

ROSIELE BESCROVAINE

**UM ESTUDO DE CASO À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL SOBRE A ADOÇÃO
DE ARTEFATOS CONTÁBEIS EM UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR**

Monografia apresentada para
Conclusão do Curso de Especialização
em Contabilidade e Finanças do
Departamento de Contabilidade do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas da
Universidade Federal do Paraná -
UFPR

Orientadora: Prof. Dra. Simone
Bernardes Voese.

**CURITIBA
2014**

Dedico essa monografia a Deus e
a Nossa Senhora do Carmo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me proporcionar o dom da vida.

Agradeço imensamente a Nossa Senhora do Carmo, que é presença constante em minha vida, e sempre me protegeu e amparou em todos os momentos da minha vida.

Meus sinceros agradecimentos aos meus pais, que com paciência e compreensão sempre me apoiaram nos meus estudos, em especial a minha mãe que sempre me incentivou a perseverar e nunca desistir.

Ao meu amor Fernando que soube compreender a minha ausência e em todos os momentos esteve ao meu lado, me amparando.

À minha querida orientadora Prof. Dra. Simone Bernardes Voese, que acreditou neste trabalho e mesmo com todas as contingências me apoiou incondicionalmente. Agradeço as suas contribuições valiosas e seus ensinamentos, seu apoio e auxílio serão para mim motivos de eterno agradecimento.

“O que antes parecia impossível torna-se possível quando alguém se sente apto a transpor todos os obstáculos, conhecendo a sua verdadeira grandeza interior”.

Airton Senna.

RESUMO

O presente estudo tem conotação social e acadêmica, que se deslumbra sobre a análise de práticas envoltas da contabilidade gerencial para o terceiro setor, qual se apresenta como recurso válido e importante no âmbito de apoio ao processo decisório e do fornecimento de informações úteis aos gestores, sabendo-se que nem sempre as organizações do terceiro setor contam com profissionais especializados e capacitados, os quais muitas vezes utilizam de base intuitiva e de sua vivência para tomar as decisões organizacionais em vez de utilizar a base conceitual da contabilidade gerencial para auxiliar nos diversos processos e procedimentos gerenciais. Logo este trabalho se sustenta na teoria institucional em uma metodologia qualitativa que busca remeter a uma análise aprofundada sobre a adoção de artefatos contábeis em uma organização do terceiro setor, sendo que, para se chegar ao resultado foi utilizada uma técnica de investigação empírica, aplicando um método de coleta de dados através de interrogação e comunicação, desta forma não permitindo vieses no resultado por parte do pesquisador por se tratar de informações ex post facto, em uma linha de tempo transversal, representando um determinado momento específico, realizado uma única vez sobre ambientes reais e rotinas reais em relação a percepção das pessoas sobre a atividade pesquisada. Assim foi possível aprofundar e esclarecer o entendimento sobre o comportamento da instituição estudada e apontou achados como os que gestores da organização consideram que nem sempre a melhor técnica de contabilidade adotada no mercado seja a melhor para ser utilizada pela organização, demonstrando o pilar normativo do isomorfismo, outro fator é a importância dada às recomendações apontadas pelas empresas de consultorias evidenciam a influência do isomorfismo mimético.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Contabilidade Gerencial, Teoria Institucional.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – SEGREGAÇÃO DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	15
Quadro 2 – TRÊS PILARES DAS INSTITUIÇÕES.....	17
Quadro 3 – DELIBERAÇÃO DA ASSEMBLÉIA GERAL.....	25
Quadro 4 – LINHA DO TEMPO LEGISLAÇÃO DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL	28

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
1.1 OBJETIVO	10
1.1.1 OBJETIVO GERAL	10
1.1.2 Objetivos Específicos	10
1.2 JUSTIFICATIVA	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1 FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	12
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA INSTITUCIONAL	14
2.3 O TERCEIRO SETOR	18
2.3.1 Dos aspectos legais do terceiro setor no Brasil	21
2.3.1.1 Associações	22
2.3.1.2 Fundações	24
2.3.1.3 Da legislação específica ao terceiro setor no Brasil	26
2.3.2 Certificações e qualificações	33
2.3.2.1 Título de utilidade pública federal	34
2.3.2.2 Registro de entidade beneficente de assistência social	35
2.3.2.3 Certificado de entidade de fins filantrópicos	35
2.3.2.4 Organização da sociedade civil de interesse público - OSCIP	37
3 METODOLÓGIA	40
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	40
3.2 INSTRUMENTO DE PESQUISA	41
3.3 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR	45
3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	46
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	47
4.1 CARACTERÍSTICAS DA ORGANIZAÇÃO	47
4.2 FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	47
4.3 MODELO DE GESTÃO	50
4.4 PRÁTICAS E ATITUDES PRESENTES NA ORGANIZAÇÃO	52
4.5 MECANISMOS INDUTORES DA ADOÇÃO OU ABANDONO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	53
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERENCIAS	61

1INTRODUÇÃO

O contexto econômico atual é segmentado em três setores distintos, que auxiliam a economia e permitem o crescimento da sociedade. O Primeiro Setor é representado pelo Estado, o poder Público. O segundo Setor é composto pelas empresas privadas, que objetivam lucros e tem suas receitas comumente provindas de suas atividades mercantis. E o Terceiro Setor, que engloba uma diversidade de organizações, porém todas sem a finalidade lucrativa. Contudo, é considerado um setor “privado, porém público”, por ter características dos dois setores (FERNANDES, 2002, p.13).

Atualmente diversas ações são provindas das Organizações do Terceiro Setor, percebe-se que este setor da economia tem apresentado um crescimento representativo, devido à ampliação de iniciativas privadas com sentido público. O terceiro setor engloba as entidades sem fins lucrativos, privadas, cuja atuação volta-se a finalidades públicas ou coletivas para a geração do bem comum (FISCHER, 2002, p. 45).

Segundo Fernandes (1994, p. 95) apresenta que “a filantropia não é parte da cultura empresarial latino-americana” e que em muitas das vezes as instituições são alicerçadas no trabalho voluntário e de doações privadas, um setor da economia que é responsável por doações significativas são as entidades religiosas. Porém em estudos como os de Pereira (2001, p. 116) que investigou fatores motivadores dos doadores brasileiros mostrou que “as pessoas preferem contribuir para instituições que mostrem transparências em suas ações e na forma como aplicam os recursos captados, que transmitam confiança e credibilidade”. Esse estudo sugere que a ausência de transparência nas ações e na prestação de contas pode afetar a opção do doador, uma vez que “pessoas não contribuem para causas sociais por não acreditarem na seriedade das instituições que se responsabilizam por elas, por acharem que são mal administradas” (PEREIRA, 2001, p. 116).

Segundo Milani Filho (2008), no Brasil as instituições do terceiro setor possuem um baixo índice de divulgação dos relatórios contábeis, dificultando assim a acessibilidade dos interessados, em contraposto com o que ocorre nos Estados Unidos, onde diversos trabalhos sobre o *Non-Profit* são realizados, esse fator pode justificar-se com um mecanismo de divulgação com grande amplitude que eles

possuem, o formulário 990 da Receita Federal (*Internal Revenue Service – IRS Form 990*) onde seu objetivo é de divulgação de informações das instituições sem fins lucrativos. No Brasil, em uma iniciativa singular, o Ministério da Justiça em 2007 deu início a divulgação de informações contábeis das entidades sem fins lucrativos qualificadas como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e das que possuem o título de Utilidade Pública Federal (UPF), sendo essas informações públicas, uma vez que sua divulgação ocorre pela Internet facilitando o acesso.

Diante de tantas informações, nem sempre as organizações do terceiro setor contam com profissionais especializados e capacitados a fins de orientar os diversos processos inerentes à atividade desempenhada, gerindo ineficientemente os recursos, as gestões são pouco profissionalizadas e as decisões são tomadas por base intuitiva e vivência prática, para tal essas organizações pouco utilizam da base conceitual da contabilidade gerencial disponibilizada na teoria para auxiliar nos diversos processos.

No estudo de Parsons (2007), ele aborda que os normatizadores contábeis apresentam o interesse em fornecer a informação mais útil aos usuários das demonstrações contábeis, tanto para o segundo setor que visa lucros quanto para o terceiro setor sem fins lucrativos, essa assertiva aponta quanto à implantação e utilização de instrumentos contábeis adequados pode ser relevante para garantir transparência e legitimidade das informações que serão apresentadas aos usuários.

Diante deste cenário dinâmico onde as organizações do terceiro setor estão inseridas nem sempre seus gestores estão preparados para tais mudanças constantes, onde, em muitas das vezes, não estão capacitados para utilizar as ferramentas que a Contabilidade trás para auxiliar na tomada de decisões.

Infere-se do exposto que a Contabilidade em uma de suas ramificações aborda a Contabilidade Gerencial que tem como um de seus principais objetivos o de criar práticas que forneçam informações no âmbito do planejamento, execução e controle, contudo a contabilidade gerencial se apresenta como recurso válido e importante no sentido de apoio ao processo decisório e do controle por meio do fornecimento de informações úteis aos gestores (FREZATTI et al., 2007, p. 34),

Este estudo pretende analisar a Contabilidade Gerencial em uma organização do Terceiro setor, afim de, verificar quais as informações que suportem a tomada de decisões.

Sendo assim questiona-se: **Quais os fatores que influenciam a adoção dos artefatos de controle gerencial em uma organização do terceiro setor, à luz da teoria Neo-institucional?**

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Com a finalidade de responder a questão problema da pesquisa foram elaborados os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo geral

Analisar a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial utilizadas em uma organização do Terceiro Setor e ponderar o processo de institucionalizaçõesob a perspectiva da teoria Neo-institucional, verificando os aspectos do isomorfismo no cotidiano organizacional.

1.2.2 Objetivos específicos

- Averiguar as ferramentas da Contabilidade Gerencial adotadas ou utilizadas por uma organização do terceiro setor.
- Identificar os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pela organização do terceiro setor.
- Analisar a forma que ocorreu a institucionalização das ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela organização do terceiro setor.
- Verificar o estágio de institucionalização das práticas de contabilidade gerencial utilizadas.

1.1 JUSTIFICATIVA

O referido estudo tem conotação social e acadêmica, uma vez que se deslumbra a análise de práticas envoltas da contabilidade gerencial utilizadas em Organizações de terceiro setor, que segundo Falcone (1999), o terceiro setor tem despertado interesse e se tornado objeto de estudo na área de ciências sociais, esse interesse pode ser proveniente da tendência de adoção de discursos de cidadania empresarial e da responsabilidade social pelas empresas privadas.

Outro fator relevante as pesquisas do terceiro setor são o aumentos dos centros de pesquisas situados no Brasil conforme busca realizada na plataforma Lattes atualmente existem os seguintes grupos de pesquisas relacionadas ao terceiro setor:

- Centros de Empreendedorismo Social e Administração em Terceiro Setor (USP);
- Contabilidade e Finanças em Organizações Públicas, Privadas e do Terceiro Setor (UEFS);
- Contabilidade para o Terceiro Setor (UFES);
- Núcleos de Estudos Avançados do Terceiro Setor (PUC-SP);
- Núcleo de Estudos e Pesquisas sobre Trabalho, Política, Movimentos Sociais e Serviço Social (UNIVALI);
- Terceiro Setor e a Tributação Nacional e Internacional: formas de integração e repercussões na sociedade (UCB DF);
- Organização de Aprendizagem e Saberes em Iniciativas Solidárias e Estudos no Terceiro Setor – OASIS (UFM);
- Núcleo de Estudos sobre Organização e Sociedade (UFPB);

Esses núcleos de estudos tendem a corroborar com o desenvolvimento do terceiro setor buscando profissionalização de suas ações trazendo legitimidade e transparência, visando credibilidade para aumentar a captação de recursos.

O encadeamento metodológico desta pesquisa é sustentado na pressuposição de que a prática da contabilidade gerencial pode ser explicada pela teoria institucional e os conceitos fundamentais aplicados a essa teoria que busca explicar a institucionalização de hábitos e rotinas.

