

FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS WWF BRASIL E ITÁLIA

Leila Lucia Arruda

Simone Bernardes Voese

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Francisco Giovanni David Vieira

Universidade Estadual de Maringá (UEM)

RESUMO:

El objetivo de esta investigación es identificar las similitudes entre las herramientas de contabilidad de gestión utilizados por la World Wildlife Fund, como organización representativa del Tercer Sector en Brasil e Italia. Para este fin, se lleva a cabo como la investigación cualitativa y estudio de caso. Se hizo una investigación documental y entrevistas, así como los datos procesados mediante análisis de contenido y análisis del discurso. Los resultados de la investigación muestran que las organizaciones del tercer sector, en particular, el World Wildlife Fund, el uso de herramientas de la contabilidad de gestión, tanto en Brasil como en Italia, pero con diferencias en la intensidad. En común es el uso de la asignación presupuestaria, la segmentación y el costo, aunque hay diferencias en los procedimientos de asignación, evaluación de desempeño, con medidas financieras, y el uso de la informática para la gestión de las organizaciones. Por lo tanto, la hipótesis de que existen herramientas de contabilidad de gestión aplicada al tercer sector y que puede haber similitud en el uso de las instituciones en Brasil e Italia fueron confirmados.

PALAVRAS-CHAVE: Tercer Sector; Herramientas de Contabilidad de Gestión; Similitudes; Comparativo; World Wildlife Fund Brasil e Italia.

ABSTRACT

The objective of this research is to identify the similarities between management accounting tools used by the World Wildlife Fund, as a representative organization of the Third Sector in Brazil and Italy. To this end, it is held as qualitative research and case study. Were made documentary research and interviews, and the data processed using content analysis and discourse analysis. The research findings show that the third Sector organizations, in particular the World Wildlife Fund, using tools of management accounting both in Brazil and in Italy, but with differences in intensity. In common is the use of the budget, segmentation and cost allocation, although there differences in allocation procedures, performance evaluation, with financial measures, and the use of information technology to the management of organizations. So, the assumptions that there are tools of management accounting applied to the Third Sector and that there may be similarity in use in institutions in Brazil and Italy were confirmed.

KEY WORDS: Third Sector; Tools of Management Accounting; Similarities; Comparative; World Wildlife Fund Brazil and Italy.

1. INTRODUÇÃO

As organizações, classificadas como Terceiro Setor possuem como característica a participação voluntária, autônoma e privada, organizada em torno de objetivos coletivos ou de interesse público.

O Terceiro Setor, para Fernandes (1994), é um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos. Complementam Costa, Penalva, Leite (2004) que esse setor é formado pelas organizações do segundo setor, portanto, as instituições privadas, mas que apresentam como escopo atividades públicas cujo objetivo consiste em diminuir as dificuldades e minimizar os problemas sociais.

O Terceiro Setor está ocupando uma posição de destaque devido ao seu crescimento e sua importância (FERNANDES, 1994; DRUCKER, 1997; FALCONER, 1999; SANTOS; 2005). Sobre a atuação do Terceiro Setor, Silva (2010) ressalta que, nos anos 80, existiam por volta de 44 mil organizações atuando no Brasil. Destaca-se, no entanto, que, no ano de 2005, esse número subiu para 338 mil organizações, o que caracterizou um crescimento de 623%.

Tal cenário também pode ser encontrado em outros países, como ocorre com a Itália. Na Itália, em 2010 existiam 200.000 (duzentas mil) instituições sem fins lucrativos, sendo subdivididas em 50 grandes grupos, com características distintas. Dentro desses grupos, encontravam-se 132.000 (cento e trinta e dois mil) organizações, enquadradas como associações e promoção social – cultura, esporte, recreação e atividade política. As associações reconhecidas em número de 61.313 e representam 27,7% do total do contexto das instituições sem fins lucrativos (MELANDRI, 2010).

Importante ressaltar que o aumento do Terceiro Setor no âmbito mundial ocorreu como consequência dos fatos sociais, que se têm no Estado Social o dever de promover os direitos humanos reconhecidos e positivados na esfera constitucional de cada país. Tal crescimento se justifica pela necessidade de atendimento à sociedade e também em função de se caracterizar como instrumento de poder, ao se organizar em cooperativas, associações, fundações, entre outras, e assim conseguir manter relações políticas e de parcerias entre governo e sociedade.

Isso pode ser confirmado pela representatividade econômica do setor, pois há movimentação significativa de volume financeiro, como se pode observar no Brasil que, em 1995, as organizações do Terceiro Setor gastaram em despesas operacionais cerca de R\$10 bilhões, o que equivalia a 1,5% do Produto Interno Bruto da época. O Governo contribuiu com apenas 12% dos recursos movimentados pelas organizações, o restante 26 % advêm de doadores privados e cerca 61% foram recursos gerados pela própria entidade (SZAZI, 2006). Também se pode destacar que essas organizações empregam cerca de 1,7 milhões de pessoas, com salários médios de 3,8 salários mínimos por mês, conforme dados do IBGE (2005).

Assim, em função da especificidade do setor, da necessidade de prestação de contas tanto para o setor público quanto para o setor privado, nacional e internacional, surgem algumas dificuldades de gestão. Dentre essas, pode-se destacar a falta de pessoal qualificado, dificuldade no gerenciamento de funções de gestão, utilização das informações geradas no processo decisório, entre outros (ASSAF NETO, *et al*, 2006; BACHMANN e LOZECKI, 2008, CARVALHO, 2001, COLLINS, 2005).

Diante da contextualização exposta, as ferramentas de contabilidade gerencial devem ser utilizadas e aprimoradas no Terceiro Setor, para proporcionar suporte às parcerias e com isso melhorar o desempenho das instituições. Ponderam-se as possibilidades das práticas de contabilidade gerencial estarem diretamente ligadas aos atuantes sociais e, por conseguinte, às instituições de cunho social, como as instituições do Terceiro Setor.

Assim, surge como questão norteadora deste estudo: *Quais as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizada pela organização WWF no Brasil e na Itália, como representantes do Terceiro Setor?*

O questionamento que permeia a questão de pesquisa proposta foram traçados a partir dos pressupostos de que: “Existem ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao Terceiro Setor”, bem como de que “Existem similaridades no uso dessas ferramentas na WWF Brasil e na Itália”.

O tema proposto à discussão tem relevância a partir de alguns aspectos a serem considerados. Inicialmente, fundamenta-se pela conotação social e acadêmica, visto que se pretende identificar e analisar as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas por organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália, e que sejam atuantes no mercado de prestação de serviços para a sociedade. Além disso, este estudo pode orientar as pessoas e gestores que atuam nessas organizações e, assim, facilitar a gestão dos recursos, colaborando com a transparência e a governança, proporcionando à sociedade subsídios de boas práticas de gerenciamento.

Este trabalho também apresenta importância na medida em que é uma pesquisa de campo, realizada com organização do Terceiro Setor no Brasil e na Itália, sob o tema de contabilidade gerencial. Essa instituição tem a chancela da organização internacional WWF – Fundo para o Desenvolvimento da Natureza –, com sede em vários países, para assim cumprir sua missão. Essa missão vai além de cuidar do meio ambiente e garantir a sustentabilidade dos recursos nacionais, visto que tem preocupações em construir um futuro melhor, integrando homem e natureza.

E, por derradeiro, justifica-se pelo fato de terem sido escolhidas organizações de países de economias distintas, com índices de desenvolvimento humano (IDH) em posições diferenciadas. Conforme apresentado no Relatório do Desenvolvimento Humano 2011, a Itália ocupa o vigésimo quarto (24º) lugar mundial, o que a classifica como um país de desenvolvimento humano muito elevado. Em contrapartida, o Brasil ocupava o octogésimo quarto (84º) lugar mundial, o que o classifica como um país de desenvolvimento elevado. Destaca-se a abordagem do índice de desenvolvimento humano para assim levantar a questão de equidade, capacitação e sustentabilidade, maximizando os desafios do Terceiro Setor.

