

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS – UFMG
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA – CEPCON**

WELTHER PEREIRA DE SOUZA

**O PAPEL DO *CONTROLLER* NA SUBVENÇÃO
GOVERNAMENTAL DO TERCEIRO SETOR: Estudo de caso
numa Fundação filantrópica de saúde**

Belo Horizonte

2017

Welther Pereira de Souza

**O PAPEL DO *CONTROLLER* NA SUBVENÇÃO
GOVERNAMENTAL DO TERCEIRO SETOR: Estudo de caso
numa Fundação filantrópica de saúde**

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Contabilidade em IFRS e Controladoria.

Área de concentração: Contabilidade e Auditoria.

Orientador: Prof. João Aristides de Moraes

Belo Horizonte

2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS – UFMG
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA – CEPCON

O Trabalho de Conclusão de Curso “**O Papel do *Controller* na Subvenção Governamental do Terceiro Setor**: Estudo de caso numa Fundação filantrópica de saúde” elaborado por **Welther Pereira de Souza** e aprovado pela Coordenação do curso de Especialização em Contabilidade em IFRS e Controladoria, foi aceito como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Contabilidade em IFRS e Controladoria.

Belo Horizonte, 30 de outubro de 2017.

Prof.
Banca Examinadora

Prof.
Banca Examinadora

Prof.
Banca Examinadora

RESUMO

O presente estudo aborda as diretrizes de uma gestão estratégica da controladoria numa instituição filantrópica, apresentando a figura do *Controller*, que é a pessoa responsável por gerir as informações da organização e participa da tomada de decisão para propor alternativas para questões principalmente econômicas, aumentando a eficácia dos processos. Estabeleceu-se como objetivo apresentar o papel estratégico do *Controller* no gerenciamento das informações preponderantes no recebimento de subvenção governamental para financiar um projeto da instituição foco de pesquisa, que integra o Terceiro Setor. Serão descritos os principais processos envolvidos, desde a concepção do projeto, a contabilização das informações pertinentes, até o gerenciamento financeiro do recurso a ser recebido. A metodologia utilizada tratou-se da pesquisa bibliográfica, para embasar cientificamente a pesquisa; pesquisa documental, com o intuito de avaliar os contratos e demais documentos referentes a subvenção; pesquisa descritiva, onde registrou-se os fatos e demais assuntos correlatos e por fim uma entrevista semiestruturada com o *Controller* da instituição. Concluiu-se com a pesquisa que o *Controller* desempenha papel estratégico tendo como desafios criar e monitorar as informações contábeis e financeiras da instituição; elucidando e gerando relatórios do orçamento anual; mantendo parcerias com as outras equipes com o objetivo de avaliar e criar controles internos que otimizam o uso de recursos, já que, como se trata de uma instituição sem fins lucrativos, não há espaço para má gestão.

Palavras-chave: *Controller*. Gestão. Subvenção.

ABSTRACT

The present study deals with the guidelines of a strategic management of the controller in a philanthropic institution, presenting the figure of the Controller, who is the person responsible for managing the information of the organization and participates in the decision making to propose alternatives to mainly economic issues, increasing the effectiveness of processes. The objective was to present the Controller's strategic role in the management of the information preponderant in the receipt of government subsidy to finance a project of the research institution that is part of the Third Sector. The main processes involved, from designing the project, accounting for relevant information, to financial management of the resource to be received will be described. The methodology used was the bibliographical research, to support scientific research; documentary research, with the purpose of evaluating the contracts and other documents related to the grant; descriptive research, where the facts and other correlated subjects were registered and finally a semi-structured interview with the Controller of the institution. It was concluded with the research that the Controller plays a strategic role having as challenges to create and monitor the accounting and financial information of the institution; elucidating and generating annual budget reports; maintaining partnerships with other teams with the objective of evaluating and creating internal controls that optimize the use.

Keywords: Controller. Management. Grant.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Desafios do terceiro setor.....	24
Figura 2: A Participação da Controladoria no Processo de Gestão.....	41
Figura 3: Demonstrativo de Receita Líquida de Serviços.....	54
Figura 4: Nota Explicativa do Demonstrativo de Receita Líquida de Serviços.....	55

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Grupos e subgrupos da <i>International Classification of Non-Profit Organizations</i> (ICNPO)	16
Quadro 2: Aquisição de produtos de consumo	53
Quadro 3: Descrição de produtos de consumo	53

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1. Objetivos da pesquisa	10
1.1.1. <i>Objetivo geral</i>	10
1.1.2. <i>Objetivos específicos</i>	10
1.2. Justificativa	10
1.3. Problema de pesquisa	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1. Caracterização do Terceiro setor	12
2.2. Categorias das Organizações do Terceiro Setor	15
2.2.1. <i>Fundações</i>	17
2.2.2. <i>Associações</i>	19
2.2.3. <i>Organizações Filantrópicas, Benéficas e de Caridade</i>	20
2.3. Gestão no Terceiro Setor e Governança Corporativa	20
2.3.1. <i>Gestão no Terceiro Setor</i>	20
2.3.2. <i>Governança Corporativa</i>	25
2.4. Aspectos Gerais sobre a Subvenção Governamental	29
2.4.1. <i>Subvenção sob a Ótica da Contabilidade</i>	31
2.5. Prestação de Contas no Terceiro Setor	33
2.5.1. <i>Plano de trabalho</i>	35
2.5.2. <i>Relatório de atividades</i>	36
2.5.3. <i>Demonstrações contábeis</i>	36
2.5.4. <i>Informações bancárias</i>	36
2.5.5. <i>Inventário patrimonial</i>	37
2.5.6. <i>Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)</i>	37
2.5.7. <i>Relação Anual de Informações Sociais (Rais)</i>	38
2.5.8. <i>Parecer do Conselho Fiscal</i>	38
2.5.9. <i>Relatório de Auditoria Independente</i>	38
2.5.10. <i>Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria</i>	38
2.5.11. <i>Siconv</i>	39
2.6. Conceitos de Controladoria	39
2.6.1. <i>Funções da Controladoria no Processo de Planejamento Estratégico</i>	41

2.6.1. <i>Funções da Controladoria no Processo de Planejamento Operacional</i>	42
2.6.3. <i>Funções da Controladoria no Processo de Execução</i>	42
2.6.3. <i>Funções da Controladoria no Processo de Controle</i>	43
2.7. O Papel do <i>Controller</i> nas organizações	44
3. METODOLOGIA	46
3.1. Delineamento da pesquisa	46
3.2. Universo de pesquisa e amostra	47
3.3. Coleta de dados	47
3.4. Análise dos dados	48
4. ANÁLISE DE DADOS	49
4.1. Aspectos gerais sobre a fundação estudada	49
4.1.1. <i>Negócio</i>	49
4.1.2. <i>Missão</i>	49
4.1.3. <i>Visão</i>	49
4.1.4. <i>Valores</i>	49
4.2. Atuação do <i>Controller</i> na gestão do projeto de subvenção	50
4.2.1. <i>O Terceiro Setor e o Controller</i>	50
4.2.2. <i>A atuação do Controller</i>	50
4.2.3. <i>Funções do Controller</i>	51
4.2.4. <i>Acompanhamento de um Projeto de Subvenção</i>	52
4.2.4.1. Recebimento e Contabilização da Subvenção	54
4.2.4.1. Prestação de Contas da Subvenção	55
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS	59
APÊNDICE	62

1. INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura econômica do país e a forma como o governo atua em suas políticas públicas, o Terceiro Setor se apresenta como uma forma de minimizar os problemas ocasionados pela ineficiência do Estado em atender às exigências da sociedade. Este fator foi preponderante para o aumento deste setor e conseqüentemente de sua relevância econômica para a sociedade.

Com o crescimento do Terceiro Setor, aumenta a demanda para atender às expectativas da sociedade e aumenta também a exigência por melhor performance e profissionalização. Isto contextualiza também o fato de que o Terceiro Setor, no caso também da Fundação foco de pesquisa, de que é preciso ter visão gerencial e rigor financeiro, para que a atividade possa ter êxito. Observa-se que estas adaptações ocorrem por intermédio de direcionamentos estratégicos, e estas instituições podem sofrer mudanças que podem exigir a reestruturação do negócio e aí aumenta ainda mais a exigência por melhor performance.

Com o intuito de melhorar sua gestão empresarial, o Terceiro Setor está buscando alternativas para melhorar sua gestão, podendo ser ferramentas e adoção de sistemas que possam facilitar o processo de tomada de decisão. É nesta parte que a Controladoria exerce papel estratégico, já que esta atividade abrange um papel geral dentro das organizações, suas aplicações e necessidades de planejar a arquitetura de informação da empresa.

Com a gestão estratégica da controladoria no Terceiro Setor, surge a figura do *Controller*, que é a pessoa responsável por gerenciar as informações da organização e participa da tomada de decisão para indicar a melhor alternativa para as estratégias econômicas, garantindo a eficácia dos processos. Diante disso, torna-se estratégico o papel do *Controller* para deslumbrar o dimensionamento de melhores estratégias para os departamentos e mesmo para a organização num todo.

O objetivo desta pesquisa é apresentar o papel estratégico do *Controller* no gerenciamento das informações essenciais para uma fundação filantrópica voltada para a área da saúde, demonstrando as etapas de uma subvenção idealizada para colocar um projeto em prática. Para isto, serão descritos os principais processos envolvidos, desde a concepção do projeto, a

contabilização das informações pertinentes, até o gerenciamento financeiro do recurso a ser recebido.

1.1. Objetivos da pesquisa

1.1.1. Objetivo geral

Analisar as etapas de utilização de instrumentos relacionados à controladoria no processo de gestão de uma organização do Terceiro Setor da área da saúde, no recebimento de recursos de subvenção.

1.1.2. Objetivos específicos

- ✓ Conceituar e caracterizar as organizações do Terceiro Setor;
- ✓ Conceituar a Gestão e Governança Corporativa do Terceiro Setor;
- ✓ Demonstrar a importância da controladoria na gestão estratégica de uma instituição do Terceiro Setor voltada para a área da saúde;
- ✓ Identificar os instrumentos utilizados no processo de gestão e recebimentos dos recursos de subvenção da instituição em questão;
- ✓ Relatar as etapas do recebimento do recurso de subvenção desde a concepção do projeto até a prestação de contas.

1.2. Justificativa

O papel do *Controller* nas instituições representa o esforço na busca por otimizar os processos de gestão, com o intuito de melhorar a gestão da informação e consequentemente idealizar

melhores resultados. É importante que o *Controller* tenha habilidades e conhecimentos que possibilitam a sua atuação diretamente no processo decisório.

Este papel na instituição foco de pesquisa é ainda mais essencial, já que, parte dos recursos da instituição advém de subvenção do governo, e é preciso que todo o processo, desde a concepção do projeto até a prestação de contas final, deva ser feito de forma efetiva, para que não ocorram contratemplos.

Portanto, esta pesquisa se justifica no intuito de demonstrar o papel estratégico que o *Controller* exerce numa instituição filantrópica voltada para a área da saúde. Este papel é fundamental no estudo de caso a ser demonstrado, onde serão apresentadas as etapas de um projeto de subvenção, onde é necessário ter todos os documentos corretos, a contabilização deve ser feita de forma adequada e posteriormente é realizado a prestação de contas. Deste modo, esta pesquisa servirá de fonte para idealização de outros trabalhos na área.

1.3. Problema de pesquisa

Qual a participação do *Controller* na prestação de contas de um projeto de subvenção da instituição foco de pesquisa?

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Caracterização do Terceiro setor

Segundo Grazioli et *al.* (2015) até recentemente, a ordem sociopolítica compreendia apenas dois setores: o público e o privado. O setor público ficava representado pelo estado, a administração pública, a sociedade; já o setor privado era representado pelo Mercado, a iniciativa particular e os indivíduos. De acordo com Imeton (2008, p. 45)

O mundo viu crescer nos últimos vinte anos a importância de um espaço social prolixo entre o Estado e o Mercado, onde organizações destinadas a conter a miséria social, barrar a destruição ecológica e lutar por outras causas sociais de grande importância têm ocupado seu espaço com maior intensidade. No Brasil, tais transformações possuem papel relevante, já que as organizações da sociedade civil prestam serviços sociais desde o início do século XX.

Para Grazioli et *al.* (2015), com o contexto descrito, chegou-se a definição inicial do Terceiro Setor, sendo aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; em contrapartida, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Por fim, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do Governo (administração estatal).

De acordo com Milani Filho (2009) em relação a caracterização e a delimitação dos setores, o Primeiro Setor (Estado) é composto por agentes públicos com finalidades públicas, já o Segundo Setor (Mercado) é formado por agentes privados com finalidades privadas e por fim, o Terceiro Setor é o ambiente que agrupa os agentes privados com finalidades públicas.

