

## A CONTROLADORIA COMO UMA FERRAMENTA DE GESTÃO ESTRATÉGICA NAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

**Melca Samira de Melo Varela Damasceno**

Graduada em Ciências Contábeis pela UERN

E-mail: melca.samira@gmail.com

**Jandeson Dantas da Silva**

Mestre em Administração e Controladora pela UFC

Professor da Fanor Devry Brasil

E-mail: jandeson.dantas@hotmail.com

**Ítalo Carlos Soares do Nascimento**

Graduado em Ciências Contábeis pela UERN

E-mail: italocarlos25@gmail.com

### RESUMO

Esse estudo tem como finalidade principal evidenciar a utilização dos instrumentos de controladoria na gestão organizacional de uma Organização do Terceiro Setor situada na cidade de Caraúbas/RN. A metodologia da presente pesquisa possui natureza qualitativa, descritiva e se caracterizou por ser um estudo. Para a coleta de dados foram utilizados questionários, com perguntas pertinentes ao tema do trabalho. Foi constatado que a instituição utiliza instrumentos da controladoria, mas não possui um órgão destinado à essa função, assim como também não tem em seu quadro funcional a função de *controller*. O instrumento mais utilizado é a contabilidade financeira. Quanto ao planejamento e orçamento, os respondentes afirmaram não utilizar desses instrumentos no processo de gestão da organização. Os indicadores de desempenho são utilizados na organização, entretanto, são voltados para o cumprimento da missão. Desse modo, observou-se a necessidade de indicadores de desempenho que demonstrem o valor econômico das organizações. Desta forma, os dados da pesquisa mostram que as maiores dificuldades encontradas na hora de implementar instrumentos da controladoria, foram a falta de interesse por parte da liderança da organização.

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

### ABSTRACT

This study's main purpose to show the use of controlling instruments in the organizational management of a Third Sector organization in the city of Caraúbas/RN. The methodology of this research has qualitative, descriptive and was characterized as a case study. To collect data questionnaires were used, with questions relevant to the topic of work. It has been found that the institution uses instruments of controlling, but does not have an organ intended for this function, and also has on its staff a controller function. The most used instrument is financial accounting. As for the planning and budget, respondents, said they did not use these instruments in the organization's management process. Performance indicators are used in the

organization, however, are focused on the fulfillment of the mission. Thus, there was the need for performance indicators that demonstrate the economic value of organizations. Thus, the survey data show that the greatest difficulties encountered when implementing instruments of controlling, were the lack of interest on the part of the organization's leadership.

**Keywords:** Third Sector. Controllership. Management.

## 1 INTRODUÇÃO

A discussão sobre a relevância do terceiro setor na economia é crescente, o que se faz necessário que existam cada vez mais debates sobre a necessidade de reavaliar o modo das estruturas atuais, visto que é cada vez mais difícil pensar racionalmente as necessidades de recursos, tais como, físicos, materiais, humanos ou financeiros, assim como também em melhorias de processo de gestão coesas e integradas, programas e projetos coerentes, instrumentos e técnicas adequadas, além de legitimidade e prestígio emanada do público (MACHADO, FRANCISCONI, CHAERKI, 2007).

Em um período de grandes mudanças pelo qual passa a humanidade, tem determinado que às organizações busquem constantemente por um aperfeiçoamento de sua gestão, posto que sua sobrevivência passa pelos resultados obtidos e pela forma de como os recursos escassos são utilizados. Relativamente a isso, Tenório (2009) comenta que para que uma atividade seja bem-sucedida é preciso que haja uma boa utilização dos recursos e o direcionamento desses recursos para o atingimento da finalidade proposta pelos membros da organização.

Partindo-se desse pressuposto, constata-se a necessidade de se aplicar e entender as funções gerenciais de forma a se obter o máximo de eficiência e eficácia da organização, como fundamento do trabalho dos gestores. Para a utilização dessas funções, várias são as ferramentas a serem utilizadas, de tal modo que se possa elaborar o planejamento, como fazer para chegar no ponto desejado no futuro; como organizar todos os recursos, sejam materiais, financeiros ou humanos; para se controlar, através de uma direção e liderança que seja capaz de conduzir a organização a esse ponto no presente e no futuro; e, ao final, o controle eficaz dos principais aspectos que movem a organização, de modo a se obter subsídios para a correção de rumos nos casos necessários.

Todos esses aspectos, tomados de forma genérica, são aplicados às organizações que buscam lucros para posteriormente distribuir aos seus sócios, acionistas e/ou investidores como forma de remunerarem o capital ali por eles aplicado. Para efeito do que se foi apresentado, verifica-se o surgimento de ferramentas que possibilitam aos gestores a tomada de decisões que conduzam as organizações à eficácia com eficiência, tornando-as efetivas. Contudo, não apenas as organizações que distribuem dividendos financeiros necessitam utilizar-se de ferramentas para a gestão de seus negócios. Aplicam-se também às organizações do terceiro setor, sem fins lucrativos, as ferramentas de gestão aplicadas às demais, com um pequeno diferencial: a adaptação de alguns elementos pertinentes e de acordo com as peculiaridades desse tipo de organização. Diante deste contexto levanta-se o seguinte questionamento: Quais instrumentos relacionados à Controladoria são utilizados por uma Organização do Terceiro Setor da cidade de Caraúbas/RN em seu processo de gestão para a tomada de decisão?

