



Revista de Administração da Unimep

E-ISSN: 1679-5350

gzograzian@unimep.br

Universidade Metodista de Piracicaba
Brasil

Morgan, Levi; Carvalho Benedicto, Gideon

Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de
Campinas

Revista de Administração da Unimep, vol. 7, núm. 3, septiembre-diciembre, 2009, pp. 111-133

Universidade Metodista de Piracicaba

São Paulo, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273720558003>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto



Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas

Levi Morgan (*Centro Universitário Adventista de São Paulo*) levi.morgan@unasp.edu.br

Gideon Carvalho Benedicto (*Universidade Federal de Lavras*) gideon.benedicto@gmail.com

Revista de Administração da UNIMEP, v. 7, n.3, Setembro / Dezembro – 2009

Endereço eletrônico deste artigo: <http://www.regen.com.br/ojs/index.php/regen/article/view/95>

©Copyright, 2009, Revista de Administração da UNIMEP. Todos os direitos, inclusive de tradução, são reservados. É permitido citar parte de artigos sem autorização prévia desde que seja identificada a fonte. A reprodução total de artigos é proibida. Os artigos só devem ser usados para uso pessoal e não comercial. Em caso de dúvidas, consulte a redação.

A Revista de Administração da UNIMEP é a revista on-line do Mestrado Profissional em Administração, totalmente aberta e criada com o objetivo de agilizar a veiculação de trabalhos inéditos. Lançada em setembro de 2003, com perfil acadêmico, é dedicada a professores, pesquisadores e estudantes. Para mais informações consulte o endereço <http://www.raunimep.com.br>.

Revista de Administração da UNIMEP

ISSN: 1679-5350

©2009 - Universidade Metodista de Piracicaba

Mestrado Profissional em Administração

Resumo

O objetivo deste trabalho é estudar o conhecimento e aplicação de alguns instrumentos de controladoria relacionados com o processo de gestão (planejamento, execução e controle) das Organizações do Terceiro Setor (OTSs). A coleta de dados da pesquisa foi realizada por meio de questionário respondido por vinte entidades da Região Metropolitana de Campinas (RMC). Observou-se que os instrumentos mais utilizados em mais de 75% das OTSs pesquisadas são a contabilidade, a administração financeira e a administração de recursos humanos.

orçamentário. Quanto ao planejamento, 65% se utilizam do planejamento estratégico. Verificou-se que 60% elaboram o orçamento, acompanham sua execução e tomam medidas corretivas. Observou-se que as OTSs se utilizam do sistema de informações para a tomada de decisões, porém as informações mais utilizadas são as advindas da contabilidade financeira e que na maioria das OTSs pesquisadas o sistema não é totalmente informatizado. Os indicadores de desempenho são utilizados pelas OTSs, porém são indicadores mais relacionados ao cumprimento da missão. O estudo mostra que há necessidade de utilização de mais indicadores que envolvam, por exemplo, o valor econômico dos serviços prestados. Identificou-se, também, que as principais dificuldades enfrentadas pelas organizações no momento de implementar alguns dos instrumentos de controladoria são: número de funcionários especializados, recursos financeiros e ausência de sistemas informatizados.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Controladoria, Planejamento, Orçamento, Indicadores de Desempenho.

Abstract

The objective is to study the knowledge and application of some instruments of control related to the management process (planning, execution and control) of the Non-Profit Organizations (NPOs). The data collection of the survey was conducted by a questionnaire applied to twenty OTSs of the Metropolitan Region of Campinas (MRC). It was observed that in more than 75% of the surveyed the most used tools are NPOs financial accounting, planning, budgeting, internal controls and budget control. As to planning it was concluded that: 65% are used in strategic planning (SP). It was found that 60% preparing the budget, monitor its implementation and take corrective measures. It was observed that if NPOs use the information system for decision making, but the most used information comes from the financial accounting and in most of the studied NPOs the system is not fully computerized. The performance indicators are used by the NPOs, but these indicators are more related to the accomplishment of the mission. The study shows that there is a need to use more indicators involving, for example, the economic value of services provided. It was also seen that the main difficulties faced by organizations when implementing some of the instruments of control are the number of expert staff, financial resources, and lack of systems.

Keywords: Third Sector, Controllershship, Planning, Budget, Performance Indicators.

1.Introdução

A qualidade de vida é um requisito discutido pela humanidade. Para esse objetivo ser alcançado, os países buscam o desenvolvimento econômico e implantam uma política pública de ação social. Porém, as políticas públicas não têm sido suficientes. Há uma carência de atendimento às pessoas em suas necessidades sociais básicas. As ações governamentais não têm conseguido atingir o objetivo da justiça social para a sociedade em geral. Neste sentido, Peliano (2006) afirma que em cada dez brasileiros, um é indigente. É de consenso geral que cada vez mais os problemas de desenvolvimento social, político e econômico não têm solução

simples. Fischer (2002), corroborando este ponto de vista, diz que a função de desenvolvimento das agências governamentais em muitos países vem se retraindo substancialmente nas últimas duas décadas.

Neste contexto, surgem as Organizações do Terceiro Setor (OTSs) com o objetivo de melhorar a vida das pessoas, promovendo o bem-estar social. Por causa dessa lacuna deixada pelo Governo, percebe-se uma multiplicação de ações sociais por meio das organizações do terceiro setor. A situação sócio-econômica do povo brasileiro também contribui para o aumento na quantidade dessas organizações. Os principais grupos são as associações, fundações, entidades religiosas, entidades educacionais e Organizações Não-Governamentais (ONGs).

O questionamento do mau uso do dinheiro exige das organizações do terceiro setor um maior nível de profissionalização. O setor tem necessidade de gestores qualificados, pois o desafio de administrar com poucos recursos financeiros são grandes. Ainda, segundo Albuquerque (2006), cada vez mais se faz necessários o aprimoramento e a transparência dessas organizações e de seus funcionários e voluntários.

No processo de melhoria contínua, a controladoria precisa coletar dados e gerar relatórios que possam ser úteis na tomada de decisões. Segundo Padoveze (2003, p. 3), “a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude”. No entendimento desse autor, tem havido um crescente interesse pela área de conhecimento da controladoria, que é o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficácia.

Diante da necessidade de maior eficácia na gestão dos seus projetos, é importante que as Organizações do Terceiro setor se utilizem de alguns instrumentos de controladoria.

