

## **UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS GERENCIAIS NAS ENTIDADES RELIGIOSAS NO BRASIL**

### **ARTIFACTS OF MANAGEMENT USE IN RELIGIOUS ORGANIZATIONS IN BRAZIL**

Oswaldo Cândido Cunha. Bacharel em Contabilidade pela Universidade Federal de Uberlândia. Email: oswaldoudi@hotmail.com

Vidigal Fernandes Martins. Professor Ajunto da Universidade Federal de Uberlândia. Conselheiro do CRCMG. Coordenador do Grupo de Trabalho da Área de Ensino CRCMG. Uberlândia/MG. Brasil. *E-mail*: vidigal@ufu.br

Edilberto Batista Mendes Neto, Uberlândia/MG. Mestre em Ciências Contábeis. Professor na Universidade Federal de Uberlândia. Contador na Fundação de Assistência, Estudo e Pesquisa de Uberlândia. Uberlândia/MG. Brasil *E-mail*: edilneto@gmail.com

Rafael Borges Ribeiro. Mestre em Administração pela Universidade Federal de Uberlândia. Professor na Universidade Federal de Uberlândia. Coordenador do Núcleo de Pesquisa em Contabilidade Pública e Tributária. Disciplinas relacionadas: Legislação e Contabilidade Tributária I e II. Contabilidade Pública. Tópicos Especiais em Contabilidade Tributária Uberlândia/MG. Brasil *E-mail*: rafael@ufu.br

Manuscript first received/*Recebido em*: 06/02/2015 Manuscript accepted/*Aprovado em*: 14/03/2015

Avaliação: Double Blind Review pelo SEER/OJS

### **RESUMO**

O objetivo deste artigo é identificar os artefatos gerenciais utilizados no processo de gestão das entidades religiosas. Para tanto, foi realizada uma pesquisa do tipo *survey* em três entidades religiosas do Triângulo Mineiro, sendo duas no município de Uberlândia e a outra em Tupaciguara, todas pertencentes à Igreja Presbiteriana do Brasil. Por se tratar de entidades religiosas, essas se classificam como do Terceiro Setor, sem fins lucrativos. Trata-se de uma pesquisa descritiva, sendo de natureza quantitativa. Para a coleta de dados, foram aplicados questionários aos gestores das entidades religiosas. Como resultado, obteve-se um grau de concordância médio no que tange à utilização dos artefatos gerenciais nas entidades, um grau considerado relativamente alto, principalmente, em se tratando de Uberlândia, cidade de grande porte da região do Triângulo Mineiro. Verificou-se, especificamente, que o orçamento

apresentou-se como o artefato gerencial mais utilizado. Conclui-se que as entidades religiosas apresentam rotinas simples, ligadas à captação de recursos e administração desses, sem utilizar de algum *software* específico para gestão, estando o processo respaldado em um padrão, sendo esse o próprio orçamento anual, para assim atingir seus objetivos.

**Palavras-chave:** Artefatos Gerenciais. Gestão. Entidades Religiosas.

## **ABSTRACT**

*The present research aims at identifying the managerial artifacts used in management processes of religious entities. In order to do so, a survey research was undertaken in three religious entities in Triângulo Mineiro, two of them in Uberlândia and one located in Tupaciguara, all belonging to the Presbyterian Church of Brazil. Due to their religious character, these entities are classified as Third-Sector, non-profit. It is a descriptive research, presenting its nature a more quantitative profile. For data collection, questionnaires were administered to managers of the religious entities. As result, an average concordance degree concerning the use of managerial artifacts in those entities could be obtained, a degree considered relatively high, mainly, when considering Uberlândia, which is a big city in the region of Triângulo Mineiro. It was verified, specifically, budget seemed to be the most employed managerial artifact. It was concluded that the religious entities present simple routines, linked to resource raising and management, with no employment of a specific software designated for management, being the process supported in a standard, which is the annual budget, in order to reach their aims.*

Keywords: Managerial Artifacts. Management. Religious Entities.

## **1. Introdução**

### **1.1. Contextualização e Objetivos**

O mundo econômico está sempre em desenvolvimento, girando em volta de novos conhecimentos. Nesse sentido, encontram-se vários métodos para administrar e gerenciar o mundo dos negócios em cada área específica e, no caso, um dos métodos encontrados é o da contabilidade gerencial. Segundo Iudícibus (1998, p.21):

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido as várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira de Balanços etc.

Existem várias áreas e setores no mundo econômico, entretanto, olhando para um setor específico, o Terceiro Setor, e segmentando esse mais ainda, direciona-se para uma de suas partes, a entidade religiosa. É possível observar que esse tipo de entidade se utiliza da contabilidade gerencial para o seu controle econômico financeiro e atendimento às leis pertinentes, sempre amparada pelos relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial. Conforme Iudícibus (1998, p.22), “todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimentos de informes contábeis e

financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos, recaem sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial”. Assim, percebe-se a grande ferramenta que é a contabilidade gerencial e que seus artefatos podem ser determinantes para a gestão saudável de uma entidade.

Em relação as entidades religiosas, verifica-se que essas atendem a uma legislação que, no caso, é a do seu setor. Segundo Zanluca (2014), a legislação a que se submetem essas entidades tem como base a lei das sociedades por ações (Lei 6404/1976) e a NBC10.19 (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas as entidades religiosas).

Diante do exposto, tem-se o seguinte problema da pesquisa: Os artefatos de contabilidade gerencial estão presentes nas entidades religiosas?

A partir daí, estabeleceu-se o objetivo geral deste estudo, qual seja: Identificar se os artefatos de contabilidade gerencial estão presentes em entidades religiosas.

## **1.2. Relevância do Tema e Justificativas**

Por meio de um estado da arte realizado nos periódicos, Revista de Ciências Sociais, Revista Campus, Revista Interdisciplinar da Graduação, Revista da Administração e Contabilidade, Revista Administrativa, verificou-se a necessidade de um estudo mais profundo acerca do tema para as entidades religiosas, visto que é de extrema importância que toda entidade, independentemente do setor (primeiro, segundo, terceiro), busque uma gestão eficiente e eficaz, de acordo com a lei pertinente, utilizando-se, principalmente, dos meios contábeis para garantir rendimentos melhores. Verificou-se, ainda, que estudos relacionados à gestão de entidades religiosas são encontrados, mas nenhum deles aborda acerca dos artefatos contábeis que têm grande relevância para uma gestão de qualidade.

Atualmente, existem várias instituições religiosas e, de acordo com os estudos anteriores, em geral, percebe-se que cada instituição possui uma forma de gerenciar contabilmente suas finanças, embora algumas não tenham o controle sobre essas. Verifica-se, então, que pode ser de significativa importância uma padronização contábil e administrativa para essas e para outras entidades do Terceiro Setor, nesse caso, aplicando-se os artefatos contábeis para o fim a ser alcançado pela entidade, qual seja, uma gestão eficiente.