Para Barbosa (2011, p. 8) o Terceiro Setor pode ser delimitado como movimento cidadão típico, com o intuito de realizar ações coletivas em prol da sociedade, sem a burocracia das organizações, sendo alternativa para participação “societária” para combater problemas de exclusão social. Desta forma

[...] as organizações do Terceiro Setor apresentam fortes traços exclusivos que as diferenciam da organização pública ou privada. Elas fazem contraponto às ações do governo e ao mercado, pois incluem a participação da sociedade como um todo sem diferenciação de níveis sociais; promovem experiência popular por meio da participação voluntária; projetam uma visão integradora da vida pública; emprestam um sentido maior aos elementos que as compõem; apresentam um novo modelo de gestão baseado no exercício da cidadania, na transparência, no caráter público de suas atividades.

Segundo Leal e Famá (2003) o Terceiro Setor é formado por valores em comum que privilegia a iniciativa individual, a auto expressão, a solidariedade a ajuda mútua, mas também deve considerar aspectos institucionais e econômicos. Este setor ainda está construindo um maior reconhecimento e autonomia em relação aos outros setores e a sociedade.

De acordo com Barbosa (2011, p. 9) para que o Terceiro Setor coloque em práticas seus projetos e objetivos, é preciso que haja recursos. Estes recursos podem ser tanto públicos, quanto privados, pois

[...] o sucesso de uma organização do Terceiro Setor está associado às parcerias realizadas com as fontes financiadoras da instituição, uma vez que esta condição resulta na sua sobrevivência, na melhoria da prestação de serviços aos assistidos, no aumento de capacitação dos recursos humanos e na atualização gerencial das organizações. Verifica-se que as fontes financiadoras são essenciais a todas as organizações do Terceiro Setor.

Chagas et al. (2011) complementam afirmando que o termo Terceiro Setor tem sido utilizado em oposição aos direcionamentos do primeiro e segundo setores e não tem objetivo de obter lucro. As entidades do Terceiro Setor, tem como características principais:

- ✓ O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e cumprimento de seus propósitos institucionais;
- ✓ Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- ✓ O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- ✓ As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Chagas et *al.* (2011) citam ainda que há características particulares e complementares das organizações do Terceiro Setor, se comparando com os outros tipos de organizações, sendo eles:

- ✓ Não têm fins lucrativos, sendo organizações voluntárias;
- ✓ São formadas, total ou parcialmente, por cidadãos organizados voluntariamente;
- ✓ O corpo técnico normalmente é constituído por cidadãos ligados à organização por razões filosóficas;
- ✓ São orientadas para a ação; e
- ✓ Comumente são intermediárias entre o cidadão comum e entidades que podem participar da solução de problemas identificados.

De acordo com Cruz et *al.* (2009) o Terceiro Setor exerce papel importante perante à sociedade, principalmente em relação a necessidade de transformação social, acentuando a responsabilidade das organizações com a qualidade da gestão e eficácia das ações e projetos sociais. É visto que as organizações não governamentais sem fins lucrativos de finalidade social, cultural, ambiental ou afim, movimentam mais de US\$ 1 trilhão em investimentos no mundo todos os anos, e cerca de US\$ 10 bilhões deles no Brasil, demonstrando que, o Terceiro Setor vai ganhando mais espaço a medida do tempo.

Para Leal e Famá (2003) o crescimento descrito, advém do aumento da demanda por serviços, a participação do setor privado em questões sociais e a uma melhor performance, com o intuito de capacitar as entidades sociais e, em especial, à busca de sua sustentabilidade. Cruz et *al.* (2009, p. 14) complementam afirmando que o crescimento dessas organizações é advindo também da pressão da sociedade pela falta de gestão social por parte do Estado e destacam ainda quatro crises que convergem para a limitação do papel do Estado e do aumento de ações do Terceiro Setor:

Crise do bem-estar social (*welfare state*): refere-se a uma suposta expansão da capacidade do Estado em atender ao bem-estar social até o momento em que os gastos públicos superam a arrecadação, diminuindo a capacidade de atender a população em suas necessidades e pressionando a diminuição da dependência dos indivíduos em relação ao Estado;

Crise de desenvolvimento: sugere a reflexão do desenvolvimento por meio de novos parâmetros, envolvendo a sociedade civil representada pelas organizações do terceiro setor e destacando a limitação do Estado como agente de desenvolvimento;

Crise ambiental global: o crescimento econômico em detrimento das questões sociais e ambientais estimulou iniciativas público-privadas voltadas à intermediação de políticas e ações dirigidas ao consumo sustentável de recursos naturais;

Crise do socialismo: contribuiu para o aumento da participação do terceiro setor na busca de satisfazer necessidades sociais e econômicas, incentivando novas iniciativas cooperativas orientadas pelo mercado e pelo terceiro setor.

Para Milani Filho (2009) observa-se que a expansão do Terceiro Setor, é resultado da maior adequação e eficiência das organizações não governamentais e organizações sem fins lucrativos que prestam serviços sociais e que não são naturalmente monopolistas. Presume-se então, que existem mecanismos de controle social por essas organizações da sociedade civil, de forma a garantir que os serviços podem ser eficientes e eficazes.

Segundo Grazioli et al. (2015) o Terceiro Setor, advindo do reflexo direto da capacidade de ação, generosidade, solidariedade da própria sociedade civil, deve ser consolidado, sendo indispensável que suas diretrizes legais sejam reformuladas juridicamente, pois, na medida em que ele seja saneado institucionalmente, sua relevância ética, social e política representa papel importante perante a própria comunidade em que se insere.

2.2. Categorias das Organizações do Terceiro Setor

Para Imeton (2008) o Terceiro Setor representa atividade estratégica de fundamental importância no âmbito de qualquer sociedade que se preocupe com o desenvolvimento social e a consolidação de valores democráticos, pluralistas, comprometidos com a solidariedade humana e o sentido de comunidade.

De acordo com Oliveira (2009) as organizações que integram o Terceiro Setor podem ser classificadas sob várias vertentes: sob a ótica jurídica (aspectos legais); sob o acordo com as atividades que desempenham; sob o resultado de benefícios sociais; sob a origem de recursos financeiros e econômicos, entre outras.

Segundo Imeton (2008) a categorização das organizações passa por hospitais, universidade, igrejas evangélicas e colégios privados, além de escolas de samba e terreiros de umbanda. Entretanto, mesmo que algumas das organizações citadas não exerçam atividades de cunho social e, algumas delas, objetivam lucro, essas desenvolvem atividades que contribuem pouco ou nada para a redução dos problemas sociais.

Oliveira (2009) complementa informando que existe uma classificação difundida e utilizada internacionalmente, estabelecendo que o setor fosse dividido em 12 grandes grupos que são subdivididos em 30 subgrupos e estes em atividades. O nível de atividades, conforme quadro 1, não foi definido pela ICNPO (*International Classification of Non-Profit Organizations*)¹, por levar em consideração a grande diversificação de atividades.

Quadro 1: Grupos e subgrupos da *International Classification of Non-Profit Organizations* (ICNPO)

<p>GRUPO 1: CULTURA E RECREAÇÃO 1100 Cultura e artes 1200 Esportes 1300 Outras em recreação e clubes sociais</p> <p>GRUPO 2: EDUCAÇÃO E PESQUISA 2100 Educação fundamental e média 2200 Educação superior 2300 Outras em educação 2400 Pesquisa</p> <p>GRUPO 3: SAÚDE 3100 Hospitais e clínicas de reabilitação 3200 Casas de saúde 3300 Saúde mental e intervenção em crises 3400 Outras em saúde 4100 Assistência social 4200 Emergência e amparo 4300 Auxílio à renda e sustento</p> <p>GRUPO 5: MEIO AMBIENTE 5100 Meio ambiente 5200 Proteção à vida animal</p> <p>GRUPO 6: DESENVOLVIMENTO E MORADIA 6100 Desenvolvimento social, Econômico e comunitário 6200 Moradia 6300 Emprego e treinamento</p>	<p>GRUPO 7: SERVIÇOS LEGAIS, DEFESA DE DIREITOS CIVIS E ORGANIZAÇÕES POLÍTICAS 7100 Organizações cívicas e de defesa de direitos civis 7200 Serviços legais 7300 Organizações políticas</p> <p>GRUPO 8: INTERMEDIÁRIAS FILANTRÓPICAS E DE PROMOÇÃO DE AÇÕES VOLUNTÁRIAS 8100 Fundações financiadoras 8200 Outras intermediárias e de promoção do voluntariado</p> <p>GRUPO 9: INTERNACIONAL 9100 Atividades internacionais</p> <p>GRUPO 10: RELIGIÃO 10100 Associações e congregações religiosas</p> <p>GRUPO 11: ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS DE CLASSES E SINDICATOS 11100 Organizações empresariais e patronais 11200 Associações profissionais 11300 Organizações sindicais</p> <p>GRUPO 12: NÃO CLASSIFICADO EM OUTRO GRUPO 12 Não classificada anteriormente</p>
---	--

Fonte: Oliveira (2009, p. 29).

¹ Em português tem-se: Classificação Internacional de Organizações Sem Fins Lucrativos.

2.2.1. Fundações

Para Dickel (2010) as Fundações são entidades sem fins lucrativos que adotam uma postura mais austera, em se tratando de legislação. Pertencem a uma categoria com fundamentos jurídicos, de direito privado, cuja composição interna resulta da destinação, por pessoas físicas ou jurídicas, de um patrimônio vinculado a um fim específico.

A criação de uma fundação pode ser idealizada em duas etapas: a criação ou instituição, que é vinculada a lavratura da escritura pública ou testamento por tabelião em cartório de notas, com posterior registro do documento no Registro de Pessoas Jurídicas e o da personificação, representado pela aprovação do estatuto social pelo Ministério Público, com posterior registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas (BETTIOL JÚNIOR, 2005).

De acordo com Bettiol Júnior (2005, p. 54-55) para classificar as fundações, leva-se em conta a instituição, dessa forma, elas podem ser fundações de direito privado e fundações instituídas pelo poder público. Os dois grupos de fundações podem apresentar vários elementos, com base nos distintos instituidores, que podem ser relacionadas também, conforme descrito abaixo:

Fundações instituídas e ou mantidas pelo Poder Público

- ✓ Com personalidade jurídica de direito privado;
- ✓ Com personalidade jurídica de direito público – autarquias.

Fundações de Direito Privado

- ✓ Instituídas por pessoas físicas e ou jurídicas;
- ✓ Instituídas por empresas;
- ✓ Instituídas por partido político;
- ✓ De apoio a instituições federais de ensino superior;
- ✓ De previdência privada só complementar.

Segundo Grazioli et al. (2015, p. 26) é possível relacionar cinco principais características das fundações:

- ✓ **A finalidade ou os fins:** é sempre lícita e permanente, uma vez que, após definida pelos instituidores, em escritura ou testamento, não pode ser modificada pelos administradores.
- ✓ **A origem ou a forma de criação:** esta é realizada pela manifestação de liberdade de pessoas físicas ou jurídicas, que são os instituidores, por meio de escritura pública ou cédula testamentária.

- ✓ **Patrimônio:** de primordial importância na caracterização da pessoa jurídica fundacional, é composto por bens livres que o(s) instituidor(es) lega(m) ou doa(m) à futura entidade, para que ela possa, com aquela dotação inicial, realizar as suas finalidades.
- ✓ **O modo de administração:** é característica basilar do ente fundacional, pois, ao vincular-se um patrimônio a um fim, verificou-se a necessidade de diferenciarem-se os instituidores dos administradores e de organizar esses órgãos autônomos, mas subordinados, cabendo-lhes: deliberar e traçar metas e diretrizes, função do conselho curador ou deliberativo; executar função do conselho administrativo ou executivo e controlar internamente função do conselho fiscal.
- ✓ **O velamento do Ministério Público:** como ente estatal incumbido, pela lei, de velar, acompanhar, intervir e fiscalizar as fundações.

Para Bettiol Júnior (2005, p. 56) existe pouca semelhança entre a constituição de uma fundação e a de uma empresa. O artigo 62º do Novo Código Civil relata de forma clara os primeiros passos a serem percorridos pelo instituidor: “[...] para criar uma fundação, far-lhe-á seu instituidor, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la”.

Ainda segundo Bettiol Júnior (2005) a Constituição Federal reserva ao Ministério Público algumas atribuições, e uma delas é o acompanhamento das rotinas das fundações, desde sua instituição até sua extinção. Este direcionamento está descrito no Código Civil brasileiro em seu Artigo 66º “Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas”.

Para Paes (2003) esta função tem o intuito de verificar como está sendo realizada a gestão da entidade, sendo a premissa inicial certificar-se de que a finalidade para a qual foi instituída está refletida nas atividades desenvolvidas pela instituição. Conforme descrito no Artigo 66º, o ato de velar pressupõe, entre outros fatores, o exame da escrita de instituição, a forma de seu funcionamento, a legalidade dos atos de seus administradores, etc.

Ainda segundo Paes (2003, p. 413-415) no que diz respeito a prestação de contas das fundações, para com o Ministério Público Federal, está disciplinada pela Portaria nº 315/2001 da Procuradoria Geral da Justiça do Distrito Federal e Territórios que, em seu Artigo 5º, dispõe:

Art. 5º Deverão acompanhar o Anexo Único:

I – Relatório circunstanciado das atividades desenvolvidas no período, acompanhado de elementos que comprovem a sua efetiva realização, de acordo com suas finalidades estatutárias.

