

Controladoria no Terceiro Setor: Desafios e perspectivas em uma organização do norte de Minas

JAMILA NAYARA ANTUNES SANTOS

Universidade Estadual de Montes Claros

CLAUDIANA APARECIDA LEAL DE ARAUJO

Universidade Estadual de Montes Claros

Resumo

As organizações do Terceiro Setor estão em crescente evolução, com o número de organizações de sociedade civil instaladas no país cada vez maior, aumenta de forma conjunta a necessidade de aperfeiçoar os processos de gestão existentes nas organizações. A escassez de recursos e a competitividade no mercado, atrelados às exigências das fontes financiadoras, fazem com que essas organizações precisem cada vez mais oferecer uma gestão mais eficiente e eficaz, para que consiga se sobressair dentre as demais. Nesse sentido, a busca pela eficiência organizacional a fim de controlar de forma inteligente o uso dos recursos, para obter um melhor desempenho da sua gestão podem ser aprimoradas através de algumas ferramentas. A Controladoria, é uma ciência fortemente apoiada na teoria da contabilidade, que possui dentre os seus objetivos, auxiliar a gestão, desde planejamento até a avaliação, participando efetivamente de todos os processos da organização. Desse modo, este estudo buscou identificar de quais maneiras as funções de controladoria podem aprimorar os processos existentes de uma organização do Terceiro Setor, face às exigências das fontes financiadoras. O estudo de caso foi realizado no Centro de Agricultura Alternativa do Norte de Minas, de caráter qualitativo e com a utilização de técnicas de pesquisa bibliográfica, análise documental, observação e entrevistas estruturadas. Foi possível identificar que, em todas as funções de controladoria analisadas - planejamento, controle, execução, informação, motivação e avaliação - a gestão possui alguma falha, necessitando de aperfeiçoamentos. Concluiu-se que este estudo é de grande contribuição para a organização, visto que as propostas podem melhorar o desempenho através da otimização dos processos, bem como na demonstração das atividades nela desempenhadas para a sociedade na qual está inserida, bem como na área acadêmica, promovendo a ampliação da discussão sobre o tema, visto que, faltam conteúdos destinados a esse tema na graduação.

Palavras-chaves: Terceiro Setor, Controladoria, Gestão, Funções de controladoria, Desafios.

1. Introdução

A globalização é um processo de integração acerca do mercado existente entre países, seja na esfera cultural, política, econômica ou social. Atreladas a esse fenômeno, as desigualdades sociais apresentam um crescimento, já que na mesma medida que aumenta a concentração de riqueza para pequenos grupos da sociedade, por outro lado, dispara o número de pessoas que vivem em extrema pobreza. Junto a isso, existe a figura do poder público que, teoricamente, deveria ser remediador desses males, porém se mostra ineficaz em alguns aspectos, o que somado a uma série de fatores econômicos mundiais se faz necessário à busca de outros elementos para melhorar a qualidade de vida, diminuir os índices dessa desigualdade e gerar o bem-estar social para a sociedade civil (Tenório, 2006).

Em vista disso, as fundações e associações de caráter beneficente e sem fins lucrativos exercem um significativo papel, com ênfase na realização das melhorias dos direitos constitucionais, buscando aperfeiçoamentos nos serviços e atividades que atendem a coletividade. Esse segmento se constitui por um amplo e diversificado conjunto de organizações, que é denominado Terceiro Setor.

Antes de conceituar terceiro setor, é preciso explicar que, ligado a ele, existem dois setores clássicos, o Estado que é determinado pelo primeiro setor, que são as instituições estatais comandadas pelo governo em âmbito municipal, estadual e federal e as empresas privadas, que representam o segundo setor, que é formado por empresas que atuam em benefício próprio, ou seja, que almejam lucro (Escossia, 2009).

O Terceiro Setor é tratado como aquele que não é público e nem é privado, pela explicação comum dos termos, porém, apresenta uma conexão, na qual organizações de natureza privada sem interesse lucrativo se dedicam aos objetivos sociais e públicos, mesmo não sendo integrantes da administração do governo. Sob essa concepção, esse setor tem se tornado cada vez mais um assunto importante para a execução de serviços e atividades que atendam às necessidades da coletividade, haja vista que o Estado tem se demonstrado incapaz de gerir com eficiência e eficácia as causas de toda a população (Paes, 2018).

Para desenvolvimento dessas atividades, organizações do Terceiro Setor necessitam de uma competente gestão que trabalhe de forma eficaz, a fim de atingir os objetivos com menor uso de recursos, e assim concretizar as ações sociais nas sociedades nas quais estão inseridas. Administrar uma organização é uma atribuição de grande responsabilidade, é fundamental saber conduzir a gestão, conhecer de outras áreas relevantes para a sua continuidade e adaptar-se às mudanças necessárias, conforme demanda e exigências existentes. Conduzir uma organização sem fins lucrativos, além dessas atribuições, contempla algumas peculiaridades, haja vista que sua gestão requer a captação de recursos financeiros para a realização das suas principais atividades, por meio de projetos (Cazzolato, 2008).

Para continuidade dessas organizações, utilizando as diretrizes da sua missão, a busca do equilíbrio financeiro, superando os desafios e controlando de forma inteligente o uso dos recursos, é importante que a gestão obtenha as ferramentas adequadas para conseguir conduzir os processos operacionais, financeiros e contábeis realizados e, por isso, a controladoria é um mecanismo de integração, já que ela tem como finalidade garantir que os processos, desde planejamento ao controle, ocorram de maneira eficiente e eficaz, sendo esse um importante setor a ser ponderado ao cenário atual e evolutivo das organizações sem fins lucrativos (Oliveira, *et al*, 2002).