## **2. Base Teórica**

### **2.1. Terceiro Setor**

Para que este trabalho alcance seu objetivo, necessário se faz um conhecimento de algumas definições, como a do Terceiro Setor.

Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças sobretudo, a incorporação do conceito de cidadania e de suas manifestações na sociedade civil (FERNANDES, 2000).

Além da definição de Terceiro Setor, é essencial também citar que, segundo Tachizawa (2002), o termo Terceiro Setor parte da ideia de que a sociedade e suas atividades podem ser divididas em três setores. O primeiro setor é o Estado, cuja ação é organizada e delimitada por um arcabouço legal, sendo dotado de poderes frente à sociedade para que possa atuar em seu benefício, devendo ter sua atuação dirigida a todos os cidadãos, indiscriminadamente, promovendo de modo universal suas necessidades sociais. O segundo é o Mercado, no qual a troca de bens e serviços objetiva o lucro e a sua maximização. O Terceiro Setor, por sua vez, reuniu as atividades privadas não voltadas para obtenção de lucro e que, mesmo fora da órbita da atuação estatal, ainda assim visaria ao atendimento de necessidades coletivas e/ou públicas da sociedade.

## **2.2. Gestão Contábil**

O foco do presente estudo é a entidade religiosa, e essa é uma comunidade, sendo cada comunidade composta por setores, dentre eles, a área financeira, a qual depende de uma estrutura organizacional. Wagner e Hollenbeck (2000, p.327) descrevem que a estrutura organizacional é “uma rede relativamente estável de interdependência entre as pessoas e as tarefas que compõem a organização”.

E como toda estrutura organizacional, as entidades religiosas precisam de uma administração. Segundo Lacombe e Heilborn (2006), a administração é fundamentada nos atos de planejar, organizar, dirigir, coordenar e controlar, formando um conjunto de normas e princípios, com o papel de unir os esforços individuais dos colaboradores, gerando grupos de trabalho em prol de um objetivo maior, que é o organizacional.

Outro termo importante a se definir para este trabalho é a gestão, uma vez que esta quando bem aplicada é essencial para saúde da entidade. Sendo assim, tem-se a definição desta conforme Murad:

Gestão é a habilidade e a arte de liderar pessoas e coordenar processos, a fim de realizar a missão de qualquer organização. O “termo gestão” é a tradução atualizada da palavra inglesa management. Por muito tempo, no Brasil, usou-se outra palavra: “administração”. Mas ela tinha a desvantagem de aludir, sobretudo, ao patrimônio físico e monetário. Ainda hoje, os dois termos alternam-se. Vários livros traduzidos

do inglês usam tanto “gestão” quanto “administração” para management (MURAD, 2007, p. 71).

### **2.3 Legislação de Entidades Religiosas**

Com a intenção de verificar na entidade religiosa as práticas da legislação pertinente, importante discorrer sobre ela, em especial, a do Brasil, país onde será aplicado a pesquisa. Nesse caso, conforme Coelho (2000), a legislação brasileira referente ao Terceiro Setor teve um caminho parecido com o da legislação americana, pelo de fato de aos poucos ir acrescentando mais exigências para a constituição dessas entidades. No Brasil, foi formulada pela primeira vez uma lei para regular o Terceiro Setor no ano de 1916.

Ainda segundo Coelho (2000), o processo de legislação do Terceiro Setor em relação ao processo americano é confuso e complicado, mas, entre as semelhanças com a legislação americana, destaca-se a imunidade fiscal. Conforme o Artigo 150 da constituição Federal é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios cobrar impostos das entidades sem fins lucrativos.

Em se tratando da isenção fiscal, essa ocorre quando a entidade adquire certificados de utilidade pública. Conforme Coelho (2000), essas entidades, para obterem esse certificado, devem comprovar: estabelecimento no país; personalidade jurídica; funcionamento normal, em respeito aos estatutos, nos últimos três anos; que os diretores e associados não recebam remuneração nem vantagens; que promovem educação, atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas (por meio de relatórios trienais); moralidade e ausência de antecedentes criminais dos diretores; apresentar despesas e receitas (por meio de publicação semestral).

### **2.4 Artefatos de Contabilidade Gerencial**

O presente artigo identifica, como principais, os instrumentos gerenciais citados nas pesquisas dos seguintes autores: Botinha, Gomes e Martins (2013); Guerreiro, Cornachione Jr. E Soutes (2010); Alves *et al.* (2012); Soutes e Zen (2005); Soutes e Guerreiro (2007); Anjos *et al.* (2011). Para a realização da presente pesquisa, os artefatos gerenciais foram adotados, com algumas adaptações, e classificados em Artefatos Tradicionais, Artefatos Específicos e os Artefatos de Custeio ( Tabela 1).

Artefatos Gerenciais	Artefatos Epecíficos	Artefatos de Custeio
Artefatos Gerenciais (ou gerais)	Balanced Scorecard	Custeio por Absorção
Demonstrações Contábeis	Custo Meta	Custo Padrão
Fluxo de Caixa e Informações financeiras	Benchmarking	Custeio ABC
Orçamento	Kaizen	Margem de Contribuição
Planejamento Estratégico	EVA	Centros de Responsabilidade
Valor Presente	Just Time	Informações Extra contábeis
	Teoria das Restrições	
	Gecon	

Fonte: Dados da Pesquisa

Para as organizações sobreviverem ao ambiente que atuam e que está sempre em mudança, essas precisam utilizar sistemas de medidas de desempenho amplas (BORNIA; LUNKES, 2007). Dentro dessas medida de desempenho, encontram-se os artefatos gerenciais, os quais, de acordo com Nascimento et al. (2010), visam à mensuração de desempenho organizacional. Além disso, esses possuem elementos e características únicas.

Com base na pesquisa de Alves et al. (2012), pode-se considerar como instrumentos gerenciais, que discorrem sobre o processo gerencial de entidades sem fins lucrativos, os seguintes: Planejamento Estratégico, Orçamento e Métodos de Custeio, que abrangem tanto o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o ABC (Custeio Baseado em Atividades). Esses instrumentos são considerados básicos e, segundo os autores, são mais utilizados nas organizações sem fins lucrativos. Para tais organizações, Santos (2010) identifica algumas demonstrações próprias para o Terceiro Setor, que são os demonstrativos gerenciais, os quais podem ser considerados artefatos gerenciais.

Os principais artefatos analisados pelos autores Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), citado por Martins; Martins e Jones (2014, p.3) foram os métodos tradicionais: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente e Orçamento, e, ainda, um conjunto de artefatos considerados por grandes empresas como: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta (Target Costing), Benchmarking, Kaizen, Just in time (JIT), Teoria das Restrições, Custo Financeiro dos Estoques, Economic Value Added (EVA) e o Balanced Scorecard (BSC). A definição de alguns desses (no caso dos utilizados na pesquisa) se encontra no anexo desse trabalho.

