa, a situação patrimonial das entidades sem fins lucrativos, caso contrário perde totalmente o seu valor (OLAK e NASCIMENTO, 2006).

2.6.2 Demonstração Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE)

Tem por objetivo mostrar com as receitas de cada categoria de fundos foram utilizadas nos diversos programas, eventos ou serviços da entidade, de acordo com as regras impostas pela administração (fundo irrestrito) ou pelos doadores (fundos temporária e permanentemente restritos). A DSDE mostra, também, o “resultado” (superávit ou déficit), por fundo, no período.

Essa demonstração, denominada de “Demonstração do Resultado do Exercício”, ou “Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*”, tem por objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos, evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período do tempo, denominado de “Exercício”. Por esse motivo, prefere-se utilizar a expressão “Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* das atividades” ao invés de “Demonstração do Resultado”. A ênfase aqui é dada à atividade e não ao resultado, como ocorre nas entidades de fins lucrativos. Obviamente, ao final, será evidenciado, também, um resultado (superavitário ou deficitário), mas à entidade sem fins lucrativos, em linhas gerais, a preocupação maior é com as atividades desenvolvidas do que com o resultado (OLAK; NASCIMENTO, 2000, P. 14).

2.6.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido evidencia a mutação do Patrimônio Social. Trata-se de uma demonstração de grande utilidade, por fornecer a movimentação ocorrida durante determinado período nas diversas contas que integram o patrimônio líquido.

Segundo Marion (2008), a DMPL é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da entidade. Resumindo, a DMPL explica como as diversas contas do patrimônio líquido se modificaram durante o período.

2.6.4 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

A Demonstração do Fluxo de Caixa é um instrumento que possibilita mostrar de forma direta ou indireta as mudanças ocorridas no caixa da organização, demonstrando as entradas e saídas de dinheiro, ou seja, os reflexos no caixa da organização. Desde o momento que sai da Demonstração de Resultados até o Balanço Patrimonial.

A Demonstração do Fluxo de Caixa evidencia o confronto entre as entradas e saídas de caixa, verificando se haverá sobras ou falta de dinheiro. Permite a administração da empresa decidir com antecedência se a empresa deve tomar recursos ou aplica-los, e ainda, avalia e controla ao longo do tempo as decisões importantes que são tomadas na empresa e seus reflexos monetários.

Dessa forma, ao se elaborar a Demonstração do Fluxo de Caixa, deve-se tomar não só a movimentação dos investimentos de altíssima liquidez e variação insignificante de valor, definidos como equivalentes-caixa.

Neste contexto, a relevância da Demonstração do Fluxo de Caixa está em seu poder informacional, visto que permite as organizações, sejam elas com ou sem fins lucrativos, públicas e privadas, terem maior poder preditivo quanto a sua capacidade de cumprir com suas obrigações financeiras, vez que propicia um melhor planejamento financeiro, por parte da organização, em relação a sua disponibilidade de caixa, de forma que não ocorram excessos e nem insuficiência de fundos. Além disso, propicia aos usuários uma maior facilidade no entendimento da real situação financeira da entidade.

2.6.5 Balanced Scorecard (BSC)

O Balanced Scorecard (BSC) é um sistema de mensuração de desempenho que procura entender a visão da empresa em um conjunto ligado nas medidas de desempenho. O BSC procura de alguma forma estruturar, uma fácil comunicação entre a missão e a estratégia da empresa, por meio de indicadores de desempenho que vão comunicar aos funcionários os resultados que se é desejado, através disso esperar um melhor desempenho dos colaboradores para alcançar metas em longo prazo.

"O Balanced Scorecard é um conjunto de medidas que se propõe a fornecer a estrategistas uma visão rápida, mas ainda assim abrangente, dos negócios". (KLUYVER; PEARCE II, 2007, p. 29).

"O Balanced Scorecard é, para os executivos, uma ferramenta completa que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenhos.". (KAPLAN; NORTON. 1997 p.25).

2.6.6 GECON OU GESTÃO ECONÔMICA

O GECON é um modelo de mensuração de custos definidos pelo resultado econômico de uma gestão. Para poder implementar o sistema de GECON é necessário um programa que controle e mensure os custos e econômicos da empresa. Sobretudo, a apuração de resultado econômico de cada setor da empresa irá ser comparada com o resultado de outros setores onde irá ser feita a análise de custos x resultados, que são fundamentais para encontrar uma constante eficiência x eficácia nos processos.