A controladoria é o ramo da contabilidade que pode ser incluso tanto nas organizações com fins lucrativos, quanto nas que não possuem esse fim. Com a evolução do Terceiro Setor, o avanço da tecnologia, a escassez de recursos e dentre outras vertentes, a busca pela gestão ideal que consiga atender todas essas atividades tem se tornando um ponto expressivo, e a

controladoria surge para oferecer suporte nas etapas desses processos, com intenção de assegurar todos os interesses da organização (Oliveira, *et al*, 2002).

O aumento do número de organizações do Terceiro Setor no território nacional, juntamente com a instabilidade na captação de recursos e a responsabilidade em demonstrar aos diversos usuários externos o cumprimento dos objetivos e o uso dos investimentos em prol da missão proposta, se faz necessário buscar uma melhor gestão e conseqüentemente um melhor planejamento e controle, acerca dos projetos desenvolvidos pela organização, para com seus desafios e adequações necessárias para atender às exigências das fontes financiadoras, bem como para que todo o processo seja realizado, exige-se uma organização interna mais precisa acerca das atividades, podendo contemplar funções da controladoria que podem vim a melhorar os controles existentes, os tornando mais eficazes e consistentes.

Este estudo se desenvolve em uma organização de agricultores familiares e de povos e comunidades tradicionais: geraizeiros, catingueiros, quilombolas, indígenas, veredeiros, vazanteiros e apanhadores de flores sempre viva. O Centro de Agricultura Alternativa do Norte de Minas (CAANM) tem por finalidade a garantia dos territórios, a valorização da (agro)biodiversidade e a convivência com os ecossistemas regionais, valorizando os conhecimentos tradicionais, apresentando soluções no intuito de promover a efetivação dos direitos, o crescimento e o fortalecimento dessas comunidades e de suas agriculturas. Ela é mantida através de recursos de projetos de financiadores nacionais e internacionais, sendo eles públicos e privados. Cada projeto possui suas normas e procedimentos, estabelecidos de acordo com o financiador que deve ser respeitado pela organização, o que em certa medida pode ser considerado como desafio para a gestão institucional (CAANM, 2019).

Esta pesquisa se mostra relevante, pois o cenário atual pode trazer um ambiente competitivo, haja vista que diferentes organizações buscam os mesmos recursos escassos, tornando esse processo cada vez mais concorrente. Nesse sentido, a eficiência organizacional fará destacar organizações que oferecem melhor desempenho da sua gestão, seja ele financeiro, estratégico ou contábil.

Estudos anteriores (Pereira *et. al*, 2013; Tozzi, 2014) relacionaram pesquisas sobre a gestão das organizações do Terceiro Setor, abordando suas dificuldades, particularidades, perspectivas e composições. Outros estudos afins (Malequias *et. al*, 2008; Zazoni, 2014) realizaram pesquisas sobre a utilização de instrumentos de controladoria para auxílio na gestão das organizações sem fins lucrativos, delimitando para aspectos sobre controle, tomada de decisão, sustentabilidade econômica e sua importância, todos esses elementos no âmbito de organizações do Terceiro Setor.

Diante deste contexto, a presente pesquisa aprofundará os aspectos relacionados à gestão e analisará os desafios e perspectivas enfrentados em uma organização, e posteriormente apresentará propostas baseadas nas funções de controladoria para o processo de gestão, considerando a sua necessidade, principalmente no que tange às exigências das fontes financiadoras, já que essas são determinantes para a obtenção de recursos. Nesse sentido, o trabalho tem como questão norteadora identificar: de qual maneira as funções de Controladoria podem aprimorar os processos existentes da gestão de uma organização do Terceiro setor, face às diferentes exigências das fontes financiadoras?

O objetivo geral deste trabalho é analisar de quais maneiras as funções de controladoria podem ser aprimoradas aos processos da gestão existentes de uma organização do Terceiro Setor, face às diferentes exigências das fontes financiadoras. Os objetivos específicos são: (i) identificar as fontes de recursos e os projetos executados pela organização, em 2018; (ii) apresentar os controles atualmente utilizados na gestão de recursos, baseado nas funções de controladoria no processo de gestão, face ao atendimento com eficiência e eficácia às exigências das fontes financiadoras; (iii) identificar desafios e perspectivas acerca da gestão contábil e financeira, a partir dos projetos em estudo; (iv) apresentar propostas de

aprimoramento aos processos de gestão, em face às funções da controladoria baseados na necessidade da organização.

Este estudo se justifica pela importância que o Terceiro Setor possui na sociedade a partir das suas ações sociais, buscando a diminuição das desigualdades e promovendo a efetivação dos direitos da população, garantindo positivos reflexos sociais nos beneficiários envolvidos. Corrobora ainda, com a ampliação da discussão sobre o tema, promovendo a divulgação dessas organizações ressaltando suas ações e limitações de atuação junto à sociedade civil, além de contribuir para área acadêmica, visto que, faltam conteúdos destinados a esse tema na graduação.

2. Referencial Teórico

O Terceiro Setor pode ser conceituado como aquele que não é público e nem privado, haja vista que são compostos por organizações que não objetivam lucro, ou seja, são de natureza privada e se dedicam a desempenhar atividades com propósitos sociais ou públicos, ainda que não estejam integrados ao governo diretamente. Desta forma, essas organizações são instituições sem fins lucrativos beneficiados de autonomia e administração própria que detêm com maior objetivo atuar de forma voluntária, para atender a todos os interesses e problemas sociais na sociedade civil (Paes, 2018).