Desta forma, pretende-se questionar: as organizações do terceiro setor da Região Metropolitana de Campinas (RMC) se utilizam de instrumentos de controladoria em seu processo de gestão?

Os instrumentos de controladoria são muito amplos, pois este órgão é responsável pelas informações em todo o processo de gestão. Este estudo contempla os seguintes instrumentos: contabilidade financeira, planejamento estratégico, planejamento operacional, orçamento, sistemas de informação para tomada de decisão e indicadores de desempenho.

O objetivo geral do trabalho é estudar o conhecimento e aplicação de alguns instrumentos de controladoria relacionados com o processo de gestão (planejamento,

execução e controle) das Organizações do Terceiro Setor (OTSs) da Região Metropolitana de Campinas. Os objetivos específicos são:

- Estudar a importância da Controladoria no processo de gestão das Organizações do Terceiro Setor.
- Identificar o conhecimento dos instrumentos de controladoria utilizados pelas OTSs.

É grande e crescente o número de OTSs atuando no Brasil. Conforme o relatório sobre as Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil (FASFIL), publicado em 2002 e 2005 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), existiam 276 mil e 338 mil, respectivamente. O aumento no período foi de 22%, sendo que cerca de 62% das existentes em 2002 são recém-criadas, pois surgiram a partir da década de 1990.

Trata-se de um campo de estudos novo e que tem atraído muitos pesquisadores. Como exemplo, podemos citar a criação, em 1998, do Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor (CEATS), da Universidade de São Paulo e do Centro de Estudos do Terceiro Setor (CETS) da Fundação Getúlio Vargas, em 1994 e a existência do Núcleo de Estudos do Terceiro Setor (NETS) da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Vários trabalhos têm sido publicados abordando o campo de estudo do TS, como por exemplo: Dufloth (2002), Vilanova (2004), Rodrigues (2004), Carvalho (2004), Sampaio (2004), Oliveira (2005), Coutinho (2006), Cavalcante (2006), Martone (2006), entre outros. Daí a importância que os pesquisadores têm dado ao tema.

Com relação à controladoria, o Brasil apresenta carência de pesquisas e publicações ligadas ao TS, o que justifica a necessidade de um número maior de estudos, objetivando investigar o processo de gestão das OTSs.

O estudo tem sua importância devido à falta de instrumentos específicos de gestão para as OTSs. Nem todos os conceitos e metodologias de gestão aplicáveis ao segundo setor podem ser aplicados ao Terceiro Setor (TS). O TS possui características próprias que o distingue dos demais:

- não tem fim lucrativo, porém necessita de resultado financeiro positivo para continuar prestando serviços;
- a gestão pode ser conduzida por um não especialista;
- as receitas principais são doações e subvenções;
- grande parte do trabalho é executado por voluntários;
- cultura organizacional voltada para a ação;

- forte influência dos ideais do fundador.

Este trabalho, ao estudar alguns instrumentos da controladoria, poderá contribuir para que os gestores das organizações do terceiro setor conheçam e apliquem esses conhecimentos, colaborando para que suas organizações alcancem seus objetivos e tenham transparência, visando uma melhor eficiência na gestão dos recursos e a busca da eficácia organizacional.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Terceiro Setor

O terceiro setor é composto por uma série de organizações do setor privado que realizam atividades voltadas para a sociedade. Essas organizações não têm por finalidade a obtenção de lucro, como as empresas, nem atuam institucionalmente, como o Governo. Tem alto grau de participação cidadã, não distribuem superávit a seus proprietários, são auto-administradas e contam com trabalho voluntário.

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

Segundo Sampaio (2004), o TS é o termo que identifica organizações da sociedade civil que se distinguem das organizações de mercado e do Estado.

De acordo com Pasquale (2005, p. 15), “as organizações do terceiro setor existem para melhorar a vida das pessoas e das comunidades [...]”. Fischer (2002, p. 45), definindo o termo, diz:

Terceiro Setor é a denominação adotada para o espaço composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas. Sua presença no cenário brasileiro é ampla e diversificada, constituída por organizações não-governamentais, fundações de direito privado, entidades de assistência social e de benemerência, entidades religiosas, associações culturais, educacionais, as quais desempenham papéis que não diferem significativamente do padrão conhecido de atuação de organizações análogas em países desenvolvidos. Essas organizações variam em tamanho, grau de formalização, volume de recursos, objetivo institucional e forma de atuação.

Vilanova (2004) afirma que o TS é o conjunto de organizações privadas que desenvolvem ações que visem à prestação de serviços considerados de interesse público, cujos resultados alcançados se reverterem à própria sociedade.

Observa-se que os nomes dados às organizações do terceiro setor são bastante variados, começando com o termo “caridade” pela ligação com entidades religiosas, passando

por associações e mais recentemente ONGs. Nota-se também que as atividades a que se dedicam essas organizações são bastante variadas, como por exemplo : educação, saúde, cultura, preservação do meio ambiente, defesa de direitos. Porém, as organizações do terceiro setor têm uma característica em comum : voluntários e remunerados com a iniciativa de melhorar a vida das pessoas.

Com o crescimento das OTSs e redução dos recursos disponíveis, a captação de recursos, que, no passado, era feita por voluntários no tempo disponível, agora se torna uma necessidade. Diante disso, cursos são realizados e pessoas capacitadas são contratadas para realizar este trabalho. A continuidade das OTSs depende da captação de recursos, portanto a OTS deve aplicar seus recursos com eficiência e eficácia e a controladoria elaborará os relatórios gerenciais para os interessados.

Conforme Fregonezi e Araújo (2006), quando uma pessoa ou uma instituição faz uma doação, ainda que seja em forma de trabalho (voluntariado), ela quer que o recurso seja utilizado de maneira eficiente, gerando o maior número possível de benefícios.

A participação do TS na composição do PIB brasileiro é de 1,4%, segundo Merege (2007), movimentando cerca de 32 bilhões de reais. Demonstra enorme potencial de crescimento, pois o setor já movimenta 6% do PIB em países da Europa e nos EUA, conforme equipe editorial do site 3Setor .