II – Balanço Patrimonial, demonstração do superávit ou déficit do exercício e demonstração das origens e aplicações de recursos comparativos, elaborados de acordo com os Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, firmados por profissional habilitado e representante legal da entidade.

III – Relação das contas bancárias (conta corrente e aplicação), com identificação da instituição financeira, número da conta e agência.

IV – Cópia de extrato bancário ou documento equivalente emitido pela instituição financeira, que comprove o saldo das contas bancárias (conta corrente e aplicação) na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação do saldo bancário com o contábil, em caso de divergência.

V – Relação de bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual.

VI – Cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica – DIPJ e respectivo recibo de entrega.

VII – Cópia da relação anual de Informações Sociais – RAIS e respectivo recibo de entrega.

VIII – Parecer do Conselho Fiscal ou órgão equivalente.

IX – Parecer e relatório de auditoria, quando houver previsão estatutária.

X – Cópia de convênio, contrato ou termo de parceria realizado com órgão públicos ou privados, acompanhada, quando for o caso, de parecer ou documento equivalente do órgão responsável pela fiscalização.

Parágrafo Único. A Promotoria de Justiça de Tutela das Fundações e Entidades de Interesse Social poderá requisitar outros documentos e informações não relacionados neste artigo.

Para Bettiol Júnior (2005) é possível pressupor alguns entraves que o Ministério Público possa ter para velas pelas fundações que apresentam atividades mercantis, como fonte de recursos, pois, as principais fontes de evidência disponíveis são as demonstrações financeiras requisitadas com base no Item II, que são idealizadas e fundamentadas em normas desenvolvidas para elaboração de demonstrações contábeis em empresas.

2.2.2. Associações

De acordo com Dickel (2010) as Associações são organizações que se baseiam num contrato estabelecido livremente entre indivíduos para exercer atividades comuns ou defender interesses afins. Em essência, são fundamentalmente organizações voltadas para seus membros, agregando uma grande variedade de formas organizativas e iniciativas sociais.

Para Oliveira (2009, p. 31) “O Código Civil Brasileiro (CCB) estabelece que se constituem as associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos e que não há entre os associados, direitos e obrigações recíprocos”. Segundo Imeton (2008, p. 52)

[...] tem-se associação quando não há fim de lucro ou intenção de dividir o resultado, embora tenha patrimônio, formado por contribuição de seus membros para obtenção de fins culturais, educacionais, esportivos, recreativos, etc. Nem sempre uma associação terá fins sociais – exemplo disso são clubes esportivos com acesso restrito a seus sócios.

2.2.3. Organizações Filantrópicas, Beneficentes e de Caridade

De acordo com Imeton (2008) as Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade são voltadas para seus clientes na promoção de assistência social (abrigos, orfanatos, centros para indigentes, distribuição de roupa, comida, etc.) e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação (colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos). Também se inclui nessa categoria a filantropia empresarial.

2.3. Gestão no Terceiro Setor e Governança Corporativa

2.3.1. Gestão no Terceiro Setor

Assim como as organizações capitalistas, as entidades do Terceiro Setor necessitam de uma boa gestão. O direcionamento das atividades e a maneira como se utiliza os recursos refletem nos resultados, uma vez que, nessas entidades, os recursos são mínimos e a maneira como eles serão empregados configura fator estratégico para seu desenvolvimento. Sendo assim

(...) organizações existem para produzir bens e prestar serviços. Sua sobrevivência depende de atenderem às expectativas de seus clientes e proprietários, de encontrarem a melhor forma de realizar o trabalho necessário à produção desses bens e à prestação de serviços, bem como de aproveitarem da melhor forma possível os recursos de que dispõem. Sendo assim, o que garante a sobrevivência da organização é uma gerência comprometida com a eficiência, à eficácia e a efetividade (GONÇALVES ET AL., 2008, p. 5).

Conforme salienta Silva (2007) a gestão de entidades, como a do Terceiro Setor, difunde-se o interesse dos estudiosos no assunto nos últimos anos, propiciado pelas mudanças organizacionais que ocorreram nesse tipo de instituição. Dessa forma, há propostas gerenciais

para organizações do Terceiro Setor, advindas de diversas obras acadêmicas que sofrem influência de conceitos gerenciais de múltiplas origens, como: da literatura do Terceiro Setor, surgem conceitos como voluntariado, *advocacy*, governança, e avaliação participativa; do setor público, os conceitos de prestação de contas, transparência e construção de capacidades; do setor privado, planejamento estratégico, administração por objetivos, entre outros.

Segundo Imeton (2008) a gestão das entidades do Terceiro Setor é um ponto a ser melhorado, no que se refere a administração em geral, demonstrando a real necessidade dessas organizações e também dos indivíduos que ocupam cargos gerenciais, a buscarem otimizar processos e buscar ferramentas capazes de garantir a sustentabilidade de tais organizações.

Salienta-se também que o Terceiro Setor por ter grandes desafios em administrar a escassez de recursos, exige uma melhor gestão, sendo então essencial a elaboração de estratégias para atingir resultados satisfatórios. Com isso,

a gestão das organizações do terceiro setor, por mais diversificadas que seja seu campo de atuação, necessita da contabilidade como elemento fornecedor de informações, posto que, não se pode conceber que uma organização que se utilize de recursos escassos para a consecução de seus objetivos não possua um sistema contábil para proceder à gestão do patrimônio (GONÇALVES ET AL., 2008, p. 5).

Para Silva (2007) é essencial para uma organização do Terceiro Setor, estar direcionada para o resultado, mesmo que o lucro não seja o foco. A organização deve ter sempre a percepção de que seus esforços a conduzem a um resultado satisfatório. O resultado final de uma organização do Terceiro Setor de ser medido em vidas transformadas: comportamento, circunstâncias, saúde, esperança, competência ou capacidade das pessoas. Por fim, a estratégia da organização converte a missão e os objetivos em desempenho.

Segundo Imeton (2008) é essencial que o gestor de uma entidade social esteja familiarizado com o “público-alvo”, conhecer suas reais necessidades, entender seus problemas, como vivem, quais as causas de viverem em tais condições, enfim, a sua história. Saber bem quem são é a razão de ser da entidade. O gestor também precisa ter uma visão da sociedade, o que esse “público-alvo” representa nessa sociedade e o que esta, por sua vez, tem a ver com esse público. É preciso também que haja sinergia com outras organizações que realizam algum trabalho semelhante; como, por que é onde o fazem e quais dados utilizam.

De acordo com Alves Júnior et al. (2009) nota-se que o Terceiro Setor, assim como os demais Setores, procura profissionalizar sua gestão estruturando-se melhor, para poder permanecer em um ambiente competitivo e globalizado. Constata-se também que, muitas organizações buscam qualificar também seus serviços, para deixarem de ser exclusivamente assistencialistas e passarem a atuar em outra vertente, ou seja, na promoção do desenvolvimento sustentável de comunidades pobres, otimizando resultados no atendimento ao público em questão. Há também a ciência de que somente vontade não basta, sendo necessário a profissionalização.

Conforme explica Imeton (2008, p. 66-67) no ramo de atuação do Terceiro Setor, há uma relação entre as pessoas e a sociedade, e isso exige comprometimento com a causa; é esta a relação da motivação, da força motriz, e precisa ser respeitada, reconhecida e nutrida, porque contribui a quebrar paradigmas, superar crises, persistir nas adversidades, a enfrentar situações difíceis. Gerir uma entidade social tem algumas características como:

- a) **É uma atividade contínua:** Tal como o tubarão nunca pode parar de nadar, é uma tarefa permanente. Sempre precisa ter alguém administrando, de olho, responsável. Todo dia há coisas importantes a serem feitas, desde pagar contas, contratar pessoas, telefonar para a Secretaria até visitar doadores, conversar com as cozinheiras, falar com o contador, resolver desentendimentos, e assim por diante.
- b) **É uma função dinâmica:** é difícil um dia ser igual ao outro. Um dia um menino se machuca e tem de ser levado para o hospital; no outro, há a visita do pessoal da Fundação; no outro, tem de fazer os relatórios; no outro, tem de prestar contas; no outro, tem de se reunir com os professores; no outro, tem de atender ao funcionário; no outro tem de decidir sobre o conserto do carro. Algumas vezes, tudo acontece ao mesmo tempo.
- c) **É um papel diversificado:** tem-se de lidar com muitas coisas diferentes – há de se cuidar das pessoas, das coisas, dos equipamentos, das contas, dos parceiros, da diretoria, das crianças, dos pais. Não se pode fazer só um tipo de coisa, são sempre várias.
- d) **É um desafio complexo:** uma questão interfere na outra. Exige manter o todo na consciência e cuidar de cada parte, ao mesmo tempo. Se não houver reunião com as professoras, os pais vão continuar reclamando. Se não for ao encontro com os doadores, pode não vir o dinheiro que se precisa. Se gastar no conserto do carro, pode faltar para pagar os salários depois. Tudo isso traz muita tensão, preocupação e cansaço. A responsabilidade é muito grande: qualquer equívoco frequentemente pode gerar complicações.

- e) **É uma tarefa difícil de os outros entenderem:** tudo tem de ser muito explicado, transparente. Qualquer dúvida é suficiente para as pessoas virem questionar, ficar insatisfeitas, isso porque qualquer erro sempre afeta alguém. Em geral, um erro de gestão ou de liderança sempre tem consequência direta para alguma pessoa ou grupo de pessoas dentro ou fora da entidade.

Alves Júnior et al. (2009) salientam que a gestão das organizações, como a do Terceiro Setor, emprega direcionamentos administrativos como planejamento, organização, direção e controle, na busca por melhores resultados. Estes direcionamentos buscam a eficiência, que é a melhor forma de fazer algo com os recursos disponíveis; eficácia, é fazer o que deve ser feito, isto é, cumprir o objetivo determinado e a efetividade, que é a capacidade de atender às expectativas da sociedade.

Imeton (2008, p. 70) afirma que o Terceiro Setor tem buscado a profissionalização de seus membros, pois

a tendência do Terceiro Setor é crescer em tamanho, em conhecimento, em profissionalização, em número de colaboradores contratados e, principalmente, em número de pessoas atendidas, aumentando sua qualidade de vida, em número de projetos executados com sucesso, em visibilidade e credibilidade.

De acordo com Alves Júnior et al. (2009) os gestores das organizações do Terceiro Setor têm diariamente, vários desafios para atender as expectativas propostas e apresentar resultados para as partes interessadas, propiciando uma abertura cada vez maior para o uso de métodos administrativos profissionais utilizados nos setores privado e público, levando em consideração suas particularidades e o eminente valor agregado da sua missão, que é voltado para o social.

Por fim, delimita-se alguns desafios a serem enfrentados pelas entidades do Terceiro Setor, sendo pontos a serem observados para se alcançar os objetivos propostos. Embora seja perceptível o crescimento do número de organizações, no âmbito nacional e internacional, é preciso superar esses desafios para que essas organizações tenham seu papel reconhecido como agente de mudança social. Na concepção de Salamon (1996) *apud* Imeton (2008) são quatro desafios sendo:

Desafio da legitimidade: a entidade compete na busca pela distinção do Terceiro Setor.

Desafio da eficiência: refere-se à necessidade do setor em demonstrar capacidade e competência.

Desafio da sustentabilidade: trata-se da dificuldade de subsistência, tanto financeira quanto em relação ao número de indivíduos compromissados com as causas sociais.

Desafio da colaboração: diz respeito à necessidade de participação do Estado, do setor privado e das demais entidades do Terceiro Setor, as quais devido à escassez de recursos, tornaram-se competitivas entre si.

Já para Costa (2005) *apud* Imeton (2008) os desafios são:

- a) divulgar mais o que é a instituição, como ela é formada, como se expressa no panorama nacional e na execução de ações de interesse público, sua vinculação com o Estado e com o setor Privado, etc.
- b) buscar recursos financeiros mais estáveis para a sua sustentabilidade financeira, técnica e administrativa.
- c) incentivar, mobilizar e criar condições para uma participação mais contextualizada e atual de voluntários, tanto na manutenção financeira das organizações que compõem o Terceiro Setor, como no gerenciamento dessas organizações e, também, na execução das atividades junto à população usuária. Que perfil de voluntário a realidade do Terceiro Setor hoje demanda?

Falconer (1999) *apud* Imeton (2008), por sua vez, aponta quatro aspectos essenciais na gestão que devem ser observados por organizações do Terceiro Setor:



Figura 1: Desafios do terceiro setor
Fonte: Imeton (2008, p. 72).

Transparência: refere-se ao cumprimento da responsabilidade da organização em prestar contas aos diversos públicos que têm interesses legítimos diante dela. Para o autor, este “prestar contas” representa uma postura de responsabilidade que se exercita no dia-a-dia da gestão dessas entidades, satisfazendo os interesses dos usuários (internos e externos) por suas informações.

Sustentabilidade: trata-se da capacidade de captar recursos (financeiros, materiais e humanos), de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de forma a perpetuar a organização e permitir que ela alcance seus objetivos.

Qualidade de serviços: o aprimoramento da qualidade deve ser um objetivo contínuo das entidades, que não podem se acomodar em uma postura de satisfação de estar fazendo a sua parte, ou de paralisia frente ao sentimento de impotência diante da magnitude dos déficits sociais.