Nessa perspectiva, Andrade *et al* (2015) abordam que uma organização do terceiro setor é definida por organizações sem fins lucrativos cuja finalidade é o atendimento de alguma necessidade social, bem como para a defesa dos direitos dos menos favorecidos. Essas organizações ocupam uma gama de atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência à saúde, apoio às populações carentes, educação, cidadania, direito da mulher, direito dos indígenas, direito do consumidor, direito das crianças, entre vários outros aspectos.

No Brasil, o terceiro setor surgiu em meados de 1990, atrelado principalmente à Igreja Católica, que serviu como origem para as ações assistenciais e filantrópicas no país, trazendo valores da caridade cristã e características do catolicismo que era implantado (Salvatore, 2003). O Brasil registrou, conforme dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em 2017, mais de 820.000 Organizações de Sociedade Civil existentes. Dessas organizações, 709.000, correspondente a 86%, são associações civis sem fins lucrativos, 99.000, o que equivale a 12%, são organizações religiosas e 12.000, que representam 2%, são fundações privadas. Sua distribuição com base nas regiões ocorre da seguinte maneira: a região Sudeste contempla 40% das organizações, seguida pelo Nordeste (25%), Sul (19%), Centro-Oeste (8%) e a região Norte (8%).

A gestão do terceiro setor, além de buscar um bom desempenho das ações sociais realizadas, visa também controles dos recursos financeiros e materiais da organização. Nesse sentido, as organizações realizam avaliações em caráter institucional que vem elencar as atividades operacionais, auditoria, o acompanhamento do conselho fiscal, gerenciamento das ações sociais, administrativas e financeiras em relação aos planos estabelecidos, metas elencadas, juntamente com o controle interno periódico e o controle externo das suas atividades, no intuito de garantir que os erros sejam minimizados e que a gestão ofereça um bom resultado no fim do exercício (Andrade, *et al*, 2015).

Esse modelo de gestão pode ser complexo e diversificado, pois não existe a possibilidade de ser estabelecido um sistema único para o setor como todo, já que as organizações raramente seriam administradas da mesma maneira, dadas as suas diferentes composições, tamanho, organização, finalidade e forma de funcionamento, existindo assim os desafios para os profissionais da área (Queiroz, 2003).

Organizações do Terceiro Setor possui entre suas diversas atribuições realizar as prestações de contas aos seus financiadores, órgãos fiscalizadores e sociedade na qual está

inserida. A prestação de contas é o meio por onde se faz a organização dos documentos, consolidação e estruturação de informações de acordo com o que foi previamente definido. Ele apresenta os resultados para com o uso dos recursos e demonstra como esses, foram alocados durante o processo no quais foram destinados. De maneira geral, os financiadores esperam essas demonstrações de maneira clara, permitindo a relação dos recursos alocados, resultados previstos e resultados obtidos (Secretaria do Estado do Meio Ambiente, 2006).

A Controladoria é um ramo de conhecimento fortemente apoiado na Teoria da Contabilidade, que possui em suas atribuições a responsabilidade pelos projetos, elaboração, manutenção, informações operacionais e financeiras. É responsável por organizar e transmitir dados significativos para uma melhor gestão e tomadas de decisões da organização, bem como o contínuo monitoramento dos controles existentes nas diferentes atividades, com objetivo de analisar e aprimorar o desempenho das funções e departamentos (Oliveira, *et al*, 2002).

Para Souza *et al* (2015) esse setor possui em suas competências a geração de informações para tomada de decisão, bem como procedimentos para adequação e melhoria da gestão financeira, contemplando a análise dos dados financeiros e a geração de informações atualizadas a fim de contribuir de maneira eficaz para os objetivos da organização. Ou seja, a controladoria é responsável pelos projetos, elaboração e manutenção de informações operacionais, financeiras e contábeis, contribuindo com informações tempestivas e que possam interceder positivamente aos processos de decisão.

Sob a ótica de Borinelli (2006, p.135-139) de maneira geral, a Controladoria pode ser dividida em diversas áreas e funções, que não necessariamente irão estar presentes em todas as organizações, e sim de acordo com as suas necessidades, sendo elas: Contábil: atividades relacionadas à contabilidade financeira, gerenciamento de responsabilidades da contabilidade; Gerencial Estratégica: compreende atividades de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como todo; Custos: abrange as atividades de mensurar, controlar, analisar, e avaliar os custos da organização; Tributária: atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias; Proteção e controle de ativos: analisar e contratar opções de seguro, bem como controlar todos os bens da organização; Controle interno: monitorar o sistema de controles internos, proteger patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da organização; Controle de Riscos: identificar, mensurar, avaliar ações de riscos envolvidos no negócio e seus possíveis efeitos; Gestão da Informação: Fornecer modelos de informação e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas; Outras funções: auditoria, tesouraria e gestão.

A controladoria possui entre suas principais atribuições ser responsável por realizar o plano integrado com o foco em controlar as operações, interpretar e transmitir resultados obtidos aos níveis superiores, medir a eficiência desenvolvida na realização das atividades, adequar os controles internos, sugerir melhorias para redução de custos, analisar o cumprimento das metas lançadas, verificar as causas de falhas encontradas, sugerir adequação da utilização dos recursos materiais e humanos e ainda revisar e analisar os métodos em todas as áreas da organização (Oliveira, *et al*, 2002).