Desta forma, o objetivo geral deste trabalho é evidenciar a utilização dos instrumentos de controladoria na gestão organizacional de uma Organização do Terceiro Setor situada na cidade de Caraúbas/RN. Tendo como objetivos específicos, identificar o conhecimento dos gestores a respeito da Controladoria em uma Organização não Governamental (ONG); identificar os relatórios utilizados no processo de gestão pela Associação em estudo e evidenciar as dificuldades encontradas para a utilização dos instrumentos da controladoria para a empresa do terceiro setor objeto de estudo.

É fundamental para qualquer empresa ter estudos com dados concretos e reais que mostre seu real desempenho, com apontamentos de ordem gerencial e financeira que possibilitem a realização de estudos internos, permitindo assim a empresa está em constante evolução avaliando e reavaliando, construindo, e reconstruindo suas políticas e serviços aos seus clientes, fazendo com que sua missão esteja sendo realizada em plena consonância com sua sustentabilidade financeira, além de oferecer ao mercado uma empresa mutável que se adequa ao seu tempo e especificidades.

Com relação aos aspectos metodológicos, o estudo possui caráter descritivo, natureza qualitativa e trata-se de um estudo de caso, que tem como objeto de estudo Associação de Técnicos voltada para a promoção da agricultura familiar na cidade de Caraúbas/RN, tendo como fontes primárias uma análise de relatórios gerenciais, financeiros e contábeis da população em estudo, incluindo a utilização de testes, observação e a aplicação de questionários, e como fontes secundárias livros, artigos, revistas, periódicos nacionais e pesquisas eletrônicas.

Em síntese, o estudo encontra-se dividido em cinco etapas, além desta introdução. Na segunda, apresenta-se uma revisão de literatura pertinente ao tema. Na sequência serão apresentados os aspectos metodológicos utilizados para desenvolver a pesquisa. Logo em seguida, a apresentação dos resultados e discussões. E, por fim, as considerações finais do estudo e as referências utilizadas no seu desenvolvimento.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A contabilidade é uma ciência milenar, que surgiu e teve a sua evolução acompanhando a evolução da humanidade. Na medida em que surgiam novas necessidades dos homens de registrar e controlar os seus bens e direitos, evoluía a contabilidade, aliada ao surgimento das mais diversas tecnologias. Tendo por objetivo informar e permitir a avaliação das instituições, através das demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade. Sendo assim, a contabilidade é uma ciência que estuda, controla, registra e interpreta (por análise) os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. Dando assim, condição para o fornecimento dessas informações através de relatórios complementares para finalidades específica, em oportunidades definidas ou não, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo contábil, juntamente com técnicas derivadas ou de outras disciplinas (GRECO, 2009).

Crepaldi (2011) destaca que os gestores necessitam de informações de custos e de lucratividade de suas linhas de produtos, segmentos do mercado e de cada produto e cliente. Neste sentido, a contabilidade é uma ferramenta de grande valia para a tomada de decisão dos gestores, pois as informações que são obtidas nos vários departamentos da entidade permitem

que os administradores avaliem o desempenho das atividades realizadas, bem como a situação econômico-financeira da empresa através da apresentação de informações claras e objetivas que se enquadram de acordo com a necessidade de cada usuário.

## 2.1 CONTROLADORIA

A Controladoria surgiu no início do século XX, quando um grande número de empresas concorrentes, que haviam se proliferado a partir da revolução industrial, começaram a se fundir no final do século XX, dando origem assim às grandes corporações. O crescimento dessas corporações exigia por parte de seus gestores a existência de um controle central na medida em que suas divisões se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países de forma muito rápida (LAORENSI; BEUREN, 2011).

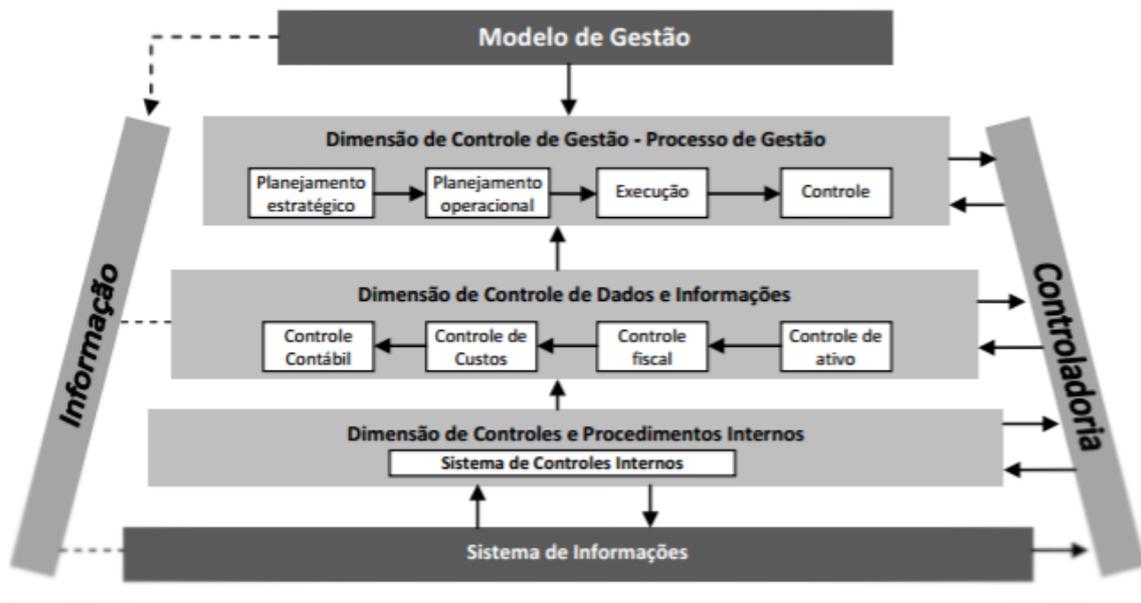
Nesse contexto, a Controladoria surgiu com a finalidade de realizar rígidos controles de todos os negócios das empresas, suas subsidiárias e suas filiais (SCHIMIDT, 2002). Para Beuren, Schindweine e Pasqual (2007) a Controladoria surgiu devido à necessidade de as empresas controlarem a sua cadeia de valores por meio de estratégias e do planejamento de suas atividades, a fim de tornar suas informações cada vez mais relevantes e confiáveis para a tomada de decisões. Em um cenário globalizado, onde há um mercado altamente competitivo – desafiando as organizações a adequar suas práticas de gestão à realidade do mercado – demanda-se das empresas um posicionamento estratégico eficiente a fim de atender seus clientes cada vez mais exigentes, pois a contabilidade tradicional (aquela feita apenas para atender ao fisco e as normas legais) não satisfaz todas as necessidades de uma empresa.