Capacidade de articulação: esta característica depende da existência de interesses compartilhados, dos recursos necessários para promovê-la, mas também, de uma competência gerencial, que inclui técnicas e habilidades interpessoais desenvolvidas nos gestores de organizações do Terceiro Setor.

É de responsabilidade do gestor conseguir vencer essas barreiras e transparecer a seriedade de sua instituição, conquistando credibilidade, pois a prestação de contas, a qual estará sujeita, por ser uma prática intrínseca a qualquer organização social, passa a ser um ponto essencial daquela que a faz (IMETON, 2008).

2.3.2. Governança Corporativa

Segundo Benedicto et al. (2008) o termo governança corporativa já existe há algum tempo, mas somente ganhou notoriedade depois dos escândalos contábeis ocorridos nos Estados Unidos, o que serviu para difundir a necessidade de as organizações administrar com maior transparência, seus processos e tomadas de decisão.

Ainda segundo Benedicto et al. (2008, p. 3) na literatura, há diversas definições acerca da governança corporativa e sua relevância na sociedade. A CVM (Comissão de Valores Mobiliários) a define como “um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”. Filho (1998) *apud* Benedicto et al. (2008) a define como a forma que os controladores instituem mecanismos de monitoramento e controle em relação aos administradores e fazem com que estes ajam de acordo com o interesse dos controladores (numa visão mais ampla, *stakeholders*). Goyos Júnior (2003) *apud* Benedicto et al. (2008) define governança corporativa como um esforço contínuo e organizado de acionistas e executivos no sentido de obter o melhor alinhamento de interesses possível.

Segundo Leal e Famá (2003) em relação a gestão das companhias, identificou-se como principais anseios dos investidores: maior transparência, conselhos independentes, melhoria nos padrões de contabilidade, mais igualdade entre os acionistas e efetivo cumprimento das leis (*enforcement*). A eficiência da governança corporativa é dependente da atuação de quatro agentes principais: conselho de administração, diretoria (CEO), auditoria independente e conselho fiscal, pela relevância das funções que desempenham, principalmente, para o processo de:

- ✓ *Accountability*: prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria.
- ✓ *Fairness*: senso de justiça, equidade no tratamento dos acionistas. Respeito aos direitos dos minoritários, por participação equânime com a dos majoritários, tanto no aumento da riqueza corporativa, quanto nos resultados das operações, quanto ainda na presença ativa em assembleias gerais.
- ✓ *Disclosure*: transparência das informações, especialmente daquelas de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem riscos.
- ✓ *Compliance*: conformidade no cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimentos internos e nas instituições legais do país.

Para Benedicto et al. (2008) o conceito de governança corporativa ganhou relevância social quando se percebeu que o direcionamento do sistema financeiro pode modificar os projetos mais produtivos. A existência de similaridades de informações nas economias modernas,

vinculadas pela separação entre empreendedores e fornecedores de capital, na grande maioria das vezes, inviabiliza o financiamento de projetos altamente produtivos.

De acordo com Ávila e Bertero (2016) com relação à governança no Terceiro Setor, ela representa caráter de Responsabilidade Social Empresarial, com ênfase para a influência e o interesse de diversos grupos sobre a performance das entidades, podendo ser analisados critérios que visam melhorar a reputação até a preocupações socioambientais. A responsabilidade social também pode ser vista como uma forma de exercer sua filantropia de forma a explicitar a benemerência do empresário.

De acordo com Santos et al. (2016) a implementação de políticas de controle e maior efetividade de gestão, gera credibilidade para a instituição e esta pode ser obtida através do estudo de governança corporativa. No geral, as práticas de governança corporativa foram idealizadas para empresas, visando balancear os interesses entre gestores e acionistas. Mas, o estudo e aprofundamento dessas práticas desencadeou um processo de adesão das demais organizações sócio econômica e financeira. Suas diretrizes podem agregar valor e trazer benefícios para as organizações do Terceiro Setor, objetivando alinhar os interesses entre as partes visando contribuir para o sucesso das mesmas.

Martins e Martins (2014) afirmam que a principal diferença do Terceiro Setor, em relação aos outros aspectos citados da governança, é a inexistência de acionistas com direito ao recebimento de dividendos. Utilizando-se da Teoria da Agência, em uma fundação por exemplo, encontram-se como principais direcionadores, o conselho de administração ou as curadorias (em alguns casos, assembleias gerais). Dessa forma, mantidas as adequações necessárias, as boas práticas de governança se aplicam igualmente para todas as entidades em questão.

Ainda segundo Martins e Martins (2014) os mecanismos ou modelos de governança são tipos de monitoramento para que os administradores tomem decisões levando em consideração os interesses dos *stakeholders* da fundação, visando maior segurança desse grupo. De forma geral, os mecanismos de governança no Terceiro Setor são: os externos (sistema político-legal e regulatório e ‘mercado de doações’) e os internos (sistema de controle dos conselhos). O principal mecanismo de eficiência para essas organizações seria a atuação dos conselhos fiscais e curadores.

Em contrapartida, Ávila e Bertero (2016) salientam que, mesmo que ocorram avanços nos estudos vinculados à governança no Terceiro Setor, é preciso verificar a atenção demasiada aos conselhos, ignorando fatores como formas de governo, níveis de governança e complexidade das estruturas, e por fim, destinando pouca importância à própria evolução deste tipo de organização.

Segundo Santos et al. (2016, p. 5):

A adoção de boas práticas de governança pode constituir importante diferencial para as Organizações do Terceiro Setor na captação de recursos, bem como na melhoria da eficiência e da legitimidade de sua gestão, pois o processo de seleção da organização que receberá recursos indica a preocupação do doador quanto à sua utilização e à maximização dos resultados.

Ávila e Bertero (2016) afirmam que é preciso delimitar as estratégias e os princípios. Mas, por se tratar de um empreendimento comunitário, tais regulamentações devem ser humanizadas, tornadas públicas, para que seja possível uma maior mobilização, maior engajamento e efetividades e, assim, os subsídios para as tomadas de decisões serão mais assertivos em razão da maior participação.

Segundo Santos et al. (2016, p. 6) um grande avanço para as organizações do Terceiro Setor com relação as práticas de governança corporativa, foi a implementação da Lei nº 9.790/99, que prioriza a transparência e valoriza o papel do conselho fiscal; das auditorias externas e da adoção de práticas administrativas que visam cobrir o conflito de interesses. No artigo 4º, inciso VII, ressalta-se que as prestações de contas deverão conter no mínimo:

A observância dos princípios de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

- a) Que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e as FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- b) A realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

Santos et al. (2016, p. 6) complementam afirmando que:

O ato de prestação de contas das organizações sem fins lucrativos pode ser entendido como o ato da organização demonstrar que cumpriu sua missão, ou seja, fez aquilo que se propôs, aplicando corretamente os recursos a ela destinados, comprovando que

realizou os encargos aos quais estavam sob sua responsabilidade, justificando o uso dos recursos obtidos através da confrontação de suas receitas e despesas, atendendo às exigências morais, legais e contábeis.

Segundo Ávila e Bertero (2016) é necessário uma série de medidas de gestão, estruturadas de forma adequada, com vistas a proporcionar uma administração eficiente e, conseqüentemente, o desenvolvimento da organização. Essas medidas podem ser: traçar estratégias, fixar controles, prestar contas e estruturar um sistema de governança adequado à realidade da entidade. Desta forma, conclui-se que as fundações empresariais devem ser tratadas como um segmento diferente de uma entidade empresarial e demais organizações sem finalidade lucrativa, pois apresentam particularidades e formatos de avaliação e aplicação de governança que podem ser bem explorados e terem uma utilização mais eficiente.

2.4. Aspectos Gerais sobre a Subvenção Governamental

De acordo com Souza (2009, p. 68) a *subvenção* trata-se de “transferência de recursos do erário público, a fundo perdido, para particulares, com vistas ao fomento de atividade de interesse público por estas desenvolvidas”. É conhecido também pela expressão *transferência financeira* com o mesmo significado de *subvenção*.

Ainda segundo Souza (2009) analisando a definição de subvenção, pondera-se:

- a) **Recursos do erário público:** a subvenção implica a transferência de *recursos do erário público*. Destaca-se com esta definição, a transferência de dinheiros públicos, provenientes do tesouro do Estado, cujo desembolso, deve estar previsto na legislação orçamentária. É possível também definir como recursos orçamentários ou financeiros do Poder Público.
- b) **Transferência:** a subvenção também se aplica na *transferência, destinação* ou *repass*e de recursos provenientes do erário público. Esta definição, se difere em parte do erário público citado anteriormente, ao seu sentido ordinário ou vernáculo; não sendo utilizadas em sentido técnico.
- c) **A fundo perdido:** a subvenção pública implica a transferência de recursos orçamentários a particulares, pela administração, a *fundo perdido*. Isto significar dizer que não existe a obrigatoriedade de o Estado ser ressarcido no futuro.

- d) **Em fator de particularidades:** a subvenção pública implica a transferência de recursos financeiros, pelo Estado, *em favor de particulares*. Os ditos “particulares” são entidades privadas sem fins lucrativos, comprometidas com o desempenho de atividades de interesse público – entidades do Terceiro Setor, que é o foco desta pesquisa.
- e) **Com a finalidade de fomento de atividade de interesse público:** a subvenção implica a transferência de recursos financeiros, a particulares, *com a finalidade de fomento de atividades de interesse público* por estas desenvolvidas. Destaca-se com isso, que a subvenção mira uma finalidade específica, consistente na promoção de uma atividade de interesse público.

De acordo com Crispim (2011, p. 23) a Lei nº 6.404/76 inicialmente classificava a subvenção governamental como subvenções econômicas, ocorridas através das transferências correntes destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, cuja abrangência eram as empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. Conforme regulamentações:

1. Lei nº 4.320 promulgada em 17 de março de 1964, em seus artigos 12 § 3º, 16, 17 e 18;
2. Parecer Normativo CST nº 102 em 02 de novembro de 1975;
3. Lei nº 6.404 promulgada em 15 de dezembro de 1976, em seus artigos 76 e 177 § 2º;
4. Parecer Normativo nº 112 em 29 de dezembro de 1978
5. Instrução e Norma Explicativa 59/1986 da CVM e Comunicado Técnico 03/03 do IBRACOM;
6. Lei nº 11.638 promulgada em 28 de dezembro de 2007, em seu artigo 177 § 2º incisos I e II e § 5º, 6º e 7º;
7. CPC 07/2008;
8. Deliberação 555/2008 da CVM;
9. Resolução CFC nº 1.305/10 em 02 de dezembro de 2010.

Crispim (2011) afirma ainda que o Governo tem a prerrogativa de transferir recursos (monetários ou não) desde que estejam disponíveis em seu orçamento plurianual, mas atendendo ao cumprimento de normas pré-estabelecidas, em troca de atividades operacionais, passada ou futura, pela entidade. A subvenção em essência, abrange o envolvimento de três elementos fundamentais: governo, entidade jurídica e o tipo de ação. A ausência de uma das três não concretizará a subvenção.

As subvenções são formas de intervenção do Estado na economia, mas é de competência do governo estabelecer os direcionamentos e os mecanismos de fiscalização e monitoria para o

cumprimento, conforme indica a Constituição da República Federativa do Brasil, no seu Artigo 174: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (SAAC, 2016, p. 22).

2.4.1. Subvenção sob a Ótica da Contabilidade

Saac (2016) afirma que a contabilidade como ferramenta de controle, exerce papel estratégico no registro e mensuração das assistências e subvenções governamentais, pois, sendo transações diferenciadas das cotidianas, devem apresentar transparência na evidenciação do desempenho das entidades economicamente afetadas por esses programas.

Segundo Benetti et al. (2014) em relação a apresentação das subvenções no balanço patrimonial, estas podem ocorrer de duas formas: reconhecimento como receita diferido no passivo, reconhecendo a receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo ou como dedução em contrapartida do próprio ativo recebido, e desta forma, a subvenção será reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciable por intermédio de crédito à depreciação registrada como despesa no resultado.

Benetti et al. (2014) complementam informando que à apresentação da subvenção na demonstração do resultado, deve ser contabilizada conforme a natureza da subvenção, sendo a apresentação como crédito na demonstração do resultado, por intermédio da conta de “outras receitas” ou a dedução da despesa relacionada à subvenção, apresentando a despesa em compensação com a subvenção.

Crispim (2011) complementa afirmando que os subsídios do governo devem ser mensurados como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados aos que pretendem compensar, numa base sistemática. Eles não devem ser diretamente creditados ao capital próprio.

Segundo Crispim (2011) é possível mensurar duas grandes abordagens no que se refere ao tratamento contábil dado aos subsídios do governo: abordagem pelo capital, com o qual um

subsídio é diretamente creditado ao capital próprio, e a abordagem pelos rendimentos, sendo este levado a rendimentos durante um ou mais períodos. A abordagem pelo capital tem-se também:

- a) os subsídios do governo são um mecanismo financeiro e devem ser de preferência tratados como tal no balanço, em vez de passarem pela demonstração dos resultados a fim de compensar os elementos de gastos que eles financiam; e
- b) é inapropriado reconhecer os subsídios do governo na demonstração dos resultados em entidades que não tenham obtidos um incentivo proporcionado pelo governo sem custos relacionados.

