

**CONTROLES GERENCIAIS EM ORGANIZAÇÕES NÃO
GOVERNAMENTAIS: UM ESTUDO DE CASO NO CAEHH**
**CONTROLES GERENCIALES EN ORGANIZACIONES NO
GUBERNAMENTALES: UN ESTUDIO DE CASO EN EL CAEHH**

Alan Santos de Oliveira¹, Antônio André Cunha Callado²

Fecha de recepción: 27/11/2017

Fecha de aceptación: 22/03/2018

Resumo

Esse artigo teve como objetivo investigar práticas de controles gerenciais no âmbito de uma Organização Não Governamental (ONG). Utilizou-se uma pesquisa de caráter qualitativo, de natureza exploratória-descritiva, aplicando-se o método do estudo de caso. Como técnica de coleta de dados, foram adotadas três abordagens complementares: observação participante, entrevistas e registros documentais. Como técnica de análise, utilizou-se a análise do discurso considerando a triangulação das fontes de dados. Os principais resultados indicaram a presença dos seguintes controles gerenciais: Livros de Registros de Pessoal; Livros de Atas; Planilha de Registro de Integrados; Planilha de Doadores; Contas a Pagar; controles conforme exigências do Sistema Único de Saúde (SUS) e controles conforme exigências do Conselho Municipal de Criança e do Adolescente (CMDCA). Entretanto, a visão empresarial dos gestores, com ênfase na caridade, evitou que fossem

¹ Universidade Federal do Ceará (UFC). asoalansantos@gmail.com

² Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). andrecallado@yahoo.com.br

utilizadas práticas mais formais de controles gerenciais, além das exigidas pelos órgãos que a entidade possui cadastro.

Palavras-chave: controle gerencial, práticas de controles gerenciais, ONG, estudo qualitativo.

Resumen

Este artículo tuvo como objetivo investigar prácticas de controles gerenciales en el marco de una Organización No Gubernamental (ONG). Se utilizó una investigación de carácter cualitativo, de naturaleza exploratoria-descriptiva, aplicándose el método del estudio de caso. Como técnica de recolección de datos, se adoptaron tres enfoques complementarios: observación participante, entrevistas y registros documentales. Como técnica de análisis, se utilizó el análisis del discurso considerando la triangulación de las fuentes de datos. Los principales resultados indicaron la presencia de los siguientes controles gerenciales: Libros de Registros de Personal; Libros de Actas; Planilla de registro de integrados; Planilla de donantes; Cuentas a pagar; controles de acuerdo con las exigencias del Sistema Único de Salud (SUS) y controles conforme a las exigencias del Consejo Municipal de Niños y Adolescentes (CMDCA). Sin embargo, la visión empresarial de los gestores, con énfasis en la caridad, evitó que fueran utilizadas prácticas más formales de controles gerenciales, excepto las exigidas por los órganos en los que la entidad posee registro.

Palabras clave: control gerencial, prácticas de controles gerenciales, ONG, estudio cualitativo.

JEL: M00; M10.

1. Introdução

As Organizações não Governamentais (ONGs) possuem um papel relevante na sociedade. Quando comparadas com organizações governamentais, elas são menos burocráticas e estão mais preocupadas com as questões cotidianas das pessoas e sociedades, o que as tornam mais preparadas para falar e agir em nome das causas escolhidas (Al-ammay & Hamad, 2012).

Em pesquisa publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2012), no período de 2006 a 2010, observou-se um crescimento a um nível de 8,8% das entidades sem fins lucrativos no Brasil, particularmente as ONGs, que passaram de 267,3 mil para 290,7 mil entidades no período, o que contribuiu para o aumento da quantidade de empregos formais, bem como permitiu atender a um número maior de demandas oriundas de áreas carentes da sociedade.

Desde a década de 1980, houve uma expansão das ONGs, juntamente com o interesse e preocupação com os controles gerenciais e de governança por profissionais, governos, cidadãos, doadores, formuladores de políticas e acadêmicos. Dessa forma, quanto mais estas organizações ganharam visibilidade, mais aumentaram a necessidade de esclarecer suas estratégias, a fim de melhorar a mobilização de recursos (Campos, Andion, Serva, Rossetto & Assumpção, 2011).

As ONGs movimentam recursos financeiros consideráveis na economia, nos quais são obtidos através de financiamentos públicos, comercialização de produtos e serviços prestados, bem como através de auxílio de voluntários com doações diversas, seja por meio de cooperação internacional ou doações individuais de pessoas físicas ou jurídicas (Aguiar & Martins, 2006; Souza & Souza, 2011; Ayene, Kumar & Asefa, 2014).

O ambiente de trabalho das ONGs é dinâmico e instável e a eficácia destas organizações exige atender às diversas demandas das partes interessadas (Ramadan & Borgnovi, 2015a). Para Nanavati (2007) a eficácia e sustentabilidade das ONGs estão sujeitas a uma cultura de trabalho profissional, relações externas agradáveis e gestão estratégica, fatores estes que incentivam,

no intuito de garantir sua sobrevivência, a existência de controles gerenciais estruturados e customizados.

