

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuárias**  
**Curso de Ciências Contábeis**

**Everto Ferreira Santos**

**Principais aspectos da controladoria na gestão de fundações de  
direito privado**

**São Paulo**  
**Dezembro 2018**

**Everto Ferreira Santos**

**Principais aspectos da controladoria na gestão de fundações de  
direito privado**

Trabalho apresentado como exigência parcial para  
obtenção do certificado de conclusão do curso de  
Graduação em Ciências Contábeis da PUC/SP –  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Adhemar Aparecido De Caroli

**São Paulo**

**Dezembro 2018**

## **Termo de Aprovação**

### **Principais aspectos da controladoria na gestão de fundações de direito privado**

**Everto Ferreira Santos**

#### **Banca**

Orientador: Adhemar Aparecido De Caroli

Nota: 10

Convidado 1: Dilene Ramos Fabretti

Nota: 10

Convidado 2: Denise Fabretti

Nota: 10

## Declaração de Ética e de Respeito aos Direitos Autorais

Declaro para os devidos fins, que a pesquisa foi elaborada por mim, e que não há, nesta monografia, cópias de publicações de trechos de títulos de outros autores sem a respectiva citação, nos moldes da NBR 10.520 de agosto de 2002.

Everto Ferreira Santos	
	Assinatura

## Dedicatória

À Deus, que me abençoou e sempre me deu forças para seguir em frente.

Aos meus pais, Maria Cosme Ferreira da Silva e Domingo Teodório dos Santos, que muito me incentivam e me apoiam nesta trajetória da minha vida acadêmica e profissional.

Ao meu grande amigo e colega de classe, Luís Felipe de Oliveira Magalhães, que esteve comigo durante todo meu processo de aprendizado, compartilhando conhecimentos e experiências dentro e fora da universidade.

## **Agradecimentos**

A realização deste trabalho só foi possível graças à colaboração de pessoas que foram essenciais para a consolidação das ideias. Manifesto muita gratidão a todas elas e, de forma particular, ao meu orientador Adhemar Aparecido De Caroli, pelo compromisso e orientação.

## **Epígrafe**

A dúvida é o princípio do saber.

Aristóteles

**Resumo**

De modo geral, a área de controladoria atua no fornecimento de informações, que são transformadas em instrumentos de controle para a gestão. Utiliza-se da base contábil e de sistemas integrados úteis nos processos decisórios, no intuito de contribuir e assegurar, em termos gerenciais, a continuidade das operações das organizações, atuando também nas instituições sem fins lucrativos. A metodologia de planejamento, execução e controle, nas instituições nas fundações de direito privado e demais instituições do Terceiro Setor, devem ser trabalhadas pela controladoria para serem ao ponto de atingir a manutenção do objetivo e da longevidade dessas instituições, assumindo um papel de responsabilidade de gestão e de transparência, devendo traçar planos de gerenciamento e de aplicação de recursos, que são originados de doações na maioria das vezes, de modo que também atenda as exigências do fisco e da lei, assim, mantendo as entidades sem fins lucrativos direcionadas às atividades, sem desvirtuar o real objetivo que justificam a existência de tais instituições.

**Palavras-chave:** Contabilidade, Controladoria, Fundações, Gestão, Terceiro Setor

**Abstract**

In general, the controlling area acts in the provision of information which is transformed into control instruments for management. It uses the accounting base and integrated systems useful in decision-making processes, in order to contribute and ensure, in managerial terms, the continuity of the operations of the organizations, also acting in non-profit institutions. The methodology of planning, execution and control in the Foundations of Private Law and others Third Sector's institutions must be worked by the controlling company to be to the point of achieving the maintenance of the objective and the longevity of these institutions. It assumes a managerial and transparent responsibility role of management and resources application which mostly are originated from donations, so that it also meets the requirements of the revenue and the law. So this way, it keeps the non-profit entities directed to the activities without detracting from the real objective that justify their existence.

**Keywords:** Accounting, Controllership, Foundations, Management, Third Sector

## Relação das Figuras

Figura 1: <i>Balanced Scorecard</i> : fluxo de informações .....	36
Figura 2: fluxo de recursos destinados ao fundo patrimonial .....	38

## Relação de Siglas

APF	Associação Paulista de Fundações
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EVA	<i>Economic Value Added</i>
MVA	<i>Market Value Added</i>
ONG	Organizações Não Governamentais
OSCISP	Sociedade Civil de Interesse Público
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SIG	Sistema de Informações Gerenciais

## Sumário

<b>Introdução</b> .....	<b>12</b>
<b>1 Controladoria</b> .....	<b>17</b>
1.1 Definição de controladoria .....	17
1.2 Evolução da controladoria .....	18
1.3 SIG - Sistemas de Informações Gerenciais.....	19
<b>2 O terceiro setor</b> .....	<b>22</b>
2.1 Definição de terceiro setor.....	22
2.2 O objetivo das entidades do terceiro setor .....	23
2.3 Composição do terceiro setor.....	24
2.3.1 Categorização das entidades .....	26
<b>3 Fundações de direito privado</b> .....	<b>27</b>
3.1 Fundações, patrimônio e principais atividades .....	27
3.2 A entidade e a continuidade das operações.....	27
3.3 A importância do estatuto no planejamento fundacional .....	28
3.4 Estrutura administrativa de uma fundação .....	30
<b>4 Atuação da controladoria nas fundações</b> .....	<b>31</b>
4.1 Modelo de gestão aplicável .....	31
4.2 Gestão de recursos .....	32
4.2.1 Maximização do resultado .....	34
4.3 Instrumentos contábeis de gestão aplicáveis .....	34
4.3.1 BSC - Balanced Scorecard.....	35
4.4 Fundo Patrimonial .....	37
4.4.1 Legalidade do fundo patrimonial.....	39
4.5 Manutenção da imunidade através de atividades gerenciais .....	40
<b>Considerações Finais</b> .....	<b>41</b>
<b>Referências</b> .....	<b>43</b>
<b>Bibliografia consultada e recomendada</b> .....	<b>46</b>

## Introdução

A controladoria e o modelo de gestão aplicado às organizações sociais são responsáveis pela estruturação organizacional, desde o momento de planejamento até as medidas avaliação de desempenho e eventuais correções no processo. Nas fundações de direito privado, a gestão da organização contará com determinados conselhos, criados de maneira específica e sob as exigências da lei. Logo, a controladoria terá como meta o desenvolvimento de instrumentos de controle e avaliação de desempenho para o processo de gestão.

A atuação da controladoria em instituições do terceiro setor possui funções e atividades que, conforme destacado por OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA (2008), são essenciais para o controle e planejamento de médio e longo prazo. Para o alcance eficaz e eficiente das metas definidas no planejamento, tratando-se também da captação de recursos, a área de controladoria desenvolve atividades das quais, sob o ponto de vista de OLIVEIRA (2009), são necessárias a compreensão da missão da empresa para a aplicação de controles internos sobre as operações realizadas e a realizar.

A gestão de entidades sem fins lucrativos atuará sobre as premissas de cumprimento da responsabilidade social e a continuidade operacional das fundações. Neste sentido, a gestão fundacional adota projetos e programas de caráter social, administrativo e gerencial que visam, principalmente, o alcance das metas e objetivos estabelecidos e o controle de recursos.

De acordo com matéria publicada em 2014 no portal da APF – Associação Paulista de Fundações, os fundos patrimoniais são estruturas estabelecidas em entidades de interesse público ou coletivo, sem fins lucrativos, que recebem e administram recursos financeiros, com o intuito de preservar o valor do capital a longo prazo e sustentar financeiramente determinados objetivos dessas entidades.

Considerando um cenário em que a falta de uma legislação específica, os poucos incentivos fiscais, a necessidade de transparência das operações e a importância do grau de confiança dos doadores são pontos chaves para o desenvolvimento da estrutura patrimonial, pode-se entender que a controladoria é uma das principais áreas dentro das organizações que possuem ferramentas para o

estudo e análise dos procedimentos adotados na formação do fundo patrimonial de entidades do terceiro setor, bem como o gerenciamento desses recursos.

### **Objetivos gerais**

Propõe-se neste trabalho aprofundar o entendimento a respeito do que é e como atua a área de controladoria em relação às fundações de direito privado:

- Definição de controladoria e papel do *controller* a respeito do controle de informações relevantes para o processo decisório;
- Evolução da controladoria e desenvolvimento de sistemas gerenciais que são aplicados ao modelo de gestão dentro da estrutura institucional das fundações;
- O funcionamento desta área sob o ponto de vista gerencial em relação às atividades e estabilidade financeira de entidades sem fins lucrativos;

Além disso, este trabalho visa a aplicação de tais conceitos às discussões sobre temas relacionados às entidades do terceiro setor, de modo que a controladoria esteja relacionada com:

- O objetivo da continuidade operacional;
- O desenvolvimento de instrumentos de controle e avaliação de desempenho;
- A maximização dos resultados operacionais e a eficiência de gestão.