Além desta introdução, este trabalho apresenta: o referencial teórico empregado abordando acerca dos artefatos de contabilidade gerencial, a teoria institucional e as peculiaridades do terceiro setor, posteriormente a metodologia de pesquisa utilizada, a apresentação do caso em estudo, a análise e discussão dos dados e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste estudo, de uma forma preliminar, serão tratados assuntos como as principais ferramentas da contabilidade gerencial que podem ser adotadas por uma Organização do Terceiro Setor, sob a ótica da teoria institucional, buscando identificar as institucionalizações das práticas gerenciais. Posteriormente, será exposto, a caracterização das Organizações do Terceiro Setor destacando o papel da contabilidade gerencial no apoio dos diversos processos organizacionais.

2.1 FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial trata de assuntos relacionados ao controle, planejamento e ao processo de tomada de decisões nas empresas, segundo Frezatti et al. (2007) é um recurso válido e substancial para fornecer informações úteis aos gestores. Para Atkinson, et al. (2000, p. 36) “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Desta forma, a contabilidade gerencial deve-se utilizar de técnicas que usem informações relevantes aos fatos da empresa, de tal forma a gerar relatórios que possam embasar o processo de tomada de decisões.

Contudo a contabilidade gerencial pode apresentar-se de diversas formas, de acordo com as necessidades, portanto, destaca-se que “não existe consenso entre os termos utilizados para as práticas, artefatos ou sistemas utilizados pela prática da contabilidade gerencial” (SOUTES, 2006, p. 33), Oyadomari et al. (2008), classifica os artefatos de controle gerencial como “técnicas de planejamento e controle de

gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização.”

Embora existam diversas nomenclaturas, neste trabalho, considera-se como artefatos de contabilidade gerencial a definição de Soutes (2006, p. 23), onde artefatos são “atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.” Em consonância nota-se que os artefatos estão interligados com a efetividade e utilização da contabilidade gerencial.

Diante do exposto, os diversos artefatos da contabilidade gerencial existentes são utilizadas de forma a suprimir as necessidades de gestão, apoiando o processo de tomada de decisão, embasando os pensamentos estratégicos da organização e servindo de norteador de ações entre as diversas formas e alternativas na qual ela se apresenta.

Moore e Yuen (2001) sugerem em seu estudo que a contabilidade gerencial está presente nos diversos tipos de organizações existentes, distintamente ao seu tamanho ou porte, algumas de maneira mais complexa e outras de maneira mais superficial. Notoriamente que a contabilidade gerencial tem grande relevância para as diversas organizações, não sendo diferente para as Organizações do Terceiro Setor, que para Camargo (2002), também tem seus vínculos com o capitalismo, sendo assim também busca por resultados financeiros positivos e necessita informações que substanciem os diversos processos de tomada de decisões.

Desta forma, a gestão de entidades do Terceiro Setor, que não visam fins lucrativos, porém necessitam de resultados positivos, também gera interesse de pesquisas na área de contabilidade gerencial, segundo Roesch (2003), esse setor tem despertado interesse em estudos devido as constantes mudanças na qual está exposto, em contraponto a essas mudanças essas organizações podem encontrar apoio nos artefatos de contabilidade gerencial para profissionalização da gestão.

Em estudos acerca de artefatos de contabilidade gerencial se destaca, o de Soutes e Guerreiro (2007), onde o uso dos artefatos de contabilidade gerencial foi investigado em empresas brasileiras, na tentativa de identificar quais artefatos eram utilizados e se essa utilização tinha alguma relação com o desempenho das

empresas. Neste estudo os artefatos gerenciais foram dispostos de acordo com o objetivo: métodos e sistemas de custeio, de mensuração e avaliação de medidas de desempenho, filosofias e modelos de gestão; correlacionados aos estágios em que se referiam as práticas gerenciais adotadas, conforme o apresentado no Quadro 01.

Quadro 1 - Segregação das artefatos da contabilidade gerencial

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	X			
Custeio Variável	X			
Custeio Baseado em Atividades (ABC)			X	
Custeio Padrão	X			
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			X	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho				
Preço de transferência		X		
Moeda constante		X		
Valor presente		X		
Retorno sobre o Investimento	X			
<i>Benchmarking</i>			X	
EVA (<i>Economic Value Added</i>)				X
Filosofias e modelos de gestão				
Orçamento		X		
Simulação				X
Descentralização		X		
<i>Kaizen</i>			X	
<i>Just in Time</i> (JIT)			X	
Teoria das Restrições			X	
Planejamento estratégico			X	
Gestão Baseada em Atividades (ABM)			X	
GECON				X
<i>Balanced Scorecard</i>				X
Gestão Baseada em Valor (VBM)				X

Fonte: Soutes (2006, p. 24)

A partir dessa disposição sobre artefatos da contabilidade gerencial como balizadores do processo de tomada de decisão, é analisado no próximo tópico a contabilidade gerencial sob a perspectiva da teoria institucional.

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA INSTITUCIONAL.

Este capítulo do estudo busca apresentar ligações entre a contabilidade gerencial e a teoria institucional, que para Pereira e Guerreiro (2005) a Teoria Institucional detém a contabilidade gerencial como uma instituição ou também como uma rotina amplamente aceita dentro da empresa, sendo que essa aceitação ocorre de tal forma em que não se questiona sua aplicabilidade. Segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2006), a contabilidade gerencial pode ser explicada pela teoria institucional devido ao fato que os conceitos fundamentais empregados por essa teoria sejam os de hábitos e rotinas incorporados pelas empresas, pode-se inserir ao exposto que rotinas são hábitos que estão incorporados ou formalizados, e sua origem pode ser de natureza imposta ou por pressões sociais sobre determinada atividade desempenhada, ou ainda pela continua produção e reprodução de pensamentos e ações dos indivíduos que os cercam.

Burns e Scapens (2000) classificaram a teoria institucional em três vertentes: a *New Institutional Sociology (NIS)*, *Old Institutional Economics (OIE)*, e *New Institutional Economics (NIE)*, sendo que a *New Institutional Sociology (NIS)*, pode ser adotada com a terminologia Teoria Neo-Institucional, e esta por sua vez é norteadora desta pesquisa.

DiMaggio e Powell (1983) apontam que para a *New Institutional Sociology (NIS)* o processo de tomada de decisões discorre de um processo de legitimação, levando em conta não somente os aspectos econômicos em decisões que envolvam a estrutura e as práticas gerenciais. Para Oyadomari et.al. (2008, p. 56) a teoria neo-institucional pode ser caracterizada como “uma abordagem sociológica que explica que as organizações adotam determinadas práticas como forma de legitimação, e não prioritariamente por razões econômicas.”

Machado-da-Silva et al. (2005, p. 29) apontam que:

[...] legitimidade é a palavra-chave da teoria neo-institucional, pois é o elemento que permite a manutenção ou a mudança das instituições, questionamentos a respeito da adequação das práticas, normas e procedimentos em razão de pressões internas e externas podem impossibilitar a reprodução dos padrões institucionalizados, acarretando a perda da sua legitimidade [...].

Embora a Contabilidade Gerencial não seja o centro das rotinas institucionalizadas segundo Scapens (1994), essa relação entre a contabilidade e condutas institucionalizadas é uma área que escasseia estudos.

Segundo Oyadomari et al. (2008, p. 57) “a esse processo de homogeneização denominou-se Isomorfismo.” DiMaggio e Powell (1983) apontaram uma distinção aos

três mecanismos de mudança isomórfica institucional, denominados como isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e o isomorfismo normativo.

Para Scott (2001) o isomorfismo denota um enfoque analítico denominado de “três pilares das instituições”, onde incorporou os conceitos de DiMaggio e Powel (1983) conforme o Quadro 2 apresentado a seguir:

Quadro 2 – Três Pilares das Instituições

TRES PILARES DAS INSTITUIÇÕES			
	Coercitivo	Normativo	Cultural-cognitivo
Base de Aquiescência	Oportunidade/Utilidade	Obrigação Social	Entendimentos inquestionáveis compartilhados
Base de Ordem	Regras e regulamentos	Expectativas compartilhadas	Esquemas constitutivos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumental	Adequa�o	Ortodoxa
Indicadores	Regras, leis, san�oes	Certifica�oes, aceita�o	Crenças comuns, lógica de a�o compartilhada
Base de Legitima�o	Sancionada legalmente	Moralmente governada	Compreensão, reconhecimento, suporte cultural

Fonte: Scott (2001, p. 52)

O isomorfismo coercitivo para Scott (2001) pode ser definido como a intera o de processos sociais que influenciam regras de comportamento e induzem condutas direcionadas e determinadas, que podem ser monitoradas pela inser o de san oes positivas (em forma de recompensas) ou negativas (em forma de puni oes).

Neste sentido, ao que se refere ao isomorfismo coercitivo segundo DiMaggio e Powell (1983), tr s um conceito entorno de influ ncias pol ticas e dificuldade de legitima o, podendo ser resultado de press es (in) formais, exercidas pela sociedade, por outras organiza oes, por  rg os reguladores, ou at  mesmo pelo Governo. Neste ultimo caso, pode-se inserir que o Estado   um agente que exerce grande influ ncia nesta tipologia de Isomorfismo, como, por exemplo, quando promulga uma determinada norma obrigando, muitas vezes, que determinada institui o mude suas rotinas anteriormente institu das de tal forma a se adaptar a novas mudan as. Outro exemplo pode derivar de uma estrutura de poder interna da organiza o, como quando a matriz de uma organiza o, que por motivos adversos, decide por alterar o seu modelo administrativo criando um centro de servi os

compartilhados que alteram de forma substancial as funções da contabilidade gerencial, neste caso todas suas subsidiárias terão que se adaptar de forma impositiva ao novo modelo concebido.

O isomorfismo normativo segundo Santos (2008, p. 61-62) “está associado a regras que introduzem uma dimensão relacionada a prescrições, avaliações na vida social e se materializa por meio de valores e normas definidos, respectivamente, como concepções do preferido ou do desejável.” Para Oyadomari et al. (2008) esse isomorfismo detém associação com a profissionalização, e remete ao fato que em pela busca da legitimação, uma profissão pode construir uma sustentação cognitiva comum de seus membros para que surja uma identidade peculiar diante de outras profissões. Essa padronização pode ocorrer devido aos modelos instituídos de formação de conhecimento, por exemplo, em uma universidade há um cronograma programático onde os docentes devem se orientar para que haja uma uniformização do conteúdo exposto. Essas relações estão associadas a uma intensa socialização, que é o que ocorre em associações de classes ou até mesmo em processos seletivos, onde, em ambos os casos, há uma tendência de padronização (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 152).

Para Scott (2001), esses valores e normas remetem aplicação a membros da sociedade como um todo, ou a grupos restritos, assumindo um caráter de especialização.

O isomorfismo mimético, segundo DiMaggio e Powell (2005), surge como consequência aos cenários de incerteza, onde a imitação pode ser a resposta a esses ambientes. O comportamento mimético pode recorrer devido a determinada decisão a ser tomada que se apresenta de forma ambígua, ou pouco clara. Scott (2001) remete o pilar cognitivo, de mecanismo mimético, as diversas crenças construídas pelos agentes de maneira pelas quais, eles interpretam a suas percepções em relação ao mundo social onde estão inseridos, isto é, este comportamento tende que os envolvidos em determinada situação, em meio a um ambiente incerto, busque por imitar decisões recorrentes de outras organizações similares as suas e tidas como referencia dentro de um mesmo ambiente de atuação.

Esse isomorfismo é uma forma de legitimação, encontrando-se como uma sustentação cultural onde o que uma maioria julga como correto pode ser

amplamente aceito, isso se justifica segundo Abernety e Chua (1996), onde trazem esse comportamento mimético como sendo uma forma de motivação racional.

Neste contexto e de acordo com as conceituações dos pilares isomórficos, segundo Santos (2008) “as práticas contábeis personificam rotinas que definem a natureza dos custos e lucros, e proveem da aparência de comportamento racional”, também apresenta que as rotinas podem ser instituídas dentro de uma organização pela competência profissional ou por exigências legais, e por consequência sejam legitimadas pela profissionalização da contabilidade.

Segundo o estudo de Burns e Scapens (2000), hábitos, regras, rotinas e instituições sugerem que os diversos artefatos contábeis utilizados podem se tornar rotinizados, essas novas técnicas e procedimentos são constantemente incorporados no ambiente organizacional. Ainda sobre isso, Scapens e Roberts (1993) mencionaram que diversos fatores modificam e exercem influência sobre os sistemas contábeis e que essas mudanças transcorrem por um processo de institucionalização, e seus mecanismos indutores de adoção e utilização evoluem por diversas etapas até se tornar um hábito ou rotina inquestionável na organização.