Um documento importante para a compreensão do terceiro setor no Brasil é o relatório sobre as Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil (FASFIL), publicado em 2002 e 2005 pelo IBGE. Em 2005 estavam registradas 338 mil organizações, que empregavam 1,7 milhão de pessoas em todo o País, com salários médios mensais de R\$ 1.094,44. O tempo médio de existência dessas instituições era de 12,3 anos e o Sudeste abrigava 42,4% delas. Essas instituições são, em geral, de pequeno porte, e 79,5% (268,9 mil) delas não possuem sequer um empregado formalizado.

Em sua primeira passagem pelo Brasil, durante o III Encontro Ibero-Americano do Terceiro Setor, em 1996, o pesquisador Lester Salamon disse que as organizações sem fins lucrativos tinham quatro desafios pela frente: eficácia, legitimidade, sustentabilidade e parceria. Seis anos depois, durante o Seminário Internacional Perspectivas para o Terceiro Setor no Século XXI, ele avaliou os avanços e propôs mais um enfrentamento, que denominou de justiça, como podemos visualizar no quadro a seguir:

Quadro 1 – Desafios do Terceiro Setor

Eficácia	Nestes últimos seis anos foi realizado um considerável esforço para promover a capacitação dos profissionais da área, resultando em avanços na eficácia das organizações. Atualmente, as entidades possuem equipes cada vez mais
-----------------	--

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

Fonte: http://www.gife.org.br/redegifeonline_noticias.php?codigo=588, acessado em 31/08/2008.

Apesar dos relatórios de algumas associações representantes do terceiro setor, não se tem certeza do tamanho do referido setor. Acredita-se também que existam muitas iniciativas não regulamentadas, que ficam apenas no campo pessoal com atuação limitada à comunidade daquele voluntário. O terceiro setor tem características próprias, portanto, é preciso desenvolver estudos, principalmente, no que diz respeito ao processo de gestão.

2.2 Gestão do Terceiro Setor

No setor privado, o lucro alcançado é retido para novos investimentos ou distribuído aos sócios. No TS o superávit alcançado é incorporado ao patrimônio e usado para sustentar suas atividades. O desafio para as OTSs é encontrar formas de gestão e de mensuração de resultados que sejam adequados a esse tipo de organização, sem perder o foco de atuação, que é promover o bem-estar social, mas que ao mesmo tempo ofereça condições de transparência das OTSs perante a sociedade como organizações que alcançam seus objetivos e, portanto, merecedoras de receber doações para desenvolver suas atividades.

Darbilly e Ventura (2004), apresentam um estudo de caso em que o sucesso na gestão se deu por conta de pessoas capacitadas, que souberam se apropriar de ferramentas gerenciais da área privada e aplicá-las ao TS, sem prejuízo de suas características próprias.

Oliveira, Nunes e Moritz (2007), ao analisarem a pesquisa de motivação dos executivos de OTSs para procurarem cursos de capacitação em gestão, verificaram que as principais identificadas estão diretamente relacionadas ao aumento da eficiência operacional.

Scornavacca e Becker (2000) comentam que urge a necessidade de os quadros gerenciais de tais organizações profissionalizarem-se, com o intuito de aumentar sua eficiência e eficácia no cumprimento de seus objetivos institucionais.

Hudson (1999) intitula as OTSs de organizações orientadas por valores. Diz que as OTSs estão repletas de contradições e ambigüidades. São complexas e confusas. Muitas recomendações servem para algumas circunstâncias e para outras não. Portanto, as recomendações devem ser consideradas como um guia de orientações e não como um conjunto de regras prontas.

Diante das dificuldades de gestão das OTSs, acredita-se que a controladoria é importante porque contribui com instrumentos que dão suporte ao processo de gestão. Alguns autores, tais como Hudson (1999), Tachizawa (2002), Tenório (2004), Albuquerque (2006) e Oliveira (2007), desenvolveram modelos de gestão para o TS.

Tachizawa (2002, p. 152) afirma que “dirigentes e coordenadores de programas ou projetos de organizações do terceiro setor constantemente precisam de informações para tomar decisões”. Neste cenário, a controladoria pode suprir essa necessidade por meio do sistema de informações gerenciais.

De forma sintética, Tenório (2004), diz que:

Para gerenciar, se deve ter em mente a busca da eficiência, da eficácia e da efetividade; deve-se planejar, organizar, dirigir, controlar e tomar decisões estratégicas, táticas ou operacionais. Essas condições inerentes ao ato de gerenciar, no entanto, contrastam como que se observa no dia-a-dia das OTSs, que por suas características peculiares e pela própria formação de seu corpo dirigente, mais voltado para as atividades finalísticas da organização, exercem a gestão tendo por base a intuição e o bom senso, carecendo de embasamento técnico em administração.

Neste contexto, a controladoria, pode ser um instrumento de gestão que poderá contribuir, disponibilizando as informações necessárias para as diversas etapas do processo decisório. As etapas do processo de gestão possuem os seguintes objetivos:

- identificar o problema ou situação que requer a tomada de decisão;
- identificar as alternativas de ação, em face do problema;

- analisar as repercussões de cada uma delas para poder avaliar a melhor; e
- escolher a melhor opção.

Tenório (2004) destaca também que o cronograma de atividades e o orçamento são instrumentos tanto de planejamento quanto de controle, e que a avaliação de desempenho é um instrumento útil à gestão das organizações. Para ele, é fundamental o papel que a função controle tem a desempenhar, pois possibilita o acompanhamento contínuo das ações desenvolvidas, de modo a monitorar conjuntamente a relação entre a aplicação de recursos e o atingimento dos resultados pretendidos.

2.3 Controladoria

Com o aumento da competitividade das empresas e o súbito crescimento das organizações, tornou-se necessário que os profissionais da área contábil, e/ou financeira, deixassem de se preocupar somente com a contabilidade tradicional e passassem a focar a gestão empresarial como um todo. Enfim, ter uma visão global da empresa e não só em se preocupar com questões relacionadas ao atendimento ao fisco, às normas legais, bem como em captar recursos e procurar os investimentos com retornos adequados.

A crítica à contabilidade tradicional acirrou-se a partir da publicação da obra de Johnson e Kaplan, intitulada “Relevance Lost”, na segunda metade dos anos 80. Eles afirmam que “os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente.” (JOHNSON e KAPLAN, 1987, p. 24)

Nota-se, portanto, que há alguns desafios a serem vencidos no campo de estudo da contabilidade gerencial ou controladoria. Segundo uma pesquisa realizada por Almeida e Favarin (2007), o perfil do profissional de contabilidade exigido pelas empresas inclui os seguintes itens:

1- conhecimento da legislação; 2-conhecimento das normas brasileiras de contabilidade; 3-conhecimento das normas internacionais de contabilidade; 4-conhecimento na elaboração dos relatórios contábeis; 5-capacidade de se manter atualizado em sua área de atuação; e 6-capacidade de trabalhar em equipes multidisciplinares.