O estudo em questão está estruturado em cinco tópicos, iniciando com a introdução, depois seguindo para o referencial teórico, sustentado pelas Ferramentas de Contabilidade Gerencial e Terceiro Setor. Na sequência apresenta-se a metodologia da pesquisa, e a análise dos resultados. Finalizando esta pesquisa com as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Ferramentas de contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial exerce seu papel fundamental ao prover os usuários primários, ou seja, os gestores das organizações, de informações que são geradas para atividades de controle, planejamento e tomada de decisão. Dessa forma, as informações, sejam de utilização de recursos, produtos ou serviços, devem ser derivadas de demandas administrativas, e preparadas posteriormente no formato de relatórios, a partir de técnicas ou ferramentas de contabilidade gerencial. Nesse contexto, 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).

Sobre as ferramentas gerenciais de contabilidade, Kader e Luther (2007), em estudo quantitativo realizado no Reino Unido, descrevem a essencialidade em associar fatores de contingência e a prática de contabilidade. Diante da possibilidade de verificar outras variáveis gerenciais, elencam-

se, entre outras práticas, a missão, a visão, o plano de marketing, as análises de rendimento, o retorno sobre o patrimônio líquido (FREZATTI, 2005).

Observam Soldevila e Oliveras (2002), em sua pesquisa em instituições do Terceiro Setor na Espanha, que o número de artefatos de contabilidade gerencial é variável de acordo com o tamanho da organização. Os autores destacam, ainda, a necessidade de reflexão sobre capacitação profissional da gestão e os instrumentos de contabilidade gerencial. Nesse estudo, os resultados indicam o favorecimento dos efeitos positivos na formalização e sofisticação dos instrumentos de contabilidade.

Dentro dessa temática, as ferramentas de contabilidade gerencial são tratadas por diferentes autores, sejam em artigos científicos, dissertações, teses ou periódicos, por vocábulos diversos, como é o caso de artefatos contábeis, utilizados por Espejo (2008); Frezatti (2005); Oyadomari *et al* (2008); Soutes (2006); Soutes e Guerreiro (2007). No entanto, outra corrente de estudiosos faz uso dos termos práticas, técnicas, ferramentas ou instrumentos de contabilidade gerencial (SOUZA *et al.*, 2003). Nesta pesquisa optou-se por referenciar ferramentas de contabilidade gerencial.

Autores como Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 244) descrevem que as ferramentas gerenciais tradicionais “incluem o uso de sistemas de orçamento para planejamento e controle, medidas de performance tais como ROI, relatórios de resultado por divisões e técnicas de análise de custo-volume-lucro para decisões”. As ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais apontadas por Cunha *et al* (2011, p. 5) são: “custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização”. Conforme Costa (2010, p. 71), as ferramentas “em sua maioria surgiram pelo aumento das necessidades informacionais para a tomada de decisões”.

Importante explicitar ainda a classificação das ferramentas de contabilidade gerencial moderna, que para Cunha *et. al.* (2011), são o Custeio Baseado em Atividade - ABC, Custeio Meta, *Benchmarking*, Custeio Kaizen, *Just-in-time-JIT*, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, *Activity-based Management* – ABM, Gestão Econômica - GECON, *Economic Value Added* - EVA, ou Valor Econômico Adicionado, Simulação, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor - VBM.

Prieto *et al* (2006) advertem que todas as ações, independentemente da ferramenta utilizada, atingem as decisões dos gestores. Porém, a escolha certa é fator preponderante para a obtenção do sucesso. Assim, cada instituição deve utilizar-se de técnicas visando sempre à materialização da missão, bem como da estratégia elencada no Planejamento Estratégico.

Em consonância com o exposto, a contabilidade gerencial, para Frezatti, Aguiar, Gouveia (2007), é entendida como um recurso válido e importante no processo decisório e de controle, visto que fornece informações úteis aos gestores. A cúpula das entidades deve tomar várias decisões a longo prazo, que, por sua vez, estão instrumentalizadas no Planejamento Estratégico.

O processo decisório dos gestores, na concepção de Queiroz e Rentes (2010), não é amparado pela contabilidade, visto que existe uma inabilidade por conta da contabilidade de custos, sobretudo pelo motivo de ela analisar todos os recursos como igualmente importantes, o que é um equívoco, demonstrado pela Teoria das Restrições. O processo decisório, conforme Lacerda; Rodrigues e Silva (2009) é empregado de modo a responder de forma lógica e sistemática a três perguntas: o que mudar, para que mudar e como causar a mudança, oportunizando, assim, a melhoria.

Diante dos pressupostos apresentados, é possível evidenciar que as ferramentas gerenciais são instrumentos imprescindíveis para a gestão de negócios. Os gestores utilizam-se das informações geradas por essas ferramentas para tomar decisões dentro de uma técnica comprovadamente eficaz.

2.2. Terceiro Setor

A sociedade atual, segundo Peyon (2004), está dividida em setores. O Primeiro Setor é representado pelo Estado, o Segundo Setor, o mercado e, por fim, o Terceiro Setor, formado pelas entidades sem fins lucrativos – que não são estatais e nem empresariais. Neste sentido este Setor é considerado um setor *meio-termo*, conforme Camargo (2002), por fazer a interface entre as relações do Estado e o Mercado. No que tange às questões de melhoria social, seu papel é de conciliador. Apesar de esse setor ser interconexão dos demais setores. Lembra Santos (1998) que esse não pertence, nem ao Estado e nem às empresas mercantis ou privadas. Nesse setor, encontra-se um vastíssimo elenco de organizações com objetivos sociais, públicos ou coletivos, porém com uma denominação residual e vaga.

Esse conjunto de instituições que pertencem ao Terceiro Setor, conforme Fernandes (1994) é institucionalizada e conservada pela ênfase na participação voluntária, tendo como prática a caridade, a filantropia e o mecenato. Lembra, ainda, que se trata de organizações sem vínculo governamental e sem fins lucrativos. Complementa Paes (2006, p. 123), essas organizações do Terceiro Setor são dotadas de autonomia e administração própria, e apresentam entre suas funções e objetivos principais atuar de forma voluntária, em conjunto com a sociedade.

Muitas são as formas de entendimento a respeito do Terceiro Setor, o que não facilita a unificação desse setor. Nesse sentido, observa Costa Júnior (1997) que, apesar da dificuldade de conceituar o Terceiro Setor, pode-se afirmar quais são as organizações que o compõem. Para ser integrante do Terceiro Setor, conforme Cunha e Cabral (2009), é necessário o preenchimento de cinco pré-requisitos: (a) organização – possuir *algum grau* de estrutura organizacional; (b) Sem fins lucrativos – empresa não gera lucro; (c) Institucionalmente separada do governo – não tem vínculo com o Estado, não possui autoridade governamental; (d) Autogerência – controla suas próprias atividades; (e) Não compulsório – não tem obrigatoriedade de filiação e nem faz parte da condição de cidadania.

Os recursos financeiros das instituições situadas no universo do Terceiro Setor advêm da integração com o Estado, empresas privadas nacionais e internacionais, bem como das doações, sendo essas capitais monetários, ou ainda na forma de capital humano. Nesse sentido, “a maior parte dos recursos destas organizações advêm de doações, subvenções, prestações de serviços comunitários e contribuições” (SANTOS *et al*, 2009, p. 5).

Na Itália, verifica-se que a particularidade do Terceiro Setor é evidenciada por uma vocação assistencial. O setor, todavia, mostra também uma vocação comercial, como nos países anglo-saxônicos. Outra propriedade dele é ser dicotomizado e concentrado, apresentando, portanto, várias formas de classificação (MELANDRI, 2010).

Sobre a classificação do Terceiro Setor no panorama brasileiro, no entendimento de Silva (2010), corresponde a duas pessoas jurídicas dentro do atual Código Civil – Lei nº 10.406/02: as Associações e Fundações. Todavia, Souza (2010) destaca que essas são entidades clássicas, mas não as únicas. Visto que, conforme o artigo 44 do Código Civil – Lei nº 10.406/02 são consideradas pessoas jurídicas de direito privado: I - as associações; II - as sociedades; III - as fundações; IV – as organizações religiosas; V – os partidos políticos. VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada.