A abordagem pelos rendimentos tem-se também:

- a) uma vez que os subsídios do governo são recebimentos provenientes de uma fonte que não a dos acionistas, eles não devem ser creditados diretamente ao capital próprio, devendo serem reconhecidos na demonstração dos resultados nos períodos apropriados;
- b) os subsídios do governo raramente são gratuitos. A empresa obtém-nos ao cumprir as suas condições e a satisfazer as obrigações previstas. Devem, por conseguinte, ser reconhecidos como crédito, sendo assim balanceados com os custos associados aos subsídios que se destina compensar; e
- c) como o imposto sobre o rendimento e outros impostos, são débitos em rendimentos, é lógico tratar também os subsídios do governo, que são uma extensão das políticas fiscais, na demonstração dos resultados.

Crispim (2011) afirma que na maior parte dos casos, os períodos contábeis onde uma empresa reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do governo, são prontamente determináveis e, desta forma, os subsídios em reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como crédito no mesmo período do gasto relevante. Em caso similar, os subsídios relacionamentos com ativos depreciables são na grande maioria das vezes, reconhecidos como rendimentos durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses ativos é debitada.

Segundo Benetti et al. (2014) outro fator importante acerca do registro das subvenções é no resultado do exercício. Este reconhecimento deve ocorrer pelo fato de as subvenções não serem recebidas pelos acionistas. Em obediência à Resolução CFC nº 1.305, de 25 de novembro de

2010, que aprova a NBC TG 07, a entidade deve divulgar as seguintes informações no que tangem às subvenções e assistências governamentais:

- a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;
- b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;
- c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida (CPC, 2010, p.11).

Por fim, Benetti et al. (2014) afirmam que com o objetivo de evidenciar as informações sobre as subvenções aos usuários das informações, a entidade pode divulgar outras informações tais como o descumprimento de condições relativas às subvenções ou existência de outras contingências; eventuais subvenções a reconhecer contabilmente, após cumpridas as condições contratuais; premissas utilizadas para o cálculo do valor justo exigido pela NBC TG 07 e informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais e às reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas.

2.5. Prestação de Contas no Terceiro Setor

Segundo Oliveira (2009) a prestação de contas é uma expressão que se tornou popular no dia-a-dia, tanto nas empresas, quanto no núcleo familiar. O termo prestação é o ato de dar ou fazer o que se ajustou em um contrato, e que é um dos modos de este se encerrar ou de resolver, e o termo conta é o registro de confrontação dos débitos e créditos ou de receita ou despesa ou ainda atribuição, cuidado, encargo, responsabilidade, justificação, atribuições.

Portulhak et al. (2015) afirmam que o processo de prestação de contas é voltado também para atender as necessidades dos *stakeholders* no que diz respeito a demonstração do atendimento de suas expectativas ou do alcance dos resultados esperados, e para que isso seja efetivo, é preciso dimensionar as expectativas de cada parte interessada e assim construir uma relação de confiança entre as partes.

De acordo com Souza et *al.* (2012) é de responsabilidade da sociedade civil e consta na constituição federal de 1988, a participação permanente no processo de gestão de recursos públicos. Isso proporciona informações importantes para os cidadãos na formulação das políticas públicas e a fiscalização permanente de aplicação dos recursos públicos, formando o que se conhece de controle social.

De acordo com Portulhak et *al.* (2015) há uma crescente competição por recursos públicos e privados com a expansão do Terceiro Setor, e por isso, é cada vez mais importante, a promoção de práticas de prestação de contas que extrapolem as exigências legais e formais, e direcionam de forma espontânea as ações empreendidas por essas organizações junto à sociedade em geral, e se tornam relevantes como postura ética e moral apresentada pela entidade em seus gestores, além de otimizar a estratégia competitiva da empresa.

Segundo Oliveira (2009) a prestação de contas por parte de entidades sem fins lucrativos, é o ato da organização demonstrar que cumpriu sua missão, ou seja, fez aquilo que se propôs a fazer, destinando corretamente seus recursos, comprovando que realizou os encargos aos quais estavam sob sua responsabilidade, justificando a utilização dos recursos recebidos através do confronto entre suas receitas e despesas, atendendo às exigências morais, legais e contábeis.

Souza et *al.* (2012) afirmam que uma forma de fiscalização das organizações do Terceiro Setor se refere à prestação de contas anualmente, com o intuito de atender a determinadas exigências para o recebimento de recursos. De fato, a prestação de contas é o reconhecimento tanto das entidades, quanto da sociedade, sobre a importância e a responsabilidade na gestão do uso de recursos públicos, o que serve de fator determinante para a maximização da destinação de recursos e, por consequência, para a melhoria de seus resultados.

Para Oliveira (2009) é ideal que nas prestações de contas, elas sejam realizadas de forma a garantir que seja possível realizar a comparação com outros períodos e outras entidades similares, de modo a permitir avaliar a gestão dos seus administradores. Neste caso, é fundamental precisar o período a que se referem, pois, essa omissão prejudica a análise e aferição do desempenho da organização.

Segundo Souza et *al.* (2012) as entidades que compõem o Terceiro Setor têm a obrigação legal de apresentar as contas de seu desempenho e seus resultados obtidos para a sociedade, além de

como destina seus recursos. Todas essas entidades precisam realizar, até o dia 30 de abril, a prestação de contas eletrônicas do exercício anterior, por meio do cadastro nacional de entidades de utilidade Pública do Ministério da Justiça (CNES/MJ), sob pena de não poderem retirar certidão de regularidade.

Souza et al. (2012. p. 109) informam ainda que as características dos relatórios de prestações de contas das entidades do Terceiro Setor devem apresentar:

[...] normalmente, compostos por elementos que identificam aspectos históricos da instituição, missão, e objetivos, dados estatísticos, evolução, atividades desenvolvidas no período, principais administradores, descrição de convênios, parceria se contratos, pessoas atendidas, planejamento para gestão do período seguinte e etc.

De acordo com Souza et al. (2012) para que uma entidade do Terceiro Setor seja considerada transparente e correta, é necessário que ela apresente zelo na confecção e apresentação dos relatórios de prestação de contas aos usuários, de forma que se possa permitir uma aproximação dessas entidades com os diferentes públicos aos quais suas atividades se destinam, sendo possível então, reunir recursos humanos, materiais e financeiros em prol das causas sociais.

Segundo Grazioli et al. (2015) para a prestação de contas adequada, são sugeridas algumas instruções do processo de prestação de contas normalmente exigido.

2.5.1. Plano de trabalho

O “plano de trabalho” é o relatório em que a entidade deve demonstrar as ações previstas, comparativamente com as realizadas, e a respectiva análise de suas variações, evidenciando:

- a) os objetivos;
- b) a origem dos recursos;
- c) a infraestrutura; e
- d) a identificação de cada ação, serviço, projeto, programa e benefício a executar: o público-alvo; a capacidade de atendimento; os recursos a utilizar; os recursos humanos; a abrangência territorial; a forma de participação dos beneficiários e/ou as estratégias

utilizadas nas etapas de elaboração; execução; métodos de avaliação e monitoramento do plano.

2.5.2. Relatório de atividades

O relatório de atividades é um documento circunstanciado dos trabalhos desenvolvidos no período da gestão, acompanhado de elementos que comprovem a efetiva realização, de acordo com as finalidades estatutárias da entidade, evidenciando:

- a) os objetivos;
- b) a origem dos recursos utilizados;
- c) a infraestrutura utilizada; e
- d) a identificação de cada ação, serviço, projeto, programa e benefício executado: o público-alvo; a capacidade de atendimento realizado; os recursos utilizados; os recursos humanos envolvidos; a abrangência territorial; a forma de participação dos beneficiários e/ou as estratégias utilizadas nas etapas de elaboração; execução; avaliação e monitoramento do plano.

2.5.3. Demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pela Entidade sem Finalidade de Lucros são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

2.5.4. Informações bancárias

As informações bancárias podem ser exigidas em dois diferentes níveis. No primeiro nível, é exigida uma relação das contas bancárias da entidade, com identificação da instituição

financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta corrente, conta de aplicação, poupança, etc. e agência.

No segundo nível, são exigidas cópias de extratos bancários ou de documentos equivalentes emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem os saldos das contas bancárias (conta corrente e aplicação), na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação. Se houver pendência demonstrada na conciliação, o representante da entidade deve providenciar os esclarecimentos relativos a cada valor pendente e os esforços alocados para solucionar a pendência demonstrada.

2.5.5. Inventário patrimonial

O “inventário patrimonial” é uma relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens de terceiros em poder da entidade. O total financeiro consignado nessa relação deve ser idêntico ao saldo do razão contábil dos bens do ativo imobilizado e intangível.

2.5.6. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)

A elaboração e entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) é obrigatória para todas as Entidades de Interesse Social. A inobservância dessa obrigação impõe restrições aos benefícios conquistados pela entidade, como a perda da imunidade ou da isenção, o que pode gerar passivo tributário e inviabilizar a continuidade da entidade.

Na prestação de contas, devem estar apensadas todas as fichas que compõem a DIPJ e o recibo de entrega ou transcritas as informações solicitadas nos campos apropriados do programa utilizado pelo órgão em questão.

2.5.7. Relação Anual de Informações Sociais (Rais)

Devem ser apensados à prestação de contas a Rais impressa e o recibo de entrega (mesmo que seja o recibo provisório). No caso de a entidade não ter empregado, deve ser entregue a Rais negativa.

2.5.8. Parecer do Conselho Fiscal

O cumprimento dessa exigência depende da estrutura administrativa da entidade, quanto à previsão, ou não, no seu estatuto. O interessante é que a pessoa jurídica tenha em sua estrutura pelo menos três órgãos internos distintos, sendo um deliberativo (assembleia geral, no caso das associações, e conselho curador, no caso das fundações), um diretivo (diretoria, secretaria executiva ou coordenadoria) e um órgão interno de fiscalização (conselho fiscal).

2.5.9. Relatório de Auditoria Independente

O exame de auditoria para as Entidades de Interesse Social, feito por auditores independentes, é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por aportadores de recursos ou estar prevista no estatuto da entidade. Por exigência de quaisquer dos interessados citados, deve a auditoria ser feita por auditor independente, legalmente habilitado no Conselho Regional de sua jurisdição.

2.5.10. Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria

Devem ser apensadas cópias dos convênios, contratos e termos de parceria realizados com órgãos públicos ou privados, acompanhados, quando for o caso, de parecer ou documento equivalente do órgão responsável pela fiscalização.

2.5.11. Siconv

O Governo federal editou o Decreto n.º 6.170, de 25 de julho de 2007, o Decreto n.º 6.428, de 14 de abril de 2008, e o Decreto n.º 6.497, de 30 de junho de 2008, determinando que a celebração, a liberação de recursos, o acompanhamento da execução e a prestação de contas dos convênios deverão ser registrados no Sistema de Gestão de Convênios e Contrato de Repasses (Siconv), o qual será aberto para acesso ao público, via rede mundial de computadores – internet –, por meio de página específica, denominada Portal dos Convênios.

2.6. Conceitos de Controladoria

Segundo Borinelli (2006, p. 105) a Controladoria “é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. O foco das atividades da Controladoria é o correto dimensionamento das informações das organizações.

Para Bianchi et al. (2006) as empresas buscam subsídios na área de controladoria para se organizarem e manter-se competitivas. No que diz respeito à competição, tem-se o sentido de fazer parte da missão dessa área e fornecer aos gestores informações precisas; e organizadas, porque a controladoria também se atribui a responsabilidade de estabelecer, implementar e monitorar o sistema de controles internos importantes para salvaguarda de ativos e para a manutenção da integridade dos registros contábeis.

De acordo com Borinelli (2006) o objeto de estudo da Controladoria está vinculado a natureza das contribuições que oferece nas suas relações com os executivos. Entretanto, para que a controladoria possa servir de base para a tomada de decisões nas atividades desenvolvidas pelos executivos, ela precisa mensurar de forma correta como esses processos ocorrem e não se deter apenas nas relações com os executivos. Desta forma, Bianchi et al. (2006) afirmam que é através da controladoria, é possível direcionar os esforços da direção de forma mais produtiva.

Segundo Bianchi et al. (2006) a controladoria, para execução de suas funções, requer a aplicação de princípios adequados, que abrangem todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. O *Controller*, profissional responsável pela área de controladoria, devem sempre verificar as possibilidades da empresa para fixar objetivos, dimensionar políticas básicas, distribuir as responsabilidades de cada área na organização, direcionar padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de informações.

É fundamental para que a controladoria tenha capacidade de exercer suas atividades com sucesso, que estejam explícitos, no mínimo, os seguintes fatores, segundo Bianchi et al. (2006, p. 4) “o negócio da entidade; as principais crenças e valores dos controladores; a real missão da entidade; a visão de futuro que deverá ser buscada pelos gestores”.