### **Objetivos específicos**

O intuito deste trabalho é evidenciar qual a estrutura de gestão adequada a ser aplicada às fundações privadas e demais instituições do terceiro setor, sob o ponto de vista da controladoria, e qual posição a controladoria ocupa dentro das organizações sociais. São destacados neste trabalho as principais contribuições para o desenvolvimento de uma gestão equilibrada e autossuficiente

Busca-se através deste estudo atribuir embasamento e direcionar apontamentos sobre a relevância e os principais princípios da controladoria na gestão de fundações privadas, a aplicação do modelo de gestão conforme estrutura

organizacional, a captação de recursos e a viabilidade de formação de fundo patrimonial, evidenciando as finalidades e as obrigações a serem seguidas.

A partir dessa temática, deve-se compreender qual é o papel desempenhado pela controladoria em relação às medidas adotadas por entidades sem fins lucrativos para o melhor desempenho da estrutura organizacional, principalmente em relação ao processo decisório, e a criação do fundo patrimonial como fonte de recursos, de modo que viabilize a sustentabilidade da finalidade dos projetos, sem desvirtuar o real objetivo dessas instituições.

Por fim, abordar sobre quais os planos que devem ser traçados para o gerenciamento da instituição como um todo, atendendo as exigências do fisco e do Ministério Público, mantendo as fundações e outras organizações sociais direcionadas às atividades que justificam sua criação.

### **Delimitações no tema**

Limita-se esta pesquisa ao enfoque teórico de conceitos e princípios da controladoria para o planejamento, o desenvolvimento de ações dentro das organizações sociais e a concentração e manutenção de recursos.

O tema se restringe à perspectiva da controladoria e de atividades relacionadas à área, de modo que proporcione meios viáveis de fundações privadas atenderem suas finalidades, no intuito de atribuir embasamentos e às discussões que se tratam a respeito das fundações, de todo processo de gestão organizacional e da formação de fundo patrimonial em organizações sociais.

Esta pesquisa está limitada aos estudos levantados sobre o tema e aos comentários e às conclusões adotados através da própria pesquisa. Busca-se fazer levantamentos de informações reais e legais, aplicadas na teoria e na prática da controladoria e do terceiro setor.

Não há, nesta pesquisa, qualquer tipo de estudo de caso ou simulação.

### **Justificativa**

O presente estudo foi desenvolvido sob a premissa de trabalhar os conceitos aplicados à gestão fundacional, à controladoria e ao terceiro setor a fim de demonstrar, através de informações coletadas, apontamentos e conclusões que reforcem a ideia

de padrão administrativo ideal para as fundações e quais as principais contribuições da área de controladoria para que isso seja possível.

Tratar-se da polêmica da viabilidade dos métodos utilizados e aspectos gerenciais, considerando que entidades filantrópicas não devem, sob a força da lei, visar o lucro, assim, não comprometendo as atividades e a imunidade fiscal. Além disso, complementar o embasamento de pesquisa com a captação e geração de recursos para a formação do fundo patrimonial, distinguindo-o do resultado que é considerado como lucro.

Sendo assim, as informações levantadas pela presente pesquisa são relevantes ao meio profissional da área de contabilidade e de controladoria, uma vez que serve como base de informações reais e válidas para aplicação dentro das entidades do terceiro setor, bem como serve de pilar para novas pesquisas e discussões sobre o mesmo tema no meio acadêmico.

### **Metodologia de pesquisa**

Os procedimentos e critérios metodológicos adotados para a elaboração deste trabalho são, basicamente, pesquisas bibliográficas que enfatizam a real discussão do tema associadas às atividades de controladoria e às possíveis alternativas de ideias e projetos gerenciais a serem aplicados ao modelo de gestão das fundações privadas.

No desenvolvimento bibliográfico do trabalho, foram utilizados materiais publicados, tais como artigos científicos e livros, não se restringindo somente às obras literárias e acadêmicas, visto que as publicações em revistas, periódicos e *sites* também reúnem conhecimentos sobre a temática pesquisada. Além disso, parte da pesquisa está fundamentada de acordo com as leis e projetos de leis encontrados.

O trabalho direciona a teoria abordada às situações reais, reunindo os conceitos e verificando características das fundações nos âmbitos contábil e legal, tendo em vista as informações encontradas sobre os possíveis tipos de processos gerenciais e informações encontradas nas normas e nos dispositivos legais.

### **Estrutura da monografia**

Este trabalho está estruturado de modo a introduzir os principais conceitos de atuação da controladoria e do Terceiro Setor. Deve-se levar em consideração a

analogia entre os agentes pesquisados para que se estabeleça o foco no entendimento da área de controladora referente ao tema abordado.

No primeiro capítulo desta pesquisa, são levantadas as definições de controladoria, destacando a evolução histórica da contabilidade gerencial e a evolução tecnológica dos sistemas de informações, que permite acesso do *controller* às informações instantâneas, importantes para a tomada de decisão.

O terceiro setor é abordado no segundo capítulo, em que são levantados os conceitos, a característica e a relevância das instituições que o compõe, analisando tais assuntos em aspectos sociais e gerenciais, principalmente a respeito das fundações de direito privado e sua estrutura administrativa organizacional, que são alguns dos principais objetos do trabalho. É importante ressaltar que são elaborados apontamentos sob a perspectiva da controladoria, não há neste trabalho o intuito de entrar em demais méritos, seja sob a forma de denúncia ou julgamentos submersíveis. O objetivo é embasar as discussões já existentes sobre o terceiro setor.

No terceiro capítulo, há o aprofundamento na importância da controladoria e a influência desta dentro do processo de tomada de decisão. Trata-se do alinhamento entre a área de controladoria e os aspectos gerenciais e administrativos das fundações privadas. São destacados, em todos os aspectos relevantes, os principais pontos de vista a respeito das obrigações, dos tratamentos e da gestão como um todo.

No quarto capítulo, a pesquisa consiste, basicamente, na atuação da controladoria no planejamento de gestão fundacional, nas principais influências da controladoria para a manutenção das atividades operacionais ao longo prazo e a viabilidade de captação e administração de recursos, sob a finalidade da manutenção do objetivo social e da estabilidade financeira das instituições, em que a controladoria possui um papel de responsabilidade investigativa, de transparência e de fornecimento de informações fidedignas para a tomada de decisão.

Ao final do trabalho, encontra-se as conclusões do autor a respeito da importância da controladoria para a elevação dos níveis de atividade e de competitividade das fundações. Logo em seguida, encontra-se todas as referências bibliográficas utilizadas no desenvolvimento deste trabalho

## 1 Controladoria

### 1.1 Definição de controladoria

Para entender o que é a controladoria, é necessário levar em consideração a evolução da Contabilidade para o que hoje se conhece como Contabilidade Gerencial, salientando a implementação de sistemas integrados e o desenvolvimento de sistemas de controles internos, assim, é possível compreender o papel da controladoria dentro das organizações e a sua importância em relação às instituições do terceiro setor.

GARCIA (2010, p. 01) entende que a controladoria é um órgão dentro das empresas que atua no fornecimento de informações, que são transformadas em instrumentos de controle, através de técnicas adotadas para o alcance das metas estabelecidas, utilizando-se da base contábil e de sistemas integrados para que se tornem úteis nos processos decisórios, no intuito de garantir a continuidade das operações da organização.

Referente à evolução da controladoria e da função do *controller* <sup>[1]</sup>, pode-se interpretar que o papel do controlador, profissional responsável por fornecer à alta administração informações que sejam úteis e capazes de influenciar no processo decisório, surgiu com a necessidade de um profissional que levantasse informações financeiras e contábeis, de modo conciso com a realidade da organização, por meio de relatórios gerenciais que dão suporte à tomada de decisão, cabendo a esse profissional revisar e implementar processos e controles internos a fim de garantir informações com integridade que servem de ferramenta de análise e controle gerencial (GARCIA, 2010).