Para esta pesquisa, o Terceiro Setor do Brasil será classificado em Associação, Fundação, Sindicato, Igreja e Cooperativa. Referentemente à fundação, Camargo (2002, p. 37) destaca como sendo um patrimônio, associado a uma ideia do instituidor e colocado a serviço de um fim determinado.

A classificação do Terceiro Setor na Itália, devido à diversidade de atividades do próprio setor, na visão de Propersi (2004), está classificada em vinte categorias, sendo elas: Associação; Fundação, sejam reconhecidas ou não reconhecidas, e ainda as chamadas bancárias (*Comitato*); Organização de Voluntariado; Cooperativa Social; Instituição Pública de Assistência e Beneficência Pública e Privada - IPAD; Associação esportiva; Associação sem fins lucrativos e *pro-loco*; Instituição eclesiástica católica; Instituição religiosa de outra confissão; Organização não Governamental - ONG; Instituição de promoção social; Instituição lírica; Empresa cooperativa; Sociedade de mútuo resgate; Centro de formação profissional; Instituição de Patronato; Organização Não lucrativa de Utilidade Social - ONLUS.

Na concepção de Sciumé e Zazzeron (2011), o Terceiro Setor, na Itália, divide-se, conforme o Código Civil, em Associação, Comitato (órgão que se semelha a uma Fundação, visto que pode ser instituída de acordo com os interesses de seu fundador). Os entes reconhecidos e que tenham adquirido personalidade jurídica, os entes de legislação definidas por legislações especiais e, por fim, empresas sociais. Para esta pesquisa, será utilizada a classificação: as Associações reconhecidas, Fundações reconhecidas ou não reconhecidas, bem como ONLUS.

Segundo os autores Propersi (2004) e Sciumé e Zazzeron (2011) a variedade de constituição jurídica é devida à evolução ocorrida no tempo e à falta de visão do conjunto e elaboração de um projeto único para o desenvolvimento do setor. Importante destacar que, acima de tudo, o conhecimento das normas jurídicas e a adequação das exigências sociais são fundamentais para a compreensão de todo o sistema de governança que caracteriza as instituições sem fins lucrativos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse estudo foi realizado à luz da teoria institucional, que, de acordo com Lawrence, Winn e Jennings (2001), procura observar no fenômeno os aspectos normativos, coercitivos, regulativos, temporalidade e a estabilidade dos processos, sempre diante de um nível social sistêmico.

A pesquisa, com relação à abordagem do problema, classifica-se como qualitativa. No que se refere ao objetivo do estudo, a presente pesquisa caracteriza-se como um estudo descritivo, pois tem como peculiaridade a descrição das características das organizações do Terceiro Setor escolhidas para a pesquisa, visando estudar profundamente a realidade dessas organizações no tocante aos aspectos das ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas.

O estudo em questão também está incluso na categoria formal, uma vez que seu objetivo é responder à questão de pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Com relação à estratégia, a tipologia da pesquisa, na questão da amplitude e profundidade, classifica-se como estudo de caso, visto que é a melhor opção para atingir o objetivo proposto. É ponderado diante da perspectiva empírica de investigação a partir de “um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2005, p. 32).

O estudo de caso, para Stake (2000), é uma abordagem metodológica que incorpora um número de medidas de coleta de dados. Nesta pesquisa, portanto, várias técnicas são utilizadas: análise de documentos, coleta de dados mediante visita aos endereços eletrônicos, entrevistas semiestruturadas e observação.

Esta pesquisa configura-se como um estudo de caso comparativo, sendo que foi realizada uma entrevista na WWF BRASIL, situada em Brasília, e outra na WWF ITÁLIA, com sede em Roma. Tais unidades foram escolhidas tendo em vista a acessibilidade e ao idioma do entrevistado. Destaca-se que,

a partir das orientações dos autores citados, elaborou-se o protocolo de estudo de caso de forma a promover o sucesso da pesquisa, em que é essencial o procedimento de coleta de dados.

Para um instrumento de medição ser confiável, conforme Martins e Theóphilo (2009), deve ser feita uma comparação em situações semelhantes, neste sentido foi feito um pré-teste. Após a etapa de verificação do roteiro de entrevista, passou-se para a fase da coleta das informações. Nessa fase, foi feita a entrevista com o gerente de projetos da WWF Itália e a *controller* da WWF Brasil. Após a transcrição, os registros das respostas foram devidamente classificados em planilha de *software Excel*, e compõem a base de dados desta pesquisa, de forma a facilitar a leitura e melhor diagramação dos resultados.

Tais dados foram tratados por meio da análise de conteúdo e análise de discurso. A análise documental, que, segundo Bardin (1995, p. 46), é “uma fase preliminar da constituição de um serviço de documentação ou de um banco de dados”; a análise de conteúdo. Por sua vez, fez-se a análise de discurso, para fazer a triangulação dos dados e, dessa forma, asseverar as proposições do estudo.

O método de análise de discurso adotou uma abordagem analítica, visto que teve como abrangência a análise na íntegra das transcrições das entrevistas. Foram também estabelecidos marcadores de discurso, com base nas ocorrências nas entrevistas e significados foram interpretados e cruzados com as respostas dos roteiros impressos.

Os marcadores de discurso são observados por Othman (2010) como sendo inclusões que sugerem independência sintática que eles representam, posto que, na sua ausência, não haverá comprometimento da conotação do texto, ou do significado da sentença. Estabelecidos os marcadores *sim*, *não* e *talvez*, passou-se para a etapa da atribuição de grau para sua verificação.

Na perspectiva de Muller (2010), elaborou-se um desenho da análise de discurso, conforme pode ser visualizado na figura 1, para que dessa forma pudesse haver uma melhor visualização dos resultados. Na oportunidade, partiu-se da concepção de que não existiriam ferramentas de contabilidade gerencial e que este não obtido como resposta significaria o ponto central (0). A partir dele, construiu-se um eixo para cada uma das categorias estabelecidas e questionadas, ou seja, métodos e técnicas de custeio que ficaram agrupadas em gestão de custos, técnicas de orçamentação, avaliação de desempenho, tecnologia da informação, contabilidade gerencial estratégica e fatores institucionais.

Na continuidade, considerando-se que, em caso de dúvida, seriam aceitas as respostas *talvez* para utilização das ferramentas e seria atribuído o grau 0,5, ainda que, neste caso, correspondessem às respostas afirmativas (fazem uso), mas sem uso metodologia formal, apenas na prática. Em caso de resposta positiva, o grau corresponderia a 01, significando, assim, que a ferramenta seria utilizada na instituição com toda a complexidade, ou seja, na teoria e na prática. Constituindo-se fonte de informação maior e devidamente registrados no *software Excel*, foram atribuídos os graus para todas as respostas, mediante a média das respostas obtidas por categoria de ferramenta, podendo-se, assim, representar graficamente os resultados de uma forma melhor.

Diante dos conceitos e características da análise do discurso, há que se refletir a respeito da essencialidade de que a busca de entendimento, por meio de documentos e técnicas específicas da metodologia de pesquisa, tem presença destacada do ponto de vista epistemológico. Assim, é possível a compreensão e interpretação dos dados e informações, o que possibilita a construção do conhecimento.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. WWF Internacional

O WWF - *World Wildlife Fund*, ou seja, o Fundo Mundial para a Natureza teve sua história iniciada em 1961, com a assinatura do manifesto Morges, o qual tinha como objetivo a convocação de uma ação mundial cujo escopo era de interromper a caça de animais ameaçados de extinção e a destruição de seus habitats, surge então o Fundo Mundial para a Natureza, ou seja, a organização WWF.

Na ocasião da entrevista existiam vinte e quatro entidades pelo mundo, legalmente separadas, responsáveis pelo seu próprio Conselho Nacional, bem como pela prestação de suas contas, sejam elas aos dirigentes ou as regulamentadas por lei. E, apesar de utilizar-se do mesmo nome, são apenas filiadas ao WWF Internacional, sendo, portanto, administradas de forma independente, visto que compartilham da mesma missão. Essa foi uma estratégia de descentralização para melhor atender a missão institucional. Na Itália e no Brasil também possuem a WWF, sendo denominadas WWF Itália e WWF Brasil.