A tabela a seguir relaciona as principais temáticas da contabilidade gerencial por ordem de relevância:

Tabela 1 – Relação das temáticas por ordem de relevância

Temática	%
Sistema de informações gerenciais	68,3%
Relatórios gerenciais	68,3%
Planejamento estratégico formal	41,5%

Orçamento	22,0%
Gestão estratégica de custos	19,5%
Avaliação de desempenho	19,5%
Métodos de custeio/sistema de acumulação/sistema de custeio	12,2%
Unidade de negócios	9,8%
Governança	4,9%
Lucro residual	2,5%
Opções reais	2,5%

Fonte: Frezatti *et al* (2008, p. 12)

De acordo com Mosimann e Fisch (1999), a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Almeida *et al* (in Catelli, 2001, p. 344), conceituam controladoria e sua função afirmando:

Apoiada na teoria da contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para modelagem, construção e manutenção de sistema de informação e modelo de gestão econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido a tomarem decisões ótimas.

Segundo Heckert e Wilson (1963), à controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação.

A controladoria tem como objetivo gerar as informações que facilitem o processo de tomada de decisões, colaborando com os gestores na tarefa de alcançar a eficácia organizacional. Segundo ensina Catelli (1972), a empresa é eficaz quando cumpre sua missão e garante sua continuidade. Milani Filho (2006) afirma que:

O cumprimento dos compromissos sociais e a captação de recursos que viabilizem a própria continuidade operacional são as maiores preocupações de organizações sem fins lucrativos. Para a obtenção de recursos financeiros e não-financeiros, a credibilidade perante seus respectivos mantenedores e demais *stakeholders* é fundamental, implicando na própria sobrevivência das entidades. Num ambiente cada vez mais competitivo, também cabe aos doadores a seleção das melhores alternativas para a alocação de recursos, sob o risco de alimentarem entidades ineficientes economicamente, mas que apresentam uma situação financeira satisfatória. O resultado econômico é uma informação útil na avaliação de desempenho que pode ser considerado em conjunto com outras medidas quantitativas e qualitativas.

Numa pequena organização, as funções da controladoria poderiam ser exercidas ao mesmo tempo por um outro gestor de outra área. Porém, esse conjunto de conhecimentos nunca poderia ser deixado de lado pelo processo de gestão organizacional.

3. Metodologia da Pesquisa

Para alcançar os objetivos propostos por esta pesquisa, foram aplicados diversos procedimentos metodológicos. De acordo com Fachin (2001), a pesquisa bibliográfica é um conjunto de conhecimentos humanos reunidos nas obras, que tem como finalidade fundamental conduzir o leitor a determinado assunto. Neste sentido, analisaram-se as abordagens de diversos autores a respeito dos assuntos de controladoria e terceiro setor. A pesquisa bibliográfica compreendeu as seguintes fases: a leitura, seleção e organização de assuntos de interesse para o trabalho.

Segundo Oliveira (1997), a pesquisa exploratória tem como objetivos: estudo intensivo de um caso, descobrindo relações que de outra maneira não apareceriam; formulação de um problema para efeito de uma pesquisa mais precisa; fazer um levantamento provisório do fenômeno que o pesquisador deseja estudar; obter informações de um determinado produto; levantamento de situações econômicas de uma determinada faixa de mercado de consumidores; exploração adequada das reais dimensões do problema que a pesquisa tenta revelar.

O estudo compreendeu vinte organizações do terceiro setor da RMC, buscando-se informações a respeito do conhecimento e utilização dos instrumentos de controladoria. As organizações foram escolhidas intencionalmente, junto ao setor de cadastro do serviço social municipal das cidades de Campinas, Hortolândia e Sumaré. Em média, possuem 70 funcionários e 50 voluntários. Nos extremos, encontra-se uma organização com 2 funcionários e outra com 500. Em termos financeiros, 10% das organizações movimentaram menos de R\$ 50.000,00 em 2007. De R\$ 50.000,00 a R\$ 500.000,00 foram movimentados por 20% das OTSs. De R\$ 500.000,00 a R\$ 1.000.000,00 por 25%. Mais de um milhão de reais em 2007 foram movimentados por 40% das organizações. E somente uma organização não informou.

A solicitação de informações foi por meio do envio de um questionário, por e-mail ou entregues pessoalmente e retirados posteriormente, para os gestores, no mês de outubro de 2008.

O questionário foi dividido em três partes: identificação, instrumentos de controladoria e avaliação da controladoria, com um total de vinte e sete perguntas abertas e fechadas, do tipo “assinale a alternativa” e uma com um quadro do tipo “grau de concordância”. A primeira parte indagava sobre a identificação da organização e do respondente. A segunda parte, sobre a utilização dos instrumentos de controladoria nas OTSs, e a terceira parte o respondente opinava abertamente sobre as dificuldades enfrentadas ao implementar os instrumentos de controladoria. O pré-teste foi realizado por um gestor de uma OTS de Hortolândia, ocasião em que foram sugeridas e introduzidas algumas perguntas de checagem. Também foram inseridas algumas explicações de termos mais técnicos.

Terminado o prazo para devolução dos questionários, eles foram examinados e vinte foram selecionados. Apenas um foi rejeitado por estar incompleto. Codificaram-se então os dados em quatro grupos: 1-identificação do respondente e da organização, objetivando verificar as características dos respondentes e das organizações 2-conhecimento de controladoria, verificando os conceitos que o respondente possuía com respeito à controladoria 3-instrumentos de controladoria, para identificar quais instrumentos são mais utilizados 4-implementação da controladoria, com o objetivo de identificar as principais barreiras nessa etapa do processo. A tabulação foi realizada por meio do *software* SPSS, transformando os dados em tabelas e gráficos, apenas medindo a frequência das respostas.

4. Discussão dos Resultados

Em relação à experiência dos respondentes, observa-se na tabela 2 que 80% atuam há mais de seis anos na organização.