A partir disto, entende-se que a área de controladoria é, sem via de dúvidas, um dos principais setores de cunho gerencial dentro da estrutura organizacional, desenvolvendo atividades das quais são necessárias a compreensão da missão da empresa para que a aplicação de controles internos sobre as operações da entidade seja suficiente para o alcance eficaz e eficiente das metas definidas, além de transmitir à alta administração relatórios razoáveis sobre o desempenho e situação atual da

---

<sup>1</sup> Tradução livre: controlador. Profissional da área de controladoria, na maioria das vezes formado ou com conhecimentos abrangentes em contabilidade.

entidade, tornando a função do *controller* responsável por estudar e analisar os processos, visando melhores resultados, bem como é abordado por OLIVEIRA (2009, p. 16) a seguir:

**[...] a área de controladoria surge da necessidade de otimizar os resultados das decisões tomadas com referência a empresa. Uma premissa para a sua existência é a de que a ciência contábil tem o instrumental adequado para o controle empresarial e para a otimização do resultado de entidades econômicas.**

Sendo assim, conclui-se que o real objetivo da controladoria vai além de apenas gerenciar informações, mas que também está relacionado com a revisão de processos para a otimização de resultados, reduzindo custos e maximizando as receitas. Isso é possível devido à evolução da contabilidade para uma visão mais gerencial, utilizando-se de sistemas que integram as informações de todas as áreas da empresa.

Ainda segundo OLIVEIRA (2009 p. 21),

**[...] fazem parte das tecnologias e procedimentos que possibilitam a atuação da controladoria, configurando o processo de gestão e o sistema de informação econômico-financeiro.**

## **1.2 Evolução da controladoria**

A controladoria, como hoje é chamada, é um conglomerado de atividades originadas de muitos processos evolutivos da própria contabilidade.

Segundo OLIVEIRA (2009, p. 17):

**Esse desenvolvimento está relacionado historicamente à dinâmica do capitalismo que provocou crescimento das organizações e a maior complexidade do ambiente externo e dos processos produtivos, que, por sua vez, deram origem à necessidade de informações mais detalhadas para a tomada de decisão.**

Pela perspectiva histórica, pode-se dizer que a contabilidade deixou de ser apenas um mecanismo de mensuração e de demonstração financeira, transformando-se e adotando padrões de níveis científicos, não apenas matemáticos, atribuindo à contabilidade cada vez mais funções analíticas e estratégicas, sendo desenvolvidas

em conformidade com os processos evolutivos das organizações a partir da Revolução Industrial (OLIVEIRA, 2009).

Com o avanço histórico, as tecnologias foram criadas, desenvolvidas e aprimoradas para facilitar não apenas o cotidiano, mas também para trabalharem em função de gerenciamento das organizações, tornando possível a existência da controladoria, que requer altos níveis de informações dentro de um único sistema de controle, conhecido como SIG - Sistema de Informações Gerenciais.

Mesmo se tratando de organizações com ou sem finalidades lucrativas, a controladoria possui funções e atividades essenciais para o controle e planejamento de médio e longo prazo, servindo de ferramenta para monitorar todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa, assim, estando voltada às rotinas de trabalho, sejam elas atividades operacionais, comerciais, administrativas, financeiras ou tributárias, bem como cabe à controladoria exercer o controle das atividades que integram os sistemas de informações, de modo a evitar divergências e sanar qualquer prejuízo à integridade das informações no âmbito contábil-gerencial (OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA, 2008).

### **1.3 SIG - Sistemas de Informações Gerenciais**

As organizações são claramente compostas de processos e etapas de trabalho que juntos visam determinada finalidade operacional, sendo definidos e implantados na empresa como parte de um todo, assim, é possível distribuir diferentes funções por diversas áreas. Cada função executada dentro das etapas de trabalho pode ser entendida como fonte geradora de dados, ou seja, trata-se dos fatos e/ou acontecimentos ocorridos durante os processos que são registrados sob a forma de dados, que são juntados, coletados e processados para compor uma informação.

Segundo OLIVEIRA (2009, p. 94):

**A informação consiste na organização de dados para que estes tenham algum significado. Ele permite a formação de uma ideia que, quanto mais trabalhada e analisada, poderá redundar em uma ação efetiva, numa escolha.**

Esta transação de dados, ou melhor, o conjunto dessas transações faz parte de um evento econômico, podendo ser de caráter financeiro ou não financeiro, que afetam os ativos e os passivos da empresa.

Segundo GARCIA (2010, p. 47) *apud* CATELLI, (2001, p.118):

**Se o patrimônio de uma empresa é alterado por uma transação, esta deve ser reconhecida, identificada, classificada registrada e acumulada por intermédio de um sistema de informações que permita o gestor tomar decisões...**

O sistema de informações é definido por GARCIA (2010, p. 44) como:

**[...] um conjunto de procedimentos formais cujos dados são coletados e processados, gerando informações que são distribuídas aos diversos usuários para utilização nas suas atividades e decisões.**

É possível notar que a existência de um sistema de informação se faz necessária para que haja o alto nível de comunicação e transferência de dados entre as áreas de modo rápido e seguro. GARCIA (2010, p. 35 e p. 46) entende que é o papel da controladoria integrar as áreas dentro das organizações, certamente, devido ao fato de poder visualizar a estrutura da empresa como um todo em sua amplitude de informações, já que, segundo o autor, a contabilidade não é suficiente como um sistema de controle.

A partir disso, surge o SIG – Sistema de Informações Gerenciais, que é utilizado como ferramenta de controle para que a controladoria possa, de acordo com OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA (2008, p. 64 e 65), “coletar, analisar, classificar e divulgar as informações úteis no processo decisório das corporações”, através de meios tecnológicos de informação.

GARCIA (2010, p. 46) *apud* REGINATO; NASCIMENTO, (2007, p. 19):

**Somente a soma dinâmica do desempenho de cada uma das áreas é que irá proporcionar o pleno desempenho global, e, quando atingido, estará a Controladoria cumprindo sua missão, qual seja, otimizar o resultado econômico da organização.**

Para que a integração de dados em formato de informações em único sistema de gerenciamento seja possível, é necessário que os subsistemas, ou seja, as áreas envolvidas nos processos, funcionem e interajam de maneira harmônica e sem

divergências, a fim de maximizar a qualidade das informações obtidas e transmitidas através do SIG, otimizando os processos estabelecidos na rotina de trabalhos da instituição e, conseqüentemente, alcançando a eficiência e eficácia no desempenho e nos resultados esperados.

## 2 O terceiro setor

### 2.1 Definição de terceiro setor

Para entender o que é o Terceiro Setor, antes de tudo, é preciso identificá-lo e classificá-lo de acordo com as atividades inerentes que o diferencia dos demais setores. O Primeiro Setor é representado pelo Estado (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), nada mais é do que o Poder Soberano de interesse público e cunho político, cujo objetivo é organizar e administrar a sociedade como um todo. O Mercado representa o Segundo Setor, sendo este composto por empresas cujo objetivo é a troca de bens e serviços sob a intenção de obter lucro (PAES, 2017).

Para GRAZZIOLI (2011, p. 23), “o Primeiro Setor é composto das instituições governamentais”, segundo o autor, isso também inclui “as autarquias, as associações públicas e as demais entidades de caráter público criadas por lei, inclusive fundações públicas”. O autor classifica o Segundo Setor como o setor produtivo, pois se inserem neste as sociedades empresárias, os sindicatos, as confederações, entre outros, sendo responsáveis pela relação econômica de comércio e produção de riquezas.

A partir disto, PAES (2017, p. 73) entende que o Terceiro Setor adota a posição de:

**[...] mobilizador de um grande volume de recursos humanos e materiais para impulsionar iniciativas voltadas para o desenvolvimento social, setor no qual se inserem as sociedades civis sem fins lucrativos, as associações civis e as fundações de direito privado, todas entidades de interesse social.**

A expressão Terceiro Setor está vinculada a outros dois termos: organizações sem fins lucrativos e organizações voluntárias. De modo geral, trata-se de instituições e organizações não governamentais que não têm por objetivo o lucro, ou seja, são entidades instituídas e mantidas sob as práticas e ações de solidariedade, de caridade e filantropia <sup>[2]</sup>, em que os benefícios financeiros gerados provenientes de qualquer

---

<sup>2</sup> Filantropia: palavra de origem grega que significa amor à humanidade. Consiste na ação voluntária, gratuita, beneficente e assistencial desenvolvida em prol da solidariedade e da responsabilidade social.

natureza não são distribuídos ou repassados aos entre seus dirigentes ou responsáveis (FERNANDES, 1997).

Caracterizado por desenvolver atividades de cunho social, em prol do interesse da sociedade e do bem comum, o Terceiro Setor pode ser entendido como a soma dos dois primeiros setores, surgindo a partir das brechas dos trabalhos desenvolvidos pelo Estado e se diferenciando do Mercado ao que se diz respeito à visão de lucro, uma vez que os benefícios econômicos gerados pelas entidades que o compõem tendem a ser reinvestidos dentro da própria entidade e em suas atividades, dando significado à finalidade e às razões as quais tais instituições foram criadas.