4.1.1. WWF Itália

A WWF Itália é uma pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos ou de fins não econômicos, regida por Estatuto Social e disposições legais aplicáveis. É uma organização que, com a ajuda dos cidadãos e o envolvimento de empresas e instituições, contribui decisivamente para a preservação dos sistemas naturais na Itália e, por consequência, no mundo.

A WWF Itália foi reconhecida oficialmente como ONG (Organização Não Governamental) em 09 (nove) de maio de 2005, o que indica a adequação para receber financiamento do Ministério dos Negócios Estrangeiros para projetos de cooperação internacional nos países em desenvolvimento. A instituição declara, em estatuto, que tem por finalidade parar e reverter a degradação do planeta e contribuir com a construção de um futuro em que a humanidade possa viver em harmonia com a natureza, desenvolvendo, assim, atividades exclusivamente de utilidade pública.

Os números fundamentais da instituição, identificados por meio da entrevista e do relatório de atividades, demonstram que, no período pesquisado, a WWF Itália apresentava, na gestão da empresa, cerca de 100 (cem) funcionários. Contava, ainda, com ajuda de voluntários trabalhando na instituição, porém não especificando a quantidade. Além disso, possuía 200.000 (duzentos mil) sócios e 10.000 (dez mil) doadores. Esses sócios, por sua vez, representam a garantia da autonomia, posto que a contribuição privada dos cidadãos associados não está vinculada a um projeto, e sim à missão da instituição. Observa-se, ainda, que as anuidades constituem a maioria das entradas de recursos. Um outro ponto a ser destacado é a fidelidade dos associados, grande e antiga, visto que 60% (sessenta por cento) deles já estão vinculados à instituição há mais de dez anos.

Sobre as contas da instituição, o questionado ressalta que, no ano de 2010, ocorreu um *déficit*, visto que o *custo foi superior às entradas*. Nesse quesito, as demonstrações financeiras apontam para um resultado negativo de \$ 1.198.803,47 euros em 2010. Esse valor, no entanto, é considerado 51% (cinquenta e um por cento) menor que o *déficit* ocorrido no ano anterior. Por outro lado, o exercício de 2010 é o segundo ano consecutivo em que a instituição apresenta *déficit* financeiro.

Sobre o recebimento de subsídios governamentais, o entrevistado observa que existe *um ramo da WWF Itália que desenvolvemos por conta de pessoas governamentais, ou, de qualquer maneira, administrações públicas*. Não existe, no entanto, um apoio financeiro governamental para o

desenvolvimento das atividades, visto que o governo italiano não tem *uma grande capacidade de sustentação*.

A instituição não é mantida pelo governo, e sim *por uma série de serviços que possamos desenvolver*. Conforme o questionado, com o recebimento de benefícios tributários, existe uma redução dos custos. Ressaltou, ainda, que a conjuntura econômica do país é fator motivacional no uso de ferramentas gerenciais. Sobre a equipe de gestão, o entrevistado observou que *não existe uma verdadeira própria e única equipe de gestão, existem diversos grupos que gerenciam de maneira mais ou menos autônoma*. Sobre a resistência dessas equipes no que se refere à implantação de ferramentas de gestão, o questionado destacou que não acredita numa resistência, principalmente quando são *desenvolvidos instrumentos coerentes e válidos para todos*.

A organização destaca, nas demonstrações financeiras, e evidencia, nos resultados, os seus programas e projetos, segregando as contas por projetos desenvolvidos na instituição, entre eles o Programa OASI, que apresenta o maior volume de custos: \$ 2.797.461,08 euros, o que representa 24% (vinte e quatro por cento) dos recursos gastos com os projetos. Na sequência, observa-se, nas Demonstrações Financeiras, o Programa de Centro de Recuperação da Fauna, o Legal, o Educacional, a Conservação, O Territorial, O Mar, Conservação da Espécie, a Biodiversidade e o Projeto Clima.

4.1.2. WWF Brasil

A WWF Brasil é uma pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos ou de fins não econômicos e regida por Estatuto Social e por disposições legais aplicáveis. A instituição WWF Fundo Mundial para a Natureza estendeu-se para o Brasil no ano de 1971, com a mesma missão da instituição de origem. Desde então, essa organização apoia atividades voltadas para a educação ambiental e a conservação de espécies. Outra atividade importante é a realização das campanhas contra o tráfico de animais e pela conservação de biomas.

A criação da WWF Brasil oficial ocorreu somente em 30 de agosto de 1996. Essa instituição é uma organização brasileira autônoma e sem fins lucrativos, de conservação da natureza, e faz parte da Rede WWF. Ela é a 25^a organização nacional da Rede WWF e a primeira da América Latina a ser instituída.

De acordo com a entrevista realizada constatou-se que a instituição não trabalha com voluntários, salvo em ocasiões especiais. A organização tinha em 2011, 115 (cento e quinze) funcionários registrados via Consolidação das Leis do Trabalho. Em seus relatórios, verifica-se que possui equipe eclética, a qual atua nas áreas de conservação, florestas tropicais e água doce.

Nas entradas de recursos na organização, destaca-se que a maior fonte de financiamento é advinda da família da WWF da Holanda, com cerca de R\$ 7.752 milhares de reais. Entretanto, outras fontes são apresentadas na demonstração de resultados, entre elas a Fundação Banco do Brasil, a Gradual e a Unimed. Percebe-se, nas notas explicativas, que a Fundação Banco do Brasil foi responsável por cerca de 30% (trinta por cento) das entradas de recursos em 2010 oriundas das doações classificadas pelos auditores como *empresas*. Assim, verifica-se, portanto, que o Terceiro Setor também (Fundação Banco do Brasil) financia o Terceiro Setor. Importante destacar que as receitas advêm de origem governamental e de agências de fomento bi e multilaterais.

Visualizando-se as demonstrações financeiras e relatório de auditoria de 2010, constata-se um *superávit* na ordem de R\$ 965 milhares de reais. No entanto, esse é um *superávit* de 0,12% (zero vírgula doze por cento) maior, em relação ao ano anterior. Isso ocorre em função das contas de rendimentos financeiros e da conta de variação cambial, que apresentaram uma queda em relação ao ano anterior de cerca de 39% (trinta e nove por cento) e 14% (quatorze por cento), respectivamente.

Na demonstração do *superávit* do exercício de 2010, as receitas provenientes das doações vinculadas com projetos totalizam R\$ 24.127.000,00. A WWF Brasil apresenta a situação patrimonial positiva, visto que o *superávit* registrado nas demonstrações contábeis de 2010 é de R\$ 653 milhares de reais e o índice de liquidez corrente (ativo circulante/passivo circulante) é de 2,14.

No ano de 2011, a WWF Brasil continuou a executar projetos em todo o país, mediante parcerias com empresas, organizações não governamentais, órgãos dos governos federal, estadual e municipal. Ela aplica 90% do valor total das receitas arrecadadas no desenvolvimento da conservação do meio ambiente e somente 10% da arrecadação foram para custeio.

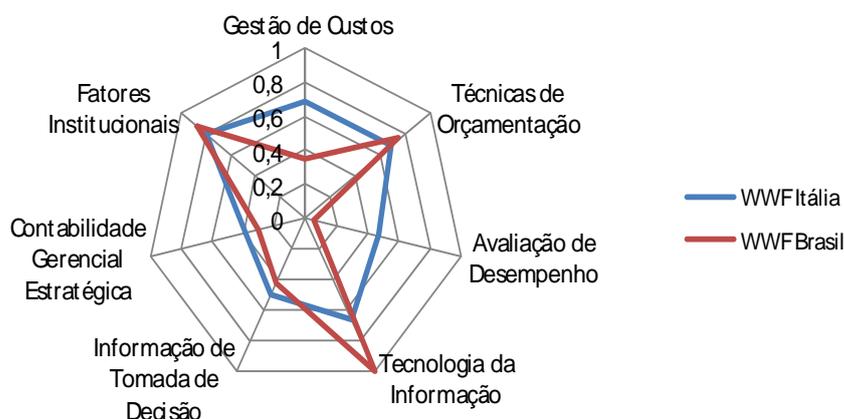
Relativamente à Administração Financeira da instituição, as Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras de 2010 acusam a existência de 15 (quinze) projetos, os quais movimentam cerca de R\$ 13.095 milhares de reais que estão sendo executados pela organização. Destaca-se que o maior projeto desenvolvido no que se refere ao dispêndio financeiro é o projeto Amazônia, que perfaz um total R\$ 7.843 milhares de reais, o que significa afirmar que esse projeto é responsável por 38% (trinta e oito por cento) das despesas alocadas por projeto. E, ainda, demonstra o zelo da organização em alocar nesses projetos as despesas de pessoal, administrativas e outras, bem como os custos de programas e projetos com terceiros.

