

Modelo Conceitual de Controle Gerencial: Uma Proposta às Organizações do Terceiro Setor

Marco Antonio Figueiredo Milani Filho

Maria Thereza Pompa Antunes

José Fausto De Moraes

Edmir Lopes De Carvalho

Henrique Formigoni

Resumo:

O objetivo deste artigo foi o de propor um modelo conceitual de Controle Gerencial a ser aplicado nas Organizações do Terceiro Setor (OTS). O estudo foi motivado pelo considerável crescimento que essas organizações experimentaram nos últimos anos, o que tem levado as mesmas a reverem seus objetivos, no sentido de otimizar seus processos de gerenciamento e controle. A investigação foi do tipo exploratória e serviu-se de uma amostra de 17 entidades paulistanas selecionadas por conveniência entre os afiliados da Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais. Nesta pesquisa qualitativa, realizou-se a análise de conteúdo das respostas oferecidas pelos respectivos gestores, além de contemplar os elementos identificados no modelo referencial de Ramanathan e Hegstad (1982). O estudo foi realizado ao longo do ano de 2004 e os resultados permitiram a proposição de um modelo conceitual baseado em três dimensões (técnica, comportamental e legal).

Área temática: *Controladoria*

Modelo Conceitual de Controle Gerencial: Uma Proposta às Organizações do Terceiro Setor

Marco Antonio Figueiredo Milani Filho (Universidade Presbiteriana Mackenzie - Brasil)
marcomilani@mackenzie.com.br

Maria Thereza Pompa Antunes (Universidade Presbiteriana Mackenzie - Brasil)
mariathereza@mackenzie.com.br

José Fausto de Moraes (Universidade Presbiteriana Mackenzie - Brasil) pfausto@mackenzie.com.br

Edmir Lopes de Carvalho (Universidade Presbiteriana Mackenzie - Brasil) elcarvalho@mackenzie.com.br

Henrique Formigoni (Universidade Presbiteriana Mackenzie - Brasil) formigoni.nets@mackenzie.com.br

Resumo

O objetivo deste artigo foi o de propor um modelo conceitual de Controle Gerencial a ser aplicado nas Organizações do Terceiro Setor (OTS). O estudo foi motivado pelo considerável crescimento que essas organizações experimentaram nos últimos anos, o que tem levado as mesmas a reverem seus objetivos, no sentido de otimizar seus processos de gerenciamento e controle. A investigação foi do tipo exploratória e serviu-se de uma amostra de 17 entidades paulistanas selecionadas por conveniência entre os afiliados da Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais. Nesta pesquisa qualitativa, realizou-se a análise de conteúdo das respostas oferecidas pelos respectivos gestores, além de contemplar os elementos identificados no modelo referencial de Ramanathan e Hegstad (1982). O estudo foi realizado ao longo do ano de 2004 e os resultados permitiram a proposição de um modelo conceitual baseado em três dimensões (técnica, comportamental e legal).

Palavras-Chave: Modelo Conceitual, Controle Gerencial, Terceiro Setor

Área Temática: Controladoria

1. Introdução

É comumente aceito que o Estado existe para atender às necessidades básicas da sociedade no que diz respeito às questões como saúde, alimentação, segurança, transporte, etc. Todavia, devido às dificuldades em lidar com esses problemas, o setor público tem aberto espaço às entidades que procuram suprir essas deficiências. Conforme Neto e Froes (1999), tais entidades são denominadas Organizações do Terceiro Setor (OTS).

Hudson (1999) entende que o que caracteriza as OTS é o fato de que elas são orientadas por valores filantrópicos, não distribuem lucros a seus fundadores e associados e, ainda, não estão sujeitas a um controle público.

Tal como as demais organizações, para poder cumprir com suas atividades e sobreviver enquanto entidades, as OTS precisam de recursos financeiros, humanos e tecnológicos os quais são, em geral, captados dos outros setores da economia. Entretanto, Camargo et al (2002) observam que as maiores dificuldades no processo de captação de recursos por parte das OTS podem estar ligadas à carência de uma gestão eficiente e comprometida com os objetivos das instituições.

Uma OTS deve demonstrar, claramente, para os doadores e para a sociedade de forma geral, não apenas a origem dos recursos, mas, também, como o dinheiro foi aplicado, qual o benefício social gerado e que práticas podem ser multiplicadas (MORAIS et al, 2004). Dessa maneira, a transparência e a prestação de contas são fundamentais no processo operacional

das entidades. O Controle Gerencial é a atividade que oferecerá aos gestores e demais *stakeholders* as informações capazes de atender às respectivas expectativas e necessidades.

Este artigo, considerando algumas características do modelo proposto por Ramanathan e Hegstad (1982) e, também, a percepção de alguns responsáveis por OTS brasileiras, tem por objetivo propor as bases conceituais para um modelo de Controle Gerencial a ser aplicado nas OTS brasileiras, que contemple as informações de natureza financeiras e não-financeiras necessárias ao processo de gestão dessas entidades e que seja condizente à realidade brasileira.