A Controladoria tem o papel de interagir constantemente com o processo decisório da instituição e se utiliza principalmente dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos. Garantindo a otimização do resultado econômico, sendo responsável pelo fornecimento de informações relevantes no processo decisório empresarial. Nesta perspectiva, o controle gerencial é caracterizado como um processo pelo qual os administradores influenciam outros membros da organização a obedecer às estratégias adotadas pela instituição (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

A Controladoria pode ser entendida como o departamento que registra os fatos e a sua inovação consiste em projetar a real situação da empresa a partir dos registros realizados. Com isso, tem como objetivos os pontos estratégicos a fim de apoiar a tomada de decisões, podendo atuar tanto como órgão administrativo (garantia de qualidade nas informações e auxílio aos administradores e executivos), como também no apoio à contabilidade (elaboração e continuidade do sistema de informações) (CREPALDI, 2012).

Em totalidade, as dimensões de controle organizacional são ampliadas sob as perspectivas de Controle de Gestão; Dados e Informações e Procedimentos Internos e servem de base para o permanente monitoramento das operações da empresa pela Controladoria, cujos funcionamentos e interações são interdependentes (Figura 1).

Figura 1 - Dimensões do controle organizacional



Fonte: Nascimento e Reginato (2013, p. 5).

Conforme pode ser observado, a visão dimensional de controle é constituída a partir do modelo de gestão, ou seja, baseia-se nas crenças e valores dos líderes da instituição. As contribuições da controladoria em um processo de gestão são significativas, tais como: subsídio à etapa de planejamento, subsídio à etapa de execução, subsídio à etapa de controle, elaboração da análise de desempenho, definição das regras de realização da análise dos resultados, participação, monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões do resultado (PELEIAS, 2002).

### 2.1.1 Controller

De acordo com Tung (2003) a palavra ‘*Controller*’ não existe em nosso vocabulário. Foi recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das empresas no Brasil, através da experiência prática dos países como os Estados Unidos e a Inglaterra. As palavras ‘*Controller*’ ou *Contropller* serviam inicialmente, nesses respectivos países, para designar o executivo que tinha a tarefa de controlar ou verificar as contas. *Controller* é o executivo financeiro de empresas de médio e grande porte que combina as responsabilidades por contabilidade, auditoria, orçamento, planejamento de lucros, relatórios de desempenho, controle de impostos e outras atividades da empresa.

No tocante ao Controller, em muitas organizações é legado ao chefe da contabilidade. Independente da estrutura de trabalho, as suas atribuições básicas estão ligadas ao planejamento. Estas funções estão dispostas de maneira que possam integrar ações e metas

aos objetivos gerais da empresa, para que se possa estabelecer um plano de ação integrado, interligando ações com revisões e avaliações constantes, dentro das modernas técnicas de gerenciamento. O resultado do planejamento deve ser checado de forma a garantir que as atividades estejam de acordo com o planejado. Os padrões devem ser revisados constantemente de forma a garantirem a eficácia do sistema. Esta garantia está relacionada com o controle propriamente dito (PADOVEZE, 2005).

A posição do *controller* evoluiu bastante desde do início do século XIX, abrangendo todas as organizações modernas. Através de observações empíricas, Yoshitake (1982) conclui que, no Brasil, o *Controller* ocupa uma posição hierárquica de *staff* do presidente ou do diretor financeiro. No planejamento estratégico, cabe a esse profissional assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa. No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises. Dessa maneira, o profissional de Controladoria deve estar preparado, com uma formação direcionada, com um domínio pleno de conceitos utilizados em áreas afins, como a Administração, Economia, Estatística, Contabilidade, Informática, dentre outras, que serão um diferencial para ajudá-lo a levar a empresa à eficácia.