Para Alves et al. (2012), os usuários internos (diretores, gerentes, associados, trabalhadores e etc.) se interessam pelas informações gerenciais, como o orçamento de capital, a maximização de lucro na combinação de produtos, ampliação do investimento, entre outras,

as quais fazem parte da Contabilidade Gerencial e que se destinam à tomada de decisões especiais.

Para Ansoff, Declerck e Haynes (1981, p. 15), “o planejamento estratégico tem eficácia limitada na resolução de problemas globais.” Porém, o aperfeiçoamento do planejamento e do controle empresarial, utilizados como ferramenta de apoio à tomada de decisão, pode garantir que as organizações alcancem a competitividade (LAVARDA; PEREIRA, 2011).

Quanto ao orçamento, Fernandes (2012) salienta outro aspecto importante relacionado à Contabilidade Gerencial, que envolve a administração de qualquer instituição pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, ao estabelecer objetivos que devem ser avaliados com o auxílio da ferramenta de orçamento, que é de extrema importância.

Quanto ao Balanced Scorecard, Kaplan e Norton (1998) mencionam que esse surgiu como um novo sistema de medição de desempenho baseado em indicadores financeiros e não-financeiros e, por fim, se tornou um novo sistema gerencial.

Quanto aos métodos de custeio, Martins (2000, p. 41) destaca que o Custeio por Absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”. Lima (1997, p.77 apud ABBAS; LEZANA; MENEZES, 2002, p. 84) considera que o Custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades) é mais preciso na identificação de quais os tratamentos são mais dispendiosos, além de informar quais processos e clientes são mais lucrativos.

No sentido de os artefatos gerenciais beneficiarem o trabalho dos gestores no processo de tomada de decisão, pode-se salientar que o processo contábil constitui-se no principal banco de dados da empresa, fornecendo informações para todo o processo gerencial e de planejamento (VOLPATTO et al, 2012).

### **3 Estudos Anteriores**

De acordo com Filho (2010), as organizações do Terceiro Setor buscam recursos para atingir seus objetivos, os quais envolvem a coletividade. Segundo o autor, esse setor está em busca de suprir carências em áreas que o Estado não consegue suprir. Já segundo Ferreira, Lopes e Real (2006), o Terceiro Setor surge para promover o bem-estar social, ocupando os espaços deixados pelo Estado. Dessa forma, é comum, cada vez mais, observarem-se parcerias entre o Estado e o Terceiro Setor.

Teixeira (2004) aponta que o Terceiro Setor é algo que vem de tempos antigos, antes de Cristo, trazendo como característica a caridade e filantropia, envolvendo uma atividade voluntária que tem crescido dia após dia. Já conforme Silva et al (2008), o Terceiro Setor teve início desde que algum indivíduo ou grupo realizou algo em prol da sociedade, sem que estivessem ligados ao Estado ou o Mercado.

Importante ressaltar acerca da gestão, que, segundo Silva e Ribeiro (2010), se relaciona com liderar e coordenar processos em torno da realização da missão da organização. No presente caso, essa se refere à gestão eclesial que tem como objetivo adotar o método ideal da forma de como administrar os recursos da igreja. Já conforme Alves Junior et. al (2009), a gestão administração visa à organizar e planejar a forma de como alcançar um objetivo maior, contando, sobremaneira, com os esforços dos colaboradores.

## 4 Metodologia

A presente pesquisa é descritiva, a qual, de acordo com Gil (1999), tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Quanto à abordagem do problema da presente pesquisa, pode-se considerá-la como de cunho mais quantitativa do que qualitativa, pois foi realizada com a utilização de dados numéricos e tratamento estatístico. Richardson (1999 apud BEUREN et al., 2006, p. 92) afirma que “a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema”

Quanto aos procedimentos, foi realizada uma pesquisa do tipo *survey* nas entidades religiosas, Entidade Religiosa A de Uberlândia, Sexta Igreja Presbiteriana de Uberlândia e Igreja Presbiteriana de Tupaciguara, visando a verificar quais são os artefatos gerenciais mais utilizados na gestão dessas entidades. Cada uma dessas entidades possui um conselho que toma decisões pela entidade. Além disso, elas possuem um tesoureiro e um administrador que atuam como gestores e controlam e gerenciam as principais áreas da fundação, como a área de custos, a área de controladoria e a área de gestão de recursos.

Para a coleta de dados, adotou-se, entre outras, a aplicação de questionários aos gestores das entidades religiosas. O questionário foi composto por perguntas objetivas. Cada pergunta apresentava uma breve descrição sobre os artefatos gerenciais para que fosse verificada a sua possível adoção, ou seja, a sua utilização pelos gestores da fundação. Na sua estrutura, o questionário contou com índices de concordância distribuídos numa escala de 1 a



7 (Figura 2), sendo o número 1 correspondente ao “discordo totalmente” e o número 7 correspondente ao “concordo totalmente”.

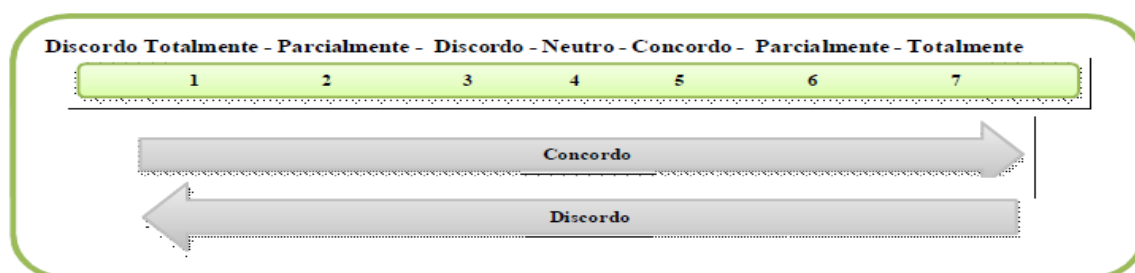


Figura 2 - Escala de Concordância  
 Fonte: Dados da Pesquisa

As respostas ao questionário poderiam ser neutras, com o apontamento do número 4, na escala de concordância. Foi adotada, também, uma escala percentual em que cada número correspondia a um percentual específico, como, por exemplo, o número 7, o qual, na escala, correspondia a 100% de concordância, e o número 1, que correspondia a 10% na escala de concordância.

Após a aplicação do questionário e tabulação dos resultados, foram realizados os cálculos de alguns índices numéricos (Figura 3), analisados com o auxílio de gráficos.