Vinculada a Teoria da Contabilidade a controladoria se conceitua como um órgão administrativo que transmite conhecimentos e implantação de sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que atendem adequadamente a gestão e os conduzam nos processos, principalmente no que tange a tomada de decisão (Almeida *et al*, 2001). Rocha (2018, p.41), por sua vez, explica que não existe uma concordância entre os autores acerca da definição da controladoria, haja vista que ela é uma ciência que ainda está em desenvolvimento, no entanto as maiorias dos autores concordam que esse ramo é responsável por fornecer informações para a tomada de decisões.

Com o intuito de entender as funções da controladoria para o processo de gestão, são listadas na Tabela 1 as percepções de diferentes autores sobre esse tema:

Tabela 1 - Funções da controladoria para o processo de gestão

Autores	Borinelli (2006, p. 145)	Martins Orleans (2005, p. 24)	Figueiredo e Caggiano (2004, p. 24-25)
Funções	Planejamento: Estabelecimento de objetivos, metas e planos (estratégicos e operacionais);	Planejamento: Para determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente servirão de base para uma avaliação posterior;	Planejamento: é o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão futura;
	Orçamento: Transformações dos planos nos orçamentos operacional e financeiro;	Coordenação: centralização de informações com a função de aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e alertando à assessoria da direção sobre situações desfavoráveis ou sugerindo soluções para os pontos visualizados;	Organização: é o estabelecimento da estrutura e da forma da firma definir as responsabilidades e linhas de autoridade que se assemelharia um pouco ao que Orleans Martins (2005) definiu como coordenação;
	Execução: Implementação dos planos (realização de ações);	Acompanhamento: para a contínua verificação da evolução dos planos traçados a fim de corrigir falhas e revisar o planejamento;	Controle: está ligada a função de planejamento, esta função compara tudo o que foi desempenhado com o estipulado e depois determina se o próprio plano deve ser modificado ou não, olhando sob a óptica de Orleans Martins (2005) define-se controle como duas funções: avaliação e acompanhamento;
	Controle: observação e mensuração do desempenho, comparação do desempenho real com o esperado e análise das suas variações e de suas causas;	Informação: a qual é gerada pela tradução de um dado, o qual é administrado por bancos de dados que compreendem os sistemas contábeis e financeiros da empresa;	Comunicação: é a troca de fatos, ideias e opiniões, por duas ou mais pessoas. Esta função se aproximaria da informação, visualizando o sistema de informação como intermediário entre a troca destas variáveis;
	Medida Corretiva: Sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas;	Motivação: refere-se ao sistema de controle sobre o comportamento das pessoas envolvidas.	Motivação: traduz o envolvimento total da organização em busca de formas de melhorar o desempenho;
	Avaliação: Atribuição de conceito aos desempenhos obtidos;	Avaliação: com a finalidade de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.	-

A partir dos conceitos apresentados pelos autores, percebe-se que existem algumas diferenças nas nomenclaturas, mas que em essência todos defendem as mesmas ideias para as funções de Controladoria predominantes no processo de gestão.

3. Metodologia

O presente trabalho desenvolve uma pesquisa teórico-empírica, de natureza descritiva. A estratégia de pesquisa é o estudo de caso, que compreende uma análise sobre a gestão contábil e financeira de uma organização do Terceiro Setor e a averiguação do uso das funções de controladoria no seu processo de gestão. A pesquisa foi desenvolvida no CAANM,

situada em Montes Claros/MG. A coleta de dados foi realizada através de pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, observação e entrevistas. A pesquisa bibliográfica foi realizada por meio de pesquisas em textos afins sobre o tema proposto e buscou apresentar um embasamento teórico, desenvolvido principalmente por livros e pesquisas científicas. Na pesquisa documental foram utilizados relatórios administrativos e financeiros, contratos e manuais dos financiadores, prestações de contas de projetos e demonstrações contábeis. A observação permitiu a coleta de dados de situações cotidianas envolvendo principalmente a percepção do observador e as entrevistas foram aplicadas de forma estruturada com coordenadores, gerência e a contadora da organização, de modo a colher a percepção desses quanto aos processos de gestão existentes face às exigências das fontes financiadoras segregadas com base nas funções de controladoria para o processo de gestão (Martins, Theophilo, 2016).

Para atendimento do objetivo de verificar os projetos executados pela organização, realizou-se análise documental em relatórios administrativos, financeiros e demonstrações contábeis, referentes ao ano de 2018, tendo sido possível analisar todos os projetos executados nesse período e seu volume financeiro, bem como os tipos de atividades executadas, público atendido e as exigências das fontes financiadoras dos mais representativos. As fontes documentais para atender esse objetivo foram os relatórios administrativos e financeiros, e principalmente os contratos e manuais de procedimentos das fontes financiadoras, e para complementação das informações foram pesquisados os sites institucionais do CAANM e dos projetos em evidenciação.

Para atingir o objetivo de evidenciar os controles atualmente utilizados na gestão de recursos, baseados nas funções de controladoria no processo de gestão, considerando o atendimento com eficiência e eficácia das exigências das fontes financiadoras, buscou-se identificar os processos já existentes na gestão. Através de entrevistas estruturadas, foram selecionados os colaboradores diretamente envolvidos na gestão dos projetos em análise e essas entrevistas foram organizadas em seis pontos existentes nas funções de controladoria para o processo de gestão.