A partir desta abordagem dos artefatos de contabilidade gerencial à luz da teoria neo-institucional como fatores que influenciam em sua adoção, a próxima seção do estudo contemplará a definição do Terceiro Setor e suas características.

2.4 O TERCEIRO SETOR

Este capítulo aborda o terceiro setor sob o enfoque de conceituação e entendimento do assunto, com o objetivo norteador de esclarecer suas peculiaridades e importância para a sociedade.

A sociedade civil é dividida em três setores, primeiro setor (governo), segundo setor (privado), e o terceiro setor (público, porém privado), essa nomenclatura é usualmente aceita, servindo até como título do trabalho de Fernandes (1994). Conforme a definição de Delgado (2005), o primeiro setor da sociedade é o setor administrado pelo governo, onde seus agentes são eleitos pelo voto popular e regidos pela Constituição Federal, já o segundo setor é o privado que detém de livre iniciativa e constituídos com fins lucrativos. Contudo o terceiro setor é conceituado

como o setor que busca executar práticas sociais sem objetivar lucro, gerando bens e serviços voltados ao benefício coletivo e social.

Entre os três setores da sociedade, podem-se distingui-los conforme Berttiol Junior (2005), quanto as suas formas de propriedade, onde diferentemente da propriedade pública e da propriedade privada, a nomenclatura utilizada para esse setor é de “propriedade pública não estatal”.

Segundo Fernandes (2003, p.22) o terceiro setor tem por características:

(...) abre-se espaço na iniciativa particular para outras razões que não as do lucro. A segunda negação (sem fins lucrativos) faz referência a uma série de organizações e de ações cujos investimentos são maiores que os eventuais retornos financeiros. O que elas fazem é simplesmente caro demais para os mercados disponíveis. Museus, criação artística, devoção religiosa, pesquisa, serviços de saúde, de educação, de organização comunitária, de defesa de minorias, de apoio aos carentes, de mobilização da opinião pública etc. requerem recursos humanos e matérias que ultrapassam com frequência a capacidade de pagamento dos mais interessados.

Conforme Berttiol Junior (2005) existem três distinções entre as instituições do terceiro setor das que visam lucro, a primeira diferença refere-se aos objetivos institucionais, onde em uma entidade com fins lucrativos os investidores terão que inicialmente transferir parte de seu patrimônio para a sua constituíção visando obter acréscimos de lucros como remuneração ao capital investido, para o terceiro setor isso não ocorre, pois o objetivo dos investimentos recebe cunho coletivo, uma vez que por sua essência esse tipo de entidade já é constituída sem fins lucrativos. Outro aspecto de diferenciação são as origens dos recursos, que para as entidades sem fins lucrativos podem prover das doações, subvenções governamentais, agencias de cooperação, receitas próprias, diferentemente das organizações que obtém recursos comumente provindos de suas atividades mercantis, ou de terceiros (instituições financeiras, investidores, fornecedores, etc). E outro aspecto relevante é quanto à legislação especifica ao terceiro setor, que aborda isenções (instituída por leis especificas) e imunidade fiscal (prevista na Constituição Federal) para essas entidades, esse fator é relevante devido à alta carga tributaria brasileira.

O terceiro setor é composto pelas Entidades de Interesse Social, apresenta as seguintes características básicas segundo o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2003, p. 23):

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);

- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

O terceiro setor também pode ser definido quanto a sua composição estrutural/operacional, que segundo Salamon (1997) se define por:

- 1) Organizações privadas: que não pertencem ao Estado;
- 2) Organizações formais: que possuem algum grau de institucionalização;
- 3) Organizações autônomas: que realizam sua própria gestão, sem controle externo;
- 4) Organizações que não distribuem lucros (superávit) aos dirigentes, investidores, empregados, doadores.
- 5) Organizações voluntárias: que envolvem algum tipo de participação não remunerada ou não compulsória.

O terceiro setor é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos (BETTIOL JUNIOR, 2005, p.10), essas entidades visam fornecer bens e serviços objetivando melhoria das condições básicas não suprimidas pelos outros setores da sociedade. Uma classificação é utilizada internacionalmente elaborada pela *International Classification of Non-Profit Organizations* (Classificação Internacional de Organizações Não Lucrativas), com base nessa classificação Araujo (2005) apresenta alguns exemplos dessas instituições: cultura e recreação; educação e pesquisa; saúde; serviços sociais; meio ambiente; leis, direito e políticas; desenvolvimento e habilitação; intermediários para filantropia e promoção de voluntários; assuntos internacionais; religião; associações profissionais; sindicatos; negócios; partidos políticos entre outros.

Para Salamon (1997) o terceiro setor enfrenta dificuldades de legitimidade devido à falta de consciência causada pela carência de informações disponíveis, esse fator discorre da exclusão das estatísticas econômicas, da falta de referência pelos meios de comunicação, e falta de abordagem política adequada. Sobre o exposto Milani (2009) aborda que essa busca constante pela legitimidade emerge a transparência e a prestação de conta dessas entidades, sendo elementos essenciais em meio ao ambiente escasso de recursos financeiros e não financeiros (como o trabalho voluntariado, por exemplo). Há indícios que a conquista da confiança e credibilidade dos doadores aumentem a probabilidade de captação de recursos.

A prestação de contas é de fundamental importância em busca de legitimidade e continuidade da entidade, para Casas e Lloyd (2005) a prestação de

contas deve ocorrer para todos os agentes que despendem doações ou mesmo os que a recebem. Dentre eles classificam-se como financiadores (que comumente são mantenedores da entidade e as relações são pactuadas em contratos), o governo (através da legislação específica ao setor e das subvenções públicas), os doadores (que se colocam a disposição das entidades nos aspectos financeiros ou de trabalho voluntariado), e por fim os beneficiários (que são integrantes fundamentais ao trabalho desempenhado, e não podem ser tratados como meros objetos, mas sim devem fazer parte do processo organizacional, essa participação tende a gerar maior credibilidade).

O terceiro setor tem ganhado evidência na mídia por apresentar uma tendência ao crescimento em número e qualidade, a consciência cidadã faz com que iniciativas públicas ganhem corpo e destaque fortalecendo o setor, que de acordo com Ramos (2003) a importância deste setor se dá a sua significativa participação na economia.

Entretanto, segundo Rits (2008) que utiliza o termo “simpatia desconfiada” onde transparece a ausência de legitimidade do setor que não apresenta informações de forma clara e acessível os interessados, essa fragilidade do setor deixa transparecer que essas entidades necessitam de profissionalização de suas ações, embora essa pressão já esteja ocorrendo impulsionado pelo volume de recursos movimentados e pela obrigatoriedade de prestações de contas.

2.4.1 Dos aspectos legais do terceiro setor no Brasil

As entidades do terceiro setor, segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.409/12, são as entidades sem finalidade de lucros podem ser constituídas sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical. E definidas pelo Código Civil Brasileiro, art. 44, instituído pela lei nº 10.406/2002 e alterado pela lei nº 10.825/2003, como sendo pessoas jurídicas de direito privado e podem ser constituídas na forma de associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos, sendo os dois últimos incluídos pela Lei nº 10.825 de 22.12.2003 e as Fundações e Associações são definidas por capítulos específicos

no Código Civil Brasileiro, as fundações são abordadas no capítulo II e as Fundações pelo capítulo III.

2.4.1.1 Associações

As associações são pessoas jurídicas cuja formação provém da união de pessoas que se organizam com o intuito da realização de atividades sem finalidades lucrativas, sendo o fator subsidiário às pessoas que a compõem. As associações devem seguir a legislação pertinente no Código Civil Brasileiro constante no capítulo II, conforme segue:

“Art. 53 Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

- I) a denominação, os fins e a sede da associação;
- II) os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- III) os direitos e deveres dos associados;
- IV) as fontes de recursos para sua manutenção;
- V) o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
- VI) as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.
- VII) a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

Art. 55. Os associados devem ter iguais direitos, mas o estatuto poderá instituir categorias com vantagens especiais.

Art. 56. A qualidade de associado é intransmissível, se o estatuto não dispuser o contrário.

Parágrafo único. Se o associado for titular de quota ou fração ideal do patrimônio da associação, a transferência daquela não importará, *de per si*, na atribuição da qualidade de associado ao adquirente ou ao herdeiro, salvo disposição diversa do estatuto.

Art. 57. A exclusão do associado só é admissível havendo justa causa, assim reconhecida em procedimento que assegure direito de defesa e de recurso, nos termos previstos no estatuto.

Art. 58. Nenhum associado poderá ser impedido de exercer direito ou função que lhe tenha sido legitimamente conferido, a não ser nos casos e pela forma previstos na lei ou no estatuto.

Art. 59. Compete privativamente à assembleia geral:

I – destituir os administradores;

II – alterar o estatuto.

Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos I e II deste artigo é exigido deliberação da assembleia especialmente convocada para esse fim, cujo quórum será o estabelecido no estatuto, bem como os critérios de eleição dos administradores.

Art. 60. A convocação dos órgãos deliberativos far-se-á na forma do estatuto, garantido a 1/5 (um quinto) dos associados o direito de promovê-la.

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.”

Contudo, em suma, alguns aspectos não ficam explícitos no Código Civil Brasileiro, por exemplo, quanto às deliberações da assembléia geral, conforme constante no Quadro3, abaixo:

Quadro 3 – Deliberações da Assembleia Geral

Deliberações da Assembleia Geral			
COMPETÊNCIAS	VOTO CONCORDE	QUORUM MÍNIMO	
		1ª CONVOCAÇÃO	2ª CONVOCAÇÃO
Eleger os administradores	não especificado no Cód. Civil	não especificado no Cód. Civil	não especificado no Cód. Civil
Destituir os administradores	2/3	maioria absoluta	1/3
Aprovar as contas	não especificado no Cód. Civil	não especificado no Cód. Civil	não especificado no Cód. Civil
Alterar o estatuto	2/3	maioria absoluta	1/3

Fonte: Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2003, p. 23).

Outro aspecto peculiar as Associações é quanto a sua constituição que deve observar alguns aspectos e características singulares, segundo Araújo (2006), devem seguir os seguintes passos:

- a) assembleia geral de criação da organização;
- b) aprovação dos estatutos;
- c) eleição dos membros da diretoria;
- d) posse dos membros da diretoria;
- e) lavratura das atas das reuniões;
- f) registro dos atos constitutivos.

2.4.1.2 Fundações

As fundações, segundo o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social(2003) tem como fator preponderante o patrimônio, detém personalidade jurídica e em sua constituição, o seu instituidor, deve ter de forma clara a sua finalidade de modo, que no exercício de suas atividades não poderá deixar de cumpri-la. Um fato específico às fundações é que elas podem ser formadas por um único individuo, porém quanto ao patrimônio, ele

deve ser exposto de forma clara quanto a sua composição e suficiência, quando da sua constituição, que pode ser formado por bens livres (disponíveis ou desonerados), e deverá suprimir de forma suficiente a manutenção e desenvolvimento da entidade no exercício de suas finalidades estatutárias.

As Fundações devem seguir a legislação pertinente no Código Civil Brasileiro constante no Capítulo III, conforme segue:

“Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, 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.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Art. 63. Quando insuficientes para constituir a fundação, os bens a ela destinados serão, se de outro modo não dispuser o instituidor, incorporados em outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante.

Art. 64. Constituída a fundação por negócio jurídico entre vivos, o instituidor é obrigado a transferir-lhe a propriedade, ou outro direito real, sobre os bens dotados, e, se não o fizer, serão registrados, em nome dela, por mandado judicial.

Art. 65. Aqueles a quem o instituidor cometer a aplicação do patrimônio, em tendo ciência do encargo, formularão logo, de acordo com as suas bases (art. 62), o estatuto da fundação projetada, submetendo-o, em seguida, à aprovação da autoridade competente, com recurso ao juiz.

Parágrafo único. Se o estatuto não for elaborado no prazo assinado pelo instituidor, ou, não havendo prazo, em cento e oitenta dias, a incumbência caberá ao Ministério Público.

Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.

§ 1º Se funcionarem no Distrito Federal, ou em Território, caberá o encargo ao Ministério Público Federal.

§ 2º Se estenderem a atividade por mais de um Estado, caberá o encargo, em cada um deles, ao respectivo Ministério Público.