Verifica-se que, no Brasil, estudos sistemáticos relacionados com os mecanismos do Terceiro Setor ainda estão em estágios iniciais. Uma explicação para esse fato pode residir na grande heterogeneidade de OTS existente, o que dificulta a criação de uma teoria geral de gestão para esse setor. Além disso, a relevância dos setores público e privado, assim como a complexidade de suas organizações, têm monopolizado a atenção das pesquisas gerenciais acadêmicas.

Nesse sentido, espera-se que o modelo proposto possa contribuir para a construção de um efetivo instrumento de gestão que auxilie as OTS no cumprimento de sua missão, com sustentabilidade e transparência das ações gerenciais.

2. Organizações do Terceiro Setor

Na literatura acadêmica, o Terceiro Setor recebe diferentes denominações, como Setor Não Lucrativo, Setor Independente, Setor Voluntário, Setor Caritativo, entre outros (DRUCKER, 1994; SALAMON, 1994; HUDSON, 1999; GLAESER, 2003; MILANI FILHO, 2004). É um consenso que a heterogeneidade das OTS impede uma definição taxionômica simples e única, optando-se, geralmente, por determinar o que essas entidades não são (por exemplo, afirmar que as OTS não são governamentais).

Assumindo-se um panorama tri-setorial, em que o Primeiro Setor (Governo) e o Segundo Setor (Mercado) são bem definidos, o Terceiro Setor contemplará, por exclusão, todas as organizações que não pertencem aos demais setores, mas essa concepção não permite uma distinção clara entre as OTS.

O Quadro 1 contém a caracterização dos três setores, segundo Fernandes (1994).

Agentes	Fins	Setor
Públicos	Públicos	Estado – 1º. setor
Privados	Privados	Mercado – 2º. setor
Privados	Públicos	3º Setor

Fonte: Fernandes (1994)

Quadro 1 - Classificação das organizações segundo seus agentes, fins e setor.

Salamon (1994) considerou os seguintes aspectos fundamentais para contrastar as OTS:

- entidades focadas no oferecimento de bens e/ou serviços ou aquelas atuando como simples distribuidoras de fundos a outras organizações;

- entidades focadas no oferecimento de bens e/ou serviços aos próprios membros associados ou aquelas voltadas ao público em geral;
- entidades focadas no oferecimento de serviços sacramentais e religiosos ou aquelas que não ofereçam serviços de natureza religiosa.

Ioschpe (1997) usa a designação Terceiro Setor para enfatizar o caráter autônomo dessas organizações que estão mudando a face da sociedade moderna de forma atípica, como pode ser observado pelo crescimento que o setor vem experimentando nos últimos anos.

Apesar da grande diversidade e diferenças de porte, objetivos específicos, recursos econômicos etc., Milani Filho (2004) identificou as seguintes características comuns nas OTS:

- Não há proprietários;
- São organizações não-governamentais dotadas de autonomia diretiva;
- Suprem parcialmente o papel do Estado no atendimento a determinadas necessidades sociais;
- Possuem estrutura e presença institucionais;
- São constituídas pelo interesse social, portanto visam proporcionar benefícios sociais;
- São unidades econômicas;
- Precisam obter recursos para a própria sobrevivência e manutenção das atividades (esses recursos podem ser públicos e/ou privados);
- Não deve haver qualquer distribuição de resultados aos seus membros ou colaboradores, reinvestindo os *superávits* obtidos;
- Podem gozar de privilégios fiscais, conforme a legislação vigente.

Segundo o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE, 2005), há cerca de 276 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil.

2.1 Gestão de OTS

Para Tachizawa (2002), as OTS têm características específicas que devem ser ressaltadas e melhor estudadas para que se possam preparar profissionais para nelas atuarem.

Kisil (1997) realizou uma comparação entre os três setores envolvendo elementos que permitem delinear as características do processo de gestão no Terceiro Setor. Os resultados estão resumidos no Quadro 2.

	Governo	Mercado	Terceiro Setor
Mecanismo principal	Estrutura democrática	Interação de mercados	Associações voluntárias
Tomada de decisão	Funcionários eleitos, administradores	Produtores individuais, consumidores, investidores	Líderes e membros
Guias para comportamento	Regulamento	Preços	Acordos
Critérios para tomada de decisão	Política	Eficiência	Interesse de membros
Modo de operação	De cima para baixo	Individualista	De baixo para cima

Fonte: Kisil (1997, p.137)

Quadro 2 - Características dos três setores

As características relacionadas no Quadro 2 influenciam outras características não comentadas, (por exemplo, o clima organizacional). Nas OTS o ambiente de trabalho assume contornos únicos, cuja natureza e missão da entidade influenciarão, respectivamente, as relações entre os colaboradores e com a coletividade.

Para Meringe (1997), a prática democrática no trabalho é um forte conteúdo das OTS, o que resulta em grande satisfação pessoal entre seus colaboradores e na possibilidade de todos contribuírem com sugestões para a melhoria contínua dessas organizações.

A referida prática constitui, na opinião de Neto e Froes (1999), uma nova forma de administrar, na medida em que utilizam administração participativa em todos os níveis de decisão e atuação, valendo-se de novos canais de reivindicação sociais do tipo fóruns de debates, assembléias e audiências, arrematam recursos com práticas de trabalho voluntário e doações.