Sequência de cálculo	Índice Calculado	Descrição
1º	Média Aritmética	Conduz com o valor das respostas dos gestores somadas e divididas pelo número de respostas da amostra que é três.
2º	Grau médio de concordância	Representa o valor da média representada dentro da escala de concordância do questionário, que varia 1 (Discordo Totalmente) a 7 (Concordo Totalmente).
3º	Mediana	Equivale ao valor mediano da escala de três valores obtidos nos questionários, sendo o valor do meio entre os valores obtidos.
4º	Variância	Representa a variação máxima em torno de um valor esperado para a amostra de três valores, ou o maior grau de variação em torno da média.
5º	Desvio-Padrão	É o número racional, a raiz quadrada da Variância. Representa o desvio em torno do valor esperado da amostra que é a Média, numa escala racional.

Quadro 1 – Sequência de Índices numéricos calculados  
 Fonte: Dado da Pesquisa. Cronograma

## 5 Análise dos Resultados

Após terem sido tabuladas as respostas dos questionários dos gestores das entidades religiosas pesquisados para todos os artefatos gerenciais, foram elaborados gráficos,

apresentando a concordância quanto à utilização dos artefatos tradicionais, específicos e de custeio. A seguir (Figura 3), têm-se as respostas do gestor da entidade religiosa de Tupaciguara.

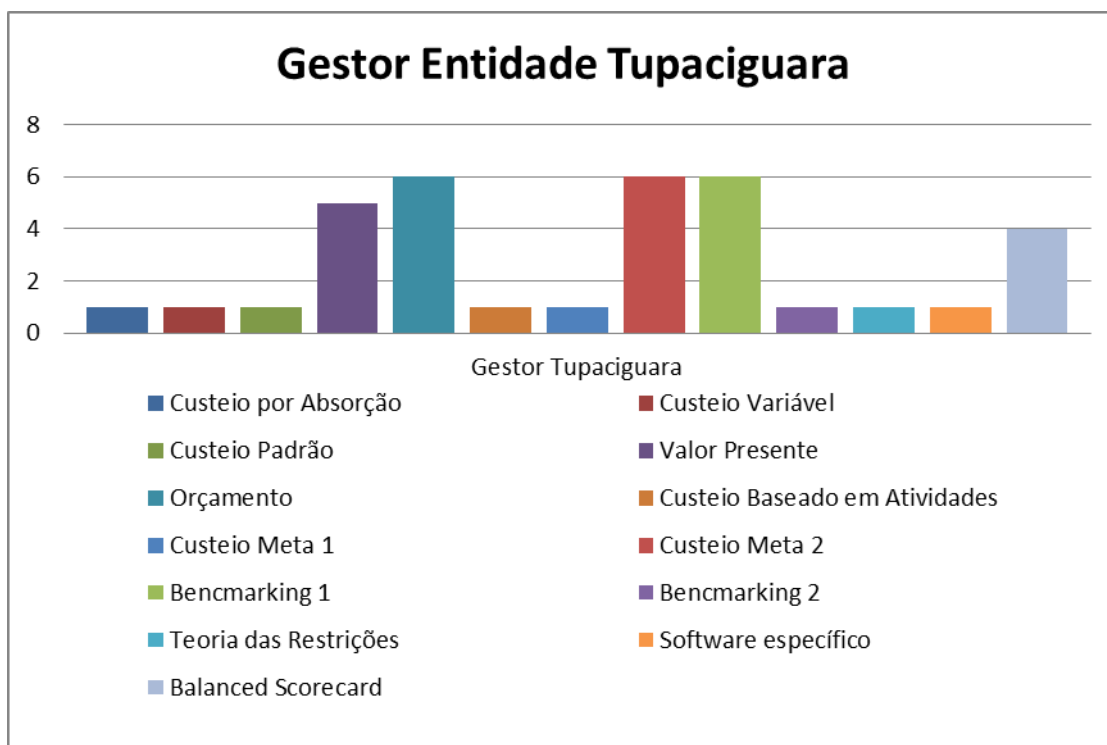


Figura 3 - Gráfico Respostas do gestor da Entidade Religiosa de Tupaciguara  
 Fonte: Dados da Pesquisa

O gestor da entidade religiosa de Tupaciguara teve uma opinião mais direta e negativa em relação à utilização de algum tipo de custeio na entidade, com as respostas sempre sendo 1 (discordo totalmente), exceto quanto ao custeio meta em relação a um novo projeto, em que a resposta foi 6 (concordo parcialmente). Para o orçamento e o benchmarking, sendo esses apenas em relação aos indicadores não financeiros, as respostas foram 6, mas, em outra questão em relação à comparação com outras entidades dos indicadores, a resposta foi 1, o que se explica talvez por haver, na cidade de Tupaciguara, apenas uma entidade religiosa com essa denominação. Em relação ao valor presente, o gestor apenas concordou com a utilização, com a resposta 5, e diante da teoria das restrições e de um *software* específico para simular resultados, a resposta foi 1, evidenciando que esses não são utilizados na entidade.

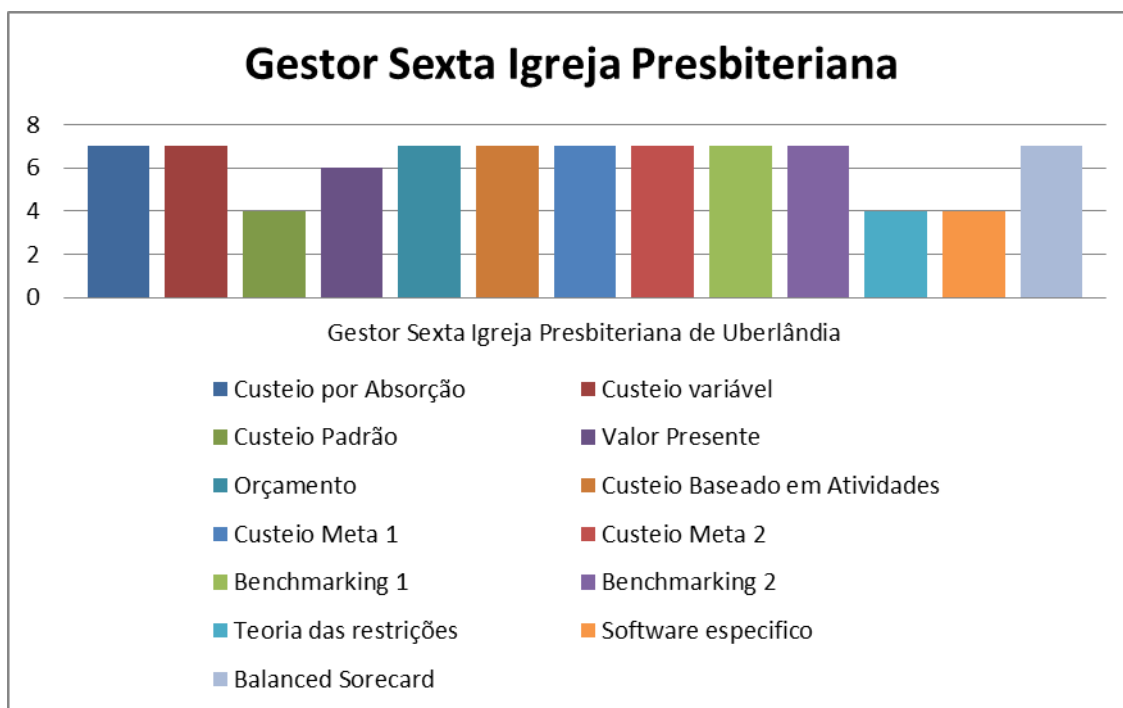


Figura 4 - Gráfico respostas do gestor da Sexta Igreja Presbiteriana de Uberlândia  
 Fonte: Dados da Pesquisa