Art. 67. Para que se possa alterar o estatuto da fundação é necessário que a reforma:

I - seja deliberada por dois terços dos competentes para gerir e representar a fundação;

II - não contrarie ou desvirtue o fim desta;

III - seja aprovada pelo órgão do Ministério Público, e, caso este a denegue, poderá o juiz supri-la, a requerimento do interessado.

Art. 68. Quando a alteração não houver sido aprovada por votação unânime, os administradores da fundação, ao submeterem o estatuto ao órgão do Ministério Público, requererão que se dê ciência à minoria vencida para impugná-la, se quiser, em dez dias.

Art. 69. Tornando-se ilícita, impossível ou inútil a finalidade a que visa a fundação, ou vencido o prazo de sua existência, o órgão do Ministério Público, ou qualquer interessado, lhe promoverá a extinção, incorporando-se o seu patrimônio, salvo disposição em contrário no ato constitutivo, ou no estatuto, em outra fundação, designada pelo juiz, que se proponha a fim igual ou semelhante.”

Contudo, as fundações são organizações que podem ser públicas ou privadas, na sua instituição o patrimônio deve ter como finalidade de servir a uma causa, e sua constituição não necessita da reunião diversas pessoas. Quando uma fundação é pública, ela adquire personalidade jurídica de direito público, sem finalidade lucrativa, e são criadas perante autorização legislativa para desenvolvimento de atividades que sejam de interesse público, afins de educação, cultura, pesquisa, entre outras (MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL, 2003)

Um aspecto peculiar às fundações é o fato de que elas são fiscalizadas e controladas pelo Ministério Público estadual, conforme o expresso no Art. 66 do Código Civil:

Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.

§ 1º Se funcionarem no Distrito Federal, ou em Território, caberá o encargo ao Ministério Público Federal.

§ 2º Se estenderem a atividade por mais de um Estado, caberá o encargo, em cada um deles, ao respectivo Ministério Público. (CÓDIGO CIVIL).

2.4.1.3 Da legislação específica ao terceiro setor no Brasil

Os primeiros registros da legislação específica ao terceiro setor no Brasil retratam a Lei 91 de 28 de Agosto de 1935, decretada e assinada pelo então

Presidente da Republica Getúlio Vargas, que determinava regras pelas quais seriam as sociedades declaradas de utilidade publica, seriam essas sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país, com o fim exclusivo de servir desinteressadamente a coletividade e poderiam ser declaradas de utilidade publica, para tal, deveriam atender a requisitos como os de: adquirir personalidade jurídica, estarem em efetivo funcionamento, servirem desinteressadamente a coletividade, os cargos de diretoria não poderiam ser remunerados.

Diversas outras leis e regulamentações foram instituídas no Brasil voltadas ao terceiro setor, conforme consta no Quadro4.

Quadro 4 - Linha do tempo legislação 3º setor no Brasil

LINHA DO TEMPO LEGISLAÇÃO 3º SETOR NO BRASIL		
LEI	PRINCIPAIS DELIBERAÇÕES	ASPECTOS PRINCIPAIS
<u>Lei 91 de 1935:</u>	Art. 1º As sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país com o fim exclusivo de servir desinteressadamente á coletividade podem ser declaradas de utilidade publica, provados os seguintes requisitos:	a) que adquiriram personalidade jurídica; b) que estão em efetivo funcionamento e servem desinteressadamente a coletividade c) que os cargos de sua diretoria não são remunerados
	Art. 2º A declaração de utilidade publica será feita em decreto do Poder Executivo, mediante requerimento processado no Ministério da Justiça e Negócios Interiores ou, em casos excepcionais, <i>ex-officio</i>	
	Art. 4º As sociedades, associações e fundações declaradas de utilidade publica ficam obrigadas a apresentar todos os anos, exceto por motivo de ordem superior reconhecido, a critério do ministério de Estado da Justiça e Negócios Interiores, relação circunstanciada dos serviços que houverem prestado á coletividade.	
<u>Decreto 50.517 de 1961</u>	Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública.	Trazia aspectos onde poderia ser cassada a declaração de utilidade pública da entidade que: a) deixar de <u>apresentar</u> , durante três anos consecutivos, o <u>relatório</u> a que se refere o artigo precedente; b) se negar a prestar serviço compreendido em seus fins estatutários; c) retribuir por qualquer forma, os membros de sua diretoria, ou conceder lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados.

	<p>Art 2º O pedido de declaração de utilidade pública será dirigido ao Presidente da República, por intermédio do Ministério da Justiça e Negócios Interiores, provados pelo requerente os seguintes requisitos:</p> <p>a) que se constituiu no país;</p> <p>b) que tem personalidade jurídica;</p> <p>c) que esteve em efetivo e contínuo funcionamento, nos três imediatamente anteriores, com a exata observância dos estatutos;</p> <p>d) que não são remunerados, por qualquer forma, os cargos de diretoria e que não distribui lucros, bonificados ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados.</p>	
<u>Lei 5.172 de 1966 – Código Tributário Nacional</u>	<p>Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:</p> <p>I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;</p> <p>II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;</p> <p>III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.</p>	<p>Parágrafo único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a <u>União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder</u>, observado o disposto no § 1º do artigo 9º.</p>
<u>Lei 6.404 de 1976</u>	Base das normas contábeis	<p>Entende-se que as organizações do terceiro setor estão autorizadas a fazer uso de partes da Lei das SAs, no que se refere principalmente, às demonstrações contábeis e à escrituração de suas operações. Pode-se inferir que a base legal para a preparação e divulgação das demonstrações contábeis encontra-se na Lei nº 6.404/76.</p>
<u>Constituição o Federal de 1988 – Artigo 150</u>	<p>Vedou a cobrança de impostos para: templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;</p> <p>Exceto dos artigos 153 e 154, Ex: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR.</p>	Marco para o setor assistencial
<u>Decreto 2.536 de 1998</u>	<p>Completamente revogado pelo Decreto 7.237 de 2010;</p> <p>Concessão de Certificados de Entidades de Fins Filantrópicos pelo Conselho Nacional de Assistência Social o CNAS</p>	<p>Trazia aspectos que abordavam a certificação a entidades de fins filantrópicos que exigissem critérios referentes a ações realizadas, as aplicações de seus recursos e a adequação a certos procedimentos.</p>

<p><u>Lei 9.790 de 1999</u></p>	<p>Regulamento obedeça aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência, que são os mesmos princípios que regem a Administração Pública, conforme art. 37 da Constituição Federal</p> <p>Dentre estes procedimentos, é importante destacar: a identificação das áreas ou cargos da OSCIP responsáveis pelas solicitações das compras e/ou serviços. Vale observar que o demandante de aquisições, além da justificativa da necessidade da mesma, deve explicitar com clareza o objeto a ser adquirido.</p> <p>A identificação de quem autoriza a aquisição e como é dada esta autorização. Cabe destacar que tais decisões quase sempre são tomadas pelo nível hierárquico imediatamente superior àquele que solicitou a aquisição. No entanto, o Regulamento da OSCIP pode estabelecer níveis diferentes de alçada para a decisão - a identificação do dirigente da OSCIP responsável pela designação de pessoa(s) ou colegiado (funcionários da OSCIP) para selecionar as propostas, bem como suas atribuições, limites e responsabilidades.</p>	<p>Qualificação das OSCIP - Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.</p>
<p><u>Decreto 3.100 de 1999</u></p>	<p>Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.</p> <p>Institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.</p> <p>As prestações de contas anuais serão realizadas sobre a totalidade das operações patrimoniais e resultados das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.</p> <p>A prestação de contas será instruída com os seguintes documentos: I - relatório anual de execução de atividades; II - demonstração de resultados do exercício; III - balanço patrimonial; IV - demonstração das origens e aplicações de recursos; V - demonstração das mutações do patrimônio social; VI - notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário; e VII - parecer e relatório de auditoria nos termos do art. 19 deste Decreto, se for o caso.</p>	<p>Abordagem da Prestação de Contas Anuais das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.</p>
<p><u>Resolução CFC 877 – NBC T 10.19</u></p>	<p>As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.</p>	<p>Norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem</p>

	10.19.3.2 - Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.	divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.
<u>Lei nº 11.238 de 2007</u>	Lei das S.As	Para Araújo (2009, p.53) embora essa lei refira-se às Sociedades Anônimas, caracterizadas por terem seu capital social dividido em partes iguais e ideais denominadas ações e cujos sócios têm a sua responsabilidade limitada ao valor das ações que subscreveram, ainda assim essa lei pode ser aplicada às demais sociedades ou organizações que se utilizem de recursos escassos no cumprimento de seus objetivos.
<u>Lei nº 12.101 de 2009</u>	Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.	Lei do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS
<u>Decretos nº 7.237 e nº 7.300 de 2010</u>	Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. Regulamenta o art. 110 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e altera o Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010, que regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social.	Regulamentação das Leis nº 12.101/2009 e 12.249/2010
<u>Resolução CFC 2012/0014 09</u>	ITG 2002 - Entidades sem fins de lucros	Resolução do CFC especifica para o Terceiro Setor

Fonte: A autora com base na legislação brasileira.

Um fator problemático para o terceiro setor é o aspecto da visão legal dada a esse setor, o seu marco regulatório, em muitas das vezes, não é claro ou específico a essas instituições que carecem de leis e regulamentações específicas.

No âmbito nacional brasileiro a regulamentação em vigência e de maior relevância é a Resolução do CFC nº 1409/12 que aprovou a ITG 2002 que aborda quanto aos aspectos contábeis das organizações sem finalidade de lucros, em geral determina que a essas instituições sejam adotadas as mesmas normatizações proferidas ao segundo setor (empresas com fins lucrativos), entretanto com algumas

peculiaridades, dentre as mais proeminentes são as relativas as nomenclaturas que devem ser utilizadas nas demonstrações contábeis e a sua divulgação, conforme segue o trecho a seguir retirado da ITG 2002, (Conselho Federal de Contabilidade, 2012):

Demonstrações contábeis

1. 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, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.
2. No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídos por superávit ou déficit do período.
3. Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.
4. Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

Contas de compensação

5. Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar em conta de compensação transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidência contábil.

Divulgação

6. As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:
 - (a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
 - (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
 - (c) a renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse;
 - (d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
 - (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
 - (f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
 - (g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
 - (h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
 - (i) informações sobre os seguros contratados;

- (j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- (k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;
- (l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;
- (m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
- (n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

A organização do terceiro setor também detém de benefícios fiscais, como os de isenção e imunidade. A imunidade às instituições sem finalidade lucrativa decorre de norma constitucional, que impõe vedações de ao Poder Público no que se diz respeito à instituição, majoração, tratamento desigual, cobrança de tributos, entre outras limitações, essa vedação de instituir impostos sobre as instituições sem fins lucrativos refere-se ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, essa redação é dada ao Art. 150 da Constituição Federal, também devem ser observados os seguintes aspectos contidos no Código Tributário Nacional para imunidade:

“**Art. 14.** O disposto na alínea e do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”.

A legislação é explícita no aspecto de que as organizações do terceiro setor não devem, em nenhuma hipótese destinar suas receitas em outra finalidade que não seja a sua instituída, mediante as punições caso não haja observância neste quesito.

Os impostos abrangidos pela imunidade as organizações sem finalidade lucrativa são:

No âmbito federal

- Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Imposto Territorial Rural (ITR);
- Imposto sobre Importação (II);
- Imposto sobre Exportação (IE);

No âmbito estadual:

- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos (ITCD);

No âmbito municipal:

- Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- Imposto sobre Transmissão de Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI);

Quanto à isenção as organizações sem finalidade lucrativa, é a inexigibilidade temporária do tributo, dada previsão específica em lei, mesmo da ocorrência do fato gerador. A isenção, diferentemente da imunidade, não tem caráter permanente, pois discorre de Lei, neste caso o fato gerador ocorre, porém o crédito do imposto é inexigível, a isenção pode ser aplicada a todos os tipos de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), e a todas as esferas do governo podem legislar sobre a isenção de tributos de sua competência.

2.4.2 Certificações e Qualificações

É de senso comum que as organizações do terceiro setor possuem notória importância e relevância para a sociedade, desenvolvendo atividades suprimindo lacunas deixadas pelo primeiro setor (Estado) e pelo segundo setor (Privado), visando reconhecer a importância do trabalho desenvolvido pelas entidades civis de assistência social. O governo concede alguns títulos a entidades que atendem a

determinados requisitos legais, e por sua vez esses títulos lhes concedem maiores e melhores benefícios fiscais e podem ser facilitadores para o recebimento de recursos públicos, por intermédio de contratos, convênios, subvenções, auxílios, doações e termos de parcerias, além de isenções e imunidade tributária.