No contexto das ONGs, os controles gerenciais representam a eficácia de como os instrumentos são utilizados para garantir o atingimento dos objetivos sociais. Destaca-se que os controles gerenciais dessas organizações não visam exclusivamente o lucro, sobretudo auxiliar o processo de captação, gestão e prestação de contas dos recursos obtidos. Assim, Ayene *et al.* (2014) percebem que as ONGs necessitam de profissionalização dos gestores e de seus controles continuamente, para então alcançar o sucesso empresarial e social.

Não obstante, Aguiar & Martins (2006) e Ahmed (2014) apontam que uma das dificuldades básicas das entidades sem fins lucrativos em geral, e das ONGs em particular, está associada à gestão. Para Mário, Graduando, Carmo & Jupetipe (2013) isso se deve ao fato de que as ONGs surgem predominantemente por iniciativas de pessoas sem experiência em controle gerencial, e que, dessa forma, apresentam muitas dificuldades na sua administração e na sua gestão quanto ao uso de ferramentas da contabilidade gerencial.

Estudos realizados por Aguiar & Martins (2006); Figueiredo, Souza, Silva, Rosa & Sette (2013) e Mário *et al.* (2013) revelaram que as ONGs possuem dificuldades para adotar controles gerenciais mais estruturados devido a fatores como a falta de conhecimento de instrumentos gerenciais, regras e leis do setor e a inexistência de níveis hierárquicos. Entretanto, estudos mais aprofundados e focados podem fornecer novas contribuições para a literatura específica deste tema, encorajando novos estudos. Além disso, pode auxiliar gestores, doadores e outras partes interessadas na compreensão das dificuldades e avanços gerenciais de uma organização atuante no atendimento de pessoas com deficiência, de idosos ou de pessoas que possuem sequelas decorrentes de acidentes de trabalho ou de trânsito.

O questionamento que norteia o presente estudo é: de que forma uma Organização Não Governamental (ONG) localizada em João Pessoa/Paraíba utiliza práticas de controles gerenciais? Desta forma, o objetivo deste artigo é investigar práticas de controles gerenciais no âmbito de uma Organização Não Governamental (ONG) localizada em João Pessoa/Paraíba.

2. Controles gerenciais em organizações não governamentais

O controle gerencial pode ser considerado o processo pelo qual os gestores influenciam outros membros da organização, convergindo, dessa forma, as atividades e tarefas aos objetivos sociais, econômicos e ambientais das entidades, bem como os planejamentos estratégicos (Anthony & Govindarajan, 2008). Para Utzig & Beuren (2014) o controle gerencial tem como finalidade auxiliar a empresa no planejamento de ações futuras, fiscalizar eventos do ambiente externo, mensurar e registrar resultados das atividades.

As pesquisas de controle gerencial apresentam tradicionalmente duas abordagens predominantes. Por um lado, a perspectiva política que interpreta organizações como instituições formais, onde o exercício do poder é o núcleo e o objetivo é a dominação de alguns membros sobre os demais, enquanto, por outro, a perspectiva que enfatiza a eficiência, onde o controle é estabelecido como um instrumento através do qual a organização possa alcançar os seus objetivos (Carvalho, 1999). No caso das ONGs, uma parcela da literatura indica a utilização da abordagem da eficácia dos controles gerenciais (Yuchtman & Seashore, 1967; Kareithi & Lund, 2012).

Atualmente, as ONGs que prestam pouca atenção a aspectos de controle gerencial, passam a utilizar conceitos de gestão como o objetivo de tornar mais eficiente a utilização dos recursos a elas destinadas, focando não apenas na prestação de contas acerca da captação desses recursos junto às entidades financiadoras, como também na maximização do volume de tais recursos, no intuito de atender seus objetivos sociais (Aguar & Martins, 2006).

De acordo com Ayene *et al.* (2014) a gestão financeira é mais do que apenas manter registros contábeis precisos, pois ela também envolve o planejamento, controle e monitoramento de recursos financeiros para alcançar os objetivos organizacionais, e que um sistema de gestão financeira deve garantir que os custos são devidamente categorizados, monitorados e registrados em contas apropriadas, possibilitando aos gestores a capacidade de reportar informações financeiras com precisão ao conselho e aos doadores das ONGs.

Concomitantemente, Mário *et al.* (2013) apontam que a contabilidade financeira possui um papel de controle nas ONGs, uma vez que possui a

atribuição de levar aos provedores de recursos, bem como os receptores dos resultados, a transparência e sustentabilidade dos relatórios contábeis, de modo que evidenciem como os recursos aplicados atingem os objetivos sociais da entidade.

Não obstante, a contabilidade gerencial pode auxiliar ainda mais o processo de controle gerencial das ONGs, uma vez que possui e gera informações internas fundamentais na gestão dos negócios. Corroborando com esta perspectiva, Otley (1994) afirma que a contabilidade gerencial pode ser considerada o principal instrumento de controle de gestão, na medida em que, através de seus instrumentos, é possível medir o desempenho e promover a estabilidade das empresas.

A mensuração de desempenho vem sendo utilizada para atender diversas características de uma entidade, como controle, comunicação e melhoria. Dessa forma todas as organizações, incluindo as organizações sem fins lucrativos, dentre as quais estão as ONGs, necessitam de instrumentos de controle gerencial para o auxílio a tomada de decisões para atender os objetivos traçados, ao passo que se estas organizações não os utiliza, torna-se difícil avaliar, comparar ou corrigir o desempenho (Borely & Cardozo, 2005).