Tabela 2 - Tempo de Atuação

	Frequência	%
Menos de 6 anos	4	20,0
De 6 a 10 anos	9	45,0
De 11 a 15 anos	2	10,0
Mais de 15 anos	5	25,0
Total	20	100,0

O estudo apontou que, 85% dos respondentes ocupam cargos como presidente, diretor, administrador, gerente, superintendente, coordenador. Esses dados dão maior credibilidade às respostas do questionário.

Tabela 3 - Cargo do Respondente

	Frequência	%
Gerente	4	20,0
Presidente	2	10,0
Secretária do Presidente	2	10,0
Coordenador	5	25,0
Administrador	2	10,0
Assistente Social	1	5,0
Diretor	2	10,0
Superintendente	1	5,0
Contador	1	5,0
Total	20	100,0

A principal atividade das organizações pesquisadas é a prestação de serviços sociais como creches, asilos, orfanatos, abrigos, amparo à criança e ao adolescente, apoio à mulher, entre outros. Cinco organizações classificaram-se como da área de saúde, prestando serviços sem finalidade de lucro, tais como a cura, tratamento, apoio psicológico, inserção social, entre outros, de doenças como câncer, paralisia infantil e síndrome de down. Uma organização apenas é da área educacional, como mostra a tabela 4:

Tabela 4 - Atividade principal

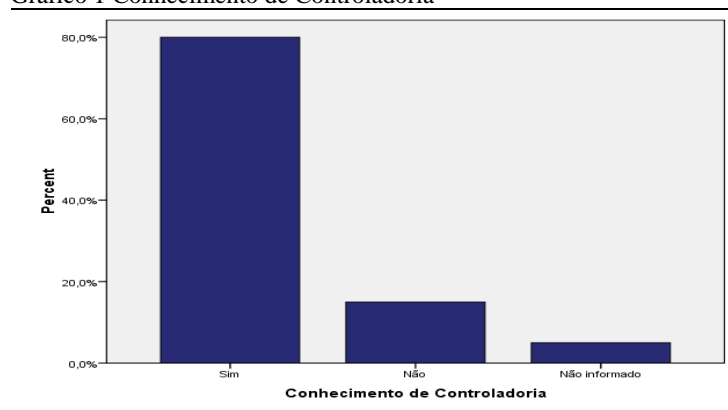
	Frequência	%
Educação e Pesquisa	1	5,0
Saúde	5	25,0
Serviços Sociais	14	70,0
Total	20	100,0

Observa-se que os gestores das OTSs pesquisadas têm conhecimento dos principais conceitos abordados no questionário deste trabalho. Especificamente, 80% responderam conhecer os instrumentos de controladoria (gráfico 1). De maneira geral, afirmaram conhecer a importância de alguns instrumentos da controladoria como: planejamento, sistema de informações para dar suporte à tomada de decisões, controles internos, orçamento e avaliação de desempenho, entre outros.

Percebe-se na literatura que há uma inserção dos administradores no terceiro setor. Alguns porque se identificam com a missão, outros pela oportunidade profissional ou ainda

por exigência dos financiadores e do próprio mercado. Nesta situação, algumas técnicas administrativas são mais utilizadas. Scornavacca Júnior e Becker (2000) afirmam que eis a chance para muitos profissionais provarem o quanto essas técnicas são necessárias.

Gráfico 1 Conhecimento de Controladoria



Para investigar quais instrumentos de controladoria são mais utilizados nas OTSs, foram apresentadas várias alternativas para que o respondente assinalasse as mais praticadas na organização. A última alternativa era aberta, de modo que o respondente poderia descrever uma atividade que não constasse na lista.

Para facilitar a análise da tabela 5, dividiu-se as respostas em três grupos: 1-alta utilização (mais de 75%), 2-média utilização (de 51% a 74%) e 3-menor utilização (menos de 50%). O critério utilizado foi o percentual de vezes em que o item foi citado. Portanto, todas as OTSs afirmaram se utilizar da contabilidade financeira. No grupo 1 estão: contabilidade financeira, planejamento orçamentário, controles internos e controle orçamentário. No grupo 2 estão: controle patrimonial, planejamento estratégico, avaliação setorial do resultado, tomada de decisão baseada no Sistema de Informação Gerencial (SIG), gestão de custos e avaliação global do resultado. No grupo 3 encontram-se: contratação de auditoria independente, controle de metas estratégicas e cálculo de índices de desempenho não-financeiros. Uma organização acrescentou no item “outras” o cálculo de indicadores por processos, representando 5% da amostra.

Observa-se que mesmo as OTSs de menor porte, se utilizam dos principais instrumentos de controladoria representados aqui pelo grupo 1 da tabela 5. No grupo 2 encontram-se instrumentos que essas organizações menores não utilizam. Exemplo: nove delas afirmaram não se utilizar da gestão de custos. Somente as organizações maiores, com

peçoal técnico qualificado e recursos financeiros e tecnológicos se utilizam de instrumentos de controladoria mais avançados, como por exemplo, cáculo de indicadores de desempenho.

Tabela 5 - Instrumentos de Controladoria

	%
Contabilidade Financeira	100
Planejamento Orçamentário	85
Controles Internos	80
Controle Orçamentário	75
Controle Patrimonial	70
Planejamento Estratégico	65
Avaliação Setorial do Resultado	65
Tomada de Decisão Baseada no SI	55
Gestão de Custos	55
Avaliação Global do Resultado	55
Contratação de Auditoria Independente	50
Acompanhamento de Metas Estratégicas	45
C�culo de Indicadores de Desempenho Não Financeiros	35

Quanto ao conhecimento dos conceitos de planejamento, todos concordaram que deve ser utilizado. Na tabela 6, constatou-se que 65% se utilizam do planejamento estratégico. Segundo Pereira *et al* (2006) ainda   arraigada a ideia de que o planejamento estratégico é uma das únicas maneiras de se construir a estratégia, inclusive esse foi o instrumento utilizado pela OTS que eles pesquisaram. Então, a seguir, perguntou-se: A OTS possui planejamento estratégico por escrito? Na tabela 5, verifica-se que 50% possuem o planejamento estratégico por escrito.