## 2.2 ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Convivem pacificamente como entes participantes do processo econômico, três setores distintos que promovem o desenvolvimento do ambiente econômico e social no mundo. No primeiro setor estão as entidades governamentais, cuja principal missão é a promoção do bem-estar da sociedade; no segundo setor encontram-se inseridas as empresas privadas ou mistas, cuja principal finalidade está centrada no lucro a ser distribuído aos acionistas; e, por fim, o terceiro setor, onde se inserem as organizações sem fins lucrativos, cuja principal missão é o apoio ao Estado na promoção do bem-estar da sociedade tendo por base o voluntariado. Diante disso, como primeiro ensaio da sociedade em pressionar a classe política, podem ser citados os movimentos sociais, por meio dos quais a população deixa de ser simplesmente espectadora da realidade, visando a defesa e conquista de direitos ativamente e, juntamente a isso, com outras articulações sociais, emerge o chamado Terceiro Setor (SANTOS, OLIVEIRA, ROCHA, 2013).

As ONGs são Organizações não governamentais e são assim chamadas por não possuírem finalidade lucrativa. São grupos sociais organizados que possuem função social e política sem fins lucrativos. Elas criam, viabilizam e implementam projetos para atender a sociedade. Kevilko (2002 apud CARNEIRO, 2007) define as ONGs como sendo uma associação não vinculada de forma obrigatória a nenhuma entidade controladora, e assim sujeita a restrições quanto à estipulação usuária. Pelo fato de que as ONGs são organizações de direito privado, as mesmas estão sujeitas a lei da Usura, em que esta não permite que os juros da organização sejam superiores a 12% ao ano.

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

Para superar esses desafios e que pode ameaçar a sua existência e eficiência administrativa, as Organizações do Terceiro Setor, têm de pensar em acrescentar às suas peculiaridades novos instrumentos de gestão, dotando o seu quadro de habilidades, conhecimentos e atitudes que assegurem o cumprimento dos objetivos institucionais. Trabalhar por meio de redes; identificar claramente produtos, áreas de atuação e cidadãos-beneficiários; compartilhar ou dividir ações; criar mecanismos mais eficazes de controle que possibilitem avaliar o impacto das ações executada; ganhar maior visibilidade perante a sociedade divulgando o produto do trabalho realizado são alguns dos resultados que se podem esperar desse aprendizado (TENÓRIO, 2009).

Oliveira e Lima Júnior (2010) argumentam que as funções da gestão, referem-se ao ato de administrar patrimônios, zelar pela correta aplicação e controle de recursos econômico-financeiros, coordenar e comandar atividades e processos na geração de riquezas e sua distribuição. O controle permanente é uma função gerencial de uma relevância primordial para o sucesso de qualquer empreendimento e com as organizações do Terceiro Setor não deve ser diferente. Desse modo, a função de controle deve ser preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, visto que a gerência sabe que nenhum planejamento ou coordenação, por melhores que sejam, podem assegurar que os objetivos pretendidos possam ser atingidos.

Todas as entidades do Terceiro Setor devem ser analisadas e administradas como verdadeiras empresas, já que possuem serviços, produtos, clientes e público-alvo. Nesse sentido, a Controladoria, demonstra sua relevância não só para confirmar as origens dos recursos e a forma como eles são aplicados, evidenciando o aspecto da transparência, como também para validar juridicamente os seus atos e fatos financeiros. Uma das funções básicas da Controladoria é comparar os resultados gerados pela atividade com os que haviam sido projetados. Para que isso possa ser adequadamente executado, é necessário o pleno conhecimento da organização para se reunir as informações necessárias à gestão de tomadas de decisão (REZENDE, 2003).

Contudo, a informação, por si só, não se constitui em um benefício para as organizações do Terceiro Setor. Para a Controladoria, é fundamental conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos desde a fase de planejamento de seus trabalhos, para auxiliar na adequada identificação das áreas de risco. Também é função do controller recomendar melhorias nos procedimentos operacionais e de controle interno, apesar de não ter poderes para implementar ou aprovar nada, visto que tais atividades são de responsabilidade dos gestores da organização (RONCHI, 1997).

O propósito de qualquer instituição ou empresa deve ser o de produzir e disponibilizar informação precisa e apropriada, quando e onde se fizer necessário. Entretanto, há uma grande insatisfação da maioria dos clientes usuários, os quais alegam que as informações atualmente disponibilizadas são subutilizadas. E a maioria das vezes eles se sentem incapazes de manipular ou lidar com grandes volumes crescentes de informação. De uma forma geral, o que se houve falar é uma constante inovação nos serviços, com redução de tempo e custo, melhoria de qualidade e operações descentralizadas. Dentro deste contexto, a informação torna-se o recurso fundamental numa empresa, para se alcançar o objetivo estabelecido. Cabe a cada instituição ou empresa adotar alguns critérios de política informacional (DAVENPORT; PRUSAK, 1998).

Para Davenport e Prusak (1998) é a arquitetura da informação, que se deve constituir de uma série de ferramentas que se adaptam aos recursos e às necessidades da informação. A

arquitetura faz a ponte entre o comportamento, os processos e o pessoal especializado e outros aspectos da empresa, como método administrativos, estrutura organizacional e espaço físico. Para ele, a arquitetura informacional, ao fazer a ligação entre o usuário e o local onde os dados se encontram, melhora muito a possibilidade de estes serem utilizados de maneira eficiente, sendo que a informação já obtida pode ser mais facilmente reutilizada. O mapeamento de informações é um guia para um ambiente informacional presente. Com ele pode-se identificar o tipo de informação disponível e onde encontrá-la, além de mostrar onde existe escassez e onde existem redundâncias. Ainda para o autor, a elaboração de um mapa é uma demonstração dada pela organização de que a informação é um recurso significativo que deve ser compartilhado.