Outro fator relevante sobre a controladoria, segundo Bianchi et al. (2006) é que sua atividade não se limita a administrar o sistema contábil da empresa, pois as informações de contabilidade e finanças não são mais suficientes para o desempenho organizacional. Entre outras funções destaca-se: a direção e implantação dos sistemas de informação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Borinelli (2006) destaca que as funções e atividades exercidas pela controladoria tornaram-se fator essenciais para o controle e planejamento a médio e longo prazos de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas, demonstrando o papel estratégico que estas atividades lhes proporcionam.

Bianchi et al. (2006) apontam que a controladoria não é a área responsável pela tomada de decisões, mas, sim, a responsável pelo embasamento dos gestores, demonstrando-lhes informações fidedignas e subsidiando-os para que as decisões por eles tomadas sejam aquelas propostas pela empresa, direcionando que todos trabalhem de acordo com os mesmos objetivos.

Bianchi et al. (2006) destaca ainda a participação da controladoria no processo de gestão, por envolver em seu escopo, o monitoramento e implantação de controles, que auxilia os gestores na tomada de decisões exigidas no período de elaboração do planejamento estratégico operacional decorrente, como também sua execução e controle, conforme sintetizado na figura

2. O processo de gestão, em toda a sua extensão, representa um importante processo de controle das operações da empresa

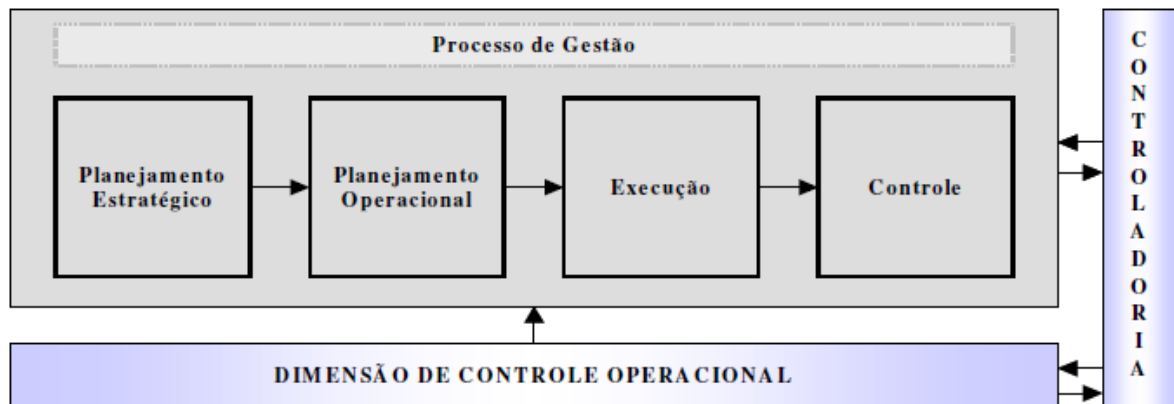


Figura 2: A Participação da Controladoria no Processo de Gestão

Fonte: Bianchi et al. (2006, p. 6)

2.6.1. Funções da Controladoria no Processo de Planejamento Estratégico

De acordo com Bianchi et al. (2006) o planejamento estratégico é considerado como o mais importante dos componentes do processo de gestão, no qual se descrevem, em termos gerais, as características e objetivos da empresa.

Borinelli (2006) afirma que o planejamento é um exercício organizacional que abrange a análise, avaliação e escolha de alternativas de ações futuras da entidade, dimensionadas na forma de planos, com o intuito de alcançar determinado objetivo. Ou seja, é uma forma de se controlar o amanhã, de se decidir hoje o que se fará amanhã.

Segundo Bianchi et al. (2006) é no planejamento estratégico que se ilustra claramente a missão da empresa, e conseqüentemente, o seu modelo de gestão, com os quais serão definidos os objetivos para que se consiga chegar a essa missão e as estratégias necessárias para alcançar tais objetivos.

Ainda segundo Bianchi et al. (2006) o delineamento do planejamento estratégico passa pelos objetivos globais da empresa, analisando-se as variáveis que impactam o seu ambiente

operacional, tanto no âmbito externo (ameaças e oportunidades) e no âmbito interno (pontos fortes e fracos).

2.6.1. Funções da Controladoria no Processo de Planejamento Operacional

De acordo com Bianchi et al. (2006) o planejamento operacional advém das estratégias de cada área, como um desdobramento do planejamento estratégico, no qual ocorre a transformação dos aspectos qualitativos das estratégias em quantitativos. Este planejamento é um detalhamento dos planos e diretrizes estratégicos com o intuito de dar existência física aos planos traçados, dimensionando alternativas selecionadas e quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

Borinelli (2006) afirma que este planejamento tem perspectivas de mais curto prazo (um ano, na maioria dos casos) e referem-se aos planos de cada uma das áreas e funções da organização. Busca-se nesta fase, estabelecer o que cada unidade ou função organizacional fará para ajudar a entidade a chegar onde quer chegar, delimitando ações e a estrutura de recursos necessários para se alcançar os objetivos.

Para Bianchi et al. (2006) esse processo deve acontecer com a participação dos integrantes das áreas funcionais da empresa, para que seja possível dimensionar as condições operacionais adequadas e exista o compromisso com o seu cumprimento. Essa participação é fundamental na consolidação do planejamento operacional, porque ninguém detém o conhecimento técnico mais adequado do que a própria área funcional responsável.

2.6.3. Funções da Controladoria no Processo de Execução

De acordo com Bianchi et al. (2006) a fase de execução está relacionada com a efetivação do planejamento da empresa, ou seja, as ações práticas que devem ser realizadas por área para se atingir as estratégias definidas. A partir disso, as ações são implementadas e então se verifica se os objetivos serão atingidos ou não.

Ainda segundo Bianchi et al. (2006) é nesta fase que se consome recursos e os produtos são gerados. Mas ainda podem ocorrer alterações e ajustes quando se busca a opção de outras alternativas operacionais, a seleção da mais adequada e a implementação dos ajustes. As ações são definidas no planejamento operacional e são implementadas e os recursos orçados são consumidos.

Complementando o exposto, Borinelli (2006) afirma que a controladoria no processo de execução

[...] procura desenvolver ações no sentido de operacionalizar os planos selecionados na etapa anterior, de modo a dinamizar a gestão. Dessa forma, o papel da controladoria nessa etapa está relacionado à coordenação da implementação dos projetos específicos de cada área, incluindo processos logísticos, de produção, administrativos, dos clientes etc. Nessa etapa a controladoria procura organizar e direcionar os esforços dos executores para a consecução das diretrizes esboçadas no planejamento.

Bianchi et al. (2006) afirmam que nessa etapa, a controladoria exerce um monitoramento, não com o intuito de controlar os resultados atingidos, mas, de prestar informações durante a execução do planejamento operacional, o que ocorre antes das realizações acontecerem.

2.6.3. Funções da Controladoria no Processo de Controle

Segundo Bianchi et al. (2006) o controle do processo de planejamento proporciona a verificação da performance das áreas da organização, para dimensionar se estão desempenhando suas atividades de maneira correta, ou mesmo se os resultados alcançados correspondem às expectativas contidas no planejamento. Os resultados atingidos são comparados aos orçados, e partir disso, é possível apontar os desajustes ocorridos durante o processo a fim de solucioná-los.

Para Borinelli (2006) outra função do controle é o qual a administração consegue reunir elementos de comparação do desempenho real da organização com os planos e diretrizes definidos pela função de planejamento, para dirigir a organização no tempo, rumo aos objetivos propostos.

Bianchi et al. (2006) afirmam que o controle deve atender a todas as etapas anteriores, e que estes tenham sido desenvolvidos de maneira a gerar informações adequadas, metas claras e passíveis de serem atingidas, para que, nessa fase, possa se assegurar que os resultados planejados sejam efetivamente alcançados.

Segundo Borinelli (2006) as atividades inerentes ao controle são aquelas que visam conhecer a realidade, compará-la com o que se esperava ser, localizar divergências e tomar medidas visando sua correção. Mas além disso, é necessário estabelecer procedimentos para antecipar, ou detectar, incorreções nos planos, ou falhas na sua execução, de forma a prevenir, ou corrigir, continuamente, esses erros e falhas e evitar a reincidência.

2.7. O Papel do *Controller* nas organizações

Segundo Oliveira (2008) o *Controller* é o responsável pelo setor da Controladoria, tendo como missão reunir, analisar, conferir e preparar os registros de todas as áreas da empresa para informar aos diretores para que se tomem decisões conforme objetivos planejados pela empresa. É visto que o *Controller* verifica toda a política econômica da empresa para propor soluções.

De acordo com Ariano e Diógenes (2017) a função de *Controller* é considerada como parte integrante do corpo gerencial da organização, participando das tomadas de decisões, sejam em níveis operacionais ou estratégicas, ou até em questionamentos às decisões propostas pelos executivos.

Ariano e Diógenes (2017, p. 4) afirmam que a essência da função *Controller* é conhecida como tendo “uma visão proativa, permanentemente voltada para o futuro, apropriada da função de controladoria é uma atitude mental que energiza e vitaliza os dados financeiros por aplica-los ao futuro das atividades da companhia”.

De acordo com Borinelli (2006) as funções do *Controller* podem variar de empresa para empresa, mas, o responsável pela área de Controladoria preocupa-se em dimensionar informações para atender demandas externas, enquanto em outro ponto ele está centrado em apoiar o processo de gestão interno.

Borinelli (2006) afirma que a função de controle não trata, apenas, de apoiar com informações, mas, advinda de um processo sistemático, fornecendo aos gestores das demais funções e unidades organizacionais, informações para se assegurarem que seguem na direção pretendida.

Segundo Oliveira (2008) num mundo globalizado, organizações e instituições, buscam reformular seus conceitos e diretrizes, quanto administração, visão empresarial e seus processos para competir. É praticamente impossível ser competitivo sem tomar decisões, e para tomar decisões, é preciso ter a informação certa no momento oportuno. Com isso, qualquer organização deve preocupar-se com um sistema de informação gerencial, onde será possível o gestor ou *Controller* visualizar a performance dos departamentos e mesmo da organização como um todo.

Oliveira (2008) afirma que o *Controller* deve desempenhar papel de executivo que cria e sintetiza as informações na empresa, cabendo-lhe a tarefa de projetar, implementar, coordenar e manter um sistema de controles internos capazes de atender adequadamente às necessidades de informação do processo de planejamento e controle da empresa. O *Controller* organiza e reporta dados importantes para os diretores e exerce papel estratégico muito forte na organização.

Oliveira (2008) afirma ainda que o *Controller* através de um efetivo gerenciamento de sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa fazendo com que as atividades desenvolvidas alcancem resultados superiores aos dimensionados se fossem desenvolvidos independentemente.

Segundo é importante nos dias atuais e relevante para as organizações, seja pela concorrência, exigência dos clientes e dos desafios do mercado, um sistema que funcione efetivamente para dar suporte aos administradores e suas tomadas de decisões e um *Controller* capaz de dar suporte às organizações que querem se manter num mercado cada dia mais exigente (OLIVEIRA, 2008).

3. METODOLOGIA

Para viabilizar a pesquisa científica é preciso traçar um plano. O papel da metodologia, conforme orientam Ayres e Lorosa (2005) é ajudar o pesquisador a atingir seus objetivos. Ao longo do processo de desenvolvimento de uma pesquisa é necessário aplicar métodos e técnicas de pesquisa.

3.1. Delineamento da pesquisa

Foi realizada neste trabalho a pesquisa exploratória, que segundo Cervo e Bervian (2002 p. 69): “o estudo exploratório, designado por alguns autores como pesquisa *quase científica* ou *não científica* é, normalmente, o passo inicial no processo de pesquisa pela experiência e um auxílio que traz a formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas”. Para Köche (2013, p. 126) “o objetivo fundamental de uma pesquisa exploratória é o de descrever ou caracterizar a natureza das variáveis que se quer conhecer”. Sendo assim Cervo e Bervian (2002 p. 69) afirmam que “a pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma”.

Pesquisa descritiva também foi aferida neste estudo, sendo que de acordo com Cervo e Bervian (2002, p. 66) na “pesquisa descritiva se observa, registra, analisa e correlaciona fatos e fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Sendo assim Marconi e Lakatos (2011) aponta este estudo como um simples fenômeno descrito.

Nesta pesquisa optou-se pelo estudo de caso como abordagem metodológica, a fim de entender o processo de subvenção para recebimento de recursos para a fundação foco de pesquisa. Este é um método próprio da pesquisa de campo, sendo uma investigação qualitativa de fenômenos que já estão em andamento sem que o pesquisador faça qualquer tipo de interferência (TOZONI-REIS, 2006).

3.2. Universo de pesquisa e amostra

Segundo Marconi e Lakatos (2011) a população a ser pesquisada ou universo da pesquisa, é definida como o conjunto de indivíduos que partilham de, pelo menos, uma característica em comum. Dessa forma, o universo dessa pesquisa é formado por uma instituição do Terceiro Setor, denominado como Fundação.

Como amostra, define-se o *Controller* desta instituição, que norteará alguns aspectos relevantes a serem pesquisados para se alcançar os objetivos propostos. Marconi e Lakatos (2011) afirmam que a amostragem abordada neste trabalho é a não probabilista intencional.