Segundo Neely, Gregory & Platts (1995) a mensuração de desempenho pode ser entendida como uma ferramenta gerencial utilizada para quantificar a eficácia e a eficiência de uma ação. Eficácia é atingida na medida em que são cumpridos os requisitos do cliente, enquanto eficiência é obtida a medida de quanto economicamente os recursos são utilizados para o fornecimento de um determinado nível de eficácia (Benita & Balcik, 2008).

Nas ONGs, a mensuração de desempenho apresenta a capacidade demonstrada para adquirir os recursos necessários para a sobrevivência organizacional, não com ênfase nos lucros obtidos pelas entidades (Yuchtman & Seashore, 1967). Para Kareithi & Lund (2012) o desempenho das ONGs deve ser avaliado pela eficácia de como organizações ajudam os beneficiários atingir metas sociais mutuamente identificadas. Destaca-se, que diferentemente de empresas tradicionais, as ONGs sofrem mais pressões para prestar informações de suas atividades e desempenho aos seus *stakeholders*, devido ao caráter de voluntariado e de entidades sem fins lucrativos.

Nesse sentido, as ONGs possuem influência para criar mecanismos de controle gerencial devido a Lei nº 9.790/1999, que além de instituir as organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), que permitiu, dentre outros elementos, o pagamento da remuneração para os funcionários da ONGs e criou contratos de parcerias (estado e OSCIPs). Em agosto de 2015, com a vigência da lei nº 13.019/2014 e posteriormente o decreto nº 8.726/2016, que alteraram a lei nº 9.790/1999, foi estabelecido um novo regime jurídico entre as parcerias, no qual tornou obrigatória a utilização de contratos de Colaboração e Termos de Fomento. Esses elementos incentivaram o aumento na utilização de mecanismos de controle e transparência no terceiro setor.

Campos *et al.* (2011) observam que o cenário histórico, social e legal da atuação Governamental nas ONGs continuará a influenciar a maneira em que a avaliação é compreendida e aplicada no Brasil, de modo que apesar dos avanços democráticos institucionais do país, a avaliação continua servindo como uma forma para manter o controle pelo estado nas atividades de desenvolvimento do setor.

Adverte-se, que idealmente o controle gerencial deveria partir de um posicionamento gerencial e estratégico das ONGs. Entretanto, essas entidades possuem muitas dificuldades para essa adaptação cultural e intelectual. Dessa forma, sem o poder coercitivo governamental, as práticas de controle gerencial poderiam diminuir significativamente no setor ou serem menos profissionalizadas.

Os gestores das ONGs enfrentam uma série de desafios para implantação de controles gerenciais, devido as exigências básicas das organizações sociais, tais como: a) atendimento dos aspectos legais institucionais internos; b) atendimento das exigências legais dos órgãos governamentais; c) imunidade ou isenção de tributos como forma de redução de despesas; d) estruturação da contabilidade, não apenas como exigência legal, mas como instrumento auxiliar para os relatórios financeiros de prestação de contas dos projetos; e) controle de gastos; dentre outras (Borely & Cardozo, 2005).

Para implantar ou utilizar controles gerenciais em ONGs, os gestores enfrentam dificuldades adicionais, quando comparado a empresas com fins lucrativos, pois essas entidades não apresentam estrutura adequada, recursos financeiros, materiais, pessoal, e formação acadêmica adequada (Cazzolato,

2009). Atualmente, mesmo com a profissionalização de alguns gestores na forma de administrar as ONGs, conciliar conceitos e práticas tradicionais com um formato alternativo de gestão torna-se conflituoso e se constitui em um desafio a ser superado (Figueiredo *et al.*, 2013). Corroborando esta perspectiva, Ahmed (2014) aponta que os problemas mais comuns para os gestores das ONGs e, conseqüentemente, de controle gerencial, são os objetivos ambíguos organizacionais, as dificuldades de medir o desempenho de forma eficaz, a necessidade de cumprir várias responsabilidades, e o equilíbrio entre voluntarismo e profissionalismo.

Historicamente, as ONGs têm dificuldades para controlar e medir o seu desempenho, visto que o lucro objeto de fácil mensuração não é o foco central desse tipo de organização, mas sim o atendimento de suas missões sociais, que consistem em promover o bem público, a emoção e consciência (Spar, 2002; Dillon, 2012). Diante disso, as missões das ONGs não possuem substâncias tangíveis para se medir, pois envolvem aspectos como satisfação dos seus *stakeholders*, o que pode justificar as limitações nas adoções de práticas de medição de desempenho.

Outra dificuldade inerente refere-se ao planejamento estratégico, pois as práticas de mensuração de desempenho são voltadas para objetivos presentes, sem considerar o horizonte de longo prazo. Kaplan (2001) aponta que muitos gestores de ONGs não conhecem o planejamento estratégico, confundindo, em grande parte, com os projetos e missões sociais das organizações. Para Ramadan & Borgonovi (2015b) esse desconhecimento pode trazer um cenário de instabilidade financeira, em termos de viabilidade econômica e de impacto social nas comunidades.