Davenport e Prusak (1998) definem o compartilhamento das informações como ato voluntário de colocá-las à disposição de outros. Compartilhar não deve ser confundido com relatar, que é uma troca involuntária de informações de maneira rotineira ou estruturada. Aquele que compartilha pode passar a informação adiante, mas não é obrigado a isso. O relatório habitualmente ocorre com hierarquia estrutural sobe aos superiores e desce aos subordinados, e limita-se a funções definidas. Este sistema é denominado de fluxo vertical e é o mais comum na troca de informações, na maioria das empresas, assim, não funciona muito bem.

As empresas devem conhecer muito bem o mercado que querem atender, seus requisitos e a melhor estratégia de atuação entre tantos outros conhecimentos, necessários, como as regulamentações governamentais, cotações e balanços. Nenhuma organização sobrevive isoladamente, todas precisam da troca de informações com o ambiente externo. O Sistema de Informação Gerencial (SIG) é um instrumento básico para o processo decisório e este se direciona para resultados. Transformam dados em informação e essas informações serão utilizadas no processo decisório da organização. O sistema de informação deve gerar informações úteis na forma de relatórios extraídos dos sistemas operacionais (contabilidade, contas a pagar e receber, compras, produção etc.), que auxiliem os gestores da empresa na busca de soluções para os problemas da organização, a fim de otimizar os resultados da mesma. No entanto, muitas organizações do Terceiro Setor ainda não percebem os benefícios na contratação de um Controller e o que um sistema de informação gerencial pode trazer para o gestor no processo decisório, como redução dos custos operacionais e administrativos, melhor acesso às informações, melhoria na produtividade, melhoria nos serviços, entre outros (OLIVEIRA, 2000).

O Sistema de Informação Gerencial é valioso para as organizações, além de ser um processo administrativo que engloba planejamento, organização e controle. As empresas são organizações sociais onde ocorre o fenômeno da produção de bens ou serviços. As empresas são organizações sociais que visam ao lucro. Elas funcionam como sistemas abertos, importando insumos do ambiente externo e que são convertidos em saídas ou resultados que retornam ao ambiente e que proporcionam a retroação necessária capaz de fornecer a indicação de como a empresa precisa adaptar-se adequadamente ao seu ambiente (CHIAVENATO, 2000).

### **3 METODOLOGIA**

Para a construção de uma pesquisa científica, evidencia-se a necessidade de métodos para a sua elaboração. Andrade (2009) define a pesquisa científica como um conjunto de

procedimentos sistemáticos, que são baseados no raciocínio lógico, e que tem por objetivo encontrar soluções para os problemas propostos mediante a utilização de métodos científicos.

A presente pesquisa tem como objeto de estudo uma Associação de Técnicos voltada para a promoção da agricultura familiar na cidade de Caraúbas/RN. Na elaboração do presente trabalho, foi realizada uma pesquisa descritiva do ponto de vista de seus objetivos, onde de acordo com Prodanov, Cleber Cristiano (2013) tende a descrever as características de uma determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Há uma observação, registro, análise e ordenação dos dados, sem que eles sejam manipulados pelo pesquisador.

Com relação aos procedimentos adotados, se deu inicialmente por uma revisão de literatura sobre a temática, a fim de propor um referencial teórico, trazendo, sobretudo um enfoque sobre a atuação das Organizações do Terceiro Setor no mercado brasileiro e a forma de utilização dos instrumentos relacionados à controladoria no Processo de Gestão dessas Organizações. Em seguida houve uma coleta de dados bibliográficos da instituição, e como também uma pesquisa documental, que consiste na observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que presumimos relevantes, para analisá-los (PRODANO, CLEBER CRISTIANO, 2013).

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, em que segundo Marconi e Lakatos (2009) existe uma análise e interpretação dos aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento da população em estudo de uma forma mais detalhada.

A coleta de dados desta pesquisa se deu através de um levantamento de materiais publicados como livros, artigo, revistas e outros, e foi realizada também uma análise de relatórios gerenciais, financeiros e contábeis da população em estudo, incluindo a utilização de testes, observação e a aplicação de questionários, que segundo Lakatos e Marconi (2010, p.184) é “constituído por uma série de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador” visando responder uma problemática com base no referencial.

## **4 RESULTADOS E DISCUSÕES**

Esta seção aborda o detalhamento da percepção dos respondentes às questões propostas na pesquisa, bem como os comentários acerca dos resultados e a análise descritiva dos dados. Utilizou-se um questionário aplicado, a fim de identificar a contribuição da Controladoria para a Gestão Estratégica de uma Associação da cidade de Caraúbas-RN.

### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO E DOS PARTICIPANTES**

O questionário foi aplicado no mês de fevereiro de 2016, ao Presidente, Coordenador Administrativo e financeiro, Coordenador Institucional e Contador de uma Associação de Técnicos voltada para a promoção da agricultura familiar na cidade de Caraúbas-RN.

A Organização estudada presta serviços de assessoria e consultoria às atividades rurais do semiárido e como também a promoção da agricultura familiar, está no mercado há 17 anos, possui 13 funcionários e arrecadou mais de R\$ 360.000,00 em Receita Orçamentária no ano de 2015.