“Nesta, o pesquisador está interessado na opinião (ação, intenção etc.) de determinados elementos da população, mas não representativos dela. Seria, por exemplo, o caso de se desejar saber como pensam líderes de opinião de determinada comunidade. O pesquisador não se dirige, portanto, à “massa”, isto é, a elementos representativos da população em geral, mas àqueles que, segundo seu entender, pela função desempenhada, cargo ocupado, prestígio social, exercem as funções de líderes de opinião na comunidade. Pressupõe que estas pessoas, por palavras, atos ou atuações, têm a propriedade de influenciar a opinião dos demais”. (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 54).

3.3. Coleta de dados

A coleta de dados baseou-se em duas etapas: a primeira, trata-se de uma pesquisa documental para entender o processo de subvenção de uma fundação. Esta etapa, consistiu-se na análise do contrato firmado entre a instituição e o governo para entender os parâmetros legais e posteriormente verificar como foi feito a contabilização e prestação de contas.

No segundo momento foi realizado a entrevista e aplicação de um questionário para o *Controller* da instituição, para entender qual o seu papel na gestão estratégica. Segundo Andrade (1998, p.126) “a entrevista constitui um instrumento eficaz na recolha de dados fidedignos para a elaboração de uma pesquisa, desde que seja bem elaborada, bem realizada e interpretada”, confrontando assim com as referências bibliográficas coletadas ao longo do trabalho.

3.4. Análise dos dados

Os dados obtidos serão posteriormente analisados e interpretados, e esta sistematização e organização dos dados coletados por meio das técnicas e instrumentos de pesquisa devem criar condições objetivas para uma posterior análise. O pesquisador, após a coleta dos dados, precisa fazer um esforço para discutir, analisar e interpretar os dados de forma que possam trazer contribuição à própria pesquisa e ao mundo acadêmico (TOZONI-REIS, 2006).

Tozoni-Reis (2006) destaca que o pesquisador deve primeiro apresentar os resultados, ou seja, os dados obtidos em sua pesquisa, o que foi descoberto. Posteriormente é que se deve fazer a interpretação e discussão do que foi analisado.

A redação final, conforme Tozoni-Reis (2006), é a última etapa do processo de pesquisa. Implica no registro de todo o processo de produção dos conhecimentos obtidos ao longo do trabalho, utilizando linguagem clara, precisa e acadêmica.

4. ANÁLISE DE DADOS

4.1. Aspectos gerais sobre a fundação estudada

A instituição foi uma das primeiras na cidade onde atua, a estabelecer parceria com o poder público, em 1987, passando a atender por meio do Sistema Único de Saúde (SUS), implantado no país no ano seguinte.

4.1.1. Negócio

Assistência e promoção da saúde.

4.1.2. Missão

Prestar serviços de saúde, com excelência e solidariedade e desenvolver o ensino e a pesquisa.

4.1.3. Visão

Ser referência em assistência à saúde de forma sustentável.

4.1.4. Valores

Ética;

Respeito;

Competência;
Solidariedade;
Comprometimento e
Valorização profissional.

4.2. Atuação do *Controller* na gestão do projeto de subvenção

Esta parte foi consolidada a partir da entrevista e aplicação do questionário realizado com o *Controller* da fundação foco de pesquisa, para entender um pouco de suas atividades dentro da organização e posteriormente buscar informações pertinentes aos objetivos da pesquisa.

4.2.1. O Terceiro Setor e o Controller

No primeiro momento, questionou-se ao *Controller* sobre sua opinião em relação à atividade do Terceiro Setor nos tempos atuais, e segundo ele, as organizações sem fins lucrativos, no desenvolvimento de suas atividades, buscam um lastro ideal a ser desenvolvido em prol do benefício de terceiros, principalmente, pessoas que não recebem o amparo adequado por parte do governo (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017).

A atuação do Terceiro Setor vem preencher uma lacuna importante perante a relação entre governo e sociedade, já que, o governo não consegue atender às necessidades da sociedade, principalmente na área da saúde, onde existe uma alta demanda entre os estados e municípios.

4.2.2. A atuação do Controller

Questionou-se o *Controller* sobre sua atuação na gestão da fundação onde trabalha, e segundo ele, a fundação estudada, na busca por maiores financiadores, exigiu-se maior profissionalização em sua administração, o que levou a instituição de atividades como auditoria

institucional anual, como também auditorias diretas dos financiadores em sua maioria organizações internacionais (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017).

Para então atender às exigências, tanto para os auditores independentes, quanto dos financiadores, como a forma de contabilizar e divulgar suas informações financeiras com recursos de terceiros, foi implantado na fundação o cargo de *Controller*, para desenvolver suas atividades juntamente com a equipe de Controladoria.

Esse foi um importante passo dado pela fundação, pois contribuiu de forma objetiva para uma melhor organização perante sua administração interna, principalmente na divulgação de informações estratégicas para a direção e assim ser possível otimizar a tomada de decisões com informações mais acessíveis. Em outro caso, para também prestar contas ao Órgão máximo diretivo, já que a transparência das informações em geral, fazem parte dos direcionamentos da fundação.

Outra importante função do *Controller* da fundação para o direcionamento das decisões estratégicas, é o Orçamento Anual. Trata-se de uma ferramenta essencial para controle da gestão a curto e médio prazo, principalmente para as instituições sem fins lucrativos que trabalham com contratos de doações variando de um a três anos de duração, e assim é possível verificar as variações do orçado e realizado para otimizar a gestão.

4.2.3. Funções do Controller

Perguntou-se ao *Controller*, sobre suas atribuições dentro da fundação, e foi respondido que ele tem a missão de coordenar, planejar e analisar demandas relacionadas a custos, projetos e gestão orçamentária, objetivando contribuir para o desenvolvimento estratégico da associação. Em suma, consistem em:

- ✓ Confeccionar planilhas com acompanhamento financeiro dos projetos e cadastro do plano de contas gerencial no sistema contábil, confrontando com o orçamento aprovado de novos projetos, com o intuito de monitorar os desvios além de fornecer dados como a descrição detalhada de todas as despesas realizadas para cada projeto.

- ✓ Realizar a revisão da folha de pagamento dos projetos, por meio de controle específico, com o intuito de analisar os valores custeados para cada projeto de acordo com os valores orçados, buscando verificar a execução financeira da categoria de salários dos projetos.
- ✓ Quando necessário, realizar a prestação de contas parciais e finais dos projetos, conforme o modelo de relatório dos financiadores.
- ✓ Servir de referência para os coordenadores das iniciativas e projetos na elaboração do orçamento para novos projetos, utilizando os padrões estabelecidos, com o intuito de enviá-los junto as propostas de trabalho para análise.
- ✓ Confeccionar relatórios com base nos dados financeiros da auditoria institucional, e apresentar a situação financeira ao Conselho Diretor e Assembleia Geral, para prestação de contas e esclarecimento de dúvidas.
- ✓ Elaborar e atualizar a planilha de controle de custos, utilizando ferramenta interna de controle de créditos e débitos, com o objetivo de manter a coordenação das áreas e demais interessados, atualizados sobre a situação financeira da organização.
- ✓ Elaborar e otimizar, juntamente com a coordenação dos setores, os controles e procedimentos internos, para melhor transparecer os processos e assim facilitar o atendimento em eventuais auditorias internas ou externas.
- ✓ Alinhar e propor melhorias de processos e ferramentas com o setor de TI, contribuindo no desenvolvimento de novas ferramentas tecnológicas que contribuem para uma melhor comunicação e outros controles necessários.

4.2.4. Acompanhamento de um Projeto de Subvenção

Solicitou--se ao *Controller* para descrever um processo de subvenção, desde a concepção do projeto, até a prestação de contas, para elucidar como seria esse processo a fim de cumprir aos objetivos propostos neste trabalho (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017).

O exemplo disponibilizado constituiu-se no envio do projeto para garantir a universalidade do atendimento, com qualidade, segurança e conforto à população, considerando a relevância do serviço prestado, propondo ao Fundo Nacional de Saúde, através de apoio concedido via emendas parlamentares, o apoio financeiro para a aquisição de material de consumo com o objetivo de fortalecimento técnico operacional do SUS, através da adequação da capacidade de

atendimento da instituição, atualmente incompatível com o nível de criticidade do paciente internado.

Foi disponibilizado o contrato do convênio citado para consulta e verificou-se que o objetivo era a “Manutenção de Unidade de Saúde”, visando o fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS). O valor da subvenção foi o total de R\$ 199.996,65 (cento e noventa e nove mil, novecentos e noventa e seis reais e sessenta e cinco centavos).

Quadro 2: Aquisição de produtos de consumo.

Especificação: Aquisição de produtos de consumo			
UNIDADE DE MEDIDA: UN		QUANTIDADE: 10899.0	
Valor: R\$ 199.996,65	Início 23/12/2015	Término Previsto: 27/06/2017	
Valor Global: R\$ 199.996,65			
Município: :	Sigla UF:	Cód. 4123	CEP:
Endereço:			
Etapas/Fase nº: 1			
Especificação: Aquisição de produtos de consumo			
Quantidade: 10899.0	Valor: R\$ 199.996,65	Início Previsto: 23/12/2015	Término 27/06/2017

Fonte: Contrato de Subvenção da Fundação Pesquisada (2017).

Quadro 3: Descrição de produtos de consumo.

DESCRIÇÃO DO BEM/SERVIÇO: BR0269893-LUVA PROCEDIMENTO, LÁTEX NATURAL ÍNTEGRO E UNIFORME, MÉDIO, LUBRIFICADA COM PÓ BIOABSORVÍVEL, DESCARTÁVEL, ATÓXICA, AMBIDESTRA, DESCARTÁVEL, FORMATO ANATÔMICO, RESISTENTE À TRAÇÃO			
NATUREZA DA AQUISIÇÃO: Recursos do Convênio		NATUREZA DA DESPESA: 339030	
ENDEREÇO DE LOCALIZAÇÃO: :			
CEP:	UF:	CÓDIGO DO MUNICÍPIO: :	MUNICÍPIO: :
UNIDADE: CX100UN	QUANTIDADE: 10899,00	V. UNITÁRIO: R\$ 18,35	V.TOTAL: R\$ 199.996,65
OBSERVAÇÃO:			

Fonte: Contrato de Subvenção da Fundação Pesquisada (2017).

Conforme quadros 2 e 3, o valor citado, foi investido na aquisição de equipamento e material permanente para a unidade de atenção especializada em saúde. A vigência do contrato é de 23/12/2015 a 27/06/2017.

4.2.4.1. Recebimento e Contabilização da Subvenção

Conforme repassado pelo *Controller* e descrito no contrato disponibilizado, cita-se alguns aspectos sobre a liberação dos recursos. Na Cláusula Sexta – Do Valor e da Classificação Orçamentária, na sua Subcláusula Primeira (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017):

A indicação dos créditos e empenhos referentes aos recursos a serem transferidos pelo CONCEDENTE (Ministério da Saúde), nos exercícios subsequentes, consignados no Plano Plurianual, será realizada mediante registro contábil e formalizada por meio de inserção orçamentária (CONTRATO DE SUBVENÇÃO, 2015).

Nota-se então, o qual é fundamental que o projeto seja bem detalhado, demonstrando a necessidade do recebimento da subvenção e também é preciso se atentar para alguns aspectos na hora de receber os recursos, entre eles, ter conta corrente numa instituição financeira oficial federal. Na Cláusula Sétima – da Liberação dos Recursos, na Subcláusula Terceira, para o recebimento dos recursos o CONVENENTE (Fundação) deverá:

I – Atender às exigências para contratação e pagamento previstas nos arts. 56 a 61 da Portaria Interministerial nº 507, de 2011 e;
II – Estar em situação regular com a execução do Plano de Trabalho (CONTRATO DE SUBVENÇÃO, 2015).

Segundo o *Controller*, a publicação da contabilização da subvenção do período apurado, acontece depois do parecer da auditoria externa independente e o balanço é apresentado num jornal de grande circulação na cidade onde a fundação exerce suas atividades. A subvenção aparece no item 16 (Receita Líquida de Serviços), no subitem 16.2 (Incentivos e Subvenções Sociais) (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017).

16. RECEITA LÍQUIDA DE SERVIÇOS		R\$(mil)	
	Nota explicativa nº	31/12/2016	31/12/2015
RECEITA OPERACIONAL BRUTA			
Serviços Hospitalares	16.1		
Incentivos e Subvenções	16.2		
Receitas de Desenvolvimento e Pesquisa			
Outras Rendas			
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA			
Glosas	16.3		

Figura 3: Demonstrativo de Receita Líquida de Serviços
Fonte: Balanço Patrimonial da Fundação Pesquisada (2017)

A subvenção aparece no item 16 (Receita Líquida de Serviços), no subitem 16.2 (Incentivos e Subvenções Sociais) (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017).

16.2 INCENTIVOS E SUBVENÇÕES SOCIAIS	
	R\$(mil)
Incentivos	
Subvenções Sociais	

Figura 4: Nota Explicativa do Demonstrativo de Receita Líquida de Serviços
Fonte: Balanço Patrimonial da Fundação Pesquisada (2017)

Desdobramento do subitem 16.2 (Incentivos e Subvenções Sociais), conforme modelo interno do plano de contas. (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017).