## **2.2 O objetivo das entidades do terceiro setor**

As entidades do Terceiro Setor atuam de modo autônomo e voluntário junto à sociedade civil <sup>[3]</sup>, inclusive com apoio do governo, embora independente dele. Essas comunidades autônomas buscam compreender as necessidades e os transtornos enfrentados por parte da sociedade, visando resolver os problemas ou atribuir condições para alcançar e/ou aperfeiçoar o bem-estar social através de serviços assistenciais (MACHADO, 2007).

Além disso, MACHADO (2007, p. 33 e 36) entende que o Estado, por si só, é ineficiente e insuficiente em relações às ações tomadas no âmbito social, pois não possui condições de prover à parte mais vulnerável da sociedade condições mínimas de cidadania asseguradas pela lei e necessita que as instituições que compõem o Terceiro Setor complementem este papel.

Neste sentido, a partir de julho de 2014, a Lei Nº 13.019 passou a estabelecer os termos de colaboração e de fomento nas parcerias entre entidades privadas sem fins lucrativos e o poder público, enfatizando o regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho. Texto alterado no ano seguinte pela Lei Nº 13.204, de 14 dezembro de 2015.

---

<sup>3</sup> Sociedade civil é o conjunto de organizações e instituições civis que defendem o interesse público em comum nos princípios da cidadania em que se difunde a estrutura da solidariedade na base da sociedade e na relação com o Estado e com o Mercado, em que surgem e se desenvolvem conflitos sociais, políticos e econômicos aos quais devem ser solucionados.

### 2.3 Composição do terceiro setor

Devido à abrangência das organizações, bem como o modo atuação, não há na lei brasileira uma definição clara e exata do que compõe o Terceiro Setor, nem detalhes aprofundados de todas as áreas de atuação, no entanto, o artigo 2º parágrafo I da Lei nº 13.204/15 <sup>[4]</sup>, considera como organizações da sociedade civil:

**[...] entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva [...]**

As organizações que compõem o terceiro setor apresentam características comuns, tanto nos projetos de atuação, quanto na eloquência de seus programas. Tratam-se de instituições privadas, autoadministradas ou capazes de administrar as próprias atividades, que atuam no âmbito do interesse coletivo, sem vínculo institucional com o governo e sem interesse econômico. Essas organizações estão voltadas à política social e ao desenvolvimento comunitário, complementando as ações do Estado através de atividades de assistência e serviço social, de modo voluntário ou não (ALBUQUERQUE, 2006).

Um dos mistérios entre as definições e teorias acerca do Terceiro Setor é o entendimento sobre o que de fato são as ONGs – Organizações Não Governamentais, considerando que nem todas as ONGs se qualificam OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, entretanto toda OSCIP pode ser considerada uma ONG (PORTAL SEBRAE, 2018).

Segundo OLIVEIRA e SILVA JUNIOR (2013) *apud* MENESCAL (1996):

**[...] as ONGs são organizações formais, ou seja, não constituem mero agrupamento de pessoas, mas antes uma estrutura formalmente**

---

<sup>4</sup> Lei nº 13.204, de 14 dezembro de 2015. Dispõe alteração a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 15 dez. 2015.

**constituída para alcançar determinados objetivos. Ainda acrescenta que são organizações sem fins lucrativos e realizam atividades, projetos e programas na chamada área de política de desenvolvimento, com o objetivo de contribuir para a erradicação das condições de vida desiguais e injustas no mundo, sobretudo nos países pobres. Concluindo que as ONGs são, assim, entidades que “podem apoiar grupos e movimentos populares de uma maneira que nem o mercado e nem o Estado são capazes.**

Pode-se entender que as ONGs, como todas as demais entidades, são criadas acerca de um ou mais objetivos. Basicamente, são diversas organizações sem qualificação específica engajadas com projetos de transformação social voltados ao atendimento à base popular por meio da oferta de serviços sociais e assistenciais, inclusive, algumas vezes adotando postura de cunho político para atender às demandas e necessidades de um grupo específico da sociedade, seja no âmbito nacional ou até mesmo internacional, podendo atuar nas áreas da saúde, de educação, de assistência social, entre outras.

Por outro lado, são enquadradas como OSCIP, as entidades privadas que atuam no terceiro setor sob a opção institucional de uma atribuição jurídica de reconhecimento legal, geralmente, em razão de exigências legais de prestação de passíveis de sanções em caso de descumprimentos (PORTAL SEBRAE, 2018).

A respeito de organizações religiosas e partidos políticos, ambos não possuem finalidade de lucros, sendo que as organizações religiosas têm as liberdades de criação, de organização e funcionamento garantidas através da Constituição Federal como instituições direcionadas ao exercício e difusão da fé. Já os partidos políticos, embora constituídos ao modo das associações, são regidos pela Lei 9.096/95 <sup>[5]</sup>, sendo destinados ao exercício da atividade política (GRAZZIOLI, 2011).

---

<sup>5</sup> Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995. Dispõe sobre partidos político. Diário Oficial da União. – Brasília, 20 de setembro de 1995.

As associações são pessoas jurídicas oriundas da união de pessoas físicas organizadas em prol de um interesse coletivo, sendo regidas sob um estatuto e formadas a partir de donativos e contribuições. (PORTAL SEBRAE, 2018)

As fundações, assim como as associações, são instituições de personalidade jurídica e podem ser tanto de direito privado, quanto de direito público, criadas a partir de um fim social, mediante a personificação de um patrimônio destinado à uma atividade de natureza social. (GRAZZIOLI, 2011).

De acordo com GRAZZIOLI (2011, p. 26):

**[...] o primeiro traço diferencial entre ambas modalidades de pessoas jurídicas de direito privado é relativo ao elemento central. Enquanto nas associações o que predomina é o elemento pessoal, nas fundações o que prevalece é o elemento patrimonial. As pessoas que se reúnem em uma associação têm objetivo comum, sem pretensão de obter proveito econômico, portanto podem não ter patrimônio. A fundação, ao contrário, nasce necessariamente da personificação de um patrimônio. Aqui as pessoas assumem um papel secundário**

### **2.3.1 Categorização das entidades**

O estudo de PAES (2017, p. 75 – 76) ressalta o modelo de países anglo-saxônicos que, considerando seus parâmetros de finalidades, distinguem as entidades do terceiro setor em duas categorias: as entidades sem interesse financeiro e as entidades de interesse voluntário. São enquadradas na primeira categoria as instituições que atuam sob o intuito de beneficiar amplamente o interesse da sociedade como um todo. Estas possuem direitos e privilégios assegurados pela legislação e desfrutam de incentivos com objetivo de facilitar a sua operacionalidade, em contrapartida de deveres e responsabilidades assumidos perante ao governo, ao fisco e à sociedade civil, como no caso das fundações de direito privado. Já as organizações que atuam em formato de ajuda mútua e que se restringem a um agrupamento específico de pessoas são enquadradas na segunda categoria, por exemplo as OSCIP.

### **3 Fundações de direito privado**

#### **3.1 Fundações, patrimônio e principais atividades**

PERAZZOLO (2017, p. 11) *apud* DINIZ (2007, p. 13), conceituam a ideia de fundação como:

**[...] um complexo de bens livres [...] colocado, por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas, sem intuito de lucro, a serviço de um fim lícito e especial com alcance social, em atenção ao disposto em seu estatuto.**

A finalidade e o patrimônio atribuídos são dois pontos característicos de uma fundação. A lei brasileira exige que a transferência de patrimônio se dê por meio de escrituração pública ou testamento, além disso, as fundações são regidas com base na elaboração de um estatuto cujo as normas devem ser aprovadas pelo Ministério Público. Os artigos 45º e 119º da Lei de Registros Públicos estabelece que haja presente em Cartório de Títulos e Documentos o registro dos documentos consultivos da Fundação (PERAZZOLO et al; 2017)

Segundo PERAZZOLO et. al. (2017, p. 11), “gerir uma fundação é administrar um patrimônio de interesse social e mantê-la atuante é garantir a expectativa do grupo social”. Somente no Estado de São Paulo, eram 511 o número de Fundações ativas, no ano de 2009, exercendo atividades nas mais diversas áreas sociais, como atividades culturais, de educação, de saúde, de assistência social e outras, cujo patrimônio para esses fins representava mais de 87 bilhões de reais, ainda com base no autor, valendo ressaltar que a legislação não veda atividades ditas econômicas desde que de acordo com as finalidades estatutárias, o que as distingue do conceito de comércio.