### **4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Buscou-se verificar sobre as percepções e conhecimento dos gestores da Organização estudada em relação aos principais conceitos de modelos de gestão e alguns dos instrumentos da controladoria que podem levar ao sucesso organizacional. Para isso, foi utilizada a escala Likert para medir o nível de concordância dos gestores em relação a alguns conceitos de gestão e controladoria, por meio das seguintes opções: 1-Discordo totalmente; 2-Discordo; 3-Concordo; 4-Concordo totalmente.

Na Tabela 1, a seguir, podemos observar que 100% dos gestores concordam que uma organização necessita de ter uma missão.

Tabela 1 - Percepção dos gestores quanto a relevância de se ter uma missão

<b>ESCALA LIKERT</b>	<b>FREQUÊNCIA</b>	<b>%</b>
Discordo totalmente	0	0%
Discordo	0	0%
Concordo	0	0%
Concordo totalmente	4	100%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os dados obtidos na pesquisa corroboram com o entendimento de Porto (2008), pois o mesmo afirma que a missão representa a razão de existência de uma organização. Para isso, a missão deve abranger o propósito básico da organização e a transmitir seus valores a funcionários, clientes, fornecedores e a sociedade. Ela compreende todas as características centrais do negócio, incluindo o seu propósito, qualidades únicas, valores, interessados críticos, metas e objetivos básicos, o ponto de partida de qualquer sistema de avaliação de desempenho (SANTOS, 2014).

Tabela 2 - Percepção dos gestores quanto ao superávit para o desempenho das atividades

<b>ESCALA LIKERT</b>	<b>FREQUÊNCIA</b>	<b>%</b>
Discordo totalmente	0	0%
Discordo	1	25%
Concordo	1	25%
Concordo totalmente	2	50%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Embora não possuam como finalidade o lucro, as organizações do terceiro setor necessitam de superávit para que possam se manter e realizar as suas atividades. Pode ser

observado na Tabela 2, que diante da afirmação de que as entidades sem fins lucrativos não necessitam de superávit, 50% concordam totalmente, 25% concordam e 25% discordam. Um modelo de gestão eficaz é direcionado para uma eficácia organizacional (MORGAN; BENEDICTO, 2009). Nesse contexto, apresenta-se na Tabela 3, a qual destaca a percepção dos gestores quanto à elaboração do planejamento.

Tabela 3 - Percepção dos gestores quanto a elaboração do planejamento

ESCALA LIKERT	FREQUÊNCIA	%
Discordo totalmente	0	0%
Discordo	0	0%
Concordo	0	0%
Concordo totalmente	4	100%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme os dados observados acima, pode-se perceber que todos os gestores responderam que concordam totalmente com a necessidade de que a organização utilize de um planejamento. Esse resultado afirma que o planejamento é essencial para que se possa ter frutos positivos, pois é através do planejamento que se consegue um melhor controle das ações executadas, ou mesmo antes de elas acontecerem (BRUNI E GOMES, 2010).

Em seguida, buscou-se evidenciar a percepção dos gestores quanto a utilização do sistema de informação para a tomada de decisão (Tabela 04).

Tabela 4 - Percepção dos gestores quanto a utilização do sistema de informação para tomada de decisão

ESCALA LIKERT	FREQUÊNCIA	%
Discordo totalmente	0	0%
Discordo	0	0%
Concordo	1	25%
Concordo totalmente	3	75%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Foi percebido, através dos resultados da pesquisa, que 25% dos gestores concordam e 75% concordam totalmente o quanto é relevante a utilização de um sistema de informações para a tomada de decisão, ou seja, percebe-se que os gestores da organização acreditam que para se ter informações autênticas para uma tomada de decisão mais adequada e tempestiva, ela tem que advir de um sistema de informação preciso, empírico e que não se baseia apenas em intuições.

A transparência das atividades que são realizadas em uma organização do terceiro setor, é de suma relevância, pois há um crescente interesse por parte dos doadores e voluntários em monitorar os mecanismos internos de gestão, que asseguram que os recursos por eles investidos foram bem aplicados pelos gestores da organização. A prestação de contas efetivas e transparentes é um grande desafio para todos os tipos de organizações, visto que, cada vez mais há disputa pela confiabilidade e credibilidade em qualquer área de atuação. Para as organizações do terceiro setor, este princípio é uma premissa básica a ser cumprida em busca da credibilidade face à sociedade (MILANI FILHO, 2004).

Em seguida, observou-se a percepção dos gestores quanto a divulgação dos relatórios, conforme observa-se na Tabela 5.

Tabela 5 - Percepção dos gestores quanto à divulgação dos relatórios

ESCALA LIKERT	FREQUÊNCIA	%
Discordo totalmente	0	0%
Discordo	0	0%
Concordo	0	0%
Concordo totalmente	4	100%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em relação à divulgação dos relatórios, os gestores respondentes do instrumento de pesquisa afirmaram em sua totalidade que concordam totalmente com essa divulgação, pois possibilita que a prestação de contas seja de conhecimento do público em geral, o que vai de encontro com o descrito com Brito (2003) quando o mesmo destaca que através da divulgação dos relatórios é possível conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção. O controle interno deve fazer parte do cotidiano de todos os colaboradores, desde o nível operacional ao tático, de forma a permitir a efetividade e eficiência das operações e o cumprimento das regras legais internas e externas da empresa. Diante do exposto, os gestores discordam da afirmação de que o controle interno não é necessário, conforme a Tabela 6.