Durante a pesquisa de campo, foram realizados contatos com sete colaboradores da organização. Optou-se por entrevistar o coordenador e a gerência de cada projeto em evidenciação, visto que, na entrevista com o coordenador, se obteria a visão estratégica da gestão, vislumbrando as ações realizadas na função de maior responsabilidade para atendimento das exigências e execução daquele projeto. No caso da gerência, por essa ser responsável por todas as atividades financeiras e administrativas, e exercer uma função de fundamental importância nos processos de gestão. Foi também agendada uma reunião com a contadora da organização, por julgar importante para a pesquisa, dado que esse setor está inteiramente ligado aos processos de tomada de decisão e participar efetivamente do desenvolvimento das exigências dos financiadores, como por exemplo, a prestação de contas, bem como a contabilização de todos os atos e fatos ali exercidos. Os respondentes foram identificados para fins da discussão na análise de dados como: R1 - Públicos, R1 – Privados e R1 – Internacionais para as gerências administrativas correspondentes ao tipo de fonte de recursos sob sua supervisão; R2 – Públicos, R2 – Privados, R2 – Internacionais para os coordenadores, também associados aos seus respectivos tipos de financiadores na sua coordenação; e como R1 – Contabilidade para identificar a respondente desse setor.

Para o objetivo de identificar os desafios e perspectivas pertinentes aos controles de gestão contábil e financeira, foram utilizados os resultados encontrados na etapa anterior, de apontar os controles atualmente utilizados na gestão de recursos, baseados nas funções de controladoria, listando os pontos críticos observados e as falhas existentes no atendimento às exigências dos financiadores. E, por fim, para o objetivo de apresentar contribuições sobre a utilização das funções da controladoria baseadas na necessidade da organização, fez-se uma

análise dos processos já existentes e apontadas propostas de aprimoramentos das funções de controladoria no processo de gestão observados na base teórica, a partir das falhas e desafios identificados, com o intuito de apresentar sugestões para que a gestão da organização possa conduzir um melhor funcionamento.

É importante evidenciar que este estudo foi delimitado a analisar as funções de controladoria para o processo de gestão, que são subdivididas em planejamento, controle, execução, informação, motivação e avaliação. Bem como se restringiu às percepções dos entrevistados sobre os processos existentes, desafios e falhas identificados. Com vistas a atingir os objetivos propostos nesse estudo de caso, foi elaborado um protocolo de pesquisa demonstrado no Apêndice A, que abordou os seus propósitos principais, unidade de análise, esboço do estudo de caso, questões direcionadoras e a avaliação geral da pesquisa. O protocolo de pesquisa é apresentado de forma resumida na Tabela 2:

Tabela 2 – Síntese do Protocolo do Estudo de Caso Desenvolvido

OBJETIVOS ESPECIFICOS	O QUE OBSERVAR	BASE TEÓRICA	FONTES
<p>Verificar os projetos executados pela organização, em 2018;</p> <p>Evidenciar projetos mais representativos, em cada fonte de recurso e discorrer sobre as exigências dos financiadores em cada projeto;</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elencar projetos executados, recursos captados (valores monetários) no período analisado; ➤ Destacar os projetos mais representativos; ➤ Evidenciar projetos mais evidentes; ➤ Apresentar fontes financiadoras e suas exigências existentes para com, os projetos; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Manuais operativos/ administrativos/ financeiros; ➤ Contratos de prestações de serviços; ➤ Manuais operativos/ administrativos/ financeiros; ➤ Contratos de prestações de serviços; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Relatórios Administrativos e financeiros; ➤ Demonstrações contábeis; ➤ Contrato e/ou convênio de financiadores;
<p>Apresentar os controles atualmente utilizados na gestão de recursos, baseado nas funções de controladoria no processo de gestão face ao atendimento com eficiência e eficácia as exigências das fontes financiadoras;</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Evidenciar controles atualmente utilizados principalmente relacionados às exigências das fontes financiadoras; ➤ Planejamento; Controle; Execução; Informação; Motivação; Avaliação; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Almeida, <i>et al</i> (2001) ➤ Oliveira, <i>et al</i> (2002) ➤ Borinelli (2006) ➤ Rocha (2018) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Entrevistas ➤ Observação ➤ Resultados da pesquisa ➤ Observação
<p>Identificar desafios acerca da gestão contábil e financeira a partir dos projetos em análise e apresentar algumas contribuições de utilização de funções da controladoria baseados na necessidade da organização;</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Relacionar pontos identificados a partir dos resultados do objetivo anterior; ➤ Verificar falhas / desafios existentes; ➤ Sugerir propostas de melhoria baseado nas funções de controladoria, a partir das necessidades da gestão. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Almeida, <i>et al</i> (2001) ➤ Oliveira, <i>et al</i> (2002) ➤ Borinelli (2006) ➤ Rocha (2018) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Entrevistas ➤ Observação ➤ Resultados da pesquisa ➤ Observação

Fonte: Elaboração própria

4. Análise e interpretação de dados

O Centro de Agricultura Alternativa do Norte de Minas (CAANM) é uma organização sem finalidade lucrativa, associativa, situada em Montes Claros, no Norte de Minas Gerais, e foi constituída em 04 de março de 1989. Organização de agricultores e agricultoras familiares, que é formada por representantes de povos e comunidades tradicionais. Completando três décadas de existência, suas ações são desenvolvidas com foco na sustentabilidade, agroecologia e direitos dos povos e comunidades tradicionais, visando a valorização da (agro)biodiversidade e a convivência com os ecossistemas regionais. A organização preserva a união entre os povos da região e busca utilizar os conhecimentos locais para apresentar soluções e estratégias viáveis para promover o crescimento e fortalecimento dessas comunidades e suas agriculturas (CAANM, 2019).