4.2.4.1. Prestação de Contas da Subvenção

Questionou-se o *Controller* sobre a prestação de contas do valor recebido da subvenção citada, e no caso, foi informado que esta parte é fundamental e exige bastante cuidado, pois se por ventura a data pré-estabelecida no contrato para entrega da documentação necessária não for cumprida, a instituição poderá sofrer penalidades graves, inclusive de ser impedida de enviar novos projetos para conseguir novos recursos (ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, 2017).

Segundo o contrato analisado, na sua Cláusula Décima Quarta – Da Prestação de Contas, este item informa que se trata de um acompanhamento sistêmico que conterà elementos que permitam verificar, sob os aspectos técnicos financeiros, a execução integral do objeto do convênio e o alcance dos resultados previstos. Na Subcláusula Primeira, a Prestação de Contas deverá ser apresentada no SICONV² na forma estabelecida pelo art. 74 da Portaria Interministerial nº 507, de 2011, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contados de sua vigência ou da conclusão do objeto pactuado, o que ocorrer primeiro e será composto, além dos documentos e informações apresentados pelo CONVENENTE (Fundação) no SICONV, do seguinte:

² O Sistema de Convênios (SICONV) foi criado em 2008 para administrar as transferências voluntárias de recursos da União nos convênios firmados com estados, municípios, Distrito Federal e também com as entidades privadas sem fins lucrativos.

- I – Relatório de cumprimento do objeto;
- II – Notas e comprovantes físicos, quanto aos seguintes aspectos: data do documento, compatibilidade entre o emissor e os pagamentos registrados no SINCOV, valor, oposição de dados do conveniente, programa e número do Convênio;
- III – Relatório de prestação de contas registrado no SINCOV pelo CONVENENTE;
- IV – Declaração, expedida por técnico habilitado, da realização do objeto e dos objetivos a que se propunha o instrumento;
- V – Relação de bens adquiridos, produzidos ou construídos com recursos do presente Convênio, quando for o caso;
- VI – Cópia do Termo de Aceitação de Obras, quando for o caso;
- VII – Cópia da documentação comprobatória de serviços de instrutória, quando for o caso;
- VIII – Relação de treinados ou capacitados, quando for o caso;
- IX – Relação dos serviços prestados, quando for o caso;
- X – Comprovante de recolhimento do saldo dos recursos, quando houver;
- XI – Termo de compromisso por meio do qual o CONVENENTE se obriga a manter os documentos relacionados ao Convênio, nos termos do § 3º do art. 3º da Portaria Interministerial nº 507, de 2011;
- XII – Comprovação, quando for o caso, da averbação da construção ou da ampliação do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis, conforme disposto na legislação pertinente;
- XIII – Fotos do objeto; e
- XIV – Comprovar registro no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde – CNES dos equipamentos médico-hospitalares, quando previstos no Plano de Trabalho (Acórdão n. 247/2010-TCU/Plenário) (CONTRATO DE SUBVENÇÃO, 2015).

Observa-se que é preciso atentar-se para alguns aspectos, tantos legais, que envolve cadastro nos órgãos públicos conforme informado (SICONV e CNES), tanto para os documentos que serão analisados e auditados (notas fiscais, extrato bancário, etc.) o que torna ainda mais importante o papel do *Controller* no intuito de acompanhar e analisar estas informações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Terceiro Setor já vem há alguns anos, despertando no Brasil, algumas discussões acerca dos benefícios de sua atuação, trabalhando na lacuna deixada pelo governo na parte assistencial à sociedade, na promoção do bem-estar público. O Terceiro Setor é formado pela sociedade civil organizada, mobilizando-se com o propósito de melhorar a qualidade de vida da população e garantir igualdade entre os indivíduos não atendidos de maneira satisfatória pelo estado.

Na atuação do Terceiro Setor, as organizações possuem características próprias, que as diferem das demais organizações, principalmente em relação à gestão, origem e aplicação de recursos e objetivos, e não podem ser tratadas como organizações com fins lucrativos, levando-se em conta aspectos contábeis e gerenciais. O grande diferencial do Terceiro Setor é a vontade de ajudar, pois é nestas organizações que se encontram pessoas motivadas a cooperar, seja por meio de recursos financeiros, até materiais ou humanos. Quanto maior for a cooperação da sociedade, mais a mesma se desenvolverá em seus aspectos humanos e sociais.

Para que haja sinergia entre o espírito voluntarista e a gestão dos recursos, a fundação foco de pesquisa optou por ter um *Controller* que possui papel estratégico, tendo como desafios criar e monitorar as informações contábeis e financeiras da instituição; elucidando e gerando relatórios do orçamento anual; mantendo parcerias com as outras equipes com o objetivo de avaliar e criar controles internos que otimizam o uso de recursos, já que, como se trata de uma instituição sem fins lucrativos, não há espaço para má gestão.

Em relação à pergunta norteadora da pesquisa, onde questionou-se sobre a participação do *Controller* na prestação de contas de um projeto de subvenção, nota-se no estudo de caso apresentado, que o governo no momento da liberação da subvenção, exige uma série de documentos e procedimentos com o intuito de monitorar o uso dos recursos disponibilizados. O *Controller* acompanha desde a concepção do projeto, validando as informações orçamentárias, cotações dos produtos e serviços; a correta contabilização do recurso e na conferência da documentação legal exigida conforme contrato apresentado. Isso confirma que todo o processo esteja sendo realizado conforme dispostos legais o que garante que novos projetos possam ser elaborados e enviados para o órgão competente a fim de manter as atividades da fundação de forma eficiente e eficaz.

Este trabalho não esgota o tema em questão, nem teve esse propósito, portanto existem diversos outros assuntos relacionados a esse tema que merecem ser destacados para que possa ser pesquisado por interessados. Como sugestões é possível destacar: estudo de captação de recursos de Programas Governamentais com prazo definido de aplicação quando se tratar de algum investimento específico; dimensionar o impacto econômico que as Subvenções proporcionam a outros tipos de instituições, para demonstrar a importância dessa modalidade de recursos para o desenvolvimento social.

REFERÊNCIAS

- ALVES JÚNIOR, Maiso Dias; FARIA, Maria Vilma Coelho Moreira; FONTENELE, Raimundo Eduardo Silveira. **Gestão nas Organizações do Terceiro Setor: Contribuição para um Novo Paradigma nos Empreendimentos Sociais.** XXXIII Encontro da ANPAD. São Paulo, 19 a 23 de setembro de 2009.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ARIANO, Walter Junior; DIÓGENES, Carla Gomes Beuter. **Controller no Terceiro Setor, Suas Funções, Importância e Resultados.** Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 2, Vol. 15. pp 189-202, Fevereiro de 2017.
- ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de; BERTERO, Carlos Osmar. **Governança no terceiro setor: um estudo de caso em uma fundação de apoio universitário.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, São Paulo, v. 18, n. 59, p. 125-144, jan./mar. 2016.
- AYRES, F. A.; LOROSA, M. A. **Como produzir uma monografia passo a passo...** Siga o mapa da mina. Rio de Janeiro: Universidade Candido Mendes, 2005, 88 p.
- BARBOSA, Ieda Maria da Silva Pinto. **Terceiro Setor: Sociedade Civil em ação.** Revista Terceiro Setor v.5, n.1, 2011.
- BENEDICTO, Samuel Carvalho De; RODRIGUES, Âgelo Constâncio; ABBUD, Emerson Luiz. **Governança Corporativa: uma análise da sua aplicabilidade no setor público.** XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Rio de Janeiro, 13 a 16 de outubro de 2008.
- BENETTI, Kelen; BENETTI, Karen; BRAUN, Marli; ORO, Ieda Margarete; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. **Evidenciação de Subvenção e Assistência Governamentais das Empresas da BM&F Bovespa.** Revista Evidenciação Contábil & Finanças. João Pessoa, v.2, n. 1, p. 75-90, jan./abr. 2014.
- BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e Destinação do Resultado em Entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso.** 2005. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005. 116 f.
- BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. **A Participação da Controladoria no Processo de Gestão Organizacional.** ConTexto, Porto Alegre, v. 6, n. 10, 2º semestre 2006.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e práxis.** 2006. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006. 341 p.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica.** 5 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC 07. **Subvenção e Assistência governamentais. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20** (BV 2010).

CHAGAS, Milton Jarbas Rodrigues; LUZ, Janayna Rodrigues de Moraes; CAVALCANTE, Paulo Roberto da Nóbrega; ARAÚJO, Aneide Oliveira. **Publicações Acadêmicas de Pesquisas em Contabilidade sobre Terceiro Setor no Brasil: Análise do Período de 2007 a 2009**. Reunis, Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade – Vol. 1, no 1, p.1-17, Mai-Ago/2011.

CRISPIM, Gilberto. **Subvenção Governamental sob a ótica do CPC 07: reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2011. 96 f.

CRUZ, June Alisson Westarb; STADLER, Humberto; MARTINS, Tomás Sparano; ROCHA, Daniela Torres da. **Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de *strategic accounts***. Revista Brasileira de Estratégia, Curitiba, v. 2, n. 1, p. 11-26, jan./abr. 2009.

DICKEL, Mara Eliana Graeff. **O papel do terceiro setor nas políticas ambientais do estado neoliberal: uma análise a partir do Corede Centro do Rio Grande do Sul**. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria, 2010. 134 f.

GRAZZIOLI, Airton; CAMPELO, Aldeir de Lima; ANDRADE, Álvaro Pereira de; FRANÇA, José Antonio de; PAES, José Eduardo Sabo; MOL, Leonardo de Freitas; CARVALHO, Lúcia Regina Faleiro; MONELLO, Marcelo Roberto; MARTINS, Paulo Dias; SILVA, Severino Vicente da. **Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor**. Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social. Brasília: CFC: FBC: Profis, 2015.

GONÇALVES, Laryssa Santana; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; LIMA, Diogo Henrique Silva de; MARTINS, Joana Darc Medeiros. **Orçamento como Ferramenta de Gestão de Recursos Financeiros no Terceiro Setor: um estudo nas OSCIP do Semiárido da Paraíba**. Congresso USP de iniciação científica em contabilidade. 2008.

IMETON, Luciana da Silva. **A Contribuição da Contabilidade ao Processo de Gestão de uma Organização do Terceiro Setor: o caso da IDES**. 2008. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008. 105 f.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica**. Teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 33ª ed. Petrópolis: Vozes, 2013.

LEAL, E. A.; FAMÁ, R. Governança nas Organizações do Terceiro Setor: Um estudo de caso. In: X SEMEAD – Seminários em Administração, 10, 2007, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2007.

MARCONI, M. de A. LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Mayra; MARTINS, Vidigal Fernandes. **Governança corporativa no terceiro setor: um estudo de caso em fundação de serviços hospitalares.** Revista Mineira de Contabilidade. Belo Horizonte, Ano 15, nº 54, p. 6-13, abr./maio/jun. 2014.

MILANI FILHO, Marco Antônio Figueiredo. **Eficiência Produtiva no Terceiro Setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares.** Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009. 220 f.

OLIVEIRA, Jackson Antônio de A. **A Importância do Controller no Terceiro Setor.** Biblioteca Virtual Fantásticas Veredas – Fundação Guimarães Rosa. Belo Horizonte dez. 2008 p. 2 de 32.

OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. **Uma Investigação Sobre a Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor Brasileiro.** Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2009. 106 f.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários.** 4. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

PORTULHAK, Henrique; DELAY, Albino Joao; PACHECO, Vicente. **Prestação de Contas por Entidades do Terceiro Setor e seus Impactos na Obtenção de Recursos: um Olhar Sobre o Comportamento dos Doadores Individuais.** Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 147, n. 5645, p. 3569 - 4674, set./dez. 2015.

SAAC, Diana Maria Preciado. **Análise das Características Determinantes das Empresas que Usufruem de Subvenções e Assistências Governamentais.** Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2016. 78 f.

SANTOS, Luciana Braga dos; DUQUE, Andréa Paula Osório; ALVES, Francisco José dos Santos. **Governança Corporativa no Terceiro Setor: um estudo à luz da transparência.** Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Convibra, 2016.

SILVA, Ana Carolina Miranda da. **Práticas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife.** XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

SOUZA, Rodrigo Pagani de. **Controle Estatal das Transferências de Recursos Públicos para o Terceiro Setor.** Tese (Doutorado). Faculdade de Direito Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009. 524 p.

SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; DANTAS, Edinez Barros; ARAÚJO, Aneide Oliveria; SILVA, Maurício Corrêa da. **Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal do Estado do Rio Grande do Norte.** ConTexto, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 105-116, 1º semestre 2012.

APÊNDICE**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS – UFMG
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA – CEPCON****QUESTIONÁRIO**

Nome: _____

1. Qual sua opinião em relação à atividade do Terceiro Setor nos tempos atuais?

2. Qual sua atuação na gestão da fundação onde trabalha?

3. Quais são suas atribuições dentro da fundação?

4. Descreva um processo de subvenção, desde a concepção do projeto, até a prestação de contas, para elucidar como seria esse processo a fim de cumprir aos objetivos propostos neste trabalho.
