

**Controles Gerenciais em Organizações Não Governamentais: Um Estudo de Caso no
CAEHH**

ALAN SANTOS DE OLIVEIRA

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis/UFPB

ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis/UFPB

Programa de Pós-Graduação em Controladoria/UFPE

Resumo

Esse artigo teve como objetivo geral investigar práticas de controles gerenciais no âmbito de uma Organização Não Governamental (ONG). Utilizou-se uma pesquisa de caráter qualitativo, de natureza exploratório-descritiva, aplicando-se o método do estudo de caso. Como técnica de coleta de dados foram adotadas três abordagens complementares: observação participante, entrevistas (aberta e semi-estruturada) e registros documentais. Como técnica de análise, utilizou-se a análise do discurso considerando a triangulação das fontes de dados. Os 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). 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. A organização 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 do SUS. No que tange as dificuldades pelas quais não são adotados controles gerenciais mais estruturados, foi identificado alguns fatores, como a gestão centralizada pela presidente da entidade e o desconhecimento gerencial da presidente. Verificou-se também, que as dificuldades financeiras que a organização recorrentemente apresenta, devido aos atrasos no pagamento do SUS e a incerteza nos recebimentos de doações influencia na ausência de controles mais sofisticados. Finalizando, evidenciou-se a falta de visão empresarial, pois a visão dos gestores e dos funcionários estão associadas apenas a ideia da caridade e no cumprindo 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.

Palavras Chave: Controle Gerencial, Dificuldades na adoção de controles, ONG.

**Controles Gerenciais em Organizações Não Governamentais: Um Estudo de Caso no
CAEHH**

1. Introdução

As Organizações não Governamentais (ONGs) possuem um papel relevante na sociedade. Quando comparadas com o governo, essas organizações 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-ammary & 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, que passaram de 267,3 mil para 290,7 mil entidades no período, fatores esses que aumentaram a quantidade de empregos formais e permitiu atender um número maior de áreas carentes da sociedade.

No geral, essas organizações movimentam recursos consideráveis na economia, nos quais são obtidos através de financiamentos dos governos, comercialização de produtos e serviços prestados, bem como através de auxílio de voluntários com doações diversas, seja por meio cooperação internacional ou doações individuais de pessoas físicas ou jurídicas (Aguiar & Martins, 2006; Souza & Souza, 2011).

Desde a década de 80, houve um crescimento dessas organizações, juntamente com o interesse e preocupação com os controles gerenciais 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 *et al.*, 2011).

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, 2015b). 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.

Os controles gerenciais em ONGs 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. Logo, percebe-se que o setor, necessita de profissionalização dos gestores e de seus controles.

Não obstante, Aguiar e Martins (2006) apontam que uma das dificuldades básicas do Terceiro Setor, de forma geral, e das ONGs, em particular, é de gestão. Para Mário *et al.* (2013) isso se deve ao fato de que as ONGs surgiram por iniciativas de pessoas sem experiência em controle gerencial, dessa forma apresentam muitas dificuldades na sua administração e na sua gestão quanto ao uso de ferramentas da Contabilidade Gerencial.

Estudos realizados por Aguiar e Martins (2006); Figueiredo *et al.* (2013) e Mário *et al.* (2013) revelaram que essas entidades 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, bem como auxiliar gestores atuantes no setor.

Esse artigo tem como objetivo geral investigar práticas de controles gerenciais no âmbito de uma Organização Não Governamental (ONG) localizada em João Pessoa/Paraíba.

2. Controles gerenciais e 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, econômico e ambientais das entidades, bem como os planejamentos estratégicos (Antony & Govindarajan, 2008). Para Utzig e 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 outros; por outro lado, a perspectiva que enfatiza a eficiência, onde o controle é estabelecido como um instrumento através do que a organização possa alcançar os seus objetivos (Carvalho, 1999). No caso das ONGs, grande parte da literatura utilizam a 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, com o foco não apenas de prestar contas da captação desses recursos junto às entidades financiadoras, como também de maximizar o volume de tais recursos, no intuito atender seus objetivos sociais (Aguiar & Martins, 2006).

Segundo Mário *et al.* (2013) 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, Otley (1994) afirma que a contabilidade gerencial pode ser considerada o principal instrumento de controle gestão, na medida em que, através de seus instrumentos de gestão, 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 o Terceiro Setor, necessitam de instrumentos de controle gerencial para o auxílio a tomada de decisões para atender os objetivos traçados pelas entidades, ao passo que se estas organizações não os utiliza, torna-se difícil avaliar, comparar ou corrigir o desempenho (Borely & Cardozo, 2005).