Vale ressaltar que o planejamento é conhecido e utilizado pelas OTSs. Apenas 5% não possuem o planejamento estratégico, e os 40% que não o possuem por escrito   por falta de recursos. Nota-se que aumentaram o número de literaturas, palestras, cursos, consultorias e modelos de planejamento estratégico para o terceiro setor. Carneiro *et al* (2006) afirma que há um grande interesse por parte dos gestores em realizar o planejamento, porém a falta de tempo e escassez de recursos financeiros são barreiras que impedem o planejamento formal e por escrito.

Tabela 6 - Planejamento Estratégico por Escrito

	Freqüência	%
Sim	10	50,0

Não	8	40,0
Não Possui	1	5,0
Não Informado	1	5,0
Total	20	100,0

Quanto ao orçamento, 95% responderam que as OTSs devem se preocupar com o controle orçamentário. Dos respondentes, 85% se utilizam do planejamento orçamentário e 75% se utilizam do controle orçamentário. Na tabela 7, verifica-se que 60% elaboram o orçamento, acompanham sua execução e tomam medidas corretivas.

Percebe-se que esta ferramenta empresarial tradicional de controle é conhecida e utilizada pelas OTSs. Apenas 15% não a utilizam. Ao contrário, Steuer (2008) apresentou uma pesquisa com 43 OTSs da área de saúde, em que mais da metade não faziam orçamento. Porém, ele ressalta que, em nosso mundo atual, com a crescente competição por recursos, a profissionalização, que distingue uma entidade das outras, exige que tenhamos um orçamento, bem construído e continuamente revisado.

Os *stakeholders* das OTSs, principalmente os financiadores, exigem transparência e eficácia na gestão das finanças. Neste contexto, não se permite gastar mais do que se recebe, sendo o orçamento ferramenta essencial para que isso não aconteça.

Tabela 7 – Orçamento

	Frequência	%
Não Elabora	3	15,0
Elabora	3	15,0
Elabora e acompanha sua execução	2	10,0
Elabora, acompanha sua execução e toma medidas corretivas	12	60,0
Total	20	100,0

Quanto ao sistema de informações, as vinte organizações pesquisadas concordam que ele deve dar suporte à tomada de decisões. Apenas 15% concordam que as decisões devem ser tomadas por intuição. Dos respondentes 55% afirmaram tomar decisões baseadas no Sistema de Informações Gerenciais (SIG). Porém, observa-se, na tabela 8, que 10% das OTSs sequer possuem sistema informatizado e 45% possuem parcialmente. As informações mais utilizadas são as advindas da Contabilidade Financeira.

Observa-se que a maioria das OTSs ainda possuem um processo de tomada de decisões baseado apenas na contabilidade e na intuição. Apesar do avanço rumo a

profissionalização e da boa intenção por parte dos gestores, verifica-se que essas OTSs ainda necessitam de um sistema de informações informatizado eficaz, que dê o devido suporte ao processo de tomada de decisões. Segundo Pessanha *et al* (2006) torna-se cada vez mais evidente a importância de sistemas de informação como ferramenta no processo de gestão, mesmo em uma organização do terceiro setor.

Tabela 8 - Sistema Informatizado

	Frequência	%
Sim	9	45,0
Não	2	10,0
Parcialmente	9	45,0
Total	20	100,0

A avaliação de desempenho é importante para 95% das OTSs. Para investigar quais são os instrumentos mais utilizados nas OTSs foi preparada uma lista de doze indicadores de desempenho, em que o respondente assinalava os mais utilizados. Na alternativa “outros” havia a possibilidade de descrever um indicador novo que não constasse na lista.

Na tabela 9, verifica-se que os indicadores mais utilizados são: número de pessoas atendidas, recursos humanos necessários em relação ao existente e percentagem das metas alcançadas. Uma organização citou os seguintes indicadores na alternativa “outros”: “indicadores hospitalares de qualidade, porcentagem de pacientes curados, pesquisas em andamento/publicações e capacitação de profissionais”.

Segundo Cabral (2007), o senso de missão é uma característica muito forte nas OTSs. Há uma grande preocupação em atender as pessoas. Neste sentido, surge a necessidade de recursos humanos e materiais suficientes para alcançar os objetivos. O cumprimento da missão é a principal meta organizacional.

Drucker (1997) ressalta que as instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho. Percebe-se, neste sentido, a necessidade de um número maior de estudos nesta área específica do TS e uma maior aplicação e utilização dos indicadores de desempenho por parte das organizações. Santos *et al* (2008, p. 15) afirmam:

As organizações sem fins lucrativos necessitam de maior profissionalização de suas atividades voltadas para a captação de recursos financeiros, caso contrário, não poderá fazer frente à grande concorrência existente, a redução de recursos e exigências para aprovação de projetos. Para isso, é vital o comprometimento dos gestores, buscando o levantamento de informações através de indicadores de resultados, que facilitem a gestão da organização e na elaboração dos projetos.

Tabela 9 - Indicadores de Desempenho

	Frequência	%
Utilização média diária da capacidade instalada	5	25,0
Número de pessoas atendidas	14	70,0
% de satisfação no atendimento	7	35,0
% da demanda atendida	11	55,0
Resultado Financeiro	11	55,0
% de doações na receita total	7	35,0
Materiais necessários versus Materiais obtidos	7	35,0
Recursos Humanos Necessários versus Existente	12	60,0
Impacto Social dos Projetos	10	50,0
Imagem da OTS junto à comunidade	11	55,0
% das metas alcançadas	12	60,0
Custo médio do atendimento	9	45,0
Total	20	100,0

Por meio de uma pergunta aberta, foram identificadas as principais dificuldades enfrentadas pela organização no momento de implementar alguns dos instrumentos de controladoria. O item mais citado foi: “número de funcionários especializados”. Em seguida, “recursos financeiros e ausência de sistemas informatizados”. Outros itens citados com menor frequência foram: “instalações inadequadas, falta de participação de todos, mudança de cultura e interesse da diretoria”.

5. Considerações Finais

Num cenário mundial de dificuldades econômicas e desigualdade social, as OTSs têm um papel importante, ou seja, prestar serviços sociais. As OTSs contribuem para melhorar a qualidade de vida das pessoas, trazendo assim, grandes benefícios para a sociedade.