Além disso, Cazzolato (2009) destaca que, devido à falta de controles gerenciais, as ONGs possuem dificuldades com relação a prestação de contas à sociedade, uma vez que os doadores pouco sabem sobre onde e como se aplicaram os recursos doados. Diante disso, Rocha (2013) explica que as ONGs possuem diferentes tipos de projeto, ao passo que para atender as demandas de cada projeto, as ONGs acabam por implementar muitas e diferentes práticas, sem um padrão único, o que torna difícil a análise e tomada de decisões, bem como as respectivas prestações de contas à sociedade.

Aguiar & Martins (2006) realizaram um estudo com o objetivo de identificar implicações que as estruturas organizacionais, sob a ótica da teoria de Mintzberg, predominantes nas ONGs do Estado de São Paulo, podem causar na gestão estratégica de custos. As ONGs pesquisadas apresentaram algumas dificuldades, pois não evidenciaram configurações de estruturas organizacionais puras, ou seja, demonstraram aspectos organizacionais não totalmente consistentes com a burocracia profissional. No entanto, elas apresentaram planejamento de ações, presença de controle de desempenho e existência de controle externo.

Por sua vez, Mário *et al.* (2013) realizaram um estudo sobre a utilização de instrumentos de contabilidade gerencial por entidades do terceiro setor. Os seus resultados revelaram que a maioria dessas entidades ainda necessitaria desenvolver seus sistemas de informações contábeis e o uso dos instrumentos gerenciais em si. As principais justificativas para isso foram a falta de conhecimento das entidades sobre alguns instrumentos gerenciais e a capacidade reduzida da maioria delas de ter controle gerenciais executados em sua estrutura funcional, devido à falta de recursos para tal.

O estudo de Figueiredo *et al.* (2013) teve como objetivo compreender o modo como são geridas as ONGs e encontrar as principais dificuldades que essas organizações enfrentaram nas mais diversas áreas de sua estrutura e em relação aos setores em que atuam. Para isso, foram realizadas entrevistas com quatro ONGs da cidade de Lavras/MG com perguntas previamente estabelecidas baseando-se em estudos já realizados por outros autores. Essa pesquisa concluiu que mesmo possuindo um papel importante na sociedade, as ONGs ainda enfrentam muitos problemas de gestão, principalmente financeiros, além do desconhecimento quanto as regras e leis que regem o terceiro setor e a inexistência de hierarquia e autoridade.

De maneira escassa, os estudos anteriores revelaram algumas dificuldades que impediram as ONGs de adotar controles gerenciais estruturados e sofisticados, tais como: falta de conhecimento de instrumentos gerenciais, regras e leis do setor e a inexistência de níveis hierárquicos. Não obstante, estudos mais específicos e aprofundados, como o presente, pode contribuir na literatura apresentando outras realidades vivenciadas por gestores de ONGs

que atuam no atendimento de pessoas com necessidades especiais, idosos e que possuem sequelas decorrentes de acidentes de trabalho ou de trânsito, realizando serviços associados à saúde, educação, esportes e artes.

3. Procedimentos metodológicos

O primeiro aspecto metodológico relevante se refere ao delineamento da pesquisa. Para Raupp & Beuren (2006), as particularidades das pesquisas no campo da contabilidade requerem o correto delineamento de suas tipologias. A partir dos aspectos epistemológicos relativos ao objetivo proposto, foi considerada uma abordagem metodológica de natureza exploratória e descritiva aplicando-se uma abordagem qualitativa através de um estudo de caso.

Pesquisas exploratórias são definidas por Richardson (1999) como aquelas que buscam explicar determinados aspectos referentes à uma dada população. Gil (1999) acrescenta destacando que pesquisas exploratórias são desenvolvidas com a finalidade de proporcionar uma visão geral a partir da escolha de um tema pouco explorado pela literatura. Pesquisas descritivas são entendidas por Raupp & Beuren (2006) como capazes de aprofundar entendimentos oriundos de abordagens estritamente exploratórias. Gil (1999) ressalta ainda que a associação entre aspectos exploratórios e descritivos de uma dada pesquisa são particularmente adequadas para prover entendimentos de fenômenos eminentemente práticos. Pesquisas qualitativas são definidas por Richardson (1999) como aquelas que adotam abordagens de análise não quantitativas para a análise do fenômeno estudado. Além disso, esse tipo de estudo prevê, fundamentalmente, a coleta dos dados a partir de interações sociais do pesquisador com o fenômeno estudado (Appolinário, 2015). No entanto, complementa que esse tipo de estudo não permite generalização para outros fenômenos diferentes daquele que está sendo investigado. Raupp & Beuren (2006) definem estudo de caso como sendo o estudo concentrado em um único caso dando oportunidade ao pesquisador de verificar *in loco* os fenômenos estudados. Estudos de caso são caracterizados por Gil (1999) como estudos aprofundados sobre determinado objeto de modo a permitir um conhecimento amplo e detalhado. Oliveira (2011) vai além ao ressaltar a importância do

planejamento de um estudo de caso tendo em vista a necessidade de maior rigor acerca do planejamento, da execução e do acompanhamento das diversas atividades executadas durante um estudo de caso.