A missão das OTS pauta-se por propósitos públicos, baseada em valores eticamente gregários. Nessas instituições prevalece a lógica de cooperação, há maior compartilhamento de informações, favorecendo a transparência nas ações e nos números (IOSCHPE, 1997)

A convivência, no mesmo ambiente, entre trabalhadores voluntários e remunerados obriga os gestores de OTS a adotarem posturas específicas no relacionamento interpessoal, desde o momento do recrutamento e treinamento até as ações do cotidiano. Geralmente, o pessoal remunerado atua em processos contínuos e de longo prazo que fazem parte da estrutura central da organização ou que não apresentem atrativos aos voluntários.

Além disso, deve-se considerar que são as OTS que, freqüentemente, implementam os projetos juntamente com as populações que demandam do Estado bens e serviços, após organizá-las em movimentos sociais. Para que tais projetos ganhem corpo, e se materializem, são necessários, entre outros procedimentos, a obtenção de verbas, a qualificação de pessoal e a avaliação com vistas à comunidade das mesmas.

2.2 Controle Gerencial e Controladoria em OTS

Em linhas gerais, a Controladoria, como unidade administrativa, serve-se de métricas financeiras e não financeiras para o monitoramento das atividades da entidade, não se limitando a administrar somente o sistema contábil (CATELLI, 1999).

O profissional responsável pela gestão dessa área é o *controller*. Segundo Kanitz (1976), a função básica do *controller* é gerenciar os seguintes sistemas: Informação, Motivação, Coordenação, Avaliação, Planejamento e Acompanhamento.

Wilson e Calford (1990) entendem que as seguintes funções podem ser consideradas básicas da Controladoria:

- Planejamento: Definição do plano estratégico e operacional, integrado com as metas e objetivos da companhia de longo prazo e curto prazo.
- Controle: Estabelecimento e avaliação de metas e padrões. Comunicação de análise comparativa do resultado real com o padrão.
- Informação: Análise e preparação dos resultados financeiros destinados aos gestores no processo decisório. Preparação de informações para os usuários externos das informações contábeis
- Contábil: Responsável pela contabilidade da organização, como, por exemplo, a contabilidade financeira e a de custos direcionada a todos os controles contábeis necessários.

Para que a Controladoria desempenhe suas funções, ela deve ser reconhecida pelos demais elementos da organização como área responsável e possuir autoridade para agir em benefício do conjunto, buscando a utilização da análise de desempenho para identificar a posição situacional diante dos objetivos esperados; o oferecimento de informações para a manutenção ou correção de rumo conforme o cenário futuro esperado; a avaliação e atendimento da demanda por informações, visando à prestação de contas aos *stakeholders*; a promoção e a integração entre as atividades da entidade considerando a missão, a estratégia e o desempenho interno; a implementação de ferramentas gerenciais que considerem a mensuração do desempenho e a manutenção do sistema de informações gerenciais (MILANI FILHO, 2004).

Milani Filho (2004) considera que, independentemente da diversidade de objetivos das OTS e de suas características específicas, todas necessitam de uma gestão voltada para o cumprimento da missão declarada e para a continuidade operacional. Nesse contexto, a Controladoria, tal como nas organizações dos primeiro e segundo setores, objetiva a eficiência e a eficácia da entidade, e deve contribuir de forma efetiva para o bom desempenho das OTS de acordo com as medidas de avaliação próprias.

2.3 Modelo de Controle Gerencial

Conforme Martins (2004), um modelo é estruturado sobre poucas variáveis para que as relações mais significantes possam ser identificadas e estudadas, tratando-se de uma construção simplificada da realidade que apresenta, supostamente, de forma generalizada, características ou relações importantes.

Assim, um modelo pode ser utilizado para fazer simulações, interpretações a fim de se obter uma melhor compreensão da realidade em foco.

Um modelo de controle gerencial visa avaliar, organizar e divulgar as informações necessárias ao processo decisório organizacional visando ao cumprimento da missão e à continuidade operacional da entidade.

Quanto maior for a complexidade de um ambiente, espera-se que seja maior o número de variáveis independentes influenciando, significativamente, o estado final das variáveis resultantes.

Nesse sentido, qualquer entidade, seja ela com ou sem finalidades lucrativas, deve identificar as variáveis ou fatores críticos de sucesso, que são os fatores que influenciarão o cumprimento da sua missão. Essas variáveis impactam nas suas atividades, afetando a sua perspectiva de continuidade e o atendimento às necessidades de seus clientes.

A partir desse reconhecimento e posicionamento situacional, a organização poderá iniciar o desenho do modelo a ser utilizado, contemplando todas as suas atividades relevantes que, em última instância, influenciarão os próprios *stakeholders*.