O gráfico (Figura 4) contém uma síntese das respostas do gestor da Sexta Igreja Presbiteriana de Uberlândia, que foi mais direto em suas respostas, na maioria, 7 (concordo totalmente) e neutro em apenas três questões. As respostas demonstram que a entidade utiliza praticamente todos eles, não sendo tão utilizados ou talvez não sejam relevantes, pois as respostas (neutras) apontaram apenas o uso do custeio padrão, da teoria das restrições e de um *software* específico para simulação de resultados, lembrando que esses três também não estavam presentes na gestão da entidade religiosa de Tupaciguara. Algo importante de se considerar é que o gestor dessa entidade, em seu cotidiano, é contador, o que talvez explica o uso de tantos artefatos gerenciais na gestão da entidade.

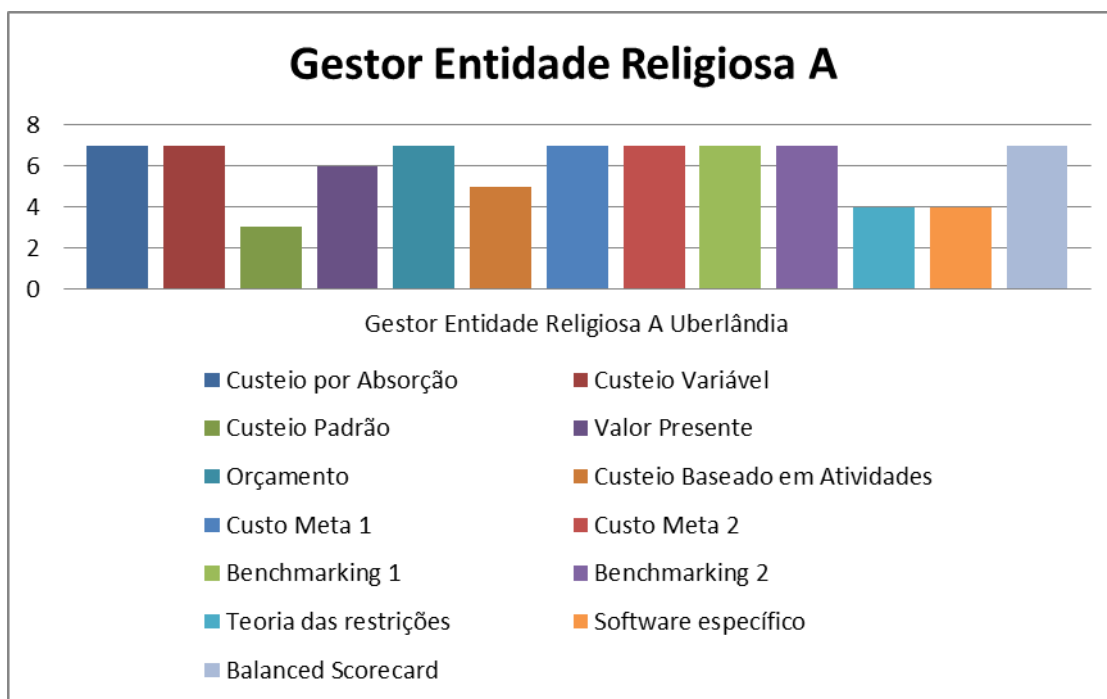


Figura 5 - Gráfico Respostas do gestor Entidade Religiosa A Uberlândia  
 Fonte: Dados da Pesquisa

Analisando o gráfico com as respostas do gestor da Entidade Religiosa A de Uberlândia (Figura 5), percebe-se que, na maioria das respostas, o gestor anotou o número 7 (concordo totalmente), discordando apenas em relação ao custeio padrão. Comparando-se com as respostas dos outros gestores das outras entidades em relação a esse artefato, nota-se uma aproximação, pois para um dos gestores a resposta foi neutra e, para outro, discordo totalmente. Como as respostas demonstraram, na maioria, uma concordância com a utilização dos artefatos nessa entidade, percebe-se que a contratação de um administrador para essa entidade é algo que pode influenciar positivamente na sua gestão.

Na sequência, foi calculada a Média Aritmética dos valores respondidos pelos gestores para cada quesito avaliado, ou seja, foram analisados os valores médios de uma série de três valores fornecidos pelos gestores, para cada artefato gerencial. A seguir, é apresentada a Figura 6, a qual contempla o valor da média para cada quesito.