O estudo de caso foi realizado no Centro de Atividades Especiais Helena Holanda (CAEHH) e o critério de escolha adotado foi a acessibilidade. Esta ONG foi criada em setembro de 2000, localizada em João Pessoa, Estado da Paraíba. Atualmente, o CAEHH disponibiliza serviços de Fisioterapia, Fonoaudiologia, Psicologia, Psicopedagogia, Artes adaptadas (dança, música e teatro), Terapia Ocupacional, Enfermagem, Serviço Social, Educação Física e Desporto, Orientação Familiar e Informática adaptada. O CAEHH reabilita em média 300 integrados, tendo como missão atender as pessoas com deficiência, idosos e pessoas que possuem sequelas decorrentes de acidentes de trabalho ou de trânsito, para reabilitar através de seus núcleos (clínico, educacional, arte adaptada, educação física, desporto, capacitação, eventos e orientação familiar) com amor, respeito e seriedade, buscando sempre promover uma melhor qualidade de vida (Caehh, 2016). Atualmente, esta ONG possui uma equipe de vinte e sete profissionais de várias áreas, reabilitando pessoas com deficiência visual, auditiva, física e intelectual.

O segundo aspecto metodológico relevante consiste na definição das informações relevantes a serem consideradas. Para esta pesquisa foram considerados três eixos complementares, a saber: (a) evidenciar os controles gerenciais existentes; (b) apresentar as características e objetivos das Prestações de Contas; e (c) demonstrar a relação entre o planejamento e as informações geradas pelos controles financeiros.

O terceiro aspecto metodológico foi a coleta de informações. Para a operacionalização deste estudo de caso foram consideradas duas técnicas complementares. A primeira delas foi a observação participante, visto que por meio da convivência do investigador com as pessoas entrevistadas é criado condições privilegiadas para que o processo de observação seja conduzido e dê acesso a uma compreensão detalhada que de outro modo não seria alcançável (Martins, 1996). Segundo Vasconcelos, Torres, Silva & Pinho (2013, p.121) esse tipo de técnica promove a “identificação e análise de conceitos, crenças, valores, práticas cristalizadas, relações e entendimentos da realidade investigada,

explorando e compreendendo aquele cotidiano recortado”. Dessa forma, com a experiência direta do observador com a vida do grupo estudado, é possível identificar dificuldades adicionais para não adoção de controles gerenciais estruturados que poderiam ficar obscurecidas com métodos mais impessoais.

Para apoiar o processo de observação, utilizou-se entrevista aberta, semi-estruturada e registros documentais. Essas entrevistas foram direcionadas a Presidente da entidade, ao Contador e, por fim, a Diretora Administrativa, por exercerem as funções gerenciais da ONG. A justificativa desse processo, foi para triangular os dados com relação a fonte (Denzi, 1984). Dessa forma, com a coleta de dados com fontes distintas é possível dar maior robustez aos resultados e perceber possíveis congruências ou não no discurso. As entrevistas foram realizadas em quatro momentos distintos. A primeira entrevista aberta, durou cerca de 4 horas, foi realizada com o Contador da entidade no sentido de realizar uma sondagem, apresentando de forma geral os objetivos da pesquisa e observando os aspectos abrangentes dos controles gerenciais. As demais entrevistas foram realizadas de posse do roteiro e de modo individual com cada enunciatador do discurso. Na média, essas entrevistas duraram aproximadamente 3 horas.

O quarto aspecto da metodologia foi a técnica de análise. Para esta pesquisa foi considerada a análise do discurso, através dessa técnica é possível evidenciar os sentidos dos discursos, ou seja, uma análise da fala em relação ao contexto, uma vez que ela leva em consideração as condições de produção sociais, históricas e ideológicas (Gondim & Fischer, 2009). Nesse tipo de método, a análise vai além do que está descrito em textos, observando os fatores que influenciam os enunciadores do discurso.

4. Apresentação dos resultados

Está seção destina-se a apresentação das práticas de controles gerenciais no âmbito do CAEHH, organização sem fins lucrativos. Para tanto, descreve-se os controles gerenciais existentes; características das Prestações de Contas; relações entre o planejamento e as informações geradas pelos controles financeiros

e às dificuldades pelas quais não são adotados controles gerenciais mais estruturados.

De forma sistemática, apresenta-se a seguir os controles existentes, com suas respectivas finalidades e nível de utilização:

- Livros de Registros de Pessoal: Eles possuem a finalidade de registrar todas as informações dos funcionários. É utilizado mensalmente pela entidade.
- Livros de Atas: Possuir a finalidade de registrar todas as reuniões da ONG. É utilizado quinzenalmente.
- Planilha de Registro de Integrados: Tem como finalidade descrever todos os dados pessoais dos integrados (assistidos pela ONG). Diariamente, é utilizado.
- Planilha de Doadores: Possui a finalidade de registrar todos os doadores da entidade, sejam eles pais, sociedade e eventuais. É utilizado diariamente para realização de projeções e pedidos de doações.
- Contas a Pagar: Tem como finalidade controlar todos os pagamentos que deverão ser efetuados, bem as respectivas negociações. Possui utilização diária.
- Controle conforme exigências do Sistema Único de Saúde (SUS):
 - Programa do SUS: Finalidade registrar toda a produção de atendimentos, para o SUS calcular orçamento da entidade e os respectivos valores a serem pagos. Utilização diária
 - Livro Registro de Notas Fiscais: Tem como finalidade manter um controle de todos os materiais utilizados, bem como prestar contas ao SUS e CMDCA (Conselho Municipal de Criança e Adolescentes) conforme auditorias esporádicas. Utilização mensal.
- Controle Conforme Exigências do CMDCA:
 - Plano de Trabalho das atividades desenvolvidas para crianças e adolescentes: Possui a finalidade de registrar

informações sobre as atividades proposta pela ONG. Utilização anual.