Atkinson et al. (2000, p. 83), referindo-se a entidades com finalidades lucrativas, entendem que os fatores críticos de sucesso são aqueles elementos exigidos para o sucesso de uma organização. Da mesma forma, aplica-se o entendimento às OTS. Considerando que os *stakeholders* (grupos de pessoas, ou instituições, diretamente relacionadas à entidade) influenciam o sucesso da organização, os fatores críticos estão vinculados a esses grupos e necessitam, portanto, ser monitorados.

Identificando-se os fatores críticos de sucesso, e considerando-os isoladamente ou na totalidade, torna-se possível o acompanhamento do desempenho de cada elemento: consumidores, funcionários, fornecedores, comunidade e qualquer outro grupo de *stakeholders* que se apresentar. Todos esses elementos contribuem para a entidade alcançar os seus objetivos.

3. Procedimentos Metodológicos

O estudo foi do tipo exploratório, pois se procurou buscar o entendimento sobre a natureza geral dos controles gerenciais disponíveis no corpo de algumas OTS brasileiras e na literatura, não contendo, portanto, hipóteses precisas ou bem definidas quanto à estrutura de tais controles. Desse modo, o estudo contempla as características explicitadas por Aaker et al. (2001) como as de um estudo exploratório.

Seguindo a orientação de Richardson (1999), considerando-se que os respondentes que integraram a amostra não foram selecionados de forma aleatória, e que ela é reduzida (contemplou 17 gestores de OTS brasileiras que concordaram em participar do estudo), caracterizando-se, portanto, como uma amostra de conveniência, adotou-se o método qualitativo na avaliação dos resultados. As OTS foram selecionadas no cadastro eletrônico da Associação Brasileiras de Organizações Não-Governamentais (ABONG, 2005).

Nas entrevistas realizadas ao longo do segundo semestre de 2004, foi adotado um roteiro de entrevista contendo as seguintes questões:

- O que se entende por Controle Gerencial?
- Na sua organização é adotado algum tipo de Controle Gerencial?
- No que consiste esse Controle Gerencial?
- Como se avalia o desempenho desse Controle Gerencial até hoje?
- Caso não tenha algum sistema de Controle Gerencial quais elementos que tal modelo deve contemplar?
- Qual é a sua principal fonte de captação de recursos?

- Os benefícios fiscais que uma OTS tem direito são conhecidos?
- Qual é a principal área de atuação da OTS?

A fim de se obter a síntese da percepção dos gestores quanto ao entendimento e estrutura de Controle Gerencial, foi adotada a técnica de Análise de Conteúdo, segundo Bardin (1977), levada a efeito nas transcrições literais das 17 entrevistas realizadas. Por meio dessa técnica, as transcrições foram submetidas a sucessivas leituras de modo a se identificar a presença de certas características de conteúdo, que foram organizadas em categorias temáticas. No processo de categorização procurou-se seguir os critérios definidos, também segundo Bardin (1977): exclusão mútua, homogeneidade, pertinência, objetividade, fidelidade e produtividade.

Por Percepção adota-se a definição contida em Cesar (1999), como sendo a capacidade do indivíduo em perceber, selecionar e interpretar eventos em que ele esteja engajado, dependente de características físicas e pessoais e que envolve julgamento que pode ou não corresponder à realidade.

Tais procedimentos, aliados à revisão da literatura contemplando, particularmente, o modelo proposto por Ramanathan e Hegstad (1982), ofereceram os elementos práticos para a elaboração do modelo a ser apresentado.

3.1 Resultados da Análise de Conteúdo

Sobre o entendimento dos gestores sobre controle gerencial, verificou-se que, para 58,8% deles, é um sistema de planejamento e de avaliação de metas, servindo-se dos resultados obtidos como base comparativa de desempenho.

Com relação à existência de controle gerencial em suas organizações, 64,7% dos gestores declararam ter algum tipo de ferramenta gerencial com essa finalidade. Quanto à composição dos controles, verificou-se que 52,9% dos gestores identificaram o item “planejamento para a avaliação de metas” e 41,2% o item “informações financeiras”.

Quanto aos resultados obtidos com os atuais controles, 88,2% dos gestores declararam estar satisfeitos ou muito satisfeitos com eles. No quesito relativo aos elementos que um modelo de Controle Gerencial para OTS deve conter, 47,1% dos gestores declararam que bastaria um relatório contábil a ser divulgado no âmbito interno e externo da entidade ou aqueles exigidos pela legislação.

Com relação às fontes de recursos, 35,3% dos gestores declararam captar recursos do governo. Sobre os benefícios fiscais, 64,7% dos respondentes alegaram conhecer os benefícios que uma OTS tem direito.

Cerca de 82% dos gestores afirmaram captar recursos através de doações de pessoas jurídicas. A principal área de atuação declarada foi a de assistência social (76,5%).

A análise global das repostas obtidas, juntamente com os elementos identificados pelos entrevistadores, sugerem que os gestores da amostra não possuem um bom entendimento do conceito de Controle Gerencial, tal como exposto na literatura.

De fato, o conceito expresso pelos gestores centra-se no aspecto contábil-financeiro, desprezando as variáveis externas e as demais métricas não-financeiras que contribuem para a avaliação adequada da gestão organizacional.