O modelo GECON, segundo Catelli (2001, p. 69) é um modelo gerencial baseado em resultados econômicos, em que busca a excelência empresarial e a otimização do resultado econômico da empresa, preocupando-se com a mensuração correta dos resultados e propondo instrumentos gerenciais voltados à promoção da eficácia da empresa. Assim, o GECON propõe o modelo econômico de mensuração da eficácia, tendo como indicador o resultado econômico que é a variação da riqueza da empresa e sua capacidade de gerar produtos e serviços em que seja suficiente para repor, pelo menos, os recursos consumidos em determinado período.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Em virtude da escassez de pesquisas e, com relação à utilização de ferramentas da contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor, este estudo está direcionado em investigar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas por organizações NÃO-Governamentais sem fins lucrativos.

A metodologia da pesquisa constitui do método e das técnicas que o pesquisador utiliza para realizar a pesquisa. Um dos critérios para obtenção do conhecimento científico se dá através dos métodos indutivo (das observações a teoria) ou dedutivo (da teoria às observações). Nessa pesquisa o método utilizado foi o indutivo. Para Silva (2003, p. 39), a indução parte de registros menos gerais para enunciados mais gerais.

Na pesquisa são essenciais as técnicas de investigação, que são procedimentos específicos através dos quais o pesquisador reúne os dados antes de submetê-lo a operações lógicas ou estatísticas. As técnicas se referem aos elementos do método científico e não devem ser confundidos com o método em si. São exemplos de técnicas: realização de entrevistas; aplicação de questionários; análise documental; entre outros.

O processo desta pesquisa deu-se por questões de conveniência do pesquisador, visto que o intuito é investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizada pelas organizações do terceiro setor.

3.2 ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto à abordagem do problema.” Richardson (1999, p. 80). Tendo em vista isso podemos ter uma análise representativa de demonstrativos contábeis no processo de gestão de entidades sem fins lucrativos.

3.3 QUANTO AOS OBJETIVOS DA PESQUISA

O seguinte trabalho começa com a explicação e classificação de seus objetivos sugeridos. De acordo com Gil (1999) “destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato.” Nesse sentido estarão em análise as práticas gerenciais que as entidades do terceiro setor utilizam em sua gestão. Andrade (2002) ressalta que “algumas finalidades primordiais, como: proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.”.

Diante disso opta-se por uma pesquisa de caráter exploratório. Pois o estudo tem como objetivo uma Entidade sem fins lucrativos da cidade de Monteiro – PB fazem o controle interno e quais tipos de controles essa entidade se utilizam.

3.4 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos a pesquisa é do tipo estudo de caso. Fidel (1992, apud ARAÚJO et al. 2008) refere que o método de estudo de caso é um método específico de pesquisa de campo. Estudos de campos são investigações de fenômenos a medida que ocorrem, sem qualquer interferência significativa do investigador. Assim podemos dizer que, “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo”. Gil (1999, p.73).

A pesquisa também se enquadra como pesquisa participante pois “caracteriza-se pela interação entre os pesquisadores e os membros das situações investigadas, porém não é exigida uma ação por parte das pessoas ou grupos especificados na pesquisa.” Silva e Grigolo (2002). Com a introdução deste método de pesquisa teremos a total liberdade de implantação de sistemas de custos, para que assim haja um melhoramento de utilização de ativos na gestão da empresa pesquisada.

3.5 COLETA DE DADOS

A coleta de dados se realizou através de entrevista e aplicação de questionário junto às pessoas que estão ligadas diretamente com a gestão e contabilidade da organização pesquisada.

3.6 AMBIENTE DE PESQUISA

A entrevista foi realizada na sede de instituição em Monteiro – PB, com a diretora e um integrante do conselho da mesma.

A pesquisa é de boa estrutura, contendo, somente, questões fechadas, havendo possibilidade de outras respostas, para não se limitar as respostas dos entrevistados. As questões que se foram aplicadas tem como referência Silva (2005) utilizada em sua dissertação, com algumas alterações, o que limita a explorar as conclusões do estudo.