Tabela 6 - Percepção dos gestores quanto a não necessidade de um controle interno

ESCALA LIKERT	FREQUÊNCIA	%
Discordo totalmente	3	75%
Discordo	1	25%

Concordo	0	0%
Concordo totalmente	0	0%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A avaliação de desempenho procura analisar como a organização aproveita os recursos disponíveis, como reage às oportunidades e às ameaças do ambiente e quanto dos objetivos foram alcançados. Ao estabelecer alguns mecanismos de controle a organização tem condições de avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade de suas ações (TENÓRIO, 2009).

Conforme observado na pesquisa, percebeu-se que todos os gestores da instituição discordam da afirmação de que avaliar o desempenho não é relevante. Analisando a Tabela 07, verifica-se que 50% dos gestores discordam totalmente e 50% discordam da afirmação de que a gestão do Terceiro Setor não pode se preocupar com o controle orçamentário. Entre as principais funções administrativas estão o planejamento, execução e controle, sendo que uma das ferramentas fundamentais desse processo é o orçamento. Um dos objetivos do orçamento é demonstrar de forma quantitativa o resultado do que foi planejado. Outro é que o controle orçamentário, em que o desempenho realizado é comparado com as metas definidas no planejamento (MORGAN; BENEICTO, 2009).

Tabela 07 - Percepção dos gestores quanto a não preocupação com o controle orçamentário

ESCALA LIKERT	FREQUÊNCIA	%
Discordo totalmente	2	50%
Discordo	2	50%
Concordo	0	0%
Concordo totalmente	0	0%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Como demonstra a Tabela 07, para 100% dos gestores da organização, a utilização dos instrumentos de controladoria pode contribuir para a melhoria do desempenho das organizações. A Controladoria é o departamento que registra os fatos e a sua inovação consiste em projetar a real situação da empresa a partir dos registros realizados. Com isso, tem como objetivos os pontos estratégicos a fim de apoiar a tomada de decisões. Ela pode atuar tanto como órgão administrativo (garantia de qualidade nas informações e auxílio aos administradores e executivos) como também, no apoio à contabilidade (elaboração e continuidade do sistema de informações) (CREPALDI, 2012).

Tabela 08 - Percepção dos gestores quanto a contribuição da controladoria na avaliação do desempenho

ESCALA LIKERT	FREQUÊNCIA	%
---------------	------------	---

Discordo totalmente	0	0%
Discordo	0	0%
Concordo	1	50%
Concordo totalmente	3	50%
Total	4	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Percebe-se que os gestores da instituição pesquisada possuem conhecimento dos principais conceitos abordados sobre a gestão e a controladoria, tais como: Planejamento, sistema de informações para dar suporte à tomada de decisões, controles internos, orçamento e avaliação de desempenho.

Em seguida, para a obtenção dos objetivos pretendidos pela pesquisa, foram realizadas perguntas direcionadas aos gestores, inicialmente com a finalidade de descobrir quais os instrumentos de controladoria são utilizados pela instituição, foram expostas várias alternativas para que o respondente assinalasse as mais praticadas na organização. Os instrumentos da controladoria que são utilizados na instituição pesquisada são: controle patrimonial, Contabilidade financeira, tomada de decisão baseada no sistema de informação e acompanhamento de metas estratégicas. Nesse contexto, identificou-se na pesquisa que a instituição utiliza instrumentos da controladoria, mas não possui um órgão destinado à essa função, assim como também não tem em seu quadro funcional a função de *controller*.

Com os dados da pesquisa, foi possível evidenciar que todos os gestores afirmaram que as Organizações do Terceiro Setor devem utilizar-se do planejamento em sua gestão, mas verificou-se que a mesma não utiliza dessa ferramenta. Quanto ao orçamento, os gestores afirmaram que a organização deve se preocupar com o planejamento orçamentário e com o controle orçamentário, mas na prática, ela não elabora o orçamento, não acompanha a sua execução. Fato esse que impede que a gestão possa verificar falhas e tomar medidas corretivas. Em organizações com menor estrutura hierárquica ocorre, muitas vezes, o acúmulo de funções, podendo encontrar as atribuições da controladoria divididas entre as áreas existentes, diferentemente das organizações de grande porte que possuem em seu cronograma uma área específica denominada controladoria (MORGAN; BENEDICTO, 2009).

Para ter conhecimento de quais relatórios contábeis são elaborados pela organização, os respondentes assinalaram dentre algumas opções os mais utilizados, que são: O Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa. Verificou-se também que a organização não utiliza da elaboração do Balanço Social, relatório considerado de suma fundamental para entidade do Terceiro Setor.

Em relação as demonstrações contábeis utilizadas pelo terceiro setor e as demonstrações utilizadas pelas empresas com fins lucrativos, está na adaptação que os gestores de organizações do Terceiro Setor necessitem adaptar as ferramentas gerenciais, dentre elas as demonstrações contábeis, para atender às peculiaridades do ambiente no qual essas organizações estão inseridas. Entretanto, todas as demonstrações utilizadas pelas organizações com finalidade lucrativa, podem ser utilizadas nas entidades do terceiro setor (CAMPOS, 2003).