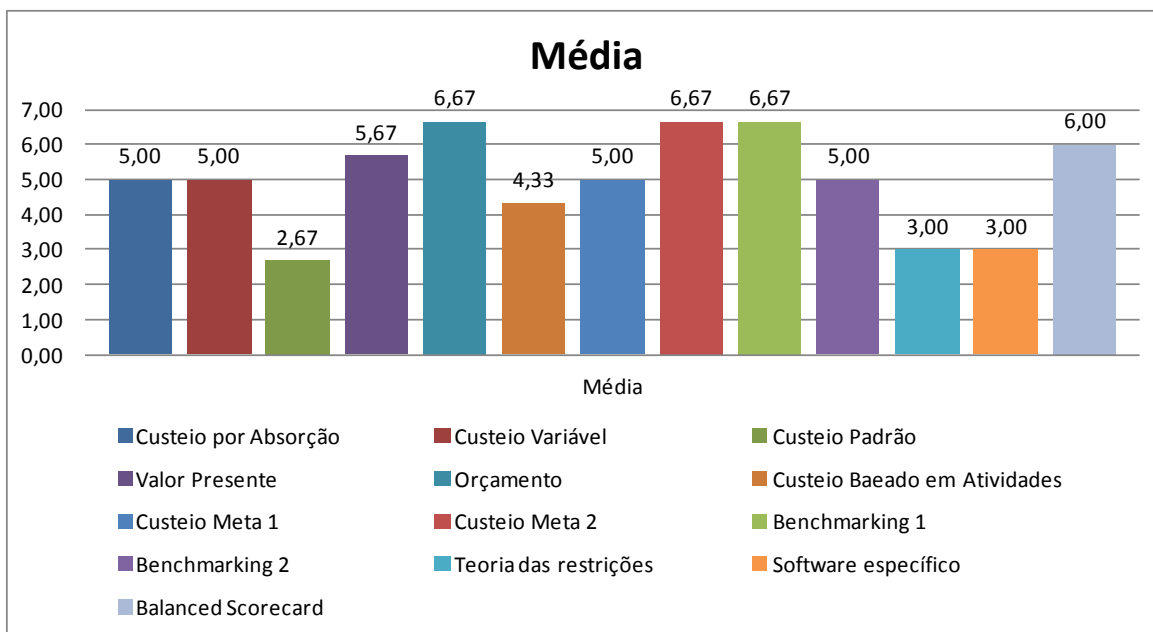


Figura 6 – Gráfico da Média das Respostas dos Gestores  
 Fonte: Dados da Pesquisa

Com base nas Médias Aritméticas de cada quesito avaliado, verifica-se que Artefatos Gerenciais são amplamente adotados pelos gestores das entidades religiosas pesquisadas. Isso representa a adoção e a utilização de instrumentos gerenciais na gestão das entidades. Os artefatos orçamento e o custeio meta em relação à redução de custos diante de um novo projeto e o benchmarking em relação à evolução não financeira da entidade alcançaram médias elevadas de 6,66 cada um, seguidos de Balanced Scorecard e Valor Presente, com médias 6 e 5,66, respectivamente.

Alguns índices demonstraram uma baixa adoção de alguns dos artefatos na gestão das entidades religiosas, como em relação a Custeio Padrão, Teoria das Restrições e Softwares Específicos, tendo sido encontradas médias próximas a 3 (discordo).

A partir da análise da Média Aritmética, foi calculado o Grau de Concordância Médio entre as respostas dos gestores a partir da divisão da médias aritméticas das respostas pelo denominador 7, que indica “concordo totalmente”, dentro da escala de 1 a 7. Na Figura 7, é apresentado o gráfico quanto ao Grau de Concordância Médio.

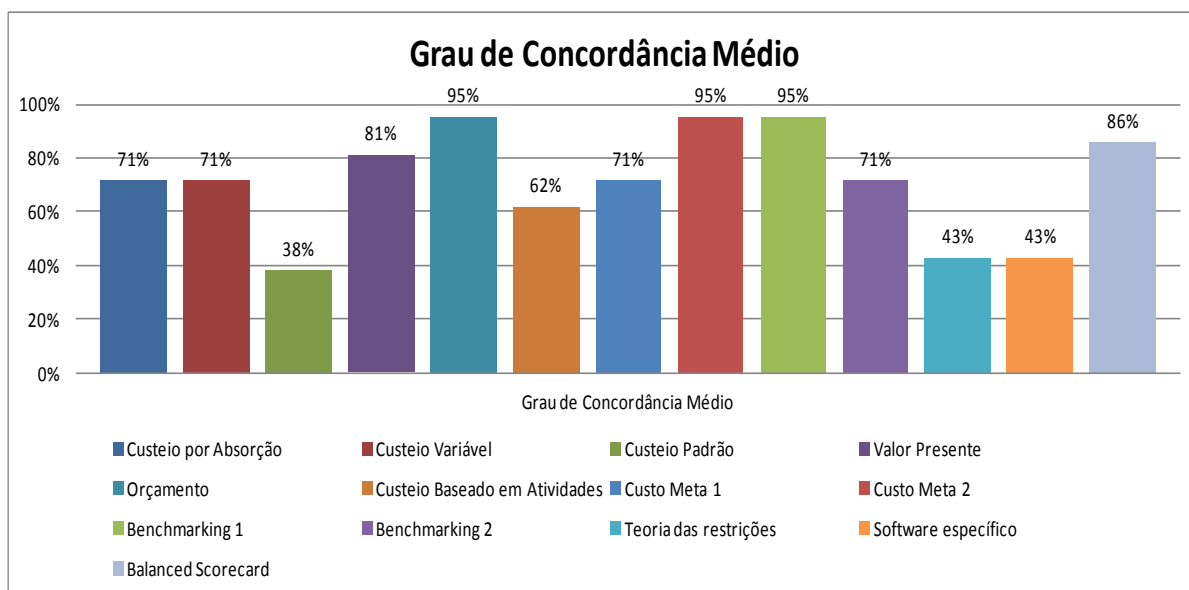


Figura 7 – Gráfico do Grau de Concordância Médio das Respostas dos Gestores  
 Fonte: Dados da Pesquisa

Considerando-se o grau de Concordância Médio (Figura 7), observa-se que o orçamento, custeio meta e benchmarking alcançaram a maior porcentagem de (95%). Mas, em geral, nota-se que todos os gestores apresentam grande concordância em relação ao uso de Artefatos Gerenciais nas entidades religiosas. Apenas alguns destes apresentaram graus de Concordância Médio mais baixos, indicando uma baixa utilização pelos gestores, principalmente, do custeio padrão, com 38%.

Além daqueles outros que evidenciaram um alto grau de concordância de utilização pelos gestores foram, especificamente, o Balanced Scorecard (86,00%), o Valor Presente (81,00%), e o Custeio Variável (71,00%).

A seguir, na Figura 8, pode-se visualizar o gráfico das Medianas (valor médio entre um conjunto de valores) de todos os quesitos.