Segundo Neely, Gregory e Platts (1995) a mensuração de desempenho pode ser entendida como uma métrica utilizada para quantificar a eficácia e a eficiência de uma ação. A eficácia é definida como a medida em que são cumpridos os requisitos do cliente, enquanto a eficiência é 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 e 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), permitiu, dentre outros elementos, o pagamento da remuneração para os funcionários das ONGs e criou contratos de parcerias (estado e OSCIPs). Em agosto de 2015, com a vigência da Lei Nº 13.019/2014, que alterou 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 em mecanismos de controle e transparência no setor.

Campos *et al.* (2011) observam o 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 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 profissionais.

Os gestores das ONGs enfrentam um 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 possuem dificuldades adicionais, quando comparado a empresas com fins lucrativos, pois essas entidades não apresentam estrutura adequada, recursos financeiros, materiais e de pessoal, e formação acadêmica inadequadas (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).

Historicamente, as ONGs tem dificuldades para controlar e medir o seu desempenho, visto que o lucro objeto de fácil mensuração, não é o foco desse tipo de empresa, 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 iminente no setor 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 Ramandan e Borgonovi (2015a) esse desconhecimento pode trazer um cenário de instabilidade financeira, em termos de viabilidade econômica e de impacto social das comunidades.

Conforme Cazzolato (2009) devido à falta de controles gerenciais do setor, 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, que torna difícil a análise e tomada de decisões, bem como as respectivas prestações de contas à sociedade.

Aguiar e Martins (2006) realizaram um estudo com o objetivo de identificar implicações que as estruturas organizacionais, sob a ótica da teoria de Mintzberg, predominantes nas Organizações Não-Governamentais (ONGs) do Estado de São Paulo, podem causar na gestão estratégica de custos. As ONGs pesquisadas apresentam algumas dificuldades, pois não evidenciam configuração de estruturas organizacionais puras, ou seja, demonstram aspectos organizacionais não totalmente consistentes com a burocracia profissional. Assim, destacou-se, muito planejamento das ações, presença mediana 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. O seus resultados revelaram que a maioria dessas entidades ainda necessita desenvolver seus sistemas de informações contábeis e o uso dos instrumentos em si. As principais justificativas para isso foram a falta de conhecimento das entidades sobre alguns instrumentos gerenciais, além da capacidade reduzida da maioria delas de ter controle gerenciais executados em sua estrutura funcional, devido à falta de recursos para tal.

Corroborando, o estudo de Figueiredo *et al.* (2013) teve como objetivo compreender o modo como são geridas as ONGs – Organizações Não Governamentais – e encontrar as principais dificuldades que essas organizações enfrentam 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 conclui que mesmo possuindo um papel importante na sociedade, as ONGs ainda enfrentam muitos problemas de gestão, principalmente financeiramente. 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, 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 estudo, poderá contribuir na literatura apresentado outras realidades vivenciados por gestores de ONGs que atuam no atendimento de pessoas com necessidades especiais.

3. Procedimentos Metodológicos

O primeiro aspecto metodológico relevante é o delineamento da pesquisa. Para Raupp e 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 e 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. Raupp e 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 do caso a ser estudado foi a acessibilidade. Esta ONG foi criada em setembro de 2000, localizada em João Pessoa estado da Paraíba. Tendo como objetivo reabilitar pessoas com deficiência, idosos e sequelados de acidentes. 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 sequelados de acidentes, 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, a organização 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 criada 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 *et al.* (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 4 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 enunciador 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, pois 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 o fatores que influenciam os enunciadores do discurso.

4. Análise dos Resultados

Está seção destina-se a apresentação das práticas de controles gerenciais no âmbito do CAEHH, organização sem fins lucrativos. Para tanto, serão descritos 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, serão apresentados 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 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 SUS:

Building Knowledge in Accounting

- 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 CMCA conforme auditorias esporádicas. Utilização mensal
- Controle Conforme Exigências do CMDCA (Conselho Municipal de Criança e Adolescentes):
 - 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 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 tem 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 as doações, o CAEHH informa aos doadores os valores por ele depositados, bem como de toda organização. Para tanto, utiliza-se de Recibo que são entregues 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 fundamentos nos controles financeiros de doações e de receitas do SUS. Atualmente, a entidade está ganhando uma consultoria gratuita e, com isso, estão implantado 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. Essa mudança foi tomada, devido ao recursos do SUS, que são apenas para a SAÚDE, no entanto a ONG já desenvolve atividades de cultura, mas não ganha recursos com isso. Nesse sentido, vai 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, geralmente, a gestão tem 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.