Referentemente à estrutura organizacional, a entrevistada ressaltou que existe um departamento de contabilidade, cujo responsável faz parte do quadro efetivo, todavia esse setor é integrante da coordenação administrativa financeira, sendo a entrevistada a coordenadora financeira da instituição. Ela também tem sob a sua responsabilidade a tesouraria, o controle dos relatórios financeiros, a parte de análise financeira e os orçamentos, assumindo a função de *controller*.

4.2. Similaridades das Ferramentas de Contabilidade Gerenciais

Apresentadas as instituições e os resultados obtidos mediante a análise documental, de conteúdo e de discurso nas instituições pesquisadas, na sequência destaca-se as similaridades, no uso das ferramentas gerenciais. De forma gráfica, a Figura 1 demonstra as ferramentas de contabilidade gerencial identificadas nas instituições pesquisadas.

Figura 1. Resultado da análise do discurso



Fonte: A autora

A Figura 1 apresenta, de forma sintética, a relação entre as ferramentas de contabilidade gerencial pesquisadas nas instituições WWF Brasil e WWF Itália. Com esse resultado, é possível concluir que existem diferenças na utilização de algumas ferramentas na gestão das instituições.

Em se tratando de analisar as respostas obtidas na categoria técnicas de custeio, constata-se que as ferramentas de contabilidade gerencial identificadas são similares nas duas instituições, como pode ser verificado no Quadro 1.

Quadro 1. Similaridades nas Técnicas de Custeio

Técnicas de Custeio	WWF ITÁLIA	WWF BRASIL
Custos fixos e variáveis	Sim	Sim
Alocação de custos em projetos e/ou programas	Sim	Sim
Alocação de custos em departamentos e/ou unidade de negócio	Sim	Sim

Fonte: Dados da Pesquisa

Apesar de, as duas instituições pesquisadas apresentarem respostas semelhantes para os custos fixos e variáveis, e alocação de custos em projetos e departamentos, elas não apresentaram similaridades no resultado (superávit/déficit). A WWF Brasil, adota a técnica de gestão de custos, porém não se utiliza de procedimentos devidamente formalizados pela organização. O fator divergente está no entendimento entre custos diretos e indiretos, pois a WWF Itália alertou que não há como registrar os indiretos na contabilidade, uma vez que o custo deve ser o real de cada projeto. Exemplificou:

Para os projetos existem muitos custos indiretos que, por força de orçamento, são atribuídos ao custo real. No entanto, na hora da contabilização, são considerados todos custos diretos.

Ressalta-se que a WWF Brasil entende que, para obter maiores informações gerenciais para tomada de decisão, faz-se necessário definir os custos diretos, indiretos, bem como a recuperação de custos.

De forma a obter mais informações gerenciais, percebeu-se que a instituição faz também a segregação dos custos por departamentos. Para os departamentos, entretanto, denominados pela entrevistada de *áreas meio*, como é o caso do setor administrativo e que não possui renda própria, ocorre uma alocação de custos, sendo definido o percentual de 12,5% para a manutenção desses setores. Lembra, ainda:

De 12,5%, a locação desses recursos prioritariamente vai para cobertura dos salários das pessoas da área meio. Mas a gente também tem investimentos como software, treinamentos, e para isso a gente tem que fazer essa quebra aí do que é custo direto, indireto, o que é a taxa de administração, qual departamento vai ter acesso àquele recurso, baseado nos orçamentos anuais.

Para WWF Itália, todos os custos são alocados como custos fixos. Nas áreas meio, os custos são alocados para que se tenha um centro de custo próprio. Evidencia que os custos da associação podem ser absorvidos numa etapa posterior, visto que são alocados apenas os custos do projeto.

No tocante às técnicas de orçamentação identificadas na WWF brasileira e italiana, percebe-se maior expressão nas similaridades encontradas. Isso ocorre no orçamento, em geral, seja financeiro, operacional, flexível, ou mesmo o uso do controle orçamentário e do planejamento estratégico, é usado nas duas instituições, como se observa no Quadro 2.

Quadro 2. Similaridades Técnicas de Orçamento

Técnicas de Orçamentação	WWF ITÁLIA	WWF BRASIL
Orçamento operacional	Sim	Sim
Orçamento financeiro	Sim	Sim
Orçamento flexível	Sim	Sim
Planejamento estratégico	Sim	Sim
Controle orçamentário	Sim	Sim

Fonte: Dados da Pesquisa

Entretanto, mesmo apresentando similaridades, o orçamento foi um ponto de divergência entre as instituições. A WWF Brasil adota essa técnica buscando atingir maior detalhamento das informações gerenciais, sendo que essa é uma imposição da WWF Internacional e uma recomendação do Comitê de Finanças. O principal objetivo da utilização dessa técnica está na segregação das informações relacionadas a custos em cada departamento da organização. Destaca que a partir de 2004 por determinação do Comitê de Finanças a instituição adotou um modelo de orçamento que foi implantado até mesmo por imposição da WWF internacional. Nesse modelo de orçamento, *a gente adota os critérios que a rede utiliza de separação, a gente também utiliza o orçamento por departamentos*. Da mesma forma que são estabelecidos os critérios internacionais de separação, a instituição adota os mesmos para saber se os departamentos estão *gastando mais ou menos*.

Com relação ao orçamento financeiro esclarece a instituição italiana que é utilizado, destacando, no entanto, que somente quando ele *deriva de um orçamento para projetos ou por um orçamento por setores*. Evidencia que normalmente novos financiamentos vêm sempre acompanhados dos projetos. Caso o projeto venha sem recursos, a instituição pode vir a financiar, porém *alguma coisa, ou senão encontramos financiamento para ela*. Isso demonstra que a instituição não tem projetos autofinanciados.

No tocante à categoria, denominada Avaliação de Desempenho, os questionamentos foram direcionados no sentido de verificar o uso de medidas financeiras e não financeiras, as ferramentas de avaliação de desempenho, o uso do valor econômico adicionado.

O gestor italiano explica que são utilizados indicadores de desempenho, nos projetos financiados, mas esse não é um procedimento institucional, pois é muito limitado aos projetos. Isso pode ser observado no extrato da entrevista: *A contabilidade tem indicadores de sucesso e, na teoria, todos os projetos financiados têm indicadores de performance*. Esclarece ainda que não saberia informar há quanto tempo essa técnica é usada, *mas, obviamente, havendo um déficit de exercício, procura-se tornar mais eficiente a despesa*.

A síntese que identifica as similaridades existentes na categoria Avaliação de Desempenho está demonstrada no Quadro 3.

Quadro 3. Similaridades Avaliação de Desempenho

Avaliação de Desempenho	WWF ITÁLIA	WWF BRASIL
Medidas financeiras	Sim	Sim
Valor Econômico Adicionado	Não	Não
Tempo de retorno e/ou taxa contábil de retorno	Não	Não
Avaliação do risco	Não	Não
Análise de probabilidade para avaliação de risco de investimentos	Não	Não
Simulação	Não	Não
Fluxo de caixa descontado	Não	Não
Planos de recompensa	Não	Não
Pesquisas de satisfação	Não	Não

Fonte: Dados da Pesquisa

Na categoria de ferramenta de contabilidade gerencial denominada avaliação de desempenho apresentou respostas divergentes, no que tange às medidas não financeiras. Isso se refere ao fato de que a WWF Itália adota esse método para avaliação de desempenho, vinculado ao estatuto e ao programa, apesar da não existência de um instrumento formal. A WWF Brasil afirma não utilizar qualquer medida não financeira para os projetos, uma vez que considera que o importante é a execução dos projetos e, portanto, adota apenas medidas financeiras por execução de orçamentos, já que existem necessidades específicas ao participar de editais. Esclarece, também, a instituição brasileira que a organização está desenvolvendo uma ferramenta de avaliação de desempenho de pessoas, motivada pela alta qualificação do seu corpo técnico e pela dificuldade de pessoal capacitado na área, disponível no mercado.