O CAANM contempla projetos que atuam em diferentes pontos instalados no Norte de Minas, sendo esses divididos em núcleos territoriais, definidos por: Alto do Rio Pardo, Gerais da Serra, Planalto São Francisco, São Francisco e Serra Geral, onde são atendidos diversos povos e comunidades tradicionais, realizando atividades e ações de acordo necessidade de cada núcleo. Possui como predominante bioma nessas regiões o Cerrado, com áreas de transição para a Caatinga. Em 2015, a execução desses projetos amplia essa área de atuação para dez estados brasileiros que fazem parte das áreas do Cerrado Brasileiro, sendo esse o segundo maior bioma do país, podendo se afirmar desse modo que, atualmente, em cada estado que é contemplado por esse bioma, existe no mínimo um projeto em execução com proposta de melhorias sociais (CAANM, 2019).

As fontes de captação de recursos são determinantes para realização das atividades sociais na organização, bem como para a sua continuidade. Formada por diferentes modalidades, são compreendidos por origem internacional e nacional, abrangendo recursos financeiros públicos e privados. Essa constatação vai ao encontro do que destaca Yoffe (2003, p. 208): “As OSCs precisam de recursos tanto para serem efetivas quanto para serem sustentáveis”.

A partir do levantamento dos recursos recebidos no ano de 2018, esta pesquisa identificou quais projetos foram mais relevantes monetariamente para cada tipo de fonte apresentada, o que possibilitou identificar os principais projetos e analisar as funções da Controladoria presentes nas diferentes exigências feitas pelas fontes financiadoras, obtendo uma amostra de toda a organização. Desse modo, foi utilizada a amostragem por julgamento para selecionar, dentre a população, os projetos que possuem maior representatividade monetária para cada fonte de recursos, conforme demonstra a Tabela 3.

Tabela 3 – Origem de recursos e receitas obtidas em 2018 do CAANM

ORIGEM	PROJETOS	MONTANTE	\$	%	
Recursos Públicos		Total	R\$	1.642.529,65	14%
	P1+BNDES	R\$	1.566.154,20	13%	
	ATES INCRA	R\$	41.375,45	0,4%	
	CMDCA	R\$	35.000,00	0,3%	
Recursos Privados		Total	R\$	2.220.840,06	19%
	CESE	R\$	11.800,00	0,1%	
	PRÊMIO ITAU	R\$	60.000,00	0,5%	
	PIMC FBB	R\$	1.393.918,99	12%	
	BEM DIVERSO	R\$	381.793,45	3%	
	RENNER	R\$	373.327,62	3%	
Recursos Internacionais		Total	R\$	7.704.508,28	66%
	MISEREOR	R\$	713.269,08	6%	
	PPM	R\$	325.071,88	3%	
	HEKS	R\$	567.190,53	5%	
	ENLAÇANDO	R\$	472.734,57	4%	
	DGM	R\$	4.543.023,80	39%	
	HEKS CODECEX	R\$	412.078,19	4%	
	IAF	R\$	422.506,30	4%	
	KNH	R\$	248.633,93	2%	
Recursos Próprios		Total	R\$	58.134,88	1%
	VENDA DE VEICULO	R\$	56.134,88	0,5%	
	EVENTOS AEFA	R\$	2.000,00	0,02%	
TOTAL GERAL			R\$	11.626.012,87	100%

Fonte: Elaboração própria a partir dos relatórios financeiros

Dos recursos públicos, o projeto que recebeu maior volume monetário pertence ao P1+2 BNDES, contemplando 13% do total de recursos captados. Esse projeto tem como propósito expandir o estoque de água das famílias, comunidades rurais e populações tradicionais para atender às demandas dos plantios e das criações animais. Como financiador, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) busca estimular a construção de processos participativos para o desenvolvimento rural do Semiárido Brasileiro (ASA BRASIL, 2019).

Por outro lado, de origem privada o Programa Um Milhão de Cisternas (PIMC FBB) se destacou dentre os demais com o montante financeiro de 12%. Esse projeto é destinado à reaplicação da tecnologia social de cisternas de placas, no âmbito do programa trabalho e cidadania da Fundação do Banco do Brasil (FBB), e tem por fim proporcionar o acesso à água potável para consumo humano para famílias de baixa renda moradoras das zonas rurais do Semiárido Brasileiro, conforme contrato de prestação de serviços (ASA BRASIL, 2019).

No que se refere aos recursos internacionais, o projeto mais relevante é o Mecanismo de Doação Dedicado para os Projetos de Povos Indígenas e Comunidades Tradicionais (DGM), contemplando 39% dos recursos recebidos no período. Esse projeto é uma iniciativa global estabelecida no âmbito do Programa de Investimento Florestal, que tem por objetivo apoiar as atividades e iniciativas específicas dos Povos Indígenas e Comunidades Tradicionais (PICTs), corroborando com o fortalecimento e a participação dos povos indígenas, comunidades quilombolas e comunidades tradicionais do Bioma Cerrado, além de aprimorar o modo de vida e o manejo sustentável da floresta e da terra em seus territórios (DGM BRASIL, 2019).

4.2 Funções de Controladoria para o processo de gestão utilizados atualmente na Organização

Entendendo que a controladoria auxilia no processo de gestão, oferecendo suporte nas diferentes funcionalidades da organização, buscando a eficácia nos procedimentos e melhora nas entregas dos resultados (Borinelli, 2006), esta pesquisa definiu como um de seus objetivos verificar de qual maneira as funções de Controladoria podem aprimorar os processos de gestão, face aos desafios e perspectivas contábeis e financeiras, e em relação às diferentes exigências das fontes financiadoras.