#### **3.2 A entidade e a continuidade das operações**

Em razão da caracterização de entidades como sem fins lucrativos e os objetivos pelos quais essas entidades são criadas, assumindo determinada responsabilidade perante a sociedade, um dos principais princípios da contabilidade pode ser, inclusive, aplicado na justificativa às diversas definições relacionadas às organizações do terceiro setor, não apenas em termos de mensuração, este é chamado de Princípio da Entidade.

Segundo o artigo de ZANLUCA (2016), publicado no Portal da Contabilidade:

**o Princípio da Entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.**

A partir do momento de criação dessas entidades para uma devida finalidade, em que há captação e agrupamento de recurso, integralizados ou a integralizar ao patrimônio da instituição, por mais que não haja o intuito de ganho econômico, a autonomia sobre o patrimônio é atribuída à entidade, estando tais recursos desvinculados ao patrimônio pessoal de gestores ou associados. Nota-se também que a origem dos recursos, principalmente aqueles oriundos de doações, são evidenciados nas demonstrações financeiras e nas notas explicativas.

Outro princípio da Contabilidade que vai além dos regimes de mensuração e reconhecimento é em relação a continuidade, que justifica exatamente o que o intuito de superávit de organizações sem fins lucrativos.

ZANLUCA (2006) entende que:

**[...] a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.**

Pode-se concluir com base nesses princípios que a estrutura contábil das demonstrações financeiras de uma entidade deve considerar sempre a presunção de operacionalidade em exercícios futuros, mesmo quando não há a visão de obter lucros, surgindo a partir disso os objetivos sob a ideia de manutenção do patrimônio e da estabilidade financeira, dos quais gerar benefícios econômicos durante a execução de atividades fins por meio do patrimônio dotados, desde que dentro dos parâmetros legais, não descaracteriza a essência dessas instituições, logo, o perfil superavitário perdurará a existência delas para continuarem nas funções dos papéis assumidos junto à sociedade civil.

### **3.3 A importância do estatuto no planejamento fundacional**

As entidades que integram o terceiro setor precisam de direcionamento técnico-administrativo para o melhor e mais eficaz desenvolvimento de suas ações tanto no

âmbito social, quanto em seus processos gerenciais. Nos processos de planejamento institucional e planejamento social de criação de programas e projetos, a gestão deve enxergar a instituição como um todo, no intuito de elaborar e efetivar as políticas sociais públicas e definir as diretrizes e princípios da ação institucional (COSTA, 2009).

O estatuto pode ser visto como a consolidação de ideias e princípios que moldam a missão e os valores da instituição. Servirá como a base para o desenvolvimento institucional e o desenvolvimento das atividades fins. É a partir deste estatuto que se solidificará a causa pelo qual a fundação foi criada, ditando as doutrinas a serem seguidas e objetivando o papel de colaboração que a fundação adotará junto à sociedade civil.

A estrutura interna de uma fundação deve seguir parâmetros de gestão a fim de alcançar suas finalidades sociais prevista no estatuto. Isso também reflete no modo de administrar e, principalmente, na forma de gerir os recursos, uma vez que o estatuto é a norma que rege todas as atividades e decisões institucionais, não podendo ser contrariado, negligenciado ou distorcido pelos gestores, embora as normas permitam que este seja alterado por meio deliberações, cujo as alterações não podem desvirtuar o fim da fundação e devem ser submetidas à aprovação do Ministério Público, conforme apontado por GRAZZIOLI (2011).

Nesse sentido, PAES (2017, p. 293) entende que:

**[...] o estatuto é a norma fundamental e norteadora da organização e do funcionamento da fundação. Seus preceitos apresentam a rigidez e a flexibilidade necessárias para resguardar a instituição, seus fins e patrimônio da ação do tempo e da vontade de seus órgãos de administração. Esses preceitos, muitas vezes, são complementados por normas específicas de funcionamento constante de um regimento interno.**

Em uma administração coletiva, em que também se inserem fundamentos da Controladoria devido à sua significativa e relevante influência no processo decisório, o papel de gerir, ou seja, realizar diligências que conduzam e direcionem os assuntos envolvidos na concretização dos projetos estabelecidos, é um poder distribuído dentro da estrutura interna da instituição, cabendo à cada uma das partes determinadas funções de gerência, que se diferenciam uma das outras e se somam em prol de um resultado final.

### 3.4 Estrutura administrativa de uma fundação

Baseando-se no modelo apresentado por PERAZZOLO, et. al. (2017) e nas definições apresentadas por GRAZZIOLI (2011), lista-se abaixo alguns órgãos e as respectivas funções desenvolvidas, compondo a alta administração e fazendo parte do processo decisório dentro da instituição como um todo.

- a. Conselho Superior ou Conselho Curador: trata-se da alta administração a qual é atribuída a posição de representatividade a um grupo enxuto de pessoas. É um grupo de conselheiros nomeados, podendo ou não ser membros de demais conselhos, para exercer o implemento da política institucional, a fiscalização da gestão e controles internos, sendo assessorado pelos demais conselhos a fim de obter informações úteis e fidedignas para realização de julgamentos com segurança no processo decisório, sendo responsáveis por aprovar o orçamento e o balanço, aceitando ou não as contas apresentadas, sob prerrogativa de quem administra também fiscaliza, no intuito de garantir a preservação do patrimônio e a execução das atividades econômicas e sociais da entidade, inclusive a título de prestação de contas ao Ministério Público.
- b. Conselho de Administração e Finanças: responsável pela elaboração do planejamento da organização administrativa e financeira, assessora o representante/presidente a respeito da gestão orçamentária, entre outras funções.
- c. Conselho Fiscal: analisa e opina sobre a gestão econômico-financeira, examinando as contas e o balanço, além de assessorar o Conselho Curador e apresentar à Diretoria Executiva quaisquer irregularidades nas contas e no patrimônio.
- d. Conselho Consultivo: compõe-se representantes dos segmentos da sociedade civil e por membros do Conselho Superior, responsáveis pelos aconselhamentos para o cumprimento das finalidades estatutárias.

E embora não faça parte da fundação, o Ministério Público é um dos componentes de alta relevância quanto ao rumo que as fundações planejam tomar, pois ele é órgão público representante da comunidade que age com diligência para preservação do patrimônio e das finalidades fundacionais sob a força da lei.

## 4 Atuação da controladoria nas fundações

### 4.1 Modelo de gestão aplicável

O modelo de gestão ideal deve delegar atividades de planejamento, organização e controle (OLIVEIRA, 2009), em que a tomada de decisão não caiba tão somente à uma pessoa ou à uma divisão, dessa forma, as deliberações acerca do futuro da instituição fazem com que as decisões tomadas tendam a ser menos propensas aos erros em razão de vieses cognitivos<sup>[6]</sup>, proporcionando melhor análise e embasamento que, de certa forma, passam a ter uma visão mais conservadora.

Para elaborar e aplicar um modelo de gestão efetivo, deve-se levar em consideração que as crenças influenciam todas as operações futuras de uma fundação, parte dessas crenças poderão estar presentes inclusive no estatuto, mesmo que de maneira indireta. Elas terão reflexo em todos os níveis, o que determinará a própria estrutura organizacional da entidade, além de serem úteis para o trabalho de reflexão para dentro da organização.

Conforme OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA (2008, p. 140), “a coerência entre o que se acredita e o efetivamente praticado refere-se ao “valor” atribuído a essas crenças”. Elas estarão vinculadas à missão que determinará o que a fundação se propõe a fazer para atingir o resultado esperado, para isso, o plano estratégico elaborado pelo Conselho de Administração e Finanças, que deverá estar alinhado ao sistema de informações gerenciais, será responsável por orientar e controlar as medidas e operações necessárias para que as metas sejam atingidas, comparando e avaliando a situação futura projetada decorrente do processo orçamentário, considerando as condições existentes.

As informações coletadas através dos sistemas contábeis e de custo padrão<sup>[7]</sup> durante o processo orçamentário servirão de ferramentas para levantamento e alocação de recursos a seres utilizados na consecução dos objetivos propostos através das metas estabelecidas no planejamento. A definição dos meios pelos quais

---

<sup>6</sup> Vieses cognitivos são entendidos pela Psicologia como desvios sistêmicos da lógica capazes de gerar distorções nos julgamentos em situações particulares que afetam a tomada de decisão.