A seguir, será demonstrado o resultado geral da pesquisa realizada na organização do terceiro setor de Monteiro – PB.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Buscou-se atingir os objetivos que foram propostos para o estudo, diante dos dados coletados, esta análise procura responder em dois momentos a estrutura existente numa organização do terceiro setor, buscando identificar quais práticas contábeis estão sendo utilizadas.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O primeiro tópico apresenta a tabela 1 a 3 mostrando a característica da associação entrevistada, descrevendo seu tipo de organização, receita e a quantidade de associados existente na instituição no período de 2014 a 2016.

TABELA 1 – Tipos de organizações

Tipos de Organizações	Frequência	%
OSCIP	-	0,00%
Associação Civil	-	0,00%
Fundação de direitos privados sem fins lucrativos	-	0,00%
ONG	1	100%
Outras	-	0,00%
Total	1	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que na Tabela 1 que a organização investigada trata-se de uma ONG (ORGANIZAÇÃO NÃO-GOVERNAMENTAL). Quanto ao tipo da assistência prestada pela instituição a sociedade trata-se de atendimento a população carente dando ênfase as crianças carentes e abandonadas.

TABELA 2 – Número de associados entre 2014 a 2016

Ano	Número	%
2014	47	18,29 %
2015	92	35,80 %
2016	118	45,91 %
Total	257	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que na Tabela 2 que o número de associados no ano de 2014 era de 18,29%, 47 associados, no ano de 2015 eram de 35,80%, 92 associados, e no ano de 2016 era de 45,91, somando mais 118 associados, totalizando 257 associados até a pesquisa.

Reparem que desde que quando foram começados a contabilizar a no ano de 2014 teve um aumento de 81,71% na quantidade de associados.

TABELA 3 – Receita gerada pela entidade entre 2014 a 2016

Ano	R\$	%
2014	R\$ 9.774,00	29,33 %
2015	R\$ 11.128,00	33,39 %
2016	R\$ 12.422,00	37,28 %
Total	R\$ 33.324,00	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que na Tabela 3 que a receita gerada no ano de 2014 foi de 29,33%, R\$ 9.774,00, no ano de 2015 foi de 33,39%, R\$ 11.128,00, e no ano de

2016 foi de 37,28, somando mais R\$ 12.422,00, totalizando R\$ 33.324,00 até a pesquisa.

Reparem que desde que quando foram começados a contabilizar a receita no ano de 2014 teve um aumento de 41,50% na quantidade receita da associação.

4.2 ASPECTOS RELATIVOS ÀS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES

Apresentam-se nas Tabelas 4 a 4 aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial da organização investigada, mencionando relatórios utilizados para prestação de contas, informações gerenciais tratadas nas organizações e outra.

TABELA 4 – Preocupação maior com que tipo de atividade/informação

Atividade/Informação	Frequência	%
Planejamento das atividades	0	0,00%
Controle das atividades	0	0,00%
Com os dois, sem ter como saber com qual há maior preocupação.	1	100%
Nenhum deles	0	0,00%
Total	1	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto à realização do planejamento, percebe-se na tabela 4 que 100% da associação tem uma preocupação maior tanto com o planejamento e com o controle das atividades (com os dois, sem ter como saber com qual há maior preocupação).

TABELA 5 – Utilização do Orçamento

Orçamento	Frequência	%
Sim, para todos os projetos	1	100%
Sim, mas apenas para projetos mais importantes	0	0,00%
Não	0	0,00%
Total	1	100%

Fonte: dados da pesquisa.

No que se refere à utilização do orçamento, verifica-se que na tabela 5, que a organização pratica este artefato da contabilidade gerencial. Neste estudo, constatou que a organização utiliza seu orçamento para todos os projetos.

TABELA 6 – Utilização das informações contábeis

Finalidade das Informações	Frequência	%
Contábeis		
Para fins fiscais	-	0,00 %
Para o controle das operações da associação	1	50,0%
Para prestar contas para os associados	1	50,0 %
Outros	-	0,00 %
Total	2	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Com o intuito de saber a utilidade das informações contábeis na organização investigada a Tabela 6 evidencia que a associação utiliza de 50,0 % das informações para prestar contas a seus associados e de 50,0 % para prestação de contas a associação.