Através de entrevistas aplicadas de forma estruturada, realizadas com a coordenação e gerências ligadas aos projetos em análise, e a responsável pela contabilidade, buscou-se identificar os controles atualmente utilizados na gestão de recursos, face ao atendimento das exigências dos financiadores e quais seus principais desafios e falhas, sob a perspectiva de seis pontos fundamentais das funções de controladoria para o processo de gestão: 1 – Planejamento; 2 – Controle; 3 – Execução; 4 – Informação; 5 – Motivação; 6 – Avaliação.

4.2.1 Planejamento

Esse tópico buscou evidenciar como se processa o planejamento anual de cada projeto e as influências sobre esse plano das exigências das fontes financiadoras. Em segundo momento procurou identificar se existe acompanhamento periódico sobre os planos elaborados, e de qual maneira ele ocorre. Por fim, quais são as perspectivas dos projetos para os próximos anos.

De forma geral, os entrevistados esclareceram que o planejamento da organização se inicia com o planejamento institucional trienal, que contempla os projetos alocados em seus grandes eixos. Esse planejamento engloba as ações, atividades, metas e resultados, bem como os recursos financeiros alocados nessas previsões de execução. Na elaboração e escrita de qualquer projeto, a organização busca os inserir nesses grandes eixos temáticos e nas ações já planejadas nesses três anos. No entanto, nem sempre é possível porque os editais possuem premissas que direcionam para atividades diferentes das planejadas, o que exige da organização uma adequação e especialização para atendimento daquele projeto.

O relato de entrevista do R2 - Privados ratifica essa informação:

Realizamos os planejamentos e, conseqüentemente, monitoramento e avaliação, que são os nossos PMA's que ocorrem em três etapas do ano. Eles são influenciados pelos financiadores porque, em alguns momentos, e em algumas atividades, nós nos comprometemos e desenvolvermos demandas específicas daqueles financiadores que os colocam nos editais.

Averiguou-se nos projetos públicos que o Programa Uma Terra e Duas Águas (P1+2) avalia o que é exigido no contrato e a partir dele é realizado o planejamento, incluindo metas, prazos e desembolsos financeiros. O acompanhamento é realizado quinzenalmente, verificando o que foi executado e o que falta para execução. O BNDES disponibiliza sistema de gestão por meio do qual é possível analisar, através das rubricas, a realização, a estimativa de gastos e assim o desempenho físico e financeiro das atividades. Em relação às perspectivas dos projetos públicos, os entrevistados apresentaram uma expectativa bem negativa, indicando não se haver muitas probabilidades para a renovação de contratos e nem abertura de novos editais ou outras possibilidades de convênios.

No tocante aos projetos privados, o acompanhamento ocorre em diferentes níveis da execução, através de relatórios periódicos enviados trimestralmente ao financiador, monitorando os gastos, a necessidade de remanejamento de recursos, saldos disponíveis, execução do orçamento, acompanhamento técnico das atividades previstas para as realizadas.

Nos projetos com fonte de recursos internacionais, os entrevistados informaram que o DGM tem como exigência realizar o plano operativo anual, que determina as atividades a serem desenvolvidas, juntamente com os gastos previstos para sua execução. O

acompanhamento é realizado em três vertentes: Iniciativas Comunitárias de Sustentabilidade e Adaptação, Capacitação e Fortalecimento Institucional e Gestão e, Monitoramento e a Avaliação. Esse projeto possui 64 subprojetos que são monitorados por gestores que são responsáveis por 18 a 20 projetos cada, acompanhados pelos departamentos de licitação e financeiro, que realizam as análises a partir dos cronogramas já previstos. O projeto em análise encontra-se em fase final, com prazo para conclusão em dezembro de 2020. A perspectiva é de que até o primeiro semestre de 2020 todos os subprojetos tenham sido concluídos e todas as visitas de fechamentos tenham sido realizadas.

4.2.2 Controle

A pesquisa verificou quais são os controles administrativos, financeiros e contábeis existentes no setor, bem como se esses controles se baseiam nas exigências dos financiadores. Além de evidenciar como se desenvolve o controle financeiro das atividades na prática. E por fim, verificou se esses controles são baseados nos planos elaborados.

Nos projetos públicos, os entrevistados os apontam os controles como eficientes e satisfatórios para atendimento das exigências. Os controles são realizados através de sistema, neste caso disponibilizado pelo financiador, que acompanha em tempo real todos os avanços do projeto, bem como a partir de planilhas administrativas e financeiras internas.

Nos projetos privados, de forma geral os entrevistados declararam que os controles atendem parcialmente as exigências dos financiadores, conforme comentário R1 – Privados:

Eu avalio hoje que atende parcialmente. Porque existem os controles operacionais, mas o sistema ainda não é 100% eficaz para atendimento das demandas exigidas, e com isso o manual acaba por se destacar mais do que deveria nas execuções para que se consiga atingir as demandas do financiador. O ideal seria a união das ferramentas disponíveis com a nossa contribuição para que os processos sejam cada dia mais eficazes, mas é identificado que há questões que ainda precisam ser melhoradas.

No tocante aos projetos internacionais, no entendimento dos entrevistados os controles atendem de forma moderada, principalmente por se tratar de um projeto piloto “experimental”. As ferramentas e os controles foram se aprimorando à medida que foi se ganhando experiência na execução e nas necessidades advindas a partir do desenvolvimento das atividades.