Entretanto, os gestores consideram importante a existência de algum tipo de controle gerencial que contribua para o planejamento e controle de suas atividades. Os resultados também sugerem um foco das atividades na área de atuação e um aprimoramento das informações jurídicas ligadas ao processo de captação de recursos.

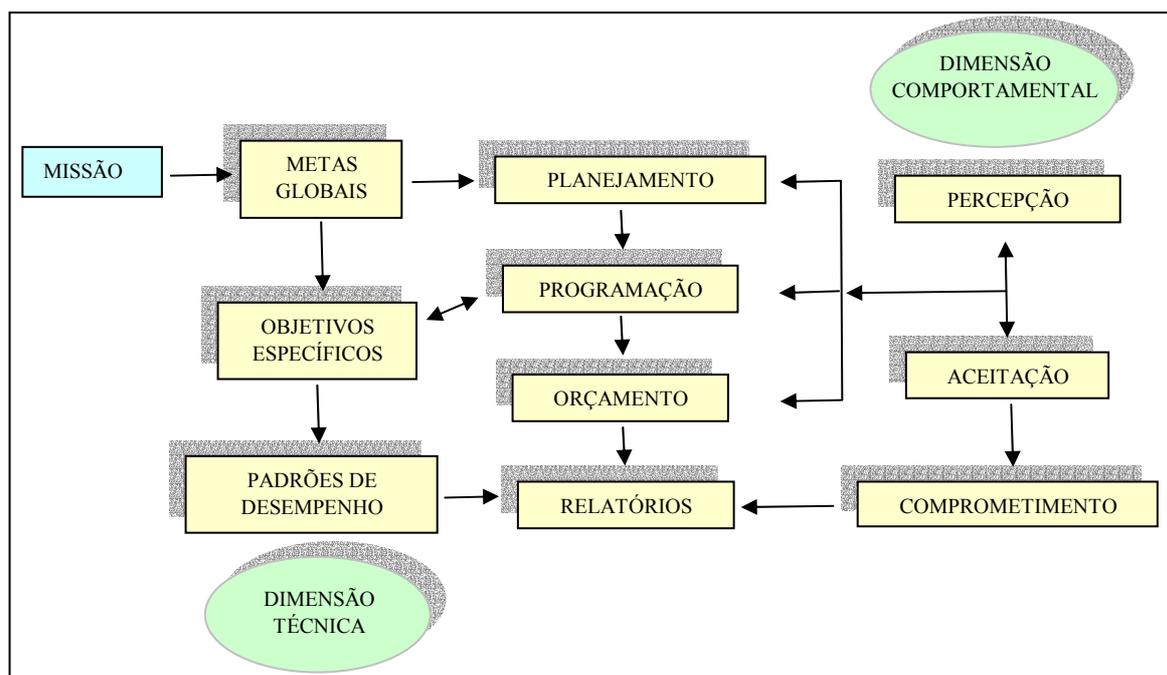
Nos depoimentos dos gestores, se lhes fosse apresentado um modelo mais completo, todos estariam dispostos a implementá-lo em suas organizações.

Na análise de conteúdo utilizada nesta pesquisa, evidenciou-se que o modelo a ser proposto deve levar em conta uma dimensão jurídica, ser focado na independência entre a percepção que os *stakeholders* têm da entidade e de sua cultura organizacional e, ainda, ser focado na missão dessas entidades.

4. Modelos de Controle Gerencial

4.1 O Modelo de Ramanathan e Hegstad

O modelo referencial de Ramanathan e Hegstad (1982) é expresso pela Figura 1, a seguir:



Fonte: Baseado em Ramanathan e Hegstad (1982).

Figura 1: Modelo de Ramanathan e Hegstad para um sistema de controle gerencial

Ramanathan e Hegstad (1982), observaram que as organizações necessitam de modelos de controle gerencial multidimensionais para avaliar sua efetividade em relação aos vários aspectos envolvidos. Nesse sentido, os autores ressaltam que os modelos de controle gerencial, tradicionalmente orientado ao lucro, não podem ser efetivamente usados sem adequação aos objetivos deontológicos das organizações.

Em linhas gerais, o modelo é sistemático e identifica os elementos gerenciais das OTS e o relacionamento entre elas. O modelo destaca as duas dimensões: técnica e comportamental.

Considera que ambas não devem ser compreendidas de maneira seqüencial, mas contextualmente.

Segundo o referido modelo, a dimensão técnica relaciona a missão, as metas globais e os objetivos específicos de uma organização ao conjunto de medidas que viabilizam seu processo operacional. Os autores consideram, entretanto, que o problema é identificar um conjunto de métricas capazes de sinalizar como a organização está alinhada às suas metas.

A dimensão comportamental, por sua vez, consiste de diferentes processos organizacionais através dos quais uma organização acopla suas metas. Frequentemente um complexo conjunto de interações entre as várias unidades da organização é exigido na tomada de decisões importantes, tal como a forma como alocar os recursos, a definição das responsabilidades, etc. Ainda de acordo com Ramanathan e Hegstad (1982), é útil identificar os seguintes elementos na dimensão comportamental: percepção, aceitação e comprometimento.