2.4.2.1 Título de utilidade pública federal

O título de utilidade pública federal é conferido por meio de decreto pelo ministério da justiça, onde a associação ou fundação deve atender aos requisitos mínimos de acordo com o Decreto nº 50.517/61, modificado pelo Decreto nº 60.931/67, e com a Lei nº 6.630/79):

- a) que se constituiu no país;
- b) que tem personalidade jurídica;
- c) que esteve em efetivo e contínuo funcionamento, nos três imediatamente anteriores, com a exata observância dos estatutos;
- d) que não são remunerados, por qualquer forma, os cargos de diretoria e que não distribui lucros, bonificados ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretextos;
- e) que, comprovadamente, mediante a apresentação de relatórios circunstanciados dos três anos de exercício anteriores à formulação do pedido, promove a educação ou exerce atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas, estas de caráter geral ou indiscriminado, predominantemente.
- f) que seus diretores possuem folha corrida e moralidade comprovada;
- g) Que se obriga a publicar, anualmente, a demonstração da receita e despesa realizadas no período anterior, desde que contemplada com subvenção por parte da União, neste mesmo período. (Redação dada pelo Decreto nº 60.931, de 4.7.1967).

Por outro lado, os benefícios proporcionados pelo título são:

- a) receber subvenções, auxílios e doações da União;
- b) realizar sorteios (Lei nº 5.768/71, art. 4º);

- c) requerer a isenção da cota patronal para o INSS, observados os demais requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91;
- d) receber doações de empresas, dedutíveis em até dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, antes de computada a sua dedução, conforme inciso III do parágrafo 2º do art. 13 da Lei nº 9.249/95;
- e) receber o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, atendidos os demais requisitos.

Essa legislação apresentada aplica-se no âmbito nacional, no entanto, o Título de Utilidade Pública também pode ser concedido pelos poderes Estaduais e Municipais, mediante legislação específica.

2.4.2.2 Registro de Entidade Beneficente de Assistência Social

O registro de Entidade Beneficente de Assistência Social e o registro que está previsto na Lei nº 12.101 de 30 de Novembro de 2009, e no Decreto nº 7.237 de 20 de julho de 2010, onde qualquer entidade sem finalidade lucrativa pode requerê-lo, desde que haja a observância dos seguintes aspectos quanto a sua finalidade:

- a) proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice;
- b) amparo às crianças e aos adolescentes carentes;
- c) ações de prevenção, habitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência;
- d) integração ao mercado de trabalho;
- e) assistência educacional ou de saúde;
- f) desenvolvimento da cultura;
- g) atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia de seus direitos.

E os principais benefícios, aos detentores deste título, são a isenção da COFINS e da cota patronal do INSS e a obtenção do certificado do CNAS desde que atendidos os demais requisitos.

2.4.2.3 Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos

Esse título é dado de acordo com o previsto pela Lei nº8.742/93 e regulamentada pelo Decreto nº 2.536/98 e pela resolução do CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social) nº 177/2000 e poderá ser concedido a entidades beneficentes de assistência social, desde que constituídas na observância do Art. 2º desta resolução:

- I) proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- II) amparar crianças e adolescentes carentes;
- III) promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação e pessoas portadoras de deficiências;
- IV) promover gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- V) promover a integração ao mercado de trabalho;
- VI) promover o atendimento e o assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia dos seus direitos.

Para obter o certificado, a entidade deverá demonstrar nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente, o cumprimento dos seguintes requisitos:

- a) estar legalmente constituída no país e em efetivo funcionamento;
- b) estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal;
- c) estar previamente registrada no CNAS;
- d) aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- e) aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas;
- f) aplicar, anualmente, em gratuidade pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas, sendo que a entidade

que atua na área de saúde deverá comprovar, anualmente, percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde (SUS), igual ou superior a sessenta por cento do total de sua capacidade instalada;

g) não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto;

h) não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes remunerações, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constituídos;

i) destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública;

j) não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social;

k) seja declarada de utilidade pública federal.

No caso do certificado de Entidades de Fins Filantrópicos os principais benefícios são: isenção da COFINS, da CPMF e da cotapatronal do INSS, observados outros requisitos legais.

2.4.2.4 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP

O termo Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) é um título que tem a finalidade de facilitar a ocorrência de parcerias e convênios com todos os níveis de governo e órgãos públicos (federal, estadual e municipal) e permite que doações realizadas por empresas possam ser descontadas no imposto de renda (SEBRAE, 2009).

Essa certificação, segundo o Ministério da Justiça (2014) é concedida pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS) para entidades que tenham atuação preponderante na área de assistência social, e pelo Ministério da

Educação e pelo Ministério da Saúde, para entidades com atuação preponderante nas áreas de educação e saúde.

As OSCIPs são ONGs criadas por iniciativa privada, que obtêm um certificado emitido pelo poder público federal ao comprovar o cumprimento de certos requisitos, especialmente aqueles derivados de normas de transparência administrativas. Em contrapartida uma de suas maiores vantagens é poder celebrar com o poder público os chamados termos de parceria, que são uma alternativa interessante aos convênios para ter maior agilidade e razoabilidade em prestar contas.(SEBRAE, 2009, p. 10).

Esse título é regulado pela Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999, e pode ser considerado um marco legal para as entidades sem finalidade lucrativa. Conforme o Art. 1º da referida lei, “podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei”.

No Art. 2º é abordado as Organizações que não são passíveis de qualificação como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ainda que se dediquem de qualquer forma às atividades descritas no art. 3º desta Lei:

- I) as sociedades comerciais;
- II) os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional;
- III) as instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais;
- IV) as organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações;
- V) as entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios;
- VI) as entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
- VII) as instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras;
- VIII) as escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras;
- IX) as organizações sociais;
- X) as cooperativas;

- XI) as fundações públicas;
- XII) as fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas;
- XIII) as organizações creditícias que tenham qualquer tipo de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

Art. 3º a qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

- I) promoção da assistência social;
- II) promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- III) promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- IV) promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- V) promoção da segurança alimentar e nutricional;
- VI) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- VII) promoção do voluntariado;
- VIII) promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- IX) experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- X) promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- XI) promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- XII) estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

3 METODOLOGIA

Neste tópico serão analisados os aspectos metodológicos do trabalho, como a classificação da pesquisa, estratégias de planejamento da pesquisa, instrumento de pesquisa, caracterização da entidade estudada e análise de dados.

3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo apresenta quanto á abordagem do problema, uma pesquisa qualitativa, uma vez que, segundo Beuren (2003, p. 91) as pesquisas de caráter qualitativo buscam remeter a análises aprofundadas de determinado fenômeno objeto da pesquisa, em consonância com Richardson (1999), essa tipologia de pesquisa é aplicada aos casos onde se objetiva aprofundar o entendimento acerca do comportamento do pesquisado. Dessa forma, um estudo qualitativo busca analisar uma situação ou ambiente de forma detalhada.

Em relação á abordagem desta pesquisa a respeito dos objetivos, ela se encaixa em um estudo descritivo, uma vez que segundo o Gil (2009), tratar-se de uma pesquisa que busca descrever características de um fenômeno.

Verifica-se que a abordagem da estratégia de pesquisa é um estudo de caso, que conforme Yin (2005) é uma investigação empírica, um método que abrange o planejamento, técnicas de coleta de dados e análise dos mesmos.

A classificação da pesquisa pode-se fazer conforme um apanhado de Cooper e Schindler (2011), quanto ao método de coleta de dados utilizado foi de interrogação e comunicação uma vez que o pesquisador questiona os sujeitos, nesta pesquisa o pesquisador não teve como exercer efeitos de manipulação sobre as variáveis objeto de estudo, já que a pesquisa ocorreu *ex post facto*, analisando fatos passados. A dimensão do tempo é transversal, onde são feitos uma única uma vez e representam um determinado momento específico. A abordagem quanto o escopo é estudo de caso, visando ênfase em uma análise completa de poucos fatos. O

ambiente de pesquisa foi de campo, e ocorreu sob condições ambientais reais e rotina real em relação à percepção das pessoas sobre a atividade da pesquisa.

Yin (1994) considera que a realização de um protocolo de estudo de caso é fundamental, pois auxilia o investigador a antecipar problemas. O protocolo assume caráter orientativo e regulador da estratégia de pesquisa, com ele pode-se substanciar maior credibilidade aos achados e possibilita sua replicação em condições semelhantes (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

3.2 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa utilizado foi de entrevista estruturada, visando verificar a percepção dos entrevistados quanto a identificar itens tais como: (i) descrever as características da organização, (ii) modelo de gestão, (iv) práticas e atitudes presentes na organização, (v) mecanismos indutores da adoção ou abandono dos artefatos de contabilidade gerencial, (vi) ferramentas de controle gerencial utilizadas.

Destaca-se, que a entrevista foi realizada com diretor da organização do terceiro setor, juntamente com o responsável pelo departamento de contabilidade e controladoria e a funcionária envolvida nas questões de gestão e controle. A pesquisadora se dispôs a dirimir eventuais dúvidas sobre os conceitos e explanar brevemente sobre as questões abordadas, buscando facilitar o entendimento por parte dos entrevistados sobre assuntos que por natureza apresentam nomenclaturas diferentes de artefatos que a Contabilidade Gerencial pode proporcionar.

A seguir está disposto o roteiro de entrevista estruturado utilizado, este instrumento foi adaptado de estudos de Arruda (2012), Oyadomari et al. (2008), Frezatti (2007), a entrevista ocorreu com os três entrevistados concomitantemente, pois as questões abordavam as diversas áreas da organização onde cada qual pode contribuir com o conhecimento obtido, a estrutura utilizada está apresentada abaixo.

BLOCO I – CARACTERÍSTICAS DA ORGANIZAÇÃO

- | | |
|----|--------------|
| 1. | Razão Social |
| 2. | Cidade |

3. Estado
4. País
5. Telefone
6. EMAIL
7. Qual é a área de atuação?
8. Possui algum tipo de qualificação ou certificação, se sim qual?
9. Qual a receita operacional líquida (ROL) da organização em 2013?
Aproximada.
10. Possui funcionários? Se sim, quantos em 31/12/2013?
11. Possui voluntários? Se sim, quantos em 31/12/2013?
12. A contabilidade da Organização é terceirizada?

BLOCO II –MODELO DE GESTÃO

1. A missão da organização está claramente definida?
2. O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa?
3. Todos os gestores participam ativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos?
4. Os objetivos estratégicos orientam os gestores nas suas atividades operacionais?
5. Os objetivos estratégicos das áreas são objetivamente materializados em metas operacionais?
6. São realizadas reuniões formais periódicas pelos gestores para avaliação e replanejamento das estratégias da empresa?
7. São realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos?
8. Existe na organização, formalmente constituído, um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais?
9. A organização compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor(Benchmarking)?
10. A empresa utiliza Balanced Scorecard?

BLOCO III –PRÁTICAS E ATITUDES PRESENTES NA ORGANIZAÇÃO

1. Valoriza a introdução de novas técnicas de Controle Gerencial.
2. Tem como estratégia ser pioneira na adoção de técnicas de controle gerencial
3. Considera que o ambiente organizacional deva sempre refletir as melhores técnicas de Controle Gerencial adotadas no mercado.

4. O não uso de determinada técnica é fator importante para o abandono da mesma.
5. O apoio dos gestores é importante para o processo de implementação da técnica
6. A organização ao implementar uma nova técnica adota o nome consagrado da mesma.
7. A implementação de nova técnica é cuidadosamente planejada.
8. A comunicação da adoção da nova técnica é feita por meio de reuniões formais.
9. A introdução de nova técnica é comunicada aos acionistas e investidores.
10. A empresa acredita que os stakeholders valorizam a introdução de novas técnicas gerenciais.