A WWF Brasil *adota medidas financeiras para avaliação de desempenho por execução orçamentária, por execução de orçamentos*. Dentre os motivos elencados para sua adoção, está o fato de que, a partir da participação da WWF em editais para lançamento dos contratos, percebeu-se a necessidade e a importância da ferramenta; *nosso orçamento, nossa medida e avaliação de alcance dos nossos resultados propostos desde sempre foi assim*.

No tocante aos indicadores de resultado ou de qualidade, percebe-se que, apesar de a instituição brasileira já ter sido certificada pela ISO em anos anteriores, e por consequência ter adotado a metodologia e a técnica, atualmente ela não faz uso desses indicadores para a avaliação da gestão. Já a organização italiana confirma que, para fins de gerenciamento, são utilizados somente os indicadores solicitados pelos projetos.

Outro fator interessante a ser ressaltado é a redução de resíduos, posto que, apesar da não existência de projetos na gestão da WWF Brasil no que se refere à redução de resíduos, existem treinamentos, cursos e seus colaboradores tendem a praticar a sustentabilidade em todos os momentos, devido ao escopo da instituição. Na Itália, existe a redução de resíduos, visto que é uma imposição normativa.

Todavia, quando questionadas a respeito de Tecnologia da Informação, as duas instituições apresentam o uso nos processos operacionais e gerenciais, como se demonstra no Quadro 4.

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 4. Similaridades Tecnologia da Informação

Tecnologia da Informação	WWF ITÁLIA	WWF BRASIL
Uso nos processos operacionais	Sim	Sim
Uso nos processos gerenciais	Sim	Sim

Fonte: Dados da Pesquisa

A instituição brasileira tem um sistema tipo *ERP* implantado desde 2005. No entanto, esse é um sistema que está em fase de revisão, visto que seis anos se passaram e neste momento está surgindo *muito retrabalho, gargalo, mudança de cultura, manuais que precisam ser revistos dentro desse sistema*. Nos benefícios elencados, identifica-se a descentralização e a agilidade da informação, e a entrevistada afirma que, mesmo que o sistema atualmente não proporcione a agilidade esperada, o importante é colocar as pessoas envolvidas nos processos, de forma que, mesmo não sendo o ideal, tenha-se a manutenção das informações. Assim, espera-se que a customização do sistema envolva e motive as pessoas.

Para WWF Itália a implantação de sistemas e ferramentas de contabilidade gerencial não advém da disponibilidade de recursos financeiros, pois afirma o questionado: *depende das atividades que são inseridas no programa*. Sobre o desenvolvimento do uso dessas ferramentas, ressalta que ocorreu a partir do crescimento institucional, porém, observa que muitos instrumentos de gestão vieram de consultores, principalmente os de *nível muito baixos e pouco relevantes*. Entretanto, discorre que instrumentos de gestão podem ser impostos por normativas externas, *são impostos pela normativa*, como são os casos dos projetos financiados pela comissão europeia, que determina utilização específica de determinados instrumentos de gestão.

Assim, a peculiaridade no item tecnologia da informação existente na organização brasileira é que foi identificado um sistema tipo *ERP*, ou seja, o CRM, *Customer Relationship Management*, implantado desde 2005, que auxilia no gerenciamento e posterior tomada de decisão. Diferentemente da organização italiana, em que não foi verificado nenhum sistema de gerenciamento integrado. Esse sistema, por sua vez, é utilizado nas rotinas de trabalho, e não possui procedimentos detalhados para cada etapa do processo.

No que se refere à Informação para Tomada de Decisão, entre as similaridades, ressalta-se que as duas instituições apresentam o uso de outros relatórios de gestão para otimizar o gerenciamento e que elas não praticam a análise da lucratividade. Entretanto, no item que trata de Contabilidade Gerencial Estratégica, encontra-se apenas uma divergência no uso das ferramentas de contabilidade gerencial. A projeção a longo de prazo não é utilizada pela WWF Brasil, na medida em que seu entendimento em relação ao uso está na mensuração quantitativa de projetos a longo prazo, apesar de fazer o planejamento estratégico de três em três anos. A instituição italiana, por sua vez, por conta do seu *déficit* do exercício do ano anterior, considera importante a projeção de longo prazo, aplicando essa ferramenta de forma quinzenal, ou seja, de cinco em cinco anos.

As demais similaridades estão destacadas no Quadro 5.

Quadro 5. Similaridades Contabilidade Gerencial Estratégica

Contabilidade Gerencial Estratégica	WWF ITÁLIA	WWF BRASIL
Análise da cadeia de valor	Não	Não
Integração da cadeia de valor	Não	Não
Análise do ciclo de vida do produto	Não	Não
Contabilidade por responsabilidade	Sim	Sim
Planejamento estratégico	Sim	Sim
As decisões são tomadas por produto	Não	Não
Curva de aprendizagem	Não	Não
Monitora as ações empresariais em prol do meio ambiente	Sim	Sim
Pratica atividades consideradas como ambientalmente corretas	Sim	Sim
Registro separado de receita ambiental	Não	Não
Registro separado de custos e despesas ambientais	Não	Não

Outro item que pode ser verificado na pesquisa se refere à institucionalização, a entrevistada brasileira ressalta que *a ideia era pegar um pouco mais essa cultura da organização*. Nos itens sobre os hábitos, rotinas, regras e procedimentos na tomada de decisão, controle gerencial, identificação dos problemas, procedimentos e manuais observou-se que são utilizados. A princípio, o que colaborou foi a certificação da ISO na adoção desses procedimentos. Consequentemente, conforme a entrevistada, *os hábitos viraram rotinas porque temos um alto nível de colaboradores aqui*. Outro item que desencadeou na construção dessas ferramentas foi o sistema integrado existente, pois, na visão da entrevistada, os sistemas foram adotados para aumentar essa credibilidade, essa transparência, na elaboração de relatórios financeiros e de gestão, mais rápidos.

O contrário acontece com a WWF Itália, ao destacar durante a entrevista que as mudanças na instituição são reflexos dos manuais e dos procedimentos. Assevera que são identificados hábitos existentes na gestão da instituição. E revela que, em relação a benefícios ou problemas *de fato, em qualquer medida, de um lado se consolida a capacidade de operar de maneira rotineira*. Assim, *percebe-se maior agilidade e velocidade*. No entanto, *ao mesmo tempo, consolidam-se um mar de vícios e erros e deficiências a esses hábitos*.

No questionamento acerca de a ferramenta de contabilidade gerencial minimizar o trabalho dos colaboradores, a gestora da WWF Brasil assegura que não minimiza, pois o instrumento utilizado por eles pode ser substituído por modelos mais avançados e personalizados, de acordo com cada demanda. Entretanto, isso não é possível por esta não ser uma prioridade para a organização. Na contramão, destaca-se que a WWF Itália utiliza controle em forma de planilhas eletrônicas, entendendo que isso minimiza o trabalho dos colaboradores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O panorama da sociedade modificou-se ao longo dos tempos. O Terceiro Setor tem como característica a participação voluntária, autônoma e privada e está organizado em torno de objetivos coletivos ou de interesse público. Nesse contexto, a instituição WWF - Fundo Mundial para a Natureza-, que tem como missão a guarda e a preservação do meio ambiente, de modo a assegurar a sustentabilidade dos recursos naturais, é um dos casos em que o Terceiro Setor opera em prol da sociedade.