Além disso, a entidade de forma obrigatória, possui orçamentos anuais e orçamentos que preveem o mês subsequente, nesse sentido analisam se devem intensificar a captação de recursos ou não.

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

Destaca-se, que o Contador da entidade exerce funções burocráticas nos setores fiscal e pessoal da entidade, não participando efetivamente dos planejamentos orçamentários ou demais decisões gerenciais pela entidade. Logo, a exclusão do contador de tais atribuições pode inibir adoção controles gerenciais mais estruturados.

Verificou-se no CAEHH outra dificuldade associada ao 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. Esses resultados, corroboraram com o estudo de Borely e Cardozo (2005) que apontaram a formação dos gestores de ONGs são, normalmente, concentradas na área social, o que pode inibir a adoção de controles gerenciais mais estruturados.

Outro ponto observado, foram as dificuldades financeiras que o CAEHH recorrentemente apresenta, devido aos atrasos no pagamento do SUS e a incerteza nos recebimentos de doações. Figueiredo *et al.* (2013) identificou que as ONGs enfrentam muitos problemas de controle gerenciais, muitas vezes motivados por fatores financeiros.

Por fim, o último fator observado foi a falta de visão empresarial, pois a visão dos gestores e dos funcionários estão associadas apenas a ideia da caridade e no cumprindo dos objetivos sociais da entidade. Evitando com isso, práticas mais formais de controle gerenciais, exceto, as exigidas pelos órgãos no 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 eram tomadas fundamentando-se em aspectos emocionais e espirituais, sem considerar a eficácia das operações.

Um reflexo dessa postura, percebe-se no comprometimento de 70% do orçamento com folha de pagamento, mesmo não existindo a demanda necessária de alguns cargos. Contudo, por se tratarem de membros familiares o processo de redução do quadro torna-se inviável.

5. Conclusões

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 prestação de contas. Entretanto, mesmo com a profissionalização dessas entidades, elas vem 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 o 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 do SUS. Contudo, a entidade está ganhando uma consultoria gratuita e, com isso, estão implantado 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 inibem 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, devido aos atrasos no pagamento do SUS e a incerteza nos recebimentos de doações influenciam na ausência de controles mais sofisticados. Finalizando, evidenciou-se a falta de visão empresarial, pois a visão dos gestores e dos funcionários estão associadas apenas a ideia da caridade e no cumprindo dos objetivos sociais da entidade. Evitando com isso, práticas mais formais de controle gerenciais, exceto, as exigidas pelos órgãos no quais a entidade possui cadastro.

De forma geral, o CAEHH possui algumas dificuldades para adoção de controles gerenciais mais estruturados, e por isso adota os mínimos instrumentos de controles gerenciais em, especial, 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 tais como, Custeio Baseado em Atividades, Custeio do ciclo de vida, *Balanced Scorecard* dentre outros, que poderiam ser utilizados pelo o CAEHH ou demais 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, 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.

6. Referências

- AGUIAR, A.B.; MARTINS, G.A. 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, pp. 51-64, 2006.
- AL-AMMARY, J.; HAMAD, S. Information technology for enhancing NGOs' performance in the kingdom of BAHRAIN. **International Journal of Electronic Commerce Studies**, Vol. 3, n. 1, pp.111-120, 2012.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw Hill, 2008.
- BENITA, M.B; BALCIK, B. Performance measurement in humanitarian relief chains. **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 21, n. 1, pp. 4-25, 2008.

BORELY, A.M.; CARDOZO, J.S.S. Auditoria como ferramenta estratégica de controles de ONGS. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Vol. 10, n. 1, pp.41-58, 2005.

BRASIL. **Lei Federal Nº 9.790, de 23 de março de 1999**. 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, 2014.

_____. **Lei Federal nº 13.019/2014**. 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, 2014.

CAEHH. Disponível em: <<http://www.caehh.org.br/>>. Acesso: 17 jan 2016.