BLOCO IV – MECANISMOS INDUTORES DA ADOÇÃO OU ABANDONO DOS ARTEFATOS

1. Imposição de uma matriz/controladora/organização que exerça forte influência no controle da organização.
2. Imposição de clientes e fornecedores.
3. A credibilidade das práticas.
4. A experiência de outras organizações.
5. A opinião de outras empresas.
6. O desempenho econômico-financeiro.
7. A decisão do corpo diretivo e gerencial da organização.
8. A imposição de órgãos reguladores.
9. A leitura de livros sobre o assunto.
10. De quais formas a organização adquire informações sobre novas técnicas de controle gerencial?(seminários, congressos e palestras; revistas e jornais de negócios; consultorias; visitas a outras organizações semelhantes; reuniões em entidades profissionais ou patronais; conversas formais com outros colegas de profissão; a leitura de livros e outras normatizações sobre o assunto).

BLOCO V – FERRAMENTAS GERENCIAIS

Quanto às técnicas de custeio:

1. A organização diferencia CUSTOS FIXOS e VARIÁVEIS dos projetos?
2. A organização diferencia CUSTOS DIRETOS e INDIRETOS dos projetos?
3. Pratica a alocação de custos em projetos?

4. Prática a alocação de custos em departamentos e/ou unidade de negócio?
5. A organização adota o Custo Padrão? (Entende-se por custo padrão como uma forma ou sistema de custeio que permite a mensuração de fatores envolvidos na produção com o objetivo principal de fornecer suporte para o controle dos custos da empresa.
6. A organização utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)?
7. A organização trabalha com conceito de valor presente para custos e despesas?

Quanto aos Métodos de Custeio:

1. A organização adota o Custeio Baseado em Atividades?
2. A organização adota o Custo Meta (Target costing)? Onde os custos são definidos na fase de projeto de produtos abrangendo a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto.
3. Os gestores da organização acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto?
4. A organização adota o Custeio Variável?
5. A organização adota o Custeio por Absorção?

Com relação às Técnicas de Orçamentação:

1. Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão?
2. A organização adota o orçamento operacional (vendas, compras, produção)?
3. A organização adota o orçamento financeiro?
4. A organização adota orçamento baseado em atividades?
5. A organização adota o orçamento flexível?
6. A organização adota o orçamento base zero?
7. A organização adota o orçamento de capital?

Com relação à avaliação de desempenho:

1. A organização adota medidas não financeiras para avaliação de desempenho?
2. A organização adota medidas financeiras para avaliação de desempenho?
3. É usado o Valor Econômico Adicionado como ferramenta de avaliação de desempenho?

4. Índices econômico-financeiros tais como ROI (retorno sobre capital investido), Retorno sobre o PL, índices de liquidez entre outros, são constantemente utilizados pela organização?
5. Utiliza a ferramenta preços de transferência para distribuir as receitas entre as subunidades?
6. Os principais investimentos de capital são avaliados com base no tempo de retorno e/ou taxa contábil de retorno?
7. É realizada a avaliação do risco dos principais projetos de investimento de capital?
8. São utilizadas simulações de rentabilidade dos Projetos (Receitas, Custos e Margem)?
9. A avaliação de desempenho é feita por Unidade de Negócios?
10. São elaborados e analisados relatórios gerenciais em moeda constante?

Em relação à Tecnologia da Informação:

1. Faz-se uso da Tecnologia da Informação nos processos operacionais?
2. Faz-se uso da Tecnologia da Informação nos processos gerenciais?
3. Faz-se uso do sistema ERP ou algum outro sistema de gestão integrado?

Após a apresentação deste instrumento de pesquisa a diretoria da instituição objeto do estudo, deu o aceite para a realização da entrevista, com a identificação da organização mantida em sigilo.

3.3 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

A organização objeto deste estudo tem por característica oferecer soluções inovadoras da ciência e tecnologia, e atua em projetos de pesquisa e desenvolvimento, serviços tecnológicos, consultorias e capacitação de profissionais das diversas áreas do conhecimento.

A escolha desta organização do terceiro setor se deu pelo seu papel representativo para a sociedade, sendo uma organização privada, sem fins lucrativos e autossustentável que tem por essência inovar. Outro fator determinante para a escolha da organização foi o fato de pesquisas preliminares apontarem fortes indícios de estruturação interna e utilização de artefatos de contabilidade gerencial. Contudo, a instituição, não permitiu que fosse divulgado o seu nome, sendo assim,

para o estudo denominaremos como Organização do Terceiro Setor “Alfa” (OTS Alfa).

A OTS Alfa possui forma de associação sem fins lucrativos, com objetivo de promoção do desenvolvimento econômico, científico, tecnológico, social e sustentável da preservação e conservação do meio ambiente. Sua atuação ocorre por meio de produção e divulgação de conhecimentos técnicos e científicos promovidos por estudos e pesquisas de desenvolvimentos de processos, sistemas e protótipos tecnológicos. A OTS Alfa possui como associados uma autarquia federal, instituições de economia mista e privada. Também possui qualificações como a de O.S.C.I.P. (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), que permite, dentre outros desenvolvimentos, o de parceria com o setor público por meio de dispensa do processo licitatório, outro fator importante consequente desta qualificação é que de acordo com a legislação tributária brasileira, a instituição que possui essa certificação é isento do pagamento de impostos e contribuições federais.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados qualitativos coletados nesta pesquisa foram analisados pela égide da teoria institucional, buscou-se por interpretar os resultados das entrevistas conforme os achados teóricos envoltos na teoria neo-institucional preconizados por DiMaggio e Powell (1983), e o posterior enfoque analítico dos “três pilares das instituições” dados por Scott (2001). Para o alcance dos objetivos do estudo buscou-se por uma abordagem interpretativista que proporcionou a verificação da teoria elegida como base em relação à instituição alvo, esse fator foi complementado pela análise de discurso dos entrevistados.

De acordo com a teoria apresentada, foram utilizadas técnicas de análise do discurso na interpretação dos dados obtidos com as entrevistas, contudo verificou-se também a viabilidade do uso de um *software* de parametrização de análise de discurso, porém essa alternativa foi descartada, devido ao intuito da pesquisa possuir caráter subjetivista e os dados não receberem rigor estatístico.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Neste tópico serão dispostos e analisados os resultados obtidos com a entrevista realizada com diretor da organização do terceiro setor, o responsável pelo departamento de contabilidade e controladoria e a funcionária envolvida nas questões de gestão e controle. Para um melhor entendimento da análise dos discursos dos entrevistados, o diretor e contador serão assim denominados, e a funcionária da área de gestão e controle será referenciada apenas como “Gestora”.

A OTS Alfa é uma instituição de grande relevância dentro do contexto que esta inserida, devido aos serviços prestados a sociedade. Com o intuito de melhor conduzir a entrevista, as questões são dispostas de maneira estratégica a deixar o interlocutor confortável.

4.1 CARACTERÍSTICAS DA ORGANIZAÇÃO

A OTC Alfa, respondeu acerca das questões referente a descrição da organização, porém optou-se por não divulgá-las nesta pesquisa, uma vez que essas informações podem evidenciá-la e identificá-la.

4.2 FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Sobre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas, primeiramente foram analisadas as técnicas de custeio, quanto aos custos fixos e variáveis eles são aplicados aos projetos da organização, essa prática está institucionalizada e segundo o discurso dos entrevistados eles abordam como sendo um fator importante e imprescindível para a organização.

Relativamente aos custos, afirmou-se a utilização de custos diretos e indiretos para os projetos realizados, praticando a respectiva alocação. Inseriu-se que “tanto

para os projetos, quanto para os departamentos internos, ambos possuem alocação de custos” (Gestora).

Referentemente ao custo padrão os entrevistados apontaram a singularidade da organização, conforme o discurso do Diretor:

“De maneira específica para a nossa instituição, o custo do projeto tem que ser mensurado e cumprido, pois depois de aprovado deve ser rigorosamente seguido. A organização participa de editais do governo federal, onde os projetos devem ser feitos abrangendo todos os custos inerentes ao processo (seja ele prestação de serviço, ou desenvolvimento de um produto). Por exemplo, o preço de venda é feito na fase de projeto, sendo formado o preço de venda nesta fase, não podendo ser alterado.
(Diretor)

Na entrevista, questionou-se sobre o uso da margem de contribuição, e a Gestora expos que a utilização da margem de contribuição existe dentro da organização, porém não é usada frequentemente, e com outra nomenclatura. Quando questionados quanto a utilização do conceito de valor presente para os custos a resposta foi sim, porém com a explicação do procedimento adotado mostrou que o valor presente para a organização é o valor atual, demonstrando que essa técnica não é utilizada adequadamente conforme os conceitos teorizados.

Com relação às técnicas de métodos de custeio adotadas, embora não seja uma obrigatoriedade fiscal para organizações do terceiro setor, destaca-se o uso mais intenso da alocação dos custos pelo método de absorção, concomitantemente método de custeio variável que também é realizado, contudo segundo o discurso da Gestora “ele é adotado, porém essa técnica é utilizada mas não soubemos informar o motivo, ou para que o utiliza”.

Na entrevista, questionou-se sobre a utilização de técnicas mais contemporâneas como custo meta, a resposta apresentada pelo Contador foi positiva quanto sua utilização devido a especificidades da OTC Alfa, conforme exemplificado:

“Devido à regulamentação nossos projetos exigem que o custo apontado no projeto seja rigorosamente seguido até a entrega do produto ou serviço. Quando fecha um projeto o custo deve ser mantido do início ao fim, sem alterações. Toda alteração deve ser justificada, e ocorre raramente. (Contador)”.

Ainda no tocante da gestão de custos, questionou-se acerca da percepção da gestão quanto se a redução do custo é obtida na fase do projeto de um novo produto, e a posição apresentada mostra que na visão da organização a redução de custos pode comprometer a qualidade do resultado final, de maneira que os gestores sempre prezam que o projeto seja elaborado da melhor maneira possível, trazendo os custos reais.

Quanto aos artefatos ligados às técnicas orçamentárias, os entrevistados confirmaram a utilização do orçamento para a tomada de decisão e a realização do orçamento operacional e financeiro. Também apontou que o orçamento é baseado em atividades, sendo totalmente subdividido entre os diversos setores da organização, inferiu-se que “existe um centro de custo por projeto, e posteriormente por departamento” (Gestora).

Durante a entrevista, entretanto, é revelado, ainda, que a instituição não utiliza o orçamento flexível, pois essa prática é inviabilizada pelos contratos e normatizações, onde esses não permitem alterações no decorrer do período, assim sendo a organização deve se adequar a situação. Também foi mencionado na entrevista a não utilização de orçamento base zero e orçamento de capital.

A Gestora explica, quanto a avaliação de desempenho que a organização adota medidas financeiras para avaliação, e que há interesse, por parte da diretoria, em implantar medidas de avaliação de desempenho não financeiras. Quando questionados pela utilização de índices econômico-financeiros, foram apontados como sempre utilizados: o retorno sobre o patrimônio líquido, o Ebtida, índices de liquidez corrente, geral e seca, índices de endividamento, margem de contribuição, análise de retorno de vendas e ponto de equilíbrio. No que concerne ao valor econômico adicionado, esse artefato não é utilizado.

Ao que se refere à técnica de preço de transferência, ela é utilizada frequentemente, principalmente devido aos projetos compartilhados por diversos

setores. Quanto à técnica de avaliar os investimentos com base no tempo de retorno e/ou taxa contábil de retorno, a Gestora relatou que já foi utilizada, porém atualmente ela foi abandonada, e não soube relatar os motivos.

O diretor da instituição expos que a avaliação do risco dos principais projetos de investimento são utilizados como métrica para a tomada de decisões relevantes para a organização, porém não usualmente. Quando questionados se a simulações de rentabilidade dos projetos, o Diretor relatou que “se essa análise é feita, a diretoria desconhece, porém acredita-se que algo semelhante possa estar sendo realizado”.

Na categoria de avaliação de desempenho feita por unidade de negócios, os entrevistados apontam que é realizado e que o processo é ocorre por divisão e de maneira bem segmentada.

Outro artefato utilizado periodicamente pela companhia são os relatórios gerenciais elaborados e analisados em moeda constante. Por outro lado, evidenciou-se a não utilização da ferramenta *Balanced Scorecard*.

Para o uso da tecnologia da informação, a gestora explica que vários sistemas são utilizados nos processos internos, e que é dado real importância a este fato, sendo que a gestão está atenta aos resultados extraídos destes sistemas. Segundo a Gestora: “faz-se uso de ferramentas do Sênior Sistemas, contas a pagar, contas a receber, RH, Sig que realiza os controles gerenciais, e outros sistemas paralelos que ajudem na gestão.