Entende-se que para as OTS brasileiras as duas dimensões são insuficientes para descrever a dinâmica dos controles adotados, todavia, é razoável considerar para o modelo brasileiro as dimensões técnicas e comportamental.

4.2 Principais características do Modelo Conceitual de Controle Gerencial de OTS

O objetivo do modelo conceitual de Controle Gerencial é o de propiciar condições para a efetiva avaliação multidimensional de desempenho em OTS, contemplando os aspectos relacionados ao cumprimento da missão social e à continuidade operacional.

Almeja oferecer, aos gestores de OTS, elementos fundamentais que proporcionem uma visão situacional e integrada da organização, de modo a favorecer julgamentos, decisões ou, apenas, conhecimento.

Fundamenta-se na proposição de que a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade, e numa visão interdisciplinar “é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações que supram as necessidades informativas dos gestores”, segundo afirma Catelli (1999, p. 370).

Para fins de elaboração do modelo proposto, as seguintes premissas, baseadas na revisão da literatura e na pesquisa qualitativa envolvendo os 17 gestores de OTS, foram adotadas:

- As OTS estão inseridas em um ambiente competitivo por recursos financeiros, humanos e materiais.
- As OTS influenciam e são influenciadas pelo ambiente externo.
- Os gestores são pró-ativos e criativos.
- Os gestores possuem conhecimentos técnicos adequados sobre o processo gerencial.
- Os gestores consideram relevante a adoção de um modelo de Controle Gerencial multidimensional.
- A prioridade da OTS é cumprir a sua missão com sustentabilidade.

A Figura 2 exibe o esquema do modelo conceitual de Controle Gerencial, fruto deste estudo. No modelo admite-se que as OTS são entidades em constante interação com o meio externo, sob o enfoque da Teoria Geral de Sistemas aplicada às organizações (CHURCHMAN, 1972). Nesse contexto, a atividade de controle interage com as três dimensões expostas: Técnica,

Comportamental e Legal. As duas primeiras dimensões, Técnica e Comportamental, foram as sugeridas no estudo de Ramanathan e Hegstad (1982), conforme exposto anteriormente.

A Figura 3 apresenta, esquematicamente, as três dimensões.

Na dimensão técnica, o modelo sugere que a missão define os padrões de desempenho, por meio das metas globais e dos objetivos específicos da organização. As metas globais, tradicionalmente, determinam os objetivos específicos da entidade.

Na esfera comportamental, o modelo, conforme evidenciado em Moraes et al. (2004), quando examinado a relação entre o voluntariado e a missão das OTS brasileiras, sugere uma certa independência entre a cultura organizacional da OTS e a percepção que a maioria dos *stakeholders* (como, por exemplo, os mantenedores e doadores), têm da entidade. Tal percepção se identifica com a aceitação dos valores declarados pela entidade e, essa aceitação, leva ao nível de comprometimento que os referidos *stakeholders* firmam com a entidade.

Aceitação, no referido modelo, expressa conformidade quanto às crenças e aos valores da organização e comprometimento, por sua vez, é entendido como o contrato formal ou informal estabelecido pela pessoa ante à entidade.

A terceira dimensão, a Legal, foi introduzida a fim de se contemplar a realidade brasileira. Está fundamentada na revisão da literatura e corroborada pela pesquisa qualitativa. Nessa dimensão, o modelo considera que as entidades dependem, primordialmente, de uma observância à legislação e normas que a definem, o que leva ao reconhecimento público da entidade e, por conseqüência, a uma necessidade da manutenção do seu *status*. Dessa forma, no cenário nacional, o contexto jurídico determina, decisivamente, a classificação do *status* de organização do Terceiro Setor de várias formas, principalmente, por meio de certificação e titulação que propiciam benefícios fiscais.

Nesse sentido, torna-se um fator crítico de sucesso a manutenção do *status* adquirido para as OTS, pois a imunidade e a isenção fiscais (que impactam diretamente o fluxo de caixa das entidades), se forem perdidas, causarão transtornos em termos de obtenção de novos recursos, além de prejudicar a credibilidade da instituição junto à comunidade, aos órgãos públicos e aos de fomento. Além disso, é interesse dos mantenedores e doadores em busca de benefícios fiscais que os respectivos recibos de doação sejam emitidos por entidades devidamente reconhecidas e autorizadas perante a Lei, para a devida comprovação de gastos sociais.

Por fim, considerando-se a atividade de controle, o modelo sugere uma integração entre os processos de planejamento, execução e controle, os quais interagem reciprocamente entre si e com o ambiente externo através de métricas contábeis (financeiras e não-financeiras).