- Plano de Ação do ano corrente e Relatório de Atividades do ano anterior: Suas finalidades são de apresentar todas as ações a serem realizadas pela ONG no ano corrente e anterior. Utilização anual.

A entidade realiza três tipos de Prestação de Contas obrigatórias, uma para o SUS e as outras para o Conselho de Assistência Social e CDMCA. Essas prestações de contas têm como objetivo descrever os serviços oferecidos, número de atendimentos e despesas com materiais utilizados na realização dos serviços (recibos e notas fiscais). A principal característica é que são realizadas apenas para fins de Auditoria, visto que não são utilizadas de modo espontâneo.

Em relação às doações, o CAEHH informa aos doadores os valores por ele depositados, bem como de toda organização. Para tanto, utiliza-se de Recibo que é entregue aos doadores e Relatórios mensais para o Contador e doadores.

O CAEHH não realiza planejamento de maneira formal. No entanto, a entidade procura, em alguns momentos, realizar os seus gastos e investimentos baseados em planejamento fundamentados nos controles financeiros de doações e de receitas oriundas do SUS. Atualmente, a entidade está ganhando uma consultoria gratuita e, com isso, implantando o planejamento estratégico na entidade.

A entidade encontra-se também em processo de mudança de sua missão, dessa forma estão utilizando desse planejamento para reorganizar suas ações para o ano de 2016/2017. Essa mudança foi tomada, devido aos recursos do SUS, que são apenas para as atividades de saúde, no entanto a ONG desenvolve atividades de cultura, mas não ganha recursos com isso. Nesse sentido, pretende se associar ao ministério da cultura.

Outra justificativa apontada para essa mudança, é que a entidade além de possuir 80% de suas receitas baseadas nos recursos do SUS, geralmente, a gestão tem que contar com atrasos nos repasses do governo que duram até 3 meses. Nesse sentido, a diversificação de suas receitas pode ser entendida como

uma alternativa para minimizar essa situação e garantir um equilíbrio financeiro.

Além disso, a entidade de forma obrigatória utiliza orçamentos anuais e orçamentos que planejam o mês subsequente, nesse sentido analisa de forma operacional se deve intensificar a captação de recursos ou não.

5. Discussão dos resultados

A primeira dificuldade identificada foi da gestão centralizada pela presidente da entidade, pois embora existissem reuniões quinzenais as decisões de todos os setores da entidade eram centradas pela presidente. Assim, mesmo existindo nas entidades profissionais com formações mais específicas na área de gestão, muitas vezes não tinham força no processo de tomada de decisão.

Destaca-se, que o Contador da entidade exerce funções burocráticas no setor fiscal e pessoal da entidade, não participando efetivamente dos planejamentos orçamentários ou de mais decisões gerenciais da entidade. Logo, a exclusão do Contador de tais atribuições pode inibir à adoção e utilização de controles gerenciais mais estruturados e sofisticados.

Verificou-se no CAEHH outra dificuldade associada ao desconhecimento do gestor. No caso específico da ONG, a presidente da entidade é formada no Curso de Educação Física (Licenciatura Plena), e boa parte de sua experiência profissional é associada com o campo acadêmico e de intervenções na área de educação e saúde. Esses resultados corroboraram com o estudo de Borely & Cardozo (2005), que apontaram a formação dos gestores de ONGs, normalmente é concentrada na área social, o que pode inibir a adoção de controles gerenciais mais estruturados.

Outro ponto observado se referiu às dificuldades financeiras que o CAEHH recorrentemente apresenta, devido aos atrasos no pagamento do SUS e a incerteza nos recebimentos de doações. Esse resultado corroborou com o estudo de Figueiredo *et al.* (2013), que também identificou que as ONGs analisadas enfrentam problemas de controle gerenciais, muitas vezes motivados por fatores financeiros.

Salienta-se, que mesmo com a dificuldade apresentada, é necessário que a ONG mantenha mecanismos mínimos de gestão financeira, pois os doadores que financiam essas organizações têm interesse em acompanhar a execução das atividades e projetos desenvolvidos (Ayene *et al.*, 2014). Na mesma direção, o Governo tem interesse em acompanhar os contratos de colaboração e fomento, atendendo assim a lei 13.019/2014 e o decreto nº 8.726/2016, que regulam as parcerias firmadas entre órgãos públicos e ONGs.

Por fim, o último fator observado foi a falta de visão empresarial identificada, pois a visão dos gestores e dos funcionários foi associada apenas a ideia da caridade e no atendimento dos objetivos sociais da entidade, evitando com isso, práticas mais formais de controle gerencial, exceto as exigidas pelos órgãos nos quais a entidade possui cadastro.

Nesse sentido, Cazzolato (2009) observa que a visão de caridade não é a única finalidade das ONGs, pois elas devem atuar como agentes de mudanças, transformando fatos econômicos e sociais. Contudo, percebeu-se que as decisões do CAEHH eram tomadas fundamentando-se em aspectos emocionais e espirituais, sem considerar a eficácia das operações e instrumentos gerenciais mais sofisticados, ratificando assim o entendimento de Ahmed (2014), pois de fato foi uma dificuldade encontrada na ONG em manter o equilíbrio entre voluntarismo e profissionalismo gerencial.