O Terceiro Setor é composto por um conjunto de organizações sem fins lucrativos que se distinguem das organizações empresariais e das governamentais. As organizações classificadas neste setor exercem várias atividades distintas como educação, saúde, serviços sociais, defesa do meio ambiente, entre outras. As necessidades são ilimitadas e os recursos são escassos (geralmente advindos de doações e parcerias). Daí surge a necessidade de gerir os recursos com eficiência e eficácia, garantindo por meio do superávit a continuidade da

organização. Neste sentido, acredita-se que algumas ferramentas da gestão empresarial podem ser aplicadas ou adaptadas para o Terceiro Setor.

Encontrou-se na literatura vários modelos de gestão que contribuem para que as OTSs não se utilizem apenas da intuição e do bom senso nas decisões do dia-a-dia, mas sim de um embasamento técnico em administração. Neste contexto, a controladoria, pode ser um instrumento de gestão que contribuirá disponibilizando as informações necessárias para as diversas etapas do processo decisório.

A controladoria como órgão ou como ramo do conhecimento deve estar presente em todo o controle do processo de gestão organizacional. Às vezes, suas atividades não são exercidas pelo *controller*, porém estão distribuídas entre as diversas áreas da organização.

Verificou-se que 65% das OTSs pesquisadas não possuem o órgão controladoria, porém suas atividades são exercidas pela liderança e que a Contabilidade Financeira é o instrumento de controladoria mais utilizado. Há uma carência de profissionalização nesta área, pois além da inexistência do órgão controladoria, as atividades supostamente transferidas para a liderança, não são executadas com eficiência, revezando-se motivos diversos como: falta de tempo, recursos, conhecimento.

O trabalho mostra que os gestores das OTSs pesquisadas têm conhecimento sobre a importância da controladoria no processo de gestão. De maneira geral, os pesquisados afirmaram conhecer alguns instrumentos da controladoria como: planejamento, sistema de informações para dar suporte à tomada de decisões, controles internos, orçamento e indicadores de desempenho, entre outros.

Porém, só o conhecimento não produz uma gestão eficaz. É necessário colocar em prática esses instrumentos. Quanto ao planejamento estratégico apenas a metade das OTSs pesquisadas possuíam. Apesar da maioria responder que executa o orçamento, somente um pouco mais da metade acompanha e toma medidas corretivas. A revisão é necessária para identificar os pontos a serem melhorados e a decisão serve para corrigir as possíveis falhas. As decisões estão mais baseadas na contabilidade e na intuição. A maioria não possui um sistema de informações gerenciais informatizado. O indicador de desempenho mais utilizado é: “número de pessoas atendidas”, caracterizando o grande senso de missão dessas organizações. Porém, não se pode ficar nisso. É preciso desenvolver índices que ajudem as OTSs a medirem o quanto estão agregando valor à sociedade.

Identificou-se a necessidade de uma maior utilização dos instrumentos de controladoria. Em muitas organizações isso não ocorre por falta de recursos e de pessoas qualificadas.

Considerando o tamanho da amostra deste trabalho, não se pode estender as conclusões para todas as OTSs da Região Metropolitana de Campinas. Porém, a contribuição deste estudo foi identificar o conhecimento e utilização de alguns instrumentos de controladoria nas entidades pesquisadas.

Recomenda-se a realização de outros estudos, extratificados por município, por atividade das OTSs, por instrumento de controladoria, entre outros.

6. Bibliografia

- ALBUQUERQUE, Antonio Carlos Carneiro de. **Terceiro Setor : história e gestão de organizações**. São Paulo : Summus, 2006.
- ALMEIDA, Fábio. FAVARIN, Antonio Marcos. **Sistemas de Informações Gerenciais-o ambiente empresarial e o perfil do profissional da contabilidade**. Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2007.
- ALMEIDA, Lauro Brito de. et. al. In : CATELLI, Armando. (org.). **Controladoria : uma abordagem da gestão econômica**. 2. Ed., São Paulo : Atlas, 2001.
- ALVES, Mário Aquino. KOGA, Natália Massaco. *Brazilian Nonprofit Organizations and the New Legal Framework: an Institutional Perspective*. RAC, Edição Especial 2006: 213-234.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo.
- _____. SOUTES, Dione Olesczuk. ZAN, Adriano. FREZATTI, Fábio. **Relevance lost: uma releitura**. 5º Congresso USP de Contabilidade, 2005.
- CABRAL, Eloísa Helena de Souza. **Terceiro Setor: gestão e controle social**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARNEIRO, W. CARNEIRO, M. C. C. C. SANTINI, F. R. CARNEIRO JR. V. **Terceiro Setor: Estudo Diagnóstico Voltado para o Planejamento Estratégico e Gestão de Projetos em 100 ONGs na Cidade de São Paulo**. IX Semead, outubro de 2006. Disponível em http://www.ead.fea.usp.br/Semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/18.pdf. Acesso em 25/11/2009.
- CARVALHO, Fernando. **Práticas de planejamento estratégico e sua aplicação em organizações do terceiro setor**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Administração)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- CARVALHO, Cristina A. Pereira de. **Preservar a identidade e buscar padrões de eficiência: questões complementares ou contraditórias na atualidade das organizações não governamentais?**. REAd - Revista Eletrônica de Administração, Porto Alegre, v. 6, ed. 14, n. 2, mar./abr. 2000. 21 p.
- CATELLI, Armando. **Sistemas de contabilidade de custos padrão**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA-USP, 1972.
- CAVALCANTE, Frederico Otávio Sirotheau. **Uma contribuição ao estudo do planejamento estratégico do terceiro setor: um estudo de caso nas entidades de**