CAMPOS, L.; ANDION, C.; SERVA, M.; ROSSETTO, A.; ASSUMPCÃO, J. Performance Evaluation in Non-Governmental Organizations (NGOs): An Analysis of Evaluation Models and their Applications in Brazil. **Voluntas**, Vol. 22. pp. 238-258, 2011.

CARVALHO, C.A.P. El Control Organizativo en las Organizaciones No Gubernamentales: un Estudio de la Realidad Española. **Revista de Administración Contemporânea**, Vol. 3, n. 3, pp. 37-56, 1999.

Cazzolato, N.K. As dificuldades de gestão das organizações não-governamentais. **Revista da Faculdade de Administração e Economia - ReFAE**, Vol. 1, pp.66-81, 2009.

Denzin, N. **The research act**, Englewood Cliffs. NJ: Prentice Hall C, 1984.

DILLON, B. Organizational Leadership and the Balanced Scorecard: Lessons to be learned from Marketing Activities in a Nonprofit Setting. **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 3, n. 15, pp.105-112, 2012.

FIGUEIREDO, V.C.; SOUZA, A.A.A.; SILVA, I.C.M.; ROSA, M.E.A.R.; SETTE, R.S. 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, 2013.

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

GONDIM, S.M.G.; FISCHER, T. 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**, Vol. 2, n. 1, pp.9-26, 2009.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações Sem fins Lucrativos no Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível

em:<ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 10 jan 2016, 2016.

KAPLAN, R.S. Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. **Nonprofit Management and Leadership**, Vol. 11, n. 3, pp. 353-70, 2001.

KAREITHI, R.N.M.; LUND, C. Review of NGO performance research published in academic journals between 1996 and 2008. **South African Journal of Science**, Vol. 108, pp.1-8, 2012.

MÁRIO, P.C; GRADUANDO, A.D.F.A.; CARMO, J.P.S.; JUPETIPE, F.K.N. A. Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Vol. 8, n. 1, 2013.

MARTINS, J.B. Observação participante: uma abordagem metodológica para a psicologia escolar. **Semina: Ci. Sociais/Humanas**, Vol. 17, n. 3, pp. 266-273, 1996.

- NANAVATI, A. Performance Evaluation of Non-government Development Organisations: A Study in Vadodara, Gujarat. **Journal of Health Management**, Vol. 9, n. 2, pp.275-299, 2007.
- NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International Journal of Operations & Production Management**, Vol. 15, n.4, pp. 80-116, 1995.
- Oliveira, A.B.S. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.
- OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management accounting research**, Vol. 5, n. 3, pp. 289-299, 1994.
- RAMADAN, M.A.; BORGONOVI. Strategic Management in Non-Governmental Organizations: Process, Application and Key Players. **The International Journal of Business & Management**, Vol. 3, n. 1, pp.104-113, 2015a.
- _____. Performance Measurement and Management in NonGovernmental Organizations, **Journal of Business and Management**, Vol. 17, n. 2, pp.70-76, 2015b.
- RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. 3ed. IN: BEUREN, I.M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. São Paulo: Atlas, 2006.
- Richardson, R.J. **Pesquisa social**. 3ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROCHA, I.B.L. As Dificuldades de Implantação de Práticas de Governança Corporativa em ONGs. 125 f. **Dissertação** (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Administração, Pernambuco, 2013.
- SOUZA, F.A.; SOUZA, B.C. Análise de Desempenho em ONGs: propondo um modelo adaptado. **RESAC – Revista Sociedade, Administração e Contemporaneidade**, Vol. 1, n. 1, pp.21-32, 2011.
- SPAR, D.; DAIL, J. Of Measurement and Mission: Accounting for Performance in Non-Governmental Organizations. **Chicago Journal of International Law**, Vol. 3, n. 1, 2002.
- UTZIG, M.J.S.; BEUREN, I.M. Relação entre uso interativo do sistema de controle gerencial e diferentes modelos de gestão de inovação. **Revista de Administração e Inovação**, Vol. 11, n. 4, pp.260-286, 2014.
- VASCONCELOS, L.Y.; TORRES, M.L.L.; SILVA, G.F.; PINHO, M.A.B. Gestão de estoques em restaurantes: um estudo de caso. **GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas**, Vol. 4, pp. 111-128, 2013.
- YUCHTMAN, E., SEASHORE, S.E. A system approach to organizational effectiveness. **American Sociological Review**, Vol. 32, n. 4, pp. 891-903, 1967.