<sup>7</sup> Custo padrão é um valor de custo pré-fixado durante o planejamento, com base nos históricos da companhia, e que servirá para medição e avaliação da eficiência dentro das condições previstas.

as metas serão alcançadas será colocada para avaliação, sujeita às reformulações que se fizerem necessárias para a aprovação do Conselho Superior ou Conselho Curador, que deverá levar em consideração o cenário em que a organização atua, avaliando também os recursos disponíveis e outros tipos de recursos que possam ser adquiridos (OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA, 2008).

Durante a execução e desenvolvimento das atividades, serão gerados documentos cujo os dados contábeis serão mensurados e alimentarão os sistemas gerenciais, servindo de instrumentos de controle para avaliação de desempenho, principalmente, com base nas comparações entre os valores orçados e valores reais, bem como as metas definidas e os resultados. Desta maneira, a controladoria trabalhará na identificação dos motivos dessas variações e poderá propor a adoção de medidas corretivas para determinadas partes que compõem o sistema.

#### **4.2 Gestão de recursos**

A controladoria atua dentro dos parâmetros adotados pelo modelo de gestão, visando a maximização de desempenho e do controle empresarial através de levantamentos de informações relevantes que são úteis no processo de planejamento e no controle gerencial durante as etapas seguintes, no qual essas informações são aprimoradas e comparadas. Através disso, a controladoria contribui com a eficiência e eficácia das operações, tanto nos processos, quanto na gestão de recursos, dessa forma, assegurando a continuidade e manutenção dos propósitos das fundações e demais organizações do terceiro setor, bem como o alcance dos resultados esperados.

Segundo OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA (2008, p. 138):

**Gerir é fazer as coisas acontecerem e conduzir a organização para os seus objetivos. Portanto, gestão é o ato de conduzir a empresa para a obtenção dos resultados desejados.**

Pode-se considerar o modelo de gestão como um conjunto de elementos que permite a administração trabalhar em prol da eficiência e eficácia, controlando os riscos e reduzindo os erros. Isso pode inclusive gerar impacto em como as instituições do terceiro setor enxergam e trabalham os recursos que já possuem, aqueles que podem ser gerados e, também, aqueles que podem ser adquiridos, de cunho financeiro ou não. Para isto, o conjunto de crenças e valores dessas organizações são

determinantes, pois funcionarão como ponto de partida e de alicerce para definir como as organizações devem interagir com diversos fatores internos e externos.

Uma instituição bem-sucedida, segundo GONÇALVES (2006, p. 112):

**[...] deve fazer do serviço que presta à sociedade a sua principal fonte de recursos, desenvolvendo projetos de interesse de seu público alvo e de empresas. Deve, também, estudar com atenção quais projetos potenciais que pode criar seriam beneficiados por leis de incentivo. O recurso não é algo estático. Ao contrário, pode ser gerado a partir de ações proativas da instituição.**

Embora as operações desenvolvidas através das fundações sejam de cunho social, isso não as impedem de gerar renda e não se vincula restritamente a como devem ser administradas, pois assim como qualquer empresa, as fundações também se mantêm da renda que são capazes de gerar, além disso, dispõem de incentivos fiscais que devem ser estudados durante o planejamento estratégico para a melhor gestão e aplicação desses recursos para melhor proveito

De acordo com CABRAL (2015, p. 153):

**O planejamento fornece as informações e as estimativas que permitem à organização ordenar os recursos com maior eficácia. À direção, o planejamento mostra qual é a melhor combinação de fatores, força, recursos e relações necessárias para liderar e motivar os colaboradores. Ao controle, o planejamento indica sua própria realimentação, conduzindo a um planejamento eficaz ou comprometido pela sua execução. À organização, propõe o desenho mais favorável para a obtenção dos resultados desejados.**

O planejamento definido dentro do modelo de gestão impacta o modo como a diretoria destina os recursos às atividades da organização, logo, influenciando toda a cadeia administrativa e operacional, principalmente em relação à etapa de execução que, geralmente, demanda mais recursos. A forma como as etapas seguintes ao planejamento serão influenciadas deve ser avaliada e estudada de acordo com o modelo de negócio e de atuação, considerando que as informações deverão chegar completas, íntegras e fidedignas para o processo orçamentário, pois é imprescindível que a controladoria possua controle do que é orçado durante toda a etapa estratégica e o consumo real dos recursos durante a execução. Sendo assim, o resultado obtido

através deste conjunto de informações será capaz de demonstrar aspectos qualitativos da gestão.

#### **4.2.1 Maximização do resultado**

Tratando-se de instituições do terceiro setor, gerir os recursos não estará relacionado à lucratividade ou aos benefícios econômicos que, a partir desta ação, podem ser gerados, pois nem sempre maximizar os resultados significa aumentar os lucros, não sendo a prioridade dessas instituições que não possuem fins lucrativos. Por outro lado, as fundações e demais instituições podem e devem visar, em termos gerenciais, a melhoria da produtividade, a satisfação da sociedade civil, a responsabilidade pública, o desenvolvimento do valor intelectual dos recursos humanos, entre outros fatores.

#### **4.3 Instrumentos contábeis de gestão aplicáveis**

Tendo em vista que o modelo de gestão deve ser conciso com a real situação dentro da organização, alinhando os aspectos administrativos às necessidades operacionais, e considerando que cada decisão e operação que venha surgir em decorrência da própria gestão levará à determinada informação contábil que deverá ser mensurada e reconhecida. A soma dessas informações comporá uma base que servirá de instrumento de controle quando analisada junto às demais informações de cunho administrativo, de modo que a controladoria obtenha métodos hábeis de avaliação do processo como um todo desde o planejamento desenvolvido em cima do próprio modelo de gestão, independentemente da condição econômica, social e/ou patrimonial de cada fundação.

Por outro lado, a controladoria também se responsabiliza em apresentar novos e melhores instrumentos que tornem visíveis os meios para alcançar as metas estabelecidas e, dessa forma, aplica-os sobre a realidade operacional e gerencial dentro da estrutura organizacional.

Para OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA (2008, p.152):

**[...] a controladoria tradicional fornece ferramentas para gestão empresarial baseada só em controles operacionais e financeiros, com a excessiva preocupação com a emissão dos dados, relatórios contábeis e gerenciais para análise de desempenho de fatos já acontecidos.**

É realmente importante, de acordo com os autores, que a controladoria detenha informações úteis sobre o passado para avaliação de desempenho do que já aconteceu, entretanto, questiona-se neste contexto a necessidade de instrumentos de avaliação estratégica que atendam aos usuários relacionados ao gerenciamento e à administração dentro da visão do futuro da organização em meio a um ambiente competitivo e globalizado. E segundo OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA (2008, p 153) "melhorias de desempenho exigem grandes mudanças e isso inclui mudanças nos sistemas de medição e gestão utilizados pelas empresas."

Outro questionamento levantado neste âmbito, refere-se ao uso somente de indicadores financeiros como medida de monitoramento e controle, devendo partir da controladoria os modos de incorporar aspectos importantes ao modelo de gestão, logo, os autores mencionados propõem o BSC - *Balanced Scorecard* como sistema de gestão estratégica que avalia tanto as medidas financeiras, quanto as medidas não financeiras, em razão de que este sistema possui características para manter ou expandir o poder de competição da organização, visando difundir os planos e metas em todos os níveis da organização.

Pode-se entender que tornar mais competitiva uma fundação ou qualquer outra instituição do terceiro setor em relação ao mercado reafirma a importância de alcançar a sociedade civil de maneira mais justa, possibilitando a acessibilidade da parte mais fragilizada da sociedade a serviços de alta qualidade.