Em sua gestão, muitas organizações do Terceiro Setor têm acesso às ferramentas de contabilidade gerencial, mas não conseguem usá-las adequadamente, no sentido de obter o máximo de eficiência e eficácia. Além disso, para financiar e subsidiar as instituições, os órgãos nacionais e

internacionais, seja público ou privado, esperam ótima aplicação dos recursos, por isso tornam necessários modernos gerenciamentos, além de controle, registro e mensuração das ações realizadas.

Sendo assim, mediante análise qualitativa, foi possível observar que, no tocante ao Terceiro Setor, mais especificamente na instituição WWF – Fundo Mundial para a Natureza –, considerando-se as sedes no Brasil e na Itália, verifica-se a utilização de ferramentas de contabilidade gerencial. Entretanto, apesar de não serem usadas de forma similar, muitas dessas ferramentas de contabilidade são utilizadas simultaneamente nas duas instituições.

No que refere à categoria de Métodos de Custeio, as instituições não trabalham com nenhuma das ferramentas de contabilidade gerencial. Porém, nas técnicas de orçamento, verifica-se a adoção do orçamento operacional, financeiro, flexível, planejamento financeiro, bem como o controle orçamentário e a não utilização de orçamento de base zero, que são comuns nas duas organizações.

Pode-se perceber, com relação ao item Avaliação de Desempenho, que as organizações do Brasil e da Itália adotam paralelamente as medidas financeiras para avaliação de desempenho. As duas não utilizam, porém, ferramentas como o valor econômico adicionado, lucro residual, preço de transferência, tempo de retorno, avaliação do risco, análise de probabilidade, simulação, execução do cálculo do custo de capital no fluxo de caixa descontado, plano de recompensa e pesquisa de satisfação.

Na categoria Tecnologia de Informações, as organizações do Brasil e Itália apresentam as suas similaridades no uso dos processos operacionais e nos processos gerenciais. Na categoria Informação para tomada de decisão, no entanto, as organizações em questão só têm semelhança no que se refere à não utilização de análise da lucratividade.

No tocante à institucionalização, as organizações com sede na Itália e no Brasil apresentam somente os processos de identificação dos hábitos existentes na gestão da instituição: estabelecem as rotinas de gestão, definem as regras e os procedimentos. O uso de ferramentas de contabilidade gerencial auxilia na tomada de decisão, na melhoria do controle gerencial, facilita a identificação e o diagnóstico dos problemas de gestão, melhora o controle e o monitoramento nas receitas e despesas e, por fim, adota a melhoria contínua nos processos de gestão.

Diante dos resultados, a análise comparativa demonstra que existem similaridades na utilização das ferramentas de contabilidade gerencial em organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália. Destaca-se, entretanto, que as divergências observadas podem ser decorrentes de situações diversas, como o uso e o desconhecimento das metodologias, por exemplo. Sendo assim, essas ferramentas de contabilidade gerencial podem ser devidamente exploradas pelas instituições para que os gestores tenham informações mensuradas, registradas, controladas e monitoradas, facilitando o processo de tomada de decisão.

6. LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Com o decorrer da pesquisa, foram identificadas certas limitações, que incluem inicialmente o fato de se escolher a organização WWF como representante do Terceiro Setor e, posteriormente, observar-se que os achados da pesquisa são específicos para as instituições pesquisadas e, portanto, não podem ser generalizados.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre; ARAUJO, Adriana. M.P.; FREGONESI, Maria. Simões F. A. (2006): Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*,

- São Paulo, Edição Comemorativa, V. 17, nº Especial, p. 105-118, Setembro, 2006. BACKES, J. A. EVA ® - valor econômico agregado.
- BACHMANN, Silvana Andreia; LOZECKI, Jeferson (2008): A Utilização de Ferramentas gerenciais pelo Terceiro Setor: um estudo em entidades dos municípios de Coronel Vivida e Chopinzinho, Estado do Paraná. *Revista Eletrônica Lato Sensu – Ano 3, nº 1*, março de 2008. ISSN 1980-6116 Disponível em <http://www.unicentro.br> - Ciências Sociais Aplicadas.
- BARDIN, Laurence (1995): *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- CAMARGO, Mariângela, Franco [et al]. (2002): *Gestão do Terceiro Setor no Brasil*. – São Paulo: Futura.
- CARVALHO, Cristina Amélia Pereira. (2009): Preservar a Identidade e Buscar Padrões de Eficiência: Questões Complementares ou Contraditórias na Atualidade das Organizações Não Governamentais. *READ - Edição 14 Vol. 6 nº 2, mar-abr 2009*. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/19413/000301005.pdf>. Acesso em: 15 de dezembro de 2010.
- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. (1998): *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*. *Accounting, Organizations and Society*, nº 23, V. 3, p.243-264.
- COLLINS, J. (2005): *Good to great and the social sectors: a monograph to accompany good to great*. Boulder (USA): Collins.
- COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. (2003): *Métodos de Pesquisa em Administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman.
- COSTA, Flaviano (2010): *A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Curitiba.
- COSTA JÚNIOR, Leopoldo (1997): *Terceiro Setor e economia social*. I Encontro Paranaense de Fundações Privadas Curitiba, outubro de 1997.
- COSTA, Marconi Freitas; PENALVA, Daniel de Cerqueira; LEITE, Emanuel Ferreira (2010): *Análise da Utilização do Marketing nas Organizações Não Governamentais (ONG'S) da Cidade de Recife*. Disponível em http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo_4.pdf. Acesso em: 15 de dezembro de 2010.
- CUNHA, Larissa Teixeira da *et al.* (2011): Configuração da estrutura organizacional no terceiro setor: o caso EDISCA. *REGE Revista Gestão*. [online]. 2011, Vol. 18, nº 3, pp. 385-407. ISSN 1809-2276.
- CUNHA, Lucimar Souza; CABRAL, Manual Villaverde Cabral (2009): A arte da associação: o Terceiro Setor em debate. *Revista de Ciências Humanas*, Vol. 9, nº 2, p. 359-372, Jul/Dez.2009.
- DRUCKER, Peter F. (1999): *Administrando em Tempos de Grandes Mudanças*. São Paulo : Editora Pioneira.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci (2008): *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de doutorado. FEA/USP. São Paulo. Disponível em <http://www.teses.usp.br>.
- ESTATÍSTICA TERZO SETTORE ITÁLIA: Disponível em <http://www.vita.it/news/view/4916>. Acesso em 25/02/2011.
- FACHIN, Odília (2006): *Fundamentos de Metodologia*. 5.ed.[rev]. São Paulo: Saraiva.
- FALCONER, A.P. (1999): *A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. São Paulo. Dissertação de Mestrado em Administração – FEA/USP. Disponível em <http://www.teses.usp.br>.
- FERNANDES, Rubem César (1994): *Privado, Porém Público: O Terceiro Setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará.
- FORUM TERZO SETTORE. LE SFIDE DELL'ITALIA CHE INVESTE SUL FUTURO (2010): *Terzo Settore Libro Verde: Layout 4 22-04-2010*. Disponível em www.forumterzosettore.it. Acesso em: 25 de janeiro de 2011.