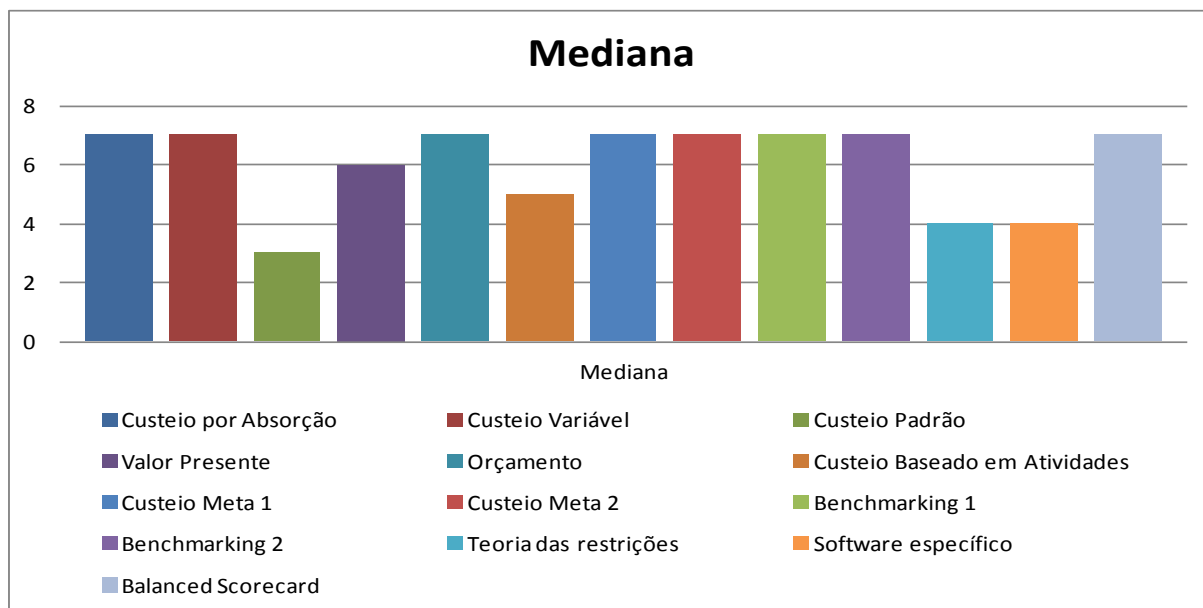


Figura 8 – Gráfico da Mediana das Respostas dos Gestores  
 Fonte: Dados da Pesquisa

Cada quesito possui três respostas dentro da escala de 1 a 7. Entre essas três respostas, há um valor central, mediano, que não é o maior, nem o menor, e, sim, o meio-termo entre os três valores. Para cada quesito avaliado há um valor central mediano.

A mediana foi alta na maioria dos artefatos gerenciais, ou seja, as notas dos gestores foram elevadas, com respostas “concordo parcialmente” ou “concordo totalmente” com a sua utilização. Apenas em três artefatos as medianas foram mais baixas, equilibradas, como no custeio padrão, teoria das restrições e software específico, com valores 3 e 4, na escala da mediana de 1 a 7.

Para uma melhor análise estatística das respostas dos gestores consultados, foi analisado o valor do Desvio-Padrão. Pela sua análise, pode ser evidenciado o grau percentual de variação para maior ou para menor das respostas dos gestores em relação à média, que é o valor esperado. O Desvio-Padrão (Tabela 1) indica a razão da variância, a qual, por sua vez, indica o valor maior que cada artefato poderia ter em relação ao grau de dispersão de valores.

Método	Afirmação	Desvio padrao	Variância
Custeio por absorção	A igreja utiliza o custeio por absorção	34,64%	1200%
Custeio variável	A igreja utiliza o custeio variável	34,64%	1200%
Custeio padrão	A igreja utiliza o custeio padrão	15,28%	233%
Valor Presente	A igreja utiliza o valor presente	5,77%	33%
Orçamento	A igreja utiliza o orçamento	5,77%	33%
Custeio Baseado em Atividades	A igreja utiliza o custeio baseado em atividades (ABC)	30,55%	933%
Custeio Meta Questão 1	A igreja utiliza o custeio meta	34,64%	1200%
Custeio Meta Questão 2	Os gestores da igreja acreditam que há redução do custo em outros setores diante de um novo projeto	5,77%	33%
Benchmarking Questão 1	A igreja acompanha a evolução dos indicadores não financeiros da mesma	5,77%	33%
Benchmarking Questão 2	A igreja compara alguns de seus indicadores com os de outras igrejas da mesma denominação	34,64%	1200%
Teoria das Restrições	A igreja avalia a margem de contribuição por limite de produção.	17,32%	300%
Simulações questão 1	A igreja possui software específico para fazer simulações de resultado	17,32%	300%
Balanced Scorecard	A igreja utiliza o balanced scorecard	17,32%	300%

Tabela 1: Desvio padrão E Variância para cada Artefato  
 Fonte: Dados da Pesquisa

Pela Tabela 1, pode ser analisado, separadamente, os valores da variância e do desvio-padrão. Para o Valor Presente, Orçamento, Custeio Meta, questão 2, e Benchmarking, questão 1, o índice do desvio-padrão foi relativamente pequeno, de apenas 5,77%, pois a variação das respostas nessas questões ficaram sempre entre 7 (concordo totalmente), 6 (concordo parcialmente) ou e 5 (concordo).

Os maiores devios-padrão (34,64%) e Variância (1200%) foram identificados simultaneamente nos artefatos Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Meta, na questão 1, e Benchmarking, na questão 2, uma vez que os gestores apontaram respostas inversas, ou seja, um dos gestores concordou totalmente com a utilização dos dois artefatos, e os outros dois gestores discordaram totalmente com a sua utilização.

## 6 Conclusões

O objetivo geral da pesquisa foi levantar a utilização dos artefatos gerenciais no processo de gestão das entidades religiosas. Para tanto, foi realizada uma pesquisa do tipo *survey* com gestores de algumas entidades religiosas do Triângulo Mineiro, sendo duas entidades de Uberlândia e uma, de Tupaciguara, em Minas Gerais. Tratam-se essas de entidades religiosas sem fins lucrativos e que pertencem à Igreja Presbiteriana do Brasil.

No presente artigo, foram analisados alguns artefatos gerenciais pelos gestores, sendo eles: Orçamento, Valor Presente, Balanced Scorecard, Custo Meta, Benchmarking, Teoria das Restrições, Custeio por Absorção, Custo Padrão, Custeio ABC.

Analisando as respostas do questionário foi possível levantar quais dos artefatos analisados estão presentes nas entidades religiosas. Assim, de acordo com os dados da



pesquisa apenas Valor Presente, Orçamento e Benchmarking são encontrados em comum nas três entidades. Nas duas entidades de Uberlândia, além desses se encontra em comum entre estas o Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades, Custeio Meta e Balanced Scorecard. Já o Custeio Padrão e a Teoria das Restrições não são utilizados por nenhuma das entidades.

Com todos os aspectos abordados, pode-se considerar que as entidades religiosas pesquisadas possuem uma quantidade significativa de ferramentas gerenciais utilizadas pelos gestores em seus processos de Gestão, sendo esse processo mais presente em uma cidade de grande porte como Uberlândia. Pela análise dos resultados, pode-se evidenciar que as entidades não utilizam um *software* específico para gestão em relação a simular resultados, isso ocorre pelo fato desses demandarem grande custo de implantação e manutenção e não fornecem informações que sejam diferenciadas, demonstrando não serem relevantes. Outro ponto importante a ser evidenciado é a presença do orçamento em todas as entidades, o que o torna relevante, demonstrando que as entidades se preocupam em seguir alguma meta, um parâmetro anual, para atingir seus objetivos.