TABELA 7 – Relatórios utilizados para prestação de contas

Demonstrações ou relatórios	Governo	Associados	Agência de cooperação	Comunidade	Doadores	Outros
Balço Patrimonial		1		1	1	
Demonstração do Resultado do Exercício						
Demonstração das Origens e aplicação de Resultado						
Notas Explicativas						
Fluxo de Caixa		1		1	1	
Demonstração do Valor Adicionado						
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido						
Balço Social		1		1	1	
Relatórios de Evolução dos Projetos						
Outros						

Percebe-se na Tabela 7, que as demonstrações são mais utilizadas na prestação de contas para os associados, comunidade e doadores, com predominância no balanço patrimonial, fluxo de caixa e balanço social.

É importante que haja transparência, para a comunidade, quanto os resultados das entidades sem fins lucrativos, para que todos saibam o quanto foi captado e aplicado.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do terceiro setor da Cidade de Monteiro – PB.

Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e em seguida de uma pesquisa empírica utilizando a base de dados disponibilizados através da aplicação do questionário na organização.

A partir da análise descritiva foi constatado que a organização pesquisada utiliza poucas práticas de contabilidade gerencial e que está no mercado a mais de 4 anos, possuindo no seu quadro de associados um número acima de 170 associados referente à soma de 4 anos. percebe-se que a organização utiliza táticas contábeis somente para prestar contas a seus associados e comunidade. Observa-se um aspecto que deve ser melhorado por esta organização, tendo em vista que essas organizações do terceiro setor operam na maioria das vezes com recursos doados pela sociedade em geral.

Outro fato apresentado durante a pesquisa refere-se às práticas contábeis utilizadas. Ficou explícito que a contabilidade é usada como uma “mera” ferramenta para mostrar aos seus usuários internos e externos informações, e não utilizada como instrumento capaz de proporcionar informações importantes para tomada de decisões para dar continuidade a organização, o que na prática seria de máxima valia para uma ação frente à demanda por informações que determinem seu desempenho e facilitem no controle e planejamento de atividades.

Verificou-se que a organização se utiliza do mínimo de práticas contábeis gerencial, utilizando apenas das mais simples e mais conhecidas como, por exemplo, Balanço Patrimonial e Demonstração do Fluxo de Caixa, deixando assim de utilizarem as demais que vários autores consideram de máxima importância para entidades sem fins lucrativos, como por exemplo, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração Superávit ou Déficit do Exercício e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Assim sendo, a contabilidade gerencial pode contribuir muito para as organizações, principalmente pelo fato das organizações, contrárias as organizações

do primeiro e segundo setor, precisarem prestar conta aos mais diversos públicos. A instituição pesquisada utiliza apenas informações geradas pela contabilidade como uma ferramenta de auxílio na gestão, porém os registros contábeis não são contabilizados por contas, o que, de alguma forma, não representa autenticidade na informação contábil.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADULIS, D. **O mercado de trabalho e gestão no terceiro setor.** *Revista do Terceiro Setor.* Rede de informações sobre o Terceiro Setor (Rites). São Paulo, out. 2001.

Arantes, Nélio. **Sistema de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998.

Araújo, Osório Cavalcanti de. **Contabilidade para organização do terceiro setor.** São Paulo: Atlas, 2005. 164 p.

Araújo, Osório Cavalcanti de. **Contabilidade para organização do terceiro setor.** São Paulo: Atlas, 2006.

ATKINSON, Anthony A. et. Al. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

ATKINSON, Anthony A; BANHER, Rajiv D; KAPLAN, Robert S & YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** Et. Al; Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, Revisão Técnica Rubens Famá. 2. Ed. São Paulo: Atlas 2008.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor:** um estudo de caso. 2005.116 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Pueri do Carmo; ALQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade gerencial:** mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO, Jucília Vieira de. **O terceiro setor,** IN: 1º Módulo – Capacitação de dirigentes, funcionários e colaboradores de organizações não-lucrativas. Florianópolis: Univali, 1999. 12 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial, teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2007.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial.** 9 ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

HUDSON, Mike. **Administração organizações do terceiro setor:** o desafio de administrar sem receita. Tradução James F. Sunderland Cook. São Paulo: Makron Books, 1999.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. **A estratégia em ação:** balanced scorecard. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. 6 ed. **Metodologia do trabalho científico.** São Paulo: Atlas 2001.

- IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998. 332 p. il.
- MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo, 2005.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas 2003.
- MEREGE, Luiz Carlos. **Terceiro Setor: Reflexão sobre o marco legal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**, São Paulo: Atlas 1993.
- OLAK, Paulo A.; NASCIMENTO, Diogo T. **Contabilidade para entidade sem fins lucrativos: terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2006.
- PAES. José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. Brasília: Editora Brasília Jurídica Ltda., 2003.
- PAES. José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. Brasília: Editora Brasília Jurídica Ltda., 2006.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RODRIGUES, Maria Cecília Prates. **Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil**. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, set/out 1998.
- SANTOS, Patrícia Cardoso dos.; SILVA, Maria Edna Manguieira da. **O Papel da contabilidade na busca pela sustentabilidade do terceiro setor**. CFC. Revista Brasileira de Contabilidade. Nº 170. Mar/Abr 2008.
- SILVA, Ana Carolina Miranda. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo de caso na região metropolitana do Recife – PE**. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2005.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- TENÓRIO, Fernandes G. (Org.). **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. 5 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.
- VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplica as organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo, 2004. 167 p. Dissertação (Mestrado).

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PEREIRA, Izabel Machado. **Análise comparativa da utilização do balanced scorecard – BSC e a gestão econômica - GECON.** Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/tecnologia/analise-comparativa-da-utilizacao-do-balanced-scorecard-bsc-e-a-gestao-economica-gecon/47514/>>. Acesso em 01 de novembro de 2017.

BALZANI, Haylla. **Balanced scorecard BSC: uma ferramenta de gestão.** Disponível em: < <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/balanced-scorecard-bsc-uma-ferramenta-de-gestao/12951/>>. Acesso em 01 de novembro de 2017.

PEIXOTO, Andressa.; FREITAS, Dayse Diane Carvalho Freitas.; DIAS, Lidiane Reginalda Chaves.; WILSON, Raquel Jorge. **A RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE NA ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR:** Um Estudo sobre a Prestação de Contas na Entidade ALFA. Belo Horizonte, 2005. Disponível em: < <http://www.sinescontabil.com.br/trabalhos/arquivos/0cd1a8038becba6cb5a453a6bd18524a.pdf>>. Acesso em 01 de novembro de 2017.

Anexo

Sim	Não	Relatórios
		Balço Patrimonial
		Demonstraço do Resultado do Exercício
		Demonstraço das Origens e Aplicaço es de Resultado
		Notas Explicativas
		Fluxo de Caixa
		Demonstraço do Valor Adicionado
		Demonstraço das Mutaço es do Patrimônio Líquido
		Balço Social
		Relatários de Evoluço es dos Projetos
		Outros

2.2 – Para quem a Entidade presta contas?

- [] Governo [] Agências de Cooperaço [] Doadores
 [] Associados [] Comunidade
 [] Outros:

2.3 Como são utilizadas as informaço es contábeis?

- [] Somente para fins fiscais; [] Para o controle das operaço es da associaço ;
 [] Para prestar contas para os associados; [] Outros:

2.4 – Com que frequênc ia são preparadas as informaço es contábeis?

- [] Quinzena [] Mensal [] Bimestre
 [] Trimestre [] Semestre [] Ano

2.5 – A entidade tem uma preocupaço maior com que tipo de atividade/informaço ?

- [] Planejamento das atividades [] Controle das atividade
 [] Nenhum deles [] Com os dois, sem ter como saber com qual há maior preocupaço

2.6 – A entidade utiliza orço mento?

- [] Sim, para todos os projetos
 [] Sim, mas apenas para projetos mais importantes [] Não

2.7 – Quais ferramentas ou controles contábil-gerenciais são utilizados pela entidade no seu gerenciamento?

- [] Fluxo de caixa [] Técnicas de análises de investimentos
 [] Análise das demonstraço es contábeis [] Planejamento Tributário