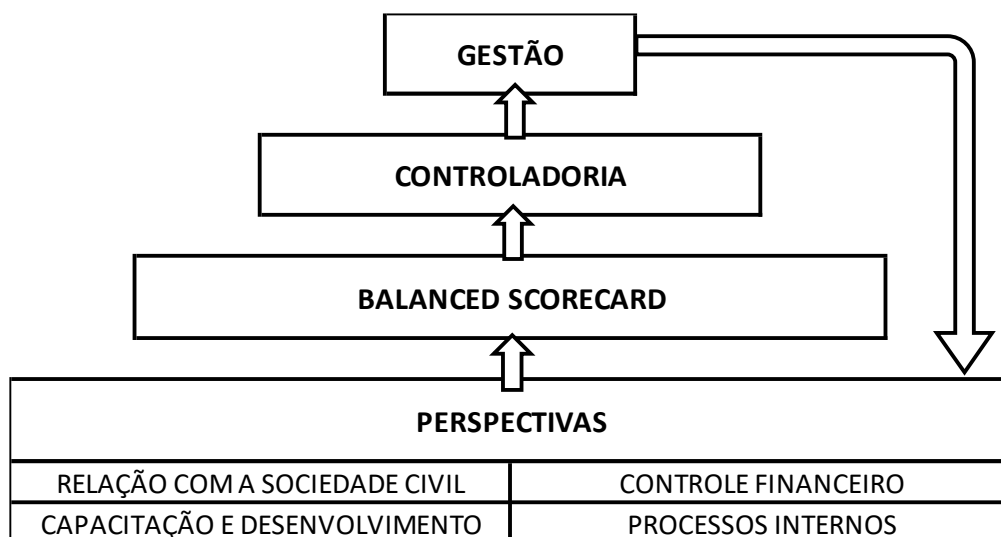
#### **4.3.1 BSC - *Balanced Scorecard***

O *Balanced Scorecard* já é um modelo utilizado em determinadas áreas do terceiro setor nos Estados Unidos, como hospitais e prefeituras. O BSC funciona como uma ferramenta dividida em duas matrizes capaz de orientar a empresa ao melhor desempenho no presente e futuro, apresentando pontos críticos da estratégia elaborada e as perspectivas quanto às ações necessárias acerca do controle financeiro, da relação com os clientes, dos processos internos e da capacitação e desenvolvimento dos profissionais, sob a ideia de que todos esses elementos devam ser obtidos através do sistema de informações gerenciais e avaliados em conjunto (OLIVEIRA, L.M; PEREZ JR.; e SILVA, 2008).

Neste sentido, caberá à Controladoria analisar tais indicadores de desempenho de acordo com os objetivos estratégicos, considerando a relevância e a importância das informações ao longo prazo, de modo a preparar a organização para o futuro, ou seja, deve-se avaliar além de apenas informações sobre os custos. Para que isso seja possível, os indicadores devem ser consistentes, válidos, relevantes e confiáveis.

O enquadramento do BSC às fundações se destaca pelo fato deste trabalhar e otimizar o que pode ser entendido como parte dos ativos intangíveis, sendo oposto de métodos como EVA - *Economic Value Added* <sup>[8]</sup> e MVA - *Market Value Added* <sup>[9]</sup>, uma vez que esses dois instrumentos de medida de desempenho mantêm o foco à maximização dos lucros dos acionista e demais detentores de capital, ou seja, não se aplica à realidade de qualquer instituição que não possua fins lucrativos.

**Figura 1: *Balanced Scorecard*: fluxo de informações**



**Fonte de imagem:** autoria própria

<sup>8</sup> EVA - *Economic Value Added* (tradução livre: Valor Econômico Adicionado) é um instrumento contábil de medida de valor voltado diretamente à criação de riqueza ao acionista, utiliza-se como base a mensuração do lucro residual com o retorno sobre as taxas de custo de capital e o capital total investido.

<sup>9</sup> MVA - *Market Value Added* (tradução livre: Valor de Mercado Adicionado) é uma medida de valor corporativo que se baseia na diferença entre valor de mercado da empresa, ou melhor, o quanto o acionista obteria se vendesse todas as suas ações, e o capital investido.

Principais características avaliadas na relação com a sociedade civil:

- Participação e comportamento;
- Alcance, retenção e índices de satisfação;
- Anseio por inovações.

Principais características avaliadas do controle financeiro:

- Equilíbrio do capital de giro;
- Possíveis reduções de custos em prol da maximização de resultados;
- Gerenciamento e controle de riscos da sustentabilidade financeira.

Principais características avaliadas na capacitação e no desenvolvimento de profissionais:

- Valor do capital intelectual;
- Mapeamento de competências e rotatividade de funcionários;
- Eficiência e eficácia do quadro de pessoal;
- Satisfação profissional.

Principais características avaliadas dos processos internos:

- Ineficiência e ineficácia na condução de processos;
- Qualidade dos sistemas contábeis e de controles internos;
- Qualidade de comunicação interna e sistêmica;
- Possível otimização dos fluxos.

#### **4.4 Fundo Patrimonial**

O uso do *endowments*, conhecidos como fundos patrimoniais no idioma português, faz parte de um importante tema a respeito da gestão de entidades sem fins lucrativos que circula inclusive no legislativo brasileiro.

Atualmente, não existe legislação específica que regule e fiscalize a prática e utilização de fundo patrimonial no Brasil, sendo este um importante instrumento de para a sustentabilidade financeira de organizações sociais, bastante utilizado em

países desenvolvidos, como é o caso da Fundação Bill & Melinda Gates e algumas universidades americanas, como Harvard e Yale. (FABIANI, 2015).

O conceito de fundos patrimoniais consiste em estruturas criadas para receber e administrar recursos no intuito de preservar o valor do capital ao longo prazo. Esses recursos são investidos e vinculados à uma determinada finalidade de caráter social a fim de gerar rendimentos para financiá-la e sustentá-la financeiramente, considerando que o montante nominal fica resguardado.

Na contabilidade, o valor nominal ou de mercado do montante, dentre eles, o menor ou o mais fácil de identificar. Estará registrado como bens e direitos recebidos por doação no grupo de ativo imobilizado, sujeito à amortização. Na hipótese de a fundação que está em posse deste fundo deixar de existir, o montante nominal é destinado à outra fundação.

Tratando-se de fundações e outras instituições do terceiro setor, os fundos patrimoniais tem como principal objetivo reduzir a dependência de doações a curto prazo. À gestão, essa medida pode tornar as organizações autossuficientes para garantir a continuidade das operações. Pode-se dizer que, na visão da controladoria, obter e gerir essa fonte de recursos significa em aprimorar a capacidade de desenvolvimento de projetos para que seja atingido determinada meta que as organizações têm para com a sociedade civil.

**Figura 2: fluxo de recursos destinados ao fundo patrimonial**



Fonte de imagem: autoria própria

#### 4.4.1 Legalidade do fundo patrimonial

Em 2012, o Projeto de Lei 4.643/2012 foi apresentado pela, então, Deputada Bruna Dias Furlan para a criação de fundo patrimonial nas instituições federais de ensino superior. O assunto teve continuidade através do Projeto de Lei do Senado 16/2015, dispondo o funcionamento dos Fundos Patrimoniais Vinculados para receber e administrar doações de pessoas físicas e jurídicas, de modo que este estejam vinculados à uma causa, propondo também aspectos de isenção fiscal para pessoas físicas e jurídicas doadoras. O Projeto de Lei mais recente que aborda sobre a criação dos fundos patrimoniais ainda está em trâmite no Congresso Nacional, sendo o PL 8.694/2017.

Entretanto, já no ano de 2018, o então Presidente da República, Michel Temer, assinou a Medida Provisória 851/2018, que está em vigor até a presente data desta pesquisa, e deverá ser aprovada em Comissão Mista<sup>[10]</sup>. Em termos gerais, esta Medida Provisória “autoriza a administração pública a firmar instrumentos de parceria e termos de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público com organizações gestoras de fundos patrimoniais [...]”<sup>[11]</sup>. Para que isto corra, requer-se que a as gestoras, neste caso, as fundações, sejam “formalmente segregadas dos doadores e supervisionadas por um conselho de administração e um conselho fiscal”, conforme divulgado por MACHADO (2018) no portal de notícias da Câmara dos Deputados, além disso, prevendo a divulgação periódica de informações sobre os fundos, bem como a sujeição à auditoria.

A criação desta Medida Provisória pode ser entendida como um marco para a solidificação de uma legislação específica sobre os fundos patrimoniais. Com isso, busca-se beneficiar a sociedade civil, as fundações gestoras dos fundos patrimoniais e, até mesmo, os doadores, pois, conseqüentemente, terão maior segurança quanto aos investimentos de longo prazo.

---

<sup>10</sup> As comissões mistas, são integradas por deputados e senadores e constituídas para tratar de matéria pertinente à competência do Congresso Nacional. Podem ter caráter permanente ou temporário”, conforme portal da Câmara dos Deputados.

<sup>11</sup> Texto da ementa da Medida Provisória 851, de 11 de setembro de 2018.

#### **4.5 Manutenção da imunidade através de atividades gerenciais**

No âmbito do subsistema de gestão em que se desenvolve o planejamento estratégico tributário, fica à cargo da controladoria buscar o melhor desempenho na gestão da carga tributária e a execução de processos que levam à elisão fiscal.

Para efeitos do art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, são assegurados determinados aspectos fiscais que concede às fundações de direito privado o reconhecimento de entidade pública e imunidade tributária, desde que não apresentem superávit ou o destinem ao desenvolvimento de seus objetivos sociais, entretanto, a imunidade não abrange finalidades rendimentos e ganhos em aplicações financeiras.