Um exemplo dessa postura foi percebido no comprometimento de 70% do orçamento com folha de pagamento, mesmo não existindo uma demanda necessária de alguns cargos. Contudo, por se tratarem de membros familiares o processo de redução do quadro de funcionários tornou-se inviável, aumentando com isso a ociosidade de alguns membros da ONG e o excesso de comprometimento financeiro com gastos trabalhistas.

6. Considerações finais

Os controles gerenciais em ONGs são percebidos como ferramentas cruciais para gestão dessas entidades tanto no momento de captação de recursos, sobretudo na execução das atividades sociais e suas respectivas prestações de

contas. Entretanto, mesmo com a profissionalização dessas entidades, elas vêm sofrendo dificuldades para aprimorarem seus controles gerenciais. Diante disso, essa pesquisa investigou no CAEHH, por meio da observação participante e análise do discurso, práticas de controles gerenciais.

No que se refere aos controles gerenciais existentes, foram identificados os seguintes: Livros de Registros de Pessoal; Livros de Atas; Planilha de Registro de Integrados; Planilha de Doadores; Contas a Pagar; Controle conforme exigências do SUS e Controle conforme exigências do CMDCA. Em sua grande maioria, eles são utilizados diariamente ou mensalmente.

A entidade apresentou três tipos de Prestação de Contas obrigatórias, uma para o SUS e as outras para o Conselho de Assistência Social e CDMCA. De forma voluntária, a entidade evidenciou prestação das doações, informando aos doadores os valores por ele depositados, bem como de toda organização.

O CAEHH não realizou planejamento de maneira formal. No entanto, a entidade procura, em alguns momentos, realizar os seus gastos e investimentos baseados em planejamento, fundamentando-se nos controles financeiros de doações e de receitas oriundas do SUS. Contudo, a entidade está ganhando uma consultoria gratuita e, com isso, tendo a possibilidade de implantar o planejamento estratégico na entidade. Assim, espera-se que as decisões de longo prazo, possam ser baseadas nos controles gerenciais existentes.

No que tange as dificuldades pelas quais não são adotados controles gerenciais mais estruturados, foi identificado que a gestão centralizada pela presidente da entidade inibe a atuação de profissionais com formações mais específicas na área de gestão, como contadores e administradores da entidade. Outra dificuldade observada foi o desconhecimento do gestor. No caso específico da ONG, a presidente da entidade possui formação na área de Educação Física, e boa parte de sua experiência profissional é associada com o campo acadêmico e de intervenções na área de educação e saúde.

Verificou-se também, que as dificuldades financeiras que o CAEHH recorrentemente apresenta, foi devido aos atrasos no pagamento do SUS e a incerteza nos recebimentos de doações, podendo influenciar na ausência de controles mais sofisticados. Finalizando, evidenciou-se a falta de visão empresarial, pois a visão dos gestores e dos funcionários foi associada apenas a

ideia da caridade e no atendimento dos objetivos sociais da entidade, evitando com isso, práticas mais formais de controle gerenciais, exceto as exigidas pelos órgãos nos quais a entidade possui cadastro. De forma geral, o CAEHH apresentou algumas dificuldades para adoção de controles gerenciais mais estruturados, e por isso adota os mínimos instrumentos de controles gerenciais, especialmente, os requeridos legalmente. Corroborando, Campos *et al.* (2011) observam que a atuação Governamental nas ONGs promove os principais avanços em termos de controles gerenciais. Contudo, essas entidades não devem se ater aos controles gerenciais exigidos legalmente, pois com os avanços da contabilidade gerencial, foram criados instrumentos mais estruturados e sofisticados tais como, Custeio Baseado em Atividades, Custeio do ciclo de vida, *Balanced Scorecard* dentre outros, que poderiam ser utilizados pelo o CAEHH ou de mais ONGs.

Para fins de sugestão de pesquisas futuras, indica-se a realização de novos trabalhos investigando outros casos com segmentos diferenciados de ONGs (reciclagem, meio ambiente, Doenças Sexualmente Transmissíveis/SIDA (DST/AIDS), discriminação racial e social, dentre outros), objetivando identificar quais são as dificuldades apontadas que levam a não utilização de controles gerenciais mais estruturados.

Referências

- Aguiar, A. B. & Martins, G. A. (2006). A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas. *Revista Contabilidade e Finanças/USP*, Edição Comemorativa, 51-64.
- Al-ammary, J. & Hamad, S. (2012). Information technology for enhancing NGOs' performance in the kingdom of BAHRAIN. *International Journal of Electronic Commerce Studies*, 3(1), 111-120.
- Ahmed, Z. A. (2014). Management control issues in Non-Governmental Organisations (NGOs): an evaluation of contingency factors and potential for future research. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 6(3), 251-271.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: McGraw Hill.