Neste contexto, observa-se que existe a institucionalização de hábitos dentro da Organização Alfa, esse fato é evidenciado quando os entrevistados apontam que no contexto da contabilidade gerencial existem rotinas quanto aos procedimentos realizados. Porém as técnicas são difundidas através de reuniões e conversas formais, não sendo evidenciado nenhum uso de manual interno.

4.3 MODELO DE GESTÃO

Nesta seção do estudo serão apresentados os apontamentos provindos dos questionamentos referente ao modelo de gestão utilizados na OTS Alfa, logo no início deste bloco da entrevista, o Diretor julgou necessário uma breve explicação

sobre o processo de mudança da diretoria e reestruturação de processos. Conforme o relatado:

“A mudança de diretoria foi considerada como uma mudança intensa para a organização, que alterou missão, visão, objetivos estratégicos, inclusive o nome da instituição, para que refletisse a mudança institucional pretendida. Ocorreu também a mudança do nome da organização que refletiu uma mudança organizacional, onde “a mudança do nome é uma partezinha de um planejamento bem amplo”. (Diretor)

A organização Alfa tem um departamento específico responsável pelas informações contábil-gerenciais fortemente constituído. E a missão da organização é algo claramente definido, sendo que recentemente passou por uma reformulação para refletir a nova postura da instituição, demonstrando o atual processo de mudança de cultura (hábitos e rotinas), internamente compreende-se que o processo é gradativo e lento, segundo o Diretor “a missão refletiu o atual estágio da organização, estamos em uma fase de incorporação”.

Quanto ao planejamento estratégico é uma ferramenta que está sendo implementada, a dificuldade neste processo é reflexo do insucesso de tentativas passadas, segundo a Gestora “a impressão que se tem é que agora o planejamento está sendo implementado de maneira mais séria”. A tentativa atual de implementação está intimamente ligada a mudança do diretor geral da instituição. O planejamento estratégico está sendo implementado no quarto ano consecutivo, porém em tentativas passadas não obteve êxito, pois devido a trocas de gestores muitas vezes não havia compatibilidade de ideias e assim eles abandonavam e o sucessor dava início a um projeto novo. Atualmente essa técnica é utilizada.

Os objetivos estratégicos da organização são elaborados com a participação ativa dos gestores, essa inferência foi apontada como uma cultura da organização. Entretanto os objetivos estratégicos não orientam as atividades operacionais dos gestores, atualmente existem metas, porém elas não são cumpridas em sua totalidade, a sua aplicação prática apresenta problemas de aderência. Há um conceito de que o orçamento é utilizado como meta e devam ser rigorosamente seguidos.

Recentemente iniciou-se a tentativa de incorporar a rotina de realização de reuniões formais e periódicas pelos gestores, para que de maneira intensa sejam implementadas as novas práticas e a revisão do planejamento pretendidas pela atual gestão. Nestas reuniões também são abordados assuntos como a análise de desempenho, que é realizada com ênfase em orçamento, e o indivíduo não é analisado de maneira isolada, mas sim analisado juntamente com a sua área. Num primeiro momento os gestores exerceram resistência a uma avaliação de desempenho individual deles, assim os diretores recuaram e optaram para mudanças não radicais implantando gradativamente. O foco de análise é o resultado financeiro.

Outro ponto levantado foi o de ocorrer, em determinadas situações a comparação de alguns de seus indicadores com os de outras instituições semelhantes (*Benchmarking*), essa prática foi realizada em momentos em que a organização apresentava resultados financeiros desfavoráveis, já em momentos em que os resultados são favoráveis isso não acontece.

4.4 PRÁTICAS E ATITUDES PRESENTES NA ORGANIZAÇÃO

A organização Alfa trata com muita importância a introdução de novas práticas de Controle gerencial, porém tem preferência de adotar técnicas de controle consagradas e amplamente testadas anteriormente. Esta postura está em consonância com o pressuposto pelo isomorfismo mimético, o qual se “justifica pela necessidade das organizações gerenciarem os riscos implícitos nas incertezas” (OYADOMARI, 2008, p. 9).

Atualmente está em fase de implementação o controle SharePoint Enterprise, que permite que a organização mantenha os arquivos numa localização central, a qual os membros possam acessar rapidamente. Esta ferramenta a ser integrada aos sistemas internos fornece controle de acesso e de versões de documentos e permite que os usuários acessem rapidamente informações de maneira mais clara e objetiva. Neste sentido, a organização tende a melhorias em seus processos internos, num pretendendo melhores resultados em seus controles.

Num sentido de comparabilidade, os gestores da organização consideram que nem sempre a melhor técnica adotada no mercado seja a melhor técnica para ser utilizada pela organização, este fato justifica-se com as particularidades da instituição frente a outras. Segundo o Diretor “considera-se de maior importância uma análise interna para a adoção ou abandono dos artefatos contábeis utilizados”. Essa postura corrobora o pilar normativo do isomorfismo, onde ocorre a noção do conceitualmente correto.

Num determinado momento da entrevista questionou-se: o não uso de determinada técnica é fator importante para o abandono da mesma, assim a Gestora prontamente respondeu:

“A instituição não abandona uma técnica, mesmo que ela tenha caído em desuso, até o momento sempre foram incorporadas novas técnicas porém sempre mantendo as anteriores”. (Gestora)

Porém esse discurso demonstra que intrinsecamente acredita-se, com esta inferência, que não ocorre a desinstitucionalização das práticas utilizadas, em contraponto com outros relatos anteriores contrários, onde foi mencionado o abandono de práticas. Essa assertiva demonstra que os hábitos e rotinas influenciam no não abandono de artefatos de contabilidade gerencial, mesmo que em desuso.

As questões a seguir, deste bloco, levam em consideração a percepção dos *stakeholders*, sendo assim, o processo de implementação de uma nova técnica tem o apoio dos gestores. Quando da adoção de uma nova técnica o nome consagrado dela é o comumente utilizado, sendo esta considerada como uma influência do mercado, e sua implementação é cuidadosamente planejada e sua disseminação é realizada rigorosamente através de reuniões formais.

A OCT Alfa possui associados, dentro deste contexto os *stakeholders* são influenciadores e valorizam a introdução de novas técnicas gerenciais.

4.5 MECANISMOS INDUTORES DA ADOÇÃO OU ABANDONO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Neste bloco buscou-se evidenciar os fatores indutores da adoção ou do abandono dos artefatos de contabilidade gerencial. Para inserir ao contexto, a OTC Alfa, não possui controladores e nem controladas que exerçam influencia nas práticas contábeis.

Relativamente quanto a existência de imposição de clientes e fornecedores, o Diretor buscou esclarecer a configuração jurídica existente, conforme o relatado:

“Esta instituição possui associados, conselho fiscal e parceiros que exigem (dá um modelo) dos índices a serem utilizados pela organização. A instituição se enquadra como Organização de Sociedade Civil de Interesse Público, essa OSCIP é formada por cinco associados, os dois associados mais importantes que formam à autarquia federal e uma entidade de economia mista, depois entraram mais três empresas de economia privadas, formando o atual formato jurídico no final dos anos 90. Onde associações de diferentes formatos jurídicos compõe o formato jurídico da OSCIP, e estes não inserem recursos financeiros e nem os retiram, apenas controlam e fiscalizam as diretrizes e encaminhamentos dados pela instituição Alfa. (Diretor)

Referente a credibilidade das práticas a organização são de fundamental importância, refletindo o pilar mimético. Em contraponto e influenciado pelo pilar coercitivo, é dada importância a experiência de outras organizações, esse fato ocorre devido ao pequeno número de instituições similares, até existem outras instituições com a mesma finalidade, porém como OSCIP são poucas. Segundo a Gestora:

“Não existe influencia de outras empresas dentro da Organização, por não apresentarem similaridades. Em outros casos semelhantes às instituições recebem verbas do governo, o que não é o caso da Instituição Alfa, que é uma instituição sem fins lucrativos autossustentáveis. Depende do giro da própria receita”. (Gestora)

O desempenho econômico-financeiro não exerce influência, na organização, pois eles segregam os resultados econômicos dos contábeis, tendo em 2013 déficit contábil e financeiro, porém o que ocorreu em outros anos foi déficit financeiro e superávit contábil. O foco da OCT é puramente caixa (financeiro), não há foco de análise nos resultados contábeis e sim nas entradas e saídas de recursos do período. Caso ocorra um resultado negativo eles procuram adotar novas técnicas comerciais, porém as técnicas de contabilidade gerencial são mantidas independente dos resultados os índices analisados são os mesmos.

Depois da questão sobre o pioneirismo na adoção de práticas, a Gestora gostaria de voltar e retificar a sua resposta, eles tiveram um grande impacto como planejamento estratégico, precificação de projetos, estruturação comercial e criação do escritório de projetos incrementais. Eles estão buscando melhorar as análises e controles quanto aos artefatos de controles gerenciais. A consultoria deu diretrizes a serem adotadas, porém não deu sugestões precisas quanto à área contábil. A importância dada às recomendações apontadas pelas empresas de consultorias evidenciam a influência do isomorfismo mimético, uma vez que empresas que realizam consultoria tendem a homogeneidade.

Os relatos apontam que a decisão do corpo diretivo e gerencial da organização é considerado o fator mais importante, e mencionaram que houve um estudo há algum tempo onde foram propostas mudanças quanto as técnicas de contabilidade gerencial utilizadas, porém para que essas mudanças fossem aplicadas, tiveram que ser “homologadas” pela diretoria, e são as técnicas utilizadas até o momento.

A imposição de órgãos reguladores exerce influência na OTC Alfa, seguindo o pilar coercitivo do isomorfismo, eles têm grande importância no aspecto de controle, contudo essas imposições não influenciam em artefatos de contabilidade gerencial. Se houver uma nova regulamentação, toda a instituição é readequada para que se cumpram as exigências, dando muita importância a este aspecto.

A busca de novos conhecimentos e atualizações mostram que não se tem o hábito de buscar em livros da área. Porém participam de congressos e seminários, periódicos da área, consultorias que sugerem adequações a serem seguidas, nunca foi realizada visitas técnicas em instituições semelhantes, porém há interesse neste aspecto, sempre há participação em eventos do conselho regional de contabilidade e conversas formais com outros colegas de profissão são julgadas como importante

troca de conhecimentos. Esses aspectos apontam para um processo de legitimação com pilar normativo, onde associa-se a profissionalização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sociedade no contexto atual está dividida em três setores distintos, que auxiliam a economia e permeiam o crescimento da sociedade. O primeiro setor é a representação poder público, o segundo setor é composto pela iniciativa privada que objetiva lucros, e o terceiro setor é o que engloba diversas organizações que mesclam o primeiro e o segundo setor porém sem finalidade lucrativa. Este setor da sociedade tende a atender as lacunas não preenchidas pelo estado e a iniciativa privada, contudo este setor tem demonstrado crescimento representativo com a ampliação de iniciativas privadas com sentido público.

O terceiro setor é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos (BETTIOL JUNIOR, 2005, p.10), essas entidades visam fornecer bens e serviços objetivando melhoria das condições básicas não suprimidas pelos outros setores da sociedade.

Neste contexto, analisou adoção de artefatos de contabilidade gerencial utilizadas em uma organização do terceiro setor e ponderou o processo de institucionalização sob a perspectiva da teoria neo-institucional, verificando os aspectos do isomorfismo (normativo, coercitivo e mimético) no cotidiano organizacional.

Com o intuito de aprofundar e esclarecer o entendimento sobre o comportamento do problema abordado a estratégia de pesquisa utilizada foi um estudo de caso com metodologia qualitativa para realizar uma análise aprofundada sobre a adoção de artefatos contábeis em uma organização do terceiro setor, sendo que, para se chegar ao resultado foi utilizada uma técnica de investigação empírica, aplicando um método de coleta de dados através de interrogação e comunicação com roteiro de entrevista estruturado, desta forma não permitindo vieses no resultado por parte do pesquisador por se tratar de informações ex post facto, em uma linha de tempo transversal, representando um determinado momento

específico, realizado uma única vez sobre ambientes reais e rotinas reais em relação a percepção das pessoas sobre a atividade pesquisada.