Tratando-se de fundo patrimonial, pode-se entender que a gestão desses recursos destinados à determinada finalidade social é um desafio gerencial e tributário para a área de controladoria, que deverá controlar a aplicação e rendimentos gerados, além de preservar a transparência de sua destinação em todos os aspectos gerenciais, perante ao fisco e à CVM – Comissão de Valores Mobiliários, que já regulamenta os fundos de investimentos <sup>[12]</sup>.

---

<sup>12</sup> Os fundos de investimentos reúnem recursos diversos de cotistas para aplicação em uma série de ativos financeiros, que podem ser compostas por títulos públicos, títulos de renda fixa, ações, derivativos, commodities e até mesmo cotas de outros fundos.

## Considerações Finais

A essência das fundações de direito privado é composta das mais diversas expectativas no âmbito social, cujo interesse público do bem-comum se sobrepõe às ideias de ganho e de criação de riqueza para proprietários e/ou acionistas, como acontece em empresas no geral. A responsabilidade assumida pelas fundações perante à sociedade civil se dá pela preocupação com a ausência do Estado, que se tornou incapaz de atender às necessidades de uma parcelada sociedade, neste sentido, os benefícios sociais gerados como resultado de atividades das quais as fundações se propõem são reflexos de pontos determinantes para a criação de uma sociedade justa e voltada para o futuro. Gerir uma fundação pautada por tamanha responsabilidade é o mesmo que administrar o interesse público de modo a garantir a expectativa de um grupo social a respeito de uma determinada finalidade.

Em um cenário empresarial, a gestão de uma fundação de direito privado tem sua base formada por um conglomerado de crenças e princípios cujo o modo de administrar deve se diferenciar dos modelos de gestão convencionais. Por ser regida por um estatuto e gerida por diversos conselhos que trabalham entre si, a gestão fundacional tende a ser conservadora, uma vez que as decisões são tomadas através de um processo institucional desde a base, cujo a satisfação da sociedade civil é vista como uma das prioridades a serem alcançadas, garantindo, assim, que o resultado oriundo da soma de esforços traçados desde o planejamento à execução das atividades serão positivos, logo, a gestão terá conseguido cumprir com todos ou com a maior parte dos objetivos estabelecidos.

O interessante é que dentro de um processo decisório amplo, ou seja, não concentrado somente à uma área ou à uma pessoa específica, a controladoria trabalha com a harmonia das complexas informações que recebe das áreas e de diversas etapas operacionais. A controladoria dentro desse tipo de instituição deve funcionar como um núcleo de controle de fluxo de informações, de maneira completa e íntegra, utilizando não apenas dados contábeis, mas, também, dados organizacionais como um todo.

Este trabalho busca demonstrar que somente conhecendo a instituição é que a controladoria será capaz de projetá-la para maximização de resultados, proporcionando a maiores e melhores níveis de atividade, a partir disso, as fundações

serão capazes de ofertar melhores serviços à comunidade. Será a partir da elevação de seus níveis de competitividade e estabilidade financeira que uma fundação se tornará notória e autossuficiente, logo, servirá como referência entre as demais instituições do terceiro setor. Para isso, é necessário que esses ideais façam parte do jeito de pensar dos gestores e de toda estrutura organizacional que norteiam a instituição.

Vale ressaltar que, assim como em qualquer organização, com ou sem finalidades lucrativas, a gestão estará suscetível aos erros, cabendo à controladoria a proceder com os devidos ajustes e melhorias nos sistemas de informações gerenciais e nos controles internos.

## Referências

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: Summus, 2006. ISBN 85-323-0251-3

CABRAL, Eloisa Helena de Souza. **Terceiro setor: gestão e controle social**. 2. ed. [recurso eletrônico] – São Paulo: Saraiva, 2015. 248 p. ISBN 978-85-02-12164-5. Disponível via plataforma 'Minha Biblioteca' em: <[www.pucsp.br/biblioteca](http://www.pucsp.br/biblioteca)>

GARCIA, Alexandre Sanches. **Introdução à controladoria: instrumentos básicos de gestão das empresas** - São Paulo: Atlas, 2010. ISBN 978-85-224-5794-6

GRAZZIOLI, Airton. **Fundações privadas: das relações de poder à responsabilidade dos dirigentes**. – São Paulo: Atlas, 2011. 162 p. ISBN 978-85-224-6742-6

GRILLO, Ana Paula; PERAZZOLO, José Rodolpho; CÁRNIO, Thaís, et. al. **Direito empresarial na ótica de uma fundação**. 2ª reimpr. – São Paulo: Educ, 2017. 288 p. ISBN 978-85-283-0526-5.

GOLÇALVES, Marcos Antônio. **Gestão estratégica de entidades sem fins lucrativos**. - São Paulo: Áurea Editora, 2006. 192 p. ISBN 85-88678-10-1.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades beneficentes de assistência social**. Curitiba: Juruá, 2007. 178p. ISBN 978-85-362-1580-8

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. – São Paulo: Saraiva, 2009. ISBN 978-85-02-08179-6.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. dos Santos. **Controladoria: planejamento estratégico**. - São Paulo: Atlas, 2008. ISBN 978-85-224-4567-7.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social**. 9.ed. [recurso eletrônico]. – Rio de Janeiro. Forense, 2017. Disponível via plataforma 'Minha Biblioteca' em: <[www.pucsp.br/biblioteca](http://www.pucsp.br/biblioteca)>.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014**. Normas gerais para as parcerias entre a administração pública e organizações da sociedade civil para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 01 ago. 2014. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.204, de 14 dezembro de 2015**. Alteração a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 15 dez. 2015. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

BRASIL. **Medida Provisória 851, de 11 de setembro de 2018**. Autoriza a administração pública a firmar instrumentos de parceria e termos de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público com organizações gestoras de fundos patrimoniais. Diário Oficial da União, p. 06 a 09. Brasília, DF, 11 set. 2018. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 10 de novembro de 2018.

FABIANI, Paula. Desafios para os fundos patrimoniais no Brasil. **Portal Escola Aberta** - Terceiro Setor. Publicado em 23 de outubro de 2015. Disponível em <[www.escolaaberta3setor.org.br/artigos](http://www.escolaaberta3setor.org.br/artigos)>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

FERNANDES, Rubem César. O que é o terceiro setor? **Revista do legislativo**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, n. 18, p. 26-30, abr./jun. 1997. Disponível em: <[dspace.almg.gov.br/handle/11037/1091](http://dspace.almg.gov.br/handle/11037/1091)>. Acesso em: 15 de agosto de 2018.

OLIVEIRA, Jailson Ribeiro de; SILVA JUNIOR, Samuel Gomes da. Atuação das organizações não governamentais - relação com o perfil dos atores e gestores. **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. Outubro de 2013 Disponível em: <[www.aedb.br/seget/artigos2013.php](http://www.aedb.br/seget/artigos2013.php)>. Acesso em: 15 de agosto de 2018.

MACHADO, Ralph. Medida permite criação de fundos patrimoniais para financiar projetos de interesse público. **Portal Câmara Notícias**. Publicado em 11 de setembro de 2018, às 13h26m. Disponível em: <[www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias](http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias)>. Acesso em 21 de outubro de 2018.

ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE FUNDAÇÕES. **Fundos patrimoniais e a sustentabilidade de organizações da sociedade civil**. – São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.apf.org.br/fundacoes/index.php/noticias/1560-fundos-patrimoniais-e-a-sustentabilidade-de-organizacoes-da-sociedade-civil.html>>. Acesso em 23 de maio de 2018.

SEBRAE NACIONAL: **O que é Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP**. Publicado em 13 de novembro de 2017. Disponível em <[www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae](http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae)> Acesso em 11 de setembro de 2018

SEBRAE NACIONAL: **O que é uma Organização Não Governamental (ONG)?** Publicado em 08 de fevereiro de 2018. Disponível em <[www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae](http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae)> Acesso em 10 de setembro de 2018

ZANLUCA, Júlio César. **Os princípios de contabilidade**. Portal de Contabilidade, publicado em 27 de junho de 2016. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)> Acesso em 24 de setembro de 2018.

## **Bibliografia consultada e recomendada**

BRASIL. **Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995.** Dispõe sobre partidos político. Diário Oficial da União. – Brasília, 20 de setembro de 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 24 de setembro de 2018>.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. – São Paulo: Atlas, 1998. ISBN 85-224-1924-8

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria:** teoria e prática. - São Paulo: Atlas, 1997. ISBN 852-24-1742-3