- Hortolândia-SP.** São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Centro Universitário Álvares Penteado.
- COUTINHO, Mônica Menezes. **Estudo do Modelo de Gestão e da Estrutura Organizacional : um Olhar sobre Organizações Não Governamentais.** Salvador, 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade de Salvador.
- DARBILLY, Leonardo Vasconcelos Cavalier. VENTURA, Elvira Cruvinel Ferreira. **Redes em Organizações Não-governamentais: Estudo de Caso do Comitê para Democratização da Informática.** Revista de Ciências da Administração – v.6, n.12, jul/dez 2004.
- DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas.** São Paulo: Pioneira, 1997.
- DUFLOTH, Simone Cristina. **Informações do ambiente externo em organizações do terceiro setor: estudos e aplicações das configurações em rede no campo da ciência da informação.** Belo Horizonte, 2002. Tese (Doutorado em Ciências da Informação) Universidade Federal de Minas Gerais.
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo : Editora Saraiva, 2001.
- FISCHER, Rosa Maria. **O desafio da colaboração.** São Paulo : Editora Gente, 2002.
- FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de. **Vantagens e Desvantagens da Gestão Baseada em Valor Aplicada a Entidades Filantrópicas: um estudo empírico.** Facef Pesquisa, v.9,n.3, 2006.
- FREZATTI, Fábio. RELVAS, Tânia Regina Sordi. JUNQUEIRA, Emanuel R. NASCIMENTO, Artur Roberto do. **Análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação *stricto sensu* da área.** Anais do 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2008.
- HECKERT, J. Brooks e WILLSON, James D. **Controllershship.** 2. ed., *New York* : Ronald Press, 1963.
- HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor.** São Paulo : Makron Books, 1999.
- IBGE. Fasfil 2005. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br>>, acessado em 28/08/2008.
- JOHNSON, H. KAPLAN, R. S. **Relevance lost: the rise and fall of management accounting.** Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- LIBERMAN, V. CARRION, R.S.M. **Empreendedorismo Social: Estudo de Caso de Três Organizações Gaúchas.** Análise, Porto Alegre, v. 17, n. 1, p. 119-138, jan./jul. 2006.
- MARTONE, Letícia Martinet Cardoso. **Desafios à Gestão de Ongs: Oscips do Grande Abc.** São Caetano do Sul, 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Municipal de São Caetano do Sul.
- MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **Resultado econômico em organizações do terceiro setor: um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho.** Anais do 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2006.
- MEREGE, Luiz Carlos. **Terceiro Setor: Finalmente no PIB.** Revista Integração. Centro de Estudos do Terceiro Setor - CETS da FGV-EAESP. Edição de Abril de 2007
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria : seu papel na administração de empresas.** São Paulo : Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, Antonio Marcos Vargas de. NUNES, Rogério da Silva. MORITZ, Gilberto de Oliveira. **As motivações dos executivos de organizações sociais nos processos de capacitação em gestão.** Revista de Ciências da Administração, v. 9, n. 18, p. 149-168, mai./ago. 2007.
- OLIVEIRA, Braulio. **Um Modelo de Planejamento Estratégico Para Organizações Sem Fins Lucrativos.** Seminários em Administração da USP, X Semead agosto/2007.

- OLIVEIRA, Sidney Benedito de. **Ação Social e Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo, 2005. Dissertação (Mestrado em Economia Política) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica : projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo : Pioneira, 1997.
- PADOVEZE, Clovis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo : Pioneira Thomson Learning, 2003.
- PASQUALE, Perrotti Pietrangelo. **Planejamento estratégico em organizações não governamentais : um estudo de caso**. São Paulo, 2005. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- PELIANO, Anna Maria (Org.). **Desafios e perspectivas da política social**. Brasília: IPEA, 2006. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes>. Acessado em 18/11/2008.
- PEREIRA, Mauricio Fernandes. AGAPITO, Fabiana de. ESTRADA, Rolando Juan Soliz. ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Afinal, como se formam as estratégias? o processo de formulação estratégica em uma organização do terceiro setor**. Revista de Administração e Inovação, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 56-75, 2006.
- PESSANHA, Gabriel Rodrigo Gomes. OLIVEIRA, Denis Renato de. SILVA, Antonio Thiago Benedete da. CAMPOS, Renato Silverio. **Os impactos da implantação de um sistema de informação transacional em uma organização do terceiro setor**. Seminários em Administração da USP. IX Semead, São Paulo, 2006.
- REDEGIFE ONLINE. **O Terceiro setor hoje no Brasil.**, Ano XII - Edição 550 - 25 de agosto. Disponível em <<http://www.gife.org.br/redegifeonline.php>>. Acesso em 31/08/2008.
- REFICCO, Ezequiel. GUTIÉRREZ, Roberto. TRUJILLO, Diana. **Empresas Sociales: ¿Una Especie en Busca de Reconocimiento?** R.Adm., São Paulo, v.41, n.4, p.404-418, out./nov./dez. 2006.
- RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3ª Ed., São Paulo: Atlas, 1999.
- RODRIGUES, Andrea Leite. **Modelos de Gestão e Inovação Social em Organizações Sem Fins Lucrativos: um estudo comparativo de casos no Brasil e no Québec**. São Paulo, 2004. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) Fundação Getúlio Vargas.
- SALAMON, Lester M. ANHEIER, Helmut K. "The International Classification of Nonprofit Organizations: ICNPO-Revision 1, 1996." *Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, no. 19. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1996. Disponível em <<http://www.jhu.edu/ccss/publications/pdf/icnpo.pdf>>, acessado em 25/08/2008.
- SAMPAIO, Jäder dos Reis. **Voluntários: Um Estudo Sobre a Motivação de Pessoas e a Cultura em uma Organização do Terceiro Setor**. São Paulo, 2004. Tese (Doutorado em Administração) Universidade de São Paulo.
- SANTOS, Nilceia Cristina dos. NETO, Mario Sacomano. SUBLABAN, Cleusa Satiko Yamamoto. GIULIANI, Antonio Carlos. SPERS, Valéria Rueda Elias. **Captação de recursos financeiros em organizações sem fins lucrativos: a utilização de indicadores de gestão para os doadores e beneficiários dos projetos sociais** Seminários em Administração da USP. XI SEMEAD. São Paulo, 2008.
- SCORNAVACCA JR., Eusébio. BECKER, João Luiz. **Há vagas? – a inserção dos administradores no terceiro setor**. REAd, edição 13, Vol. 6, No.1, jan-fev 2000.
- STEUER, René. **Orçamento no Terceiro Setor Retrato do Planejamento**. Revista Integração X - Nº 80 Dezembro/2007 - Janeiro/2008 Disponível em <http://integracao.fgvsp.br/ano10/12/financiadores.htm>. Acesso em 25/11/2009.

TACHIZAWA, Elio T. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor: Criação de Ons e Estratégias de Atuação.** São Paulo: Atlas, 2002.

TENÓRIO, Fernando G. (org.). **Gestão de ONGs : principais funções gerenciais.** 8ª ed., Rio de Janeiro : Editora FGV, 2004.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à Elaboração de um Modelo de Apuração de Resultado Aplicado às Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem da Gestão Econômica.** São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Universidade de São Paulo.

Artigo recebido me: 28/04/2009

Artigo aprovado em: 07/12/2009