- FREZATTI, Fábio (2005): *Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study*. Brazilian Administration Review, V. 2, nº 1, art. 5, p. 73-87, Jan/Jun. 2005.
- FREZATTI, Fábio; GUERREIRO, Reinaldo; AGUIAR, Andson Braga de; GOUVÊA, Maria Aparecida (2007): Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras. *RAC, 2a. Edição Especial*: 33-54.
- IBGE - *O Perfil das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos em 2005* www.ipea.gov.br/sites/000/2/destaque/EPIEn8_Fasfil2005.pdf Acesso em: 16 de fevereiro de 2011.
- ITÁLIA. Constituição (1947): *Constituição da Itália* - Disponível em <http://www.comune.fi.it/costituzione/italiano.pdf> - Acesso em: 23/02/2011.
- KADER, Magdy Abdel; LUTHER, Robert (2007): *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*. The British Accounting Review 40, p. 2-27.
- LACERDA, Daniel Pacheco; RODRIGUES, Luis Henrique; SILVA, Alexandre Costa da (2009): Uma abordagem de avaliação de processos baseados no mundo dos custos para processos no mundo dos ganhos em instituições de ensino superior. *Gest. Prod. [online]*. Vol.16, nº 4, pp. 584-597. ISSN 0104-530X.
- LAWRENCE, Thomas; WINN, Monika; JENNINGS, P. Devereaux. (2001): The temporal dynamics of institutionalization. *Academy of Management Review*, V. 26, nº 4, p. 624-644.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato (2009): *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- MELANDRI, Valerio (2010): *L`accountability nelle aziende nonprofit. Strumenti informative e sistemi per il terzo settore*. Milano: Angelo Guerini e Associati SpA: Ristampa V.
- MÜLLER, A.N.; TELÓ, A.R. (2003): *Modelos de avaliação de empresas*. Revista FAE, Curitiba, V. 6, nº 2, p. 97-112, maio/dez. 2003.
- OTFAMN, Z. (2010): The use of okay, right and yeah in academic lectures by native speaker lecturers: Their “anticipated” and “real” meanings. *Discourse Studies*, 12 (5): 665-681.
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA, Octavio R.; LIMA, Mariana Ponciano (2008): Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista Contabilidade e Organizações – RCO*, V. 2, nº 2, p. 55-70, Jan./Abr. 2008.
- PAES, José Eduardo Sabo (2006): *Fundações e entidades de interesse social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 3. Ed. São Paulo: Livraria Jurídica.
- PEYON, Luiz Francisco (2004): *Gestão contábil para o Terceiro Setor*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- PRIETO, Vanderli Correia; PEREIRA, Fábio Luis Alves; CARVALHO, Marly Monteiro de LAURINDO; Fernando José Barbin (2006): Fatores críticos na implementação do *Balanced Scorecard*. *Gest. Prod. [online]*. Vol.13, nº 1, pp. 81-92. ISSN 0104-530X.
- PROPERSI, Adiano (2004): *Il Sistema di rendicontazione negli enti non profit*. Milano: Vita e Pensiero.
- QUEIROZ, José Antonio de; RENTES, Antonio Freitas (2010): Contabilidade de custos vs. contabilidade de ganhos: Respostas às exigências da produção enxuta. *Gest. Prod. [online]*. Vol.17, nº 2, pp. 377-388. ISSN 0104-530X.
- SANTOS, Boaventura de Souza (1998) *A Reinvenção Solidária e Participativa do Estado*. In: Seminário internacional Sociedade e a Reforma do Estado, www.planejamento.gov.br. Acesso em: 07/10/2011, São Paulo: MARE.
- SANTOS, Vanderlei; DA LUZ, Rodrigo Marciano; SCARPIN, Jorge Eduardo (2010): *Práticas De Contabilidade Gerencial Em Organizações Do Terceiro Setor Do Município De Passo Fundo – RS*. Disponível em: http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/an_indiceautor.asp?letra=v._ Acesso em: 20 de outubro de 2010.
- SCIUMÉ, Paolo; ZAZZERON, Damiano (2011): *Guida alle Onlus*. Milano. 8ª ed. Il Sole 24 ORE.
- SILVA, C.E Guerra (2010): *Terceiro Setor Brasileiro: Em busca de um quadro de referência*. In: Anais do XXXIV ENANPAD. Rio de Janeiro.

- SILVA, Paula Danyelle Almeida da; SANTOS, Odilanei Morais dos; FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza (2007): A percepção dos docentes quanto às práticas de contabilidade estratégica: Um estudo comparativo. *Rev. contab. finanç. [online]*. Vol. 18, nº 44, pp. 44-59. ISSN 1808-057X.
- SILVA, Carlos Eduardo Guerra (2010): Gestão, legislação e fontes de recursos no Terceiro Setor brasileiro: Uma perspectiva histórica. *Rev. Adm. Pública [online]*. Vol. 44, nº 6, pp. 1301-1325. ISSN 0034-7612.
- SOLDEVILA, Pilar; OLIVERAS, Ester (2008): Management control in non-profit organizations: The case of the associations of economists in Spain. UPF Economics and *Business Working Paper* nº 583. Available at Social Science Research Network <http://ssrn.com/abstract=311522> or doi:10.2139/ssrn.311522. Acesso em: 05/2/2008.
- SOUTES, Dione Oleszczuk (2006): *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo – USP. São Paulo.
- SOUTES, Dione Oleszczuk (2007): GUERREIRO, Reinaldo. In: XXXI Encontro da ANPAD, 22-26, Rio de Janeiro. Anais *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Rio de Janeiro: ANPAD.
- SOUZA, Leandro Marins de (2004): *Tributação do Terceiro Setor no Brasil*. São Paulo: Dialética.
- SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington (2003): Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. In: *Revista Contabilidade & Finanças*, nº 32, p. 40-57, São Paulo, USP, maio/agosto 2003.
- STAKE, R.E. 2000. Case studies. In: N.K. DENZIN e Y. LINCOLN (eds.), *Handbook of qualitative research*. 2 ed. Thousand Oaks, Sage.
- YIN, Robert K. (2005): *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Tradução de Daniel Grassi. 3.ed., Porto Alegre: Bookman.

Leila Lucia Arruda



Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (2012), Especialista em Gestão da Qualidade (2003), Auditoria Integral (2009) e Terceiro Setor (2009), contadora por formação (1996). Foi Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade SPEI (2012). Docente em cursos de Administração, Contabilidade, Secretariado Executivo. Atualmente assessora técnica da Diretoria Geral da Secretaria do Estado da Família e Desenvolvimento Social. Coordenadora do curso de MBA em Contabilidade Empresarial Estratégica da UNICURITIBA e professora de pós-graduação em EaD. Faz parte do Grupo de Pesquisa (CNPq) Laboratório de Controle Gerencial e Teorias Organizacionais Aplicadas. Tem interesse nos temas: Contabilidade, Custos, Terceiro Setor, Controle e Ferramentas Gerenciais e Gerenciamento de Projetos.



Simone Bernardes Voese

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí (1996), mestrado e doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2006). Atualmente é professora adjunta da Universidade Federal do Paraná lotada junto ao Departamento de Contabilidade e professora, pesquisadora no PPG Mestrado e Doutorado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, atuando principalmente na área de contabilidade gerencial.



Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Vice-coordenadora e professora do Programa de Pós-graduação (Mestrado e Doutorado) em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná - UFPR, e docente do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná - UFPR. Bolsista Produtividade em Pesquisa (CNPq). Foi coordenadora do Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná- UFPR na gestão 2009-2013. Coordenadora de projeto de pesquisa financiado pela Fundação Araucária - FAP/PR (Chamada de Projetos 12/2011). Coordenadora do Projeto de Pesquisa Institucional PROCAD/Casadinho USP/UFPR [2012-2015]. É líder do grupo de pesquisa (CNPq) Laboratório de Controle Gerencial e Teorias Organizacionais Aplicadas. Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo -FEA/USP (2005-2008), mestre em Administração pela Universidade Estadual de Londrina - UEL (2002-2004), graduada em Administração pela Universidade Estadual de Maringá (1993-1997).

Francisco Giovanni David Vieira



Possui graduação em Administração de Empresas pela Universidade Federal da Paraíba (1985), mestrado em Administração Rural pela Universidade Federal de Lavras (1991), doutorado em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002) e realizou estágio pós-doutoral em Administração de Empresas na Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo (2007). É professor do Departamento de Administração e do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual de Maringá, editor da RIMAR - Revista Interdisciplinar de Marketing, editor associado para a área de Estudos de Marketing do Cadernos EBAPE.BR (FGV-Rio), membro do Corpo Editorial Científico (área de Marketing) da RAE - Revista de Administração de Empresas (FGV-SP), membro da Academy of Marketing (UK), coordenador do GIPEM (Grupo Interdisciplinar de Pesquisas e Estudos em Marketing - UEM/CNPq), membro do Grupo de Estudos em Marketing, Estratégias de Mercado e Marca (FURB/CNPq) e colaborador do Grupo de Estudos em Estratégia e Marketing (FGV-Rio/CNPq).