Verificou-se que as entidades religiosas necessitam de uma contabilidade e escrituração contábil que atenda aos seus objetivos organizacionais internos e externos, bem como a gestão das captações de recursos, para que, assim, esses recursos possam ser utilizados de uma maneira mais eficiente e eficaz para atender ao que é planejado. Assim, este trabalho pode ser fundamental neste processo, por ser um trabalho pioneiro na relação dos artefatos gerenciais e a gestão das entidades religiosas.

## 7 Referências

ABBAS, K.; LEZANA, A. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. Revista FAE, v. 5, n. 2, p. 77-97, mai./ago. 2002.

ALVES, A. D. F.; SILVA, A. P. B.; CARMO, J. P. S.; JUPETIPE, F. K. N.; MÁRIO, P. C. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do Terceiro Setor. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 3, 9 a 11 out., 2012, Rio de Janeiro, RJ. Anais... Rio de Janeiro, 2012.

ALVES JUNIOR et al. Entidades Religiosas Cristãs: um ponto de vista administrativo Revista Anagrama – Revista Interdisciplinar da Graduação, Ano 2 - Edição 3 – Março-Maio de 2009. Disponível em:

<<http://www.revistas.univerciencia.org/index.php/anagrama/article/view/6320/5733>>  
Acesso em 30 de dez de 2013.

ANJOS, L. C. M.; SANTOS, P. C. F.; MIRANDA, L. C.; SILVA, D. J. C. FREIRE, R. S. Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. *Navus – Revista de Gestão e Tecnologia*, v. 1, n. 1, p. 17-34, jul. a dez. 2011.

ANSOFF, H. I.; DECLERCK, R. P.; HAYNES R. L. (org.). *Do Planejamento Estratégico à Administração Estratégica*. São Paulo: Atlas, 1981.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em um hospital. *ABCustos. Associação Brasileira de Custos*, v. III, n. 2, p. 24-47, maio/ago. 2008.

BORNIA, Antonio Cezar; LUNKES, Rogério João. Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. *Contab. Vista & Rev.*, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./ dez. 2007.

BOTINHA, R. A.; GOMES, G. S.; MARTINS, V. F. Utilização de artefatos gerenciais em hospitais de Uberlândia – MG. *J Bras Econ Saúde*, v. 1, n. 5, 2013.

COELHO, Simone de Castro Tavares. *Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos* – São Paulo: Editora SENAC, 2000.

FERNANDES, P. C. A controladoria na gestão hospitalar: um estudo de caso em uma instituição filantrópica do sul de Santa Catarina. 2012. Monografia. Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense. Criciúma, SC. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/handle/1/1324/Priscila%20de%20Costa%20Fernandes%20.pdf?sequence=1>> Acesso em: 14 jun. 2014.

FERNANDES, Rubem César. *O que é o Terceiro Setor?* Abong, 2000.

FERREIRA, M. M.; LOPES, J.C.; REAL, V.A.C.V. Análise da Aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis a Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso. In: *Anais*. 2006. Disponível em: <[http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais\\_2006\\_arquivo\\_06.pdf](http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_06.pdf)> Acesso em 30 de dez 2013.

FILHO, R.N.L. Auditoria independente nos contratos de parceria em entidades do terceiro setor, à luz da lei 9.790/99 ReAC – *Revista de Administração e Contabilidade*. Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 2, n. 1, p. 15-27, janeiro/junho, 2010. Disponível em: <<http://www.reacfat.com.br/Index.php/react/article/viewFile/20/22>> Acesso em 31 de dez de 2013.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR., E. B.; SOUTES, D. O. A utilização de Artefatos Específicos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: *ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO*, 34., 25 a 29 set. 2010. Anais... Rio de Janeiro/RJ, 2010.

GIL, A.C, *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. Balanced Scorecard. HSM Management, v.11, nov.dez., 1998.

LACOMBE, Francisco & HEILBORN, Gilberto. Administração Princípios e Tendências. São Paulo: Saraiva, 2006.

LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Planejamento e controle orçamentário empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão. ABCustos. Associação Brasileira de Custos, Vol. VI n° 1 – jan./abr. 2011.

LIMA, F. G.; CAMPOS, G. M. A contabilidade como instrumento essencial no desenvolvimento das entidades do terceiro setor: o caso Acacci. In: FÓRUM DE ESTUDANTES E PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, 8. 30 ago./1 nov. Praia Formosa Aracruz, Espírito Santo, 2003. Anais... Espírito Santo: 2003.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, G. A.; MARTINS, V. F.; JONES, G. D. C. Utilização dos Artefatos Gerenciais no processo de gestão de uma Fundação de Apoio Hospitalar. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2014, Florianópolis. 5º Congresso UFSC de Contabilidade e Controladoria da UFSC, 2014.

MURAD, A. Gestão e espiritualidade. São Paulo: Paulinas, 2007.

NASCIMENTO, S. et al. Ferramentas gerenciais à luz do desempenho organizacional. Revista Pretexto, Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 33-57, jul./set. 2010.

SANTOS, C. A. Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba. Dissertação. 2010. Ciências Contábeis e Sociais Aplicadas. Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Universidade Federal do Paraná. Curitiba/PR.

SILVA, C. E.; MENEZES, E. R.; BARBOSA, M. A. S.; FELIZOLA, M. P. M. Evolução da gestão no Terceiro Setor: estudo de caso do Instituto Socioambiental Árvore. Revista Campus, Paripiranga, v.1, n.1,p.6-22, 2008.

SILVA, G.J; RIBEIRO, O.L.: Gestão e serviço: administração nas organizações religiosas sem fins lucrativos. Caminhando, v. 15, n 1, p. 107-118, 2010. Disponível: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/CA/article/view/1599/1862>> Acesso em 01 de jan de 2013.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29. 2005. Anais... Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, 2005.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓSGRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31. 22 a 26 set., 2007. Anais... Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-graduação e pesquisa em administração, 2007.

TACHIZAWA, T. Organizações não governamentais e Terceiro Setor: Criação de ONGs e estratégias de atuação. São Paulo: Atlas, 2002.

TEIXEIRA, R.F. Discutindo o Terceiro Setor sob o Enfoque de Concepções Tradicionais e Inovadoras de Administração. Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, v. 11, nº 1, p. 1-15, janeiro/março 2004. Disponível em:  
<[http://www.profjayrfigueiredo.com.br/CH\\_AC\\_17.pdf](http://www.profjayrfigueiredo.com.br/CH_AC_17.pdf)> Acesso em 28 de dez de 2013.

VOLPATTO, T. P.; CECCHETTO, L.; LORENZETT, D. B.; BRONDANI, G. A contabilidade como ferramenta de auxílio ao processo de gestão: um estudo de caso. Diálogos & Ciência. n. 31, p. 201-204, set. 2012.

WAGNER, John A.; HOLLENBECK, John R. Comportamento Organizacional. São Paulo: Saraiva, 2000.

ZANLUCA, J.C Disponível em:  
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>> Acesso em 09 de fev de 2014.