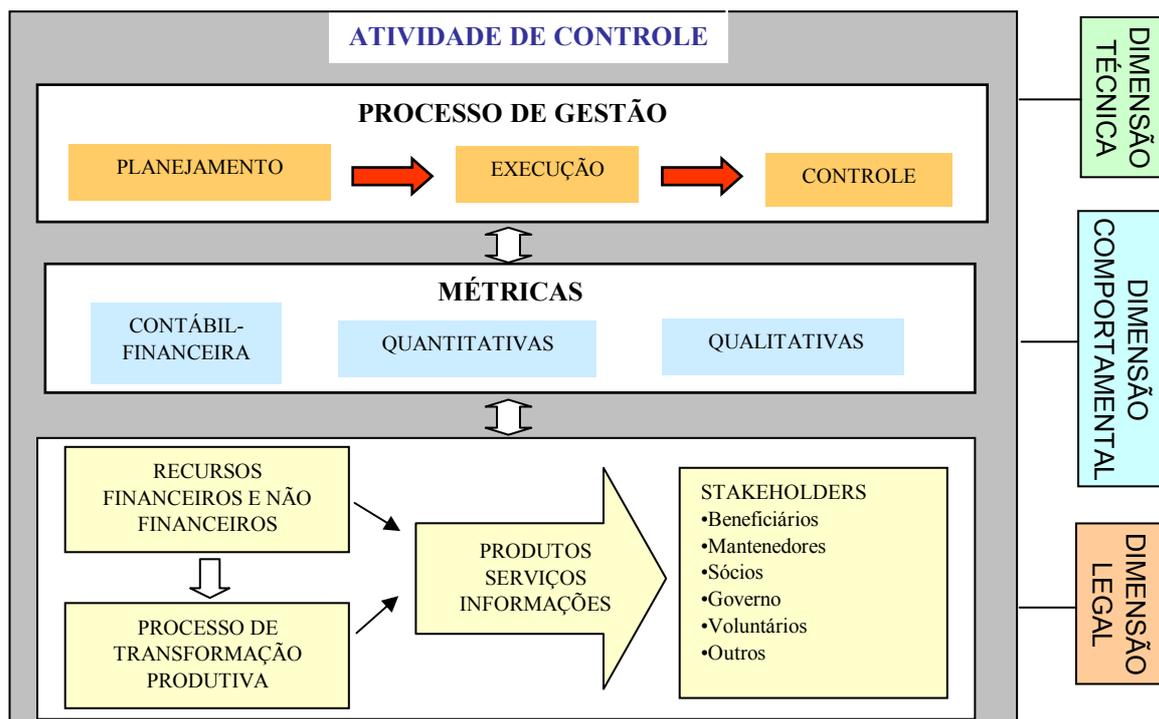


Figura 2 - Modelo conceitual de controle gerencial aplicado as OTS

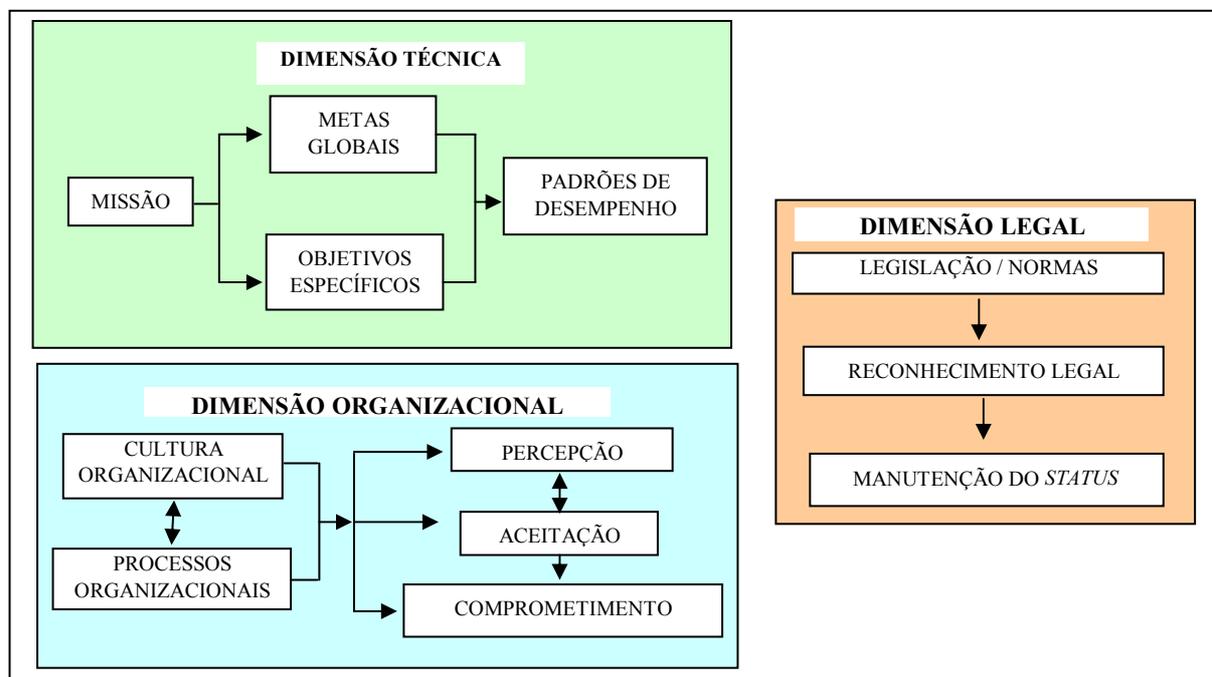


Figura 3 - Dimensões do Modelo

5. Considerações Finais

O Terceiro Setor constitui-se em um objeto de estudo bastante atual e altamente relevante, na medida em que o governo não parece apresentar condições para cobrir todas as obrigações sociais a qual ele é compelido por força constitucional.