- Appolinário, F. (2015). *Metodologia Científica*. (1. ed.) São Paulo: Cengage Learning Editores.
- Ayene, M., Kumar, R. & Asefa, W. F. (2014). Assessment of Financial Management Practices in Local NGOs-A Case of Local NGOs in Addis Ababa. *IFSMRC AIJRM*, 2(3), 1-31.
- Benita, M. B. & Balcik, B. (2008). Performance measurement in humanitarian relief chains. *International Journal of Public Sector Management*, 21(1), 4-25.
- Borely, A. M. & Cardozo, J. S. S. (2005). Auditoria como ferramenta estratégica de controles de ONGS. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 10(1), 41-58.
- BRASIL. Decreto nº 8.726, de 27 de Abril de 2016. (2016). Dispõe sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014.
- BRASIL. Lei Federal nº 9.790, de 23 de março de 1999. (2014). Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências.
- BRASIL. Lei Federal nº 13.019/2014. (2014). Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público.
- CAEHH (2016). Recuperado em 17 janeiro, 2016, de <http://www.caehh.org.br/>.
- Campos, L., Andion, C., Serva, M., Rossetto, A. & Assumpção, J. (2011). Performance Evaluation in Non-Governmental Organizations (NGOs): An Analysis of Evaluation Models and their Applications in Brazil. *Voluntas*, 22(2), 238-258.
- Carvalho, C. A. P. (1999). El Control Organizativo en las Organizaciones No Gubernamentales: un Estudio de la Realidad Española. *Revista de Administración Contemporânea*, 3(3), 37-56.
- Cazzolato, N. K. (2009). As dificuldades de gestão das organizações não-governamentais. *Revista da Faculdade de Administração e Economia - ReFAE*, 1(1), 66-81.

- Denzin, N. (1984). *The research act, Englewood Cliffs*. NJ: Prentice Hall C.
- Dillon, B. (2012). Organizational Leadership and the Balanced Scorecard: Lessons to be learned from Marketing Activities in a Nonprofit Setting. *International Journal of Business and Social Science*, 3(15), 105-112.
- Figueiredo, V. C., Souza, A. A. A., Silva, I. C. M., Rosa, M. E. A. R. & Sette, R. S. (2013). Dificuldades de Gestão das Organizações Não Governamentais: Uma Nova Configuração do Modelo de Trabalho. *Anais... EnGPR ANPAD - IV ENCONTRO DE GESTÃO DE PESSOAS E RELAÇÕES DE TRABALHO, BRASÍLIA/DF*.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5. ed.). São Paulo: Atlas.
- Gondim, S. M. G. & Fischer, T. (2009). Discurso, a análise de discurso e a metodologia do discurso do sujeito coletivo na gestão intercultural. *Revista do Centro Interdisciplinar de Desenvolvimento e Gestão Social*, 2(1), 9-26.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. As Fundações Privadas e Associações Sem fins Lucrativos no Brasil. (2012). Recuperado em 10 janeiro, 2016, de ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), 353-70.
- Kareithi, R. N. M. & Lund, C. (2012). Review of NGO performance research published in academic journals between 1996 and 2008. *South African Journal of Science*, 108(11/12), 1-8.
- Mário, P. C., Graduando, A. D. F. A., Carmo, J. P. S. & Jupetipe, F. K. N. A. (2013). Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64-79.
- Martins, J. B. (1996). Observação participante: uma abordagem metodológica para a psicologia escolar. *Semina: Ci. Sociais/Humanas*, 17(3), 266-273.
- Nanavati, A. (2007). Performance Evaluation of Non-government Development Organisations: A Study in Vadodara, Gujarat. *Journal of Health Management*, 9(2), 275-299.
- Neely, A., Gregory, M. & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80-116.
- Oliveira, A. B. S. (2011). *Métodos da pesquisa contábil*. São Paulo: Atlas.

- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3), 289-299.
- Ramadan, M. A. & Borgonovi, E. (2015a). Performance Measurement and Management in Non-Governmental Organizations. *Journal of Business and Management*, 17(2), 70-76.
- Ramadan, M. A. & Borgonovi, E. (2015b). Strategic Management in Non-Governmental Organizations: Process, Application and Key Players. *The International Journal of Business & Management*, 3(1), 104-113.
- Raup, F. M. & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. (3.ed.) IN: Beuren, I.M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social* (3. ed). São Paulo: Atlas.
- Rocha, I. B. L. (2013). *As Dificuldades de Implantação de Práticas de Governança Corporativa em ONGs*. 125 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Administração, Pernambuco.
- Souza, F. A. & Souza, B. C. (2011). Análise de Desempenho em ONGs: propondo um modelo adaptado. *RESAC – Revista Sociedade, Administração e Contemporaneidade*, 1(1), 21-32.
- Spar, D. & Dail, J. (2002). Of Measurement and Mission: Accounting for Performance in Non-Governmental Organizations. *Chicago Journal of International Law*, 3(1), 171-181.
- Utzig, M. J. S. & Beuren, I. M. (2014). Relação entre uso interativo do sistema de controle gerencial e diferentes modelos de gestão de inovação. *Revista de Administração e Inovação*, 11(4), 260-286.
- Vasconcelos, L. Y., Torres, M. L. L., Silva, G. F. & Pinho, M. A. B. (2013). Gestão de estoques em restaurantes: um estudo de caso. *GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas*, 8(4), 111-128.
- Yuchtman, E. & Seashore, S. E. (1967). A system approach to organizational effectiveness. *American Sociological Review*, 32(4), 891-903.