Quanto ao propósito de identificar as principais dificuldades encontradas no momento de implementar instrumentos da controladoria, foi feita uma pergunta aberta, para que os entrevistados expusessem a sua opinião. Os fatores citados foram a falta de interesse por parte da liderança da organização, assim como também recursos financeiros e a ausência de um sistema informatizado para a manutenção adequada dos registros contábeis. Dentre os principais motivos para a institucionalização da controladoria em uma organização, Beuren, Gomes e Luz (2012) apontam: a melhoria do processo de gestão; a eficácia no sistema de informações; o atendimento aos interesses de longo prazo e a iniciativa de zelar pela competitividade da empresa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Organizações do Terceiro Setor são voltadas aos serviços sociais de melhoria das condições de vida das pessoas, seja através de ações diretas ou de movimentos pela construção de políticas públicas de qualidade e que atendam com efetividade as necessidades dos mais carentes de atenção. Muitas vezes, a capacidade de agir na sociedade por meio de alguma ação planejada não vem acompanhada da capacidade de gerir uma instituição (gestão dos recursos financeiros).

Pode-se verificar neste trabalho que a entidade estudada não possui uma estrutura de gestão bem organizada, o que impossibilita a verificação e constatação de erros e fraudes que possam ocorrer na execução orçamentária e, oportunamente corrigidos. Durante a análise, foram identificados diversos fatores internos que contribuem para o insucesso na gestão dos recursos financeiros, principalmente a falta de uso da contabilidade, controladoria e a devida segregação de funções.

A literatura defende que os controles internos nas organizações têm a função de auxiliar a gestão, pois possibilitam criar um ambiente em que todos os setores estejam interligados, porém, com uma segregação de funções bem definida. Dessa forma, cada um sendo responsável por uma etapa do trabalho, contudo, sob a supervisão de uma autoridade que não esteja diretamente envolvida na execução das tarefas e com capacidade de identificar os pontos que merecem atenção.

Com os resultados da pesquisa podem-se atender os objetivos pretendidos, uma vez que foi possível verificar que os gestores possuem o entendimento acerca dos conceitos e da relevância da controladoria, apesar de não possuírem um setor específico na entidade. Com relação aos relatórios contábeis elaborados pela organização, os respondentes assinalaram dentre algumas opções os mais utilizados, que são: O Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa. Como dificuldades para implementar a controladoria na organização, foram a falta de interesse por parte da liderança da organização, assim como também recursos financeiros e a ausência de um sistema informatizado para a manutenção adequada dos registros contábeis.

Quanto ao objetivo geral, foi evidenciado que a organização utiliza as demonstrações contábeis para auxiliar no processo de tomada de decisão, entretanto não possuem um setor específico para a preparação dos relatórios que possibilitam o controle e o planejamento do futuro da organização, o que enfraquece a produção de informações íntegra e confiáveis, além de impossibilitar o correto monitoramento dos fatos que alteram o patrimônio. Como visto na literatura, a partir do momento em que a entidade possui controles internos que assegurem

uma aplicação de recursos consciente e correta os potenciais financiadores passarão a dar maior credibilidade à afirmação da capacidade de gestão da entidade e conseqüentemente se sentirem mais confortáveis para investir seus recursos financeiros em ações sociais através dela.

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

Como todo estudo de caso, os resultados encontrados nesta pesquisa, não podem ser generalizados para todos que fazem parte do universo estudado, fato este que limita a presente pesquisa. Contudo, indicam um caminho para novas pesquisas que visem verificar esses problemas encontrados e a forma de gerenciamento praticado pela organização. Desta forma, sugere-se que este estudo seja aplicado em outras Organizações do Terceiro Setor, com características diferentes ou de outras regiões.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANTHONY, Robert N; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle Gerencial**. 12. Ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BEUREN, I. M.; GOMES, E. C. O.; LUZ, R. M. **Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas**. *Gestão & Regionalidade*, v. 28, n. 82, p. 19-34, 2012.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da Controladoria em trabalhos publicados no ENANPAD e no congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista de Contabilidades e Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BRITO, Osias. **Controladoria - De Risco-retorno em Instituições Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da silva. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. – 22. Ed. – Salvador: EDUFBA, 2010.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2012.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LOURENSI, Adriano; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.

MACHADO, A.C. M.; FRANCISCONI, K.; CHAERKI, S. F. Mapeando a abordagem estratégica em publicações acadêmicas sobre o terceiro setor. **Revista Gerenciais**, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 127-136, 2007.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **A função controladoria em entidades filantrópicas**: uma contribuição para a avaliação de desempenho. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

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

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Thomson, 2005.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PORTO, Marcelo Antoniazzi. **Missão e Visão organizacional**: orientação para a sua concepção. 2008.

SANTOS, Antonio da Silva. **Balanced Scorecard**. Repositório Científico do Instituto Politécnico do porto. Dissertação de Mestrado, 2014.

SANTOS, Luis Miguel Luzio dos; OLIVEIRA, Bernardo Carlos Spaulonci Chiachia Matos de; ROCHA, Jean Carlos Mendes da. O perfil do terceiro setor na cidade de Londrina: mapeando as organizações do terceiro setor. **Interações (Campo Grande)**, Campo Grande, v. 14, n. 1, p. 37-51, Jun, 2013.

SCHIMIDT, Paulo. **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

TENÓRIO, Fernando G. Tenório. **Gestão de ongs**: principais funções gerenciais/ Fernando G. Tenório, org. – 11 ed.- Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

TUNG, N.H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 2003.

YOSHITAKE, M. **Funções do *controller*: conceitos e aplicações de Controle Gerencial**. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1982.