As OTS são organizações que possuem uma missão e, para cumpri-la, captam recursos de diversas natureza num ambiente competitivo em que estão inseridas. Assim sendo, essas organizações devem trabalhar com mecanismos de controle visando à otimização desses recursos, de forma a permitir a sua continuidade.

Um modelo de controle gerencial, se elaborado e utilizado de forma adequada, pode se constituir em uma ferramenta eficaz à disposição dos gestores, pois visa avaliar, organizar e divulgar as informações necessárias ao processo decisório organizacional focando o cumprimento da missão e a continuidade operacional da entidade.

Nesse sentido, este estudo foi realizado com vistas a examinar as características de um modelo conceitual de Controle Gerencial para as OTS brasileiras, com base na percepção dos gestores dessas entidades e no modelo referencial de Ramanathan e Hegstad (1982).

No modelo proposto, as atividades de controle devem interagir com as dimensões técnica, comportamental e legal. Na primeira dimensão, o foco está na missão da organização; na segunda dimensão, o foco passa para a percepção que os *stakeholders* têm da organização e; finalmente, na terceira dimensão, considera-se a estrutura jurídica brasileira que contempla uma série de benefícios e isenções fiscais para as OTS.

O modelo aqui apresentado visa contribuir para a construção de um efetivo instrumento de gestão que auxilie as OTS no cumprimento de sua missão, com sustentabilidade e transparência das ações gerenciais.

Espera-se que futuros estudos envolvendo a proposição de padrões e indicadores de desempenho para as OTS, analisando a validade do modelo conceitual proposto, poderiam ser levados a efeito.

Bibliografia

- AAKER, D. A. et al. (2001) - Pesquisa de Marketing. São Paulo: Atlas.
- ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais. (2004) - Associadas. Disponível em <www.abong.org.br>. Acessado em 18/09/04.
- ATKINSON, Anthony et al. (2000) - Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas.
- BARDIN, Laurence. (1977) - Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70.
- CAMARGO, Mariângela et al. (2002) - Gestão do terceiro setor. 2 ed. São Paulo: Futura.
- CATELLI, Armando (Org.). (1999) - Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON. São Paulo: Atlas.
- CESAR, Ana Maria R. V. C. (1999) - Perdas pessoais necessárias em processos de mudanças organizacionais. São Paulo. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- CHURCHMAN, Charles W. (1972) - Introdução à teoria dos sistemas. 2 ed. São Paulo: Vozes.
- DRUCKER, Peter F. (1994) - Administração de organizações sem fins lucrativos: Princípios e práticas. São Paulo: Pioneira.
- FERNANDES, Rubem C. (1994) - Privado porém público: o terceiro setor na América Latina. Rio de Janeiro: Relume Dumará.

- GIFE - Grupo de Institutos, Fundações e Empresas. (2005) - Pesquisa sobre o Terceiro Setor no Brasil. Disponível em <www.abong.org.br>. Acessado em: 14 de abril de 2005.
- GLAESER, Edward (Org.). (2003) - *The governance of not-for-profit organizations*. Chicago: The University of Chicago Press.
- HUDSON, Mike. (1999) - Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita. São Paulo: Makron Books.
- IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). (1997) - 3º Setor: desenvolvimento social sustentado. São Paulo/Rio de Janeiro: Gife/Paz e Terra.
- KANITZ, Stephen C. (1976) - Controladoria: teoria e estudos de casos. São Paulo: Pioneira.
- KISIL, Marcos. (1997) - Gestão da mudança organizacional. São Paulo: Atlas.
- MARTINS, Gilberto A. (2004) – Falando sobre teorias e modelos. Anais do 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo
- MEREGE, Luiz Carlos. (1997) - Workshop do Terceiro Setor. São Paulo: FGV.
- MILANI FILHO, Marco Antonio F. (2004) - A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- MORAIS et al. (2004) - A influência da área de atuação e da principal fonte de recursos das organizações do terceiro setor sobre o número de voluntários dessas entidades. Anais do XV ENANGRAD – Encontro Nacional dos Cursos de Graduação em Administração. Florianópolis (SC).
- NETO, Francisco P. M., FROES, César. (1999) - Responsabilidade social e cidadania empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymak.
- RICHARDSON, Roberto J. (1999) - Pesquisa Social: métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- RAMANATHAN, Kavasseri V., HEGSTAD, Larry P. (1982) - *Readings in management control in nonprofit organizations*. New York: Wiley.
- SALAMON, Lester M. (1994) - *The emerging sector: an overview*. Baltimore: The Johns Hopkins University.
- TACHIZAWA, Takeshy. (2002) - Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGS e estratégias de atuação. São Paulo: Atlas.
- WILSON, James D., CALFORD, James P. (1990) - *Controllershship: the work of the managerial accounting*. 4ed. New York: Wiley.