Neste contexto os artefatos de contabilidade gerencial são um procedimento que auxilia o controle e o processo de tomada de decisões, entretanto para identificar, mensurar e analisar as informações ocorridas *ex post facto* e *ex ant facto*. No caso da organização estudada são utilizados os artefatos como custos fixos e variáveis, custos diretos e indiretos para os projetos realizados, custo padrão (utilizado devido a singularidade da organização que de maneira específica, o custo do projeto tem que ser mensurado e rigorosamente cumprido devido a fatos normativos e contratos específicos) e a margem de contribuição.

Destaca-se o uso mais intenso da locação dos custos pelo método de absorção, e o custo meta. Acerca da percepção da gestão quanto se a redução do custo é obtida na fase do projeto de um novo produto, a posição apresentada mostra que, na visão da organização, a redução de custos pode comprometer a qualidade do resultado final.

Quanto aos artefatos ligados às técnicas orçamentárias, os entrevistados confirmaram a utilização do orçamento para a tomada de decisão e a realização do orçamento operacional e financeiro. O orçamento é baseado em atividades, e a instituição não utiliza o orçamento flexível, pois essa prática é inviabilizada pelos contratos e normatizações, onde esses não permitem alterações no decorrer do período. Contudo a utilização de índices econômico-financeiros que foram apontados como sempre utilizados são: (i) o retorno sobre o patrimônio líquido, (ii) Ebtida, (iii) índices de liquidez corrente, geral e seca, (iv) índices de endividamento, (v) margem de contribuição, (vi) análise de retorno de vendas, (vii) ponto de equilíbrio.

Técnica de preço de transferência é utilizada frequentemente, e a avaliação do risco dos principais projetos de investimento são utilizados como métrica para a tomada de decisões. Periodicamente ocorre a avaliação de desempenho feita por unidade utilizando os relatórios gerenciais elaborados e analisados em moeda constante. E quanto ao uso da tecnologia da informação, a Gestora explica que vários sistemas são utilizados nos processos internos.

Em relação ao modelo de gestão, a organização alterou recentemente a sua missão, visão e objetivos estratégicos como consequência da mudança da diretoria. A instituição apontou que possui um departamento específico responsável pelas

informações contábil-gerenciais, e que um planejamento estratégico reformulado está sendo implantado.

Os objetivos estratégicos da organização são elaborados com a participação ativa dos gestores, essa inferência foi apontada como uma cultura da organização, porém esses objetivos não orientam as atividades operacionais dos gestores, atualmente existem metas, porém elas não são cumpridas em sua totalidade.

Recentemente iniciou-se a tentativa de incorporar a rotina de realização de reuniões formais e periódicas pelos gestores, para que de maneira intensa sejam implantadas as novas práticas e a revisão do planejamento pretendido.

A organização Alfa trata com muita importância a introdução de novas práticas de controle gerencial, porém tem preferência de adotar técnicas de controle consagradas e amplamente testadas anteriormente. Esta postura está em consonância com o pressuposto pelo isomorfismo mimético.

Os gestores da organização consideram que nem sempre a melhor técnica adotada no mercado seja a melhor técnica para ser utilizada pela organização, este fato justifica-se com as particularidades da instituição frente a outras. Essa postura corrobora o pilar normativo do isomorfismo, onde ocorre a noção do conceitualmente correto.

A consideração da percepção dos *stakeholders* quando ocorre um processo de implantação de uma nova técnica e tem o apoio dos gestores. Na adoção de uma nova técnica o nome consagrado dela é o comumente utilizado, sendo esta considerada como uma influência do mercado, e sua implantação é cuidadosamente planejada e sua disseminação é realizada rigorosamente através de reuniões formais.

A OTS Alfa considera a credibilidade das práticas adotadas pela organização de fundamental importância, refletindo o pilar mimético. Em contraponto e influenciado pelo pilar coercitivo, é dada importância a experiência de outras organizações, esse fato ocorre devido ao pequeno número de instituições similares, até existem outras instituições com a mesma finalidade, porém como OSCIP são poucas.

Referente ao desempenho econômico-financeiro, ele não exerce influência, na organização, devido a segregação dos resultados econômicos dos contábeis. Verificou-se também um grande impacto no planejamento estratégico, precificação

de projetos, estruturação comercial e da criação do escritório de projetos incrementais, essas reformulações ocorrem por influência da nova diretoria.

Nestes termos a importância dada às recomendações apontadas pelas empresas de consultorias evidenciam a influência do isomorfismo mimético, uma vez que empresas que realizam consultoria tendem a homogeneidade.

Os relatos apontam que a decisão do corpo diretivo e gerencial da organização é considerado o fator mais importante, e mencionaram que houve um estudo onde foram propostas mudanças quanto as técnicas de contabilidade gerencial utilizadas, porém para que essas mudanças fossem aplicadas, tiveram que ser “homologadas” pela diretoria, a partir de então são as técnicas utilizadas até o momento.

A imposição de órgãos reguladores exerce influência na OTC Alfa, seguindo o pilar coercitivo do isomorfismo. A instituição dá grande importância no aspecto de controle, porém essas imposições não influenciam em artefatos de contabilidade gerencial, neste caso, se houver uma nova regulamentação, toda a instituição é readequada para que se cumpram as exigências, dando muita relevância a este aspecto.

A busca de novos conhecimentos e atualizações ocorre pela participação em congressos e seminários, periódicos da área, consultorias que sugerem adequações a serem realizadas, entretanto nunca foram realizadas visitas técnicas em instituições semelhantes, porém há interesse neste aspecto, sempre há participação em eventos do conselho regional de contabilidade e conversas formais com outros colegas de profissão são julgadas como importante troca de conhecimentos. Esses aspectos apontam para um processo de legitimação com pilar normativo, onde associa-se a profissionalização.

Este estudo tem algumas limitações e, portanto, por tratar-se de um estudo de caso seus resultados não podem ser generalizados. Outro fator limitante é o fato da escolha da organização do terceiro setor Alfa, como representante do setor, e que os achados são específicos à instituição pesquisada.

Por fim, diante da importância do desenvolvimento de pesquisas relacionadas ao campo das organizações do terceiro setor, como recomendação para futuros trabalhos sugere-se para a realização de pesquisas de cunho quantitativo com a finalidade de identificar estatisticamente as relações existentes entre os mecanismos indutores da adoção ou abandono dos artefatos de

contabilidade gerencial e outras instituições do terceiro setor semelhantes abordada neste trabalho, objetivando identificar quais os artefatos contábeis são adotados de acordo com a influência dos pilares do isomorfismo. Com este objetivo recomenda-se também a possibilidade de realizar um estudo multi-casos para abranger outras instituições que detenham certa comparabilidade.

REFERENCIAS

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F. A fieldstudyofControl System “Redesing”: The impacto ofinstitutional processes onstrategicChoice. **ContemporaryAccountingResearch**. 1 ed. v. 13, n. 2, p. 569-606, 1996.

ARAÚJO, O C. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ARRUDA, L. L. **Ferramentas de contabilidade gerencial no Terceiro Setor**: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália. 2012. Dissertação.Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Curitiba, 2012. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1884/28827>>. Acesso em: 23 de out de 2013.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BETTIOL, J. A. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor**: um estudo de caso. 2005. 116 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/br>>. Acesso em 05 de mar de 2014.

BEUREN, I. M. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BURNS, J. The dynamics ofaccountingchange: inter-playbetween new practices,routines, institutions, powerandpolitics. **Accounting, Auditing&AccountabilityJournal**,1 ed. v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: na institutional framework. **Management Accounting Research**, 1 ed. v. 11, p. 3-25, 2000.

CAMARGO, M. F. **Organizações do Terceiro Setor no Brasil: Estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos**. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2002. Disponível em <<http://empreende.org.br/pdf/ONG's,%20OSCIP'S%20e%20Terceiro%20Setor/Organiza%C3%A7%C3%B5es>> Acesso em 06 de jun de 2014.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico CPC 04. Dispõe sobre Ativos intangíveis. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 30 out. 2013.

CASAS, L. L.; LLOYD, R. **NGO self-regulation: enforcing and balancing accountability**. 2005. Disponível em: <<http://www.oneworldtrust.org>>. Acesso em: 13 de jul 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. Brasília: CFC, 2003.

COOPER, D.R. & SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

DELGADO, M. V. M. **O terceiro setor no Brasil: uma visão histórica**. Disponível em: < <http://www.espacoacademico.com.br/037/37cdelgado.htm>> Acesso em 20 de mai de 2014.

DIMAGGIO, P. J.; POWEL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, 2 ed. v. 48, v. 2, p. 147-160. 1983.

DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. A gaiola de ferro revisada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**. 1 ed. v 45, n.2, p. 74-89, 2005.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999. Disponível em: <http://www.lasociedadcivil.org/docs/ciberteca/andres_falconer.pdf>. Acesso em: 28 de jun de 2014.

FERNANDES, R. C. **Público porém privado**: O terceiro setor na América Latina. 3 ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.

FERNANDES, R. C. **Privado Porém Público**: o Terceiro Setor na América Latina. 1 ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FERNANDES, R. C. **O que é terceiro setor**. 2003. Disponível em: <<http://www.rits.com.br>>. Acesso em: 23 de mai de 2014..

FISCHER, R. M. **O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e o terceiro setor**. São Paulo: Gente, 2002.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B.; GOUVÊA, M. A. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **Revista de Administração e Contabilidade**, 2 ed. Edição Especial. p. 33-54, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, Edição Comemorativa, p. 7-21, set. 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob o enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. XXIX - ENANPAD – ENCONTRO DA ANPAD, Anais... Brasília, 2005.

http://bis.sebrae.com.br/GestorRepositorio/ARQUIVOS_CHRONUS> Acesso em 30 de mai de 2014.

<http://www.cfc.org.br/>> Acesso em 12 de mai de 2014.

http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf> Acesso em 15 de mai de 2014.

<http://lattes.cnpq.br>> Acesso em 12 de jun de 2014.

<http://portal.mj.gov.br>> Acesso em 23 de mai de 2014.

<http://www.rits.com.br>> Acesso em 16 de jun de 2014.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, Agência e Interpretação: Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, 1, p. 9-39, 2005.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R.. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MILANI, F. M. A. F. **Eficiência Produtiva no Terceiro Setor**: Um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares. Tese. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14102009-124436/pt-br.php>> Acesso em 12 de mai de 2014.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration a life-cycle perspective. **Accounting Organizations and Society**, 1 ed. v. 26, p. 351-389, 2001.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VRB (Visão Baseada em Recursos)**. 2008. Tese. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-16012009-112641>>. Acesso em 28 de mar de 2014.

OYADOMARI, J. C.; NETO, O. R. M.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**. 1 ed. v. 2, n 2, p. 55-70, 2008.

PARSONS, L. M. Is accounting information from nonprofit organizations useful to donor? A review of charitable giving and value-relevance. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, 1 ed. v. 22, p. 1004-129, 2003.

PEREIRA, C.; **Captação de Recursos Conhecendo melhor porque as pessoas contribuem**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2001.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROESCH, S. M. A. Gestão de ONGs – Rumo a uma agenda de pesquisas que contemple a sua diversidade. **Revista Eletrônica do Terceiro Setor**, 1 ed. n.30, p. . Disponível em <<http://www.fgvsp.br/integracao>>. Acesso em 02 de mai de 2014..

SALAMON, L. M. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SANTOS, A. R. **Diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas**

organizações do setor elétrico brasileiro. 2008. Dissertação Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Curitiba 2008. Disponível em: <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D001.pdf>
> Acesso em 23 de jan de 2014.

SEBRAE – **Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.** 2013. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/> Acesso em: 17/10/2013.

SCAPENS, R. W. Nevermindthe gap: towardsaninstitutional perspective on management accountingpractice. **Management AccountingResearch.** 1 ed. v. 5, n. 1, p. 301- 321, 1994.

Scott, W. R.; **Institutionsandorganizations.** 2 ed. Thousand Oaks, Calif.: Sage Pub, 2001.

SOUTES, D. O. GUERREIRO, R.**Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** In: XXXI Encontro da ANPAD, 22-26. Anais Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUTES, D. O.;**Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2007. Dissertação.Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo 2007. Disponível em:<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/pt-br.php>> Acesso em 02 de abr de 2014.

YIN, R. K.,**Applicationsof Case StudyResearch,** 1 ed.NewburyPanrk: Sage, 1994.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2ª.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.