4.2.3 Execução

No que se refere à execução, identificou-se como a gestão lida com as exigências das fontes financiadoras, ao ponto de se identificar o nível de flexibilidade dos seus contratos. Posteriormente, buscou-se entender se existem processos de análise dessas execuções, e se essas seguem o seu planejamento. Ainda nesse tópico, averiguou-se o processo de prestações de contas, bem como se a escassez de recursos contribui ou não para os desafios da gestão.

Para os projetos públicos foi relatada uma menor flexibilidade nas exigências dos financiadores e com relação ao acompanhamento dessas execuções são realizadas mensalmente através de relatórios enviados aos coordenadores de eixo, com o intuito de corroborar com o melhor desenvolvimento dessas execuções. As prestações de contas são realizadas através da emissão da nota fiscal de prestação de serviços, juntamente com o termo de recebimento assinado pelas famílias, que certificam, dessa maneira, a entrega dos produtos.

Nos projetos privados, na visão dos entrevistados os contratos são considerados rígidos, não dão margem para flexibilidade e mudanças, além de ser bastante burocrático o processo de solicitação de alteração de qualquer item do contrato. O acompanhamento da execução desses projetos, no ponto de vista dos entrevistados, é realizado com falhas.

Consideram que os responsáveis deveriam realizá-los de maneira mais periódica. As prestações de contas englobam o financeiro e o físico, e que de forma geral são realizados de maneira eficaz.

Para os projetos internacionais, os entrevistados declararam que, em toda execução do projeto DGM, tem se conseguido realizar um diálogo em relação às exigências, não descumprindo as premissas do contrato, mas adequando à realidade das comunidades. As prestações de contas desse projeto, diferentemente dos demais, ocorre antes da liberação dos desembolsos. Dessa forma, o projeto tem direito ao montante para a execução, porém recebe parcelas a partir de uma nova prestação de contas.

De modo geral, no ponto de vista dos entrevistados, em todos os projetos a escassez dos recursos identificada no cenário político econômico atual contribui significativamente para os desafios da gestão. A organização passou por um crescimento significativo e, atualmente, se encontra em fase de redução. A fala do entrevistado R1 - Privados ratifica essa informação:

O Sr. Brulino [diretor da organização] costuma falar que realizar gestão de uma organização em tempos de bonança é “fácil”, difícil é realizar gestão em tempos de “vacas magras”. Portanto, é preciso se readequar à realidade, procurar novas fontes e parcerias. Sabe-se que há projetos que não serão renovados, e com isso é preciso também se readequar às novas exigências, é percebido que os financiadores cada vez mais possuem maiores exigências [...]. Para as organizações do Terceiro Setor, o atual cenário talvez seja o mais desafiador. O CAANM tem quase quarenta anos de história e precisa buscar se perpetuar num cenário de poucos recursos e de poucos acessos.

4.2.4 Informação

Quanto ao aspecto da informação na controladoria, procurou-se compreender, em relação a função, sobre as informações geradas pelas bases de dados, se contribuem de maneira eficaz para a realização das atividades e se esses dados precisam de complementação manual dos colaboradores para serem transformados em informação para a tomada de decisão.

Na análise dos projetos Públicos, os entrevistados declararam que houve uma melhora significativa no decorrer dos anos, mas que, ainda assim, existem falhas nas informações retiradas do sistema no tocante à tempestividade da informação.

Nos projetos de fontes privadas, os entrevistados relataram que a evolução é muito grande, principalmente com a implantação do sistema de gestão, mas ainda há muito a avançar. O CAANM está buscando a integração do financeiro com o contábil, obtendo mais informações em tempo real, saldos de projetos, atividades e rubricas atualizadas, melhorando ainda mais os processos realizados.

Para os projetos Internacionais, verificou-se, na fala dos entrevistados, que o sistema é uma ferramenta que ainda está em evolução, e que ainda precisa de aprimoramentos para se tornar ideal. Mas que, sem a sua utilização, a execução de um projeto da magnitude do DGM se tornaria inviável, conforme afirma o relato da R1 – Internacionais:

O projeto demanda muitas informações, informações essas que são conectadas, financeiro, licitações e contábeis, e que, sem essa base de dados e sem esse sistema que nos gere esses relatórios e esses vínculos, não poderiam ser feitos meramente por controles de planilhas.

4.2.5 Motivação

No referente à motivação, verificou-se como funciona o processo de análise de desempenho desses colaboradores e se esse método contempla a realização de *feedback*, assim como, quais são os desdobramentos realizados para acompanhamento desse processo.

De maneira geral, os entrevistados dos três projetos em evidência relataram que o processo de análise de desempenho se dá através de formulário 360°. Foi relatado que, por se tratar de um processo relativamente novo, houveram algumas dificuldades, mas que, no geral, foram obtidos muitos pontos positivos, já que até o momento não existia nenhum processo formalizado e se realizavam mais avaliações pontuais de forma subjetiva. O relato a seguir confirma a informação:

Em termos institucionais, existe a perspectiva que essa avaliação vá acontecer novamente, corrigindo algumas imperfeições que aconteceram no "caminho" para os outros colaboradores da organização, que nós chamamos de equipe técnica, já que até então se deu apenas na equipe administrativa. O problema maior é a escassez de pessoas nesse processo, posto que os profissionais envolvidos nessa área contemplam responsabilidades em outras frentes, não existindo um setor específico para esse trabalho (R1, Internacionais).

4.2.6 Avaliação

No tópico avaliação, buscou-se entender se a gestão elabora relatórios financeiros para verificação eficiente da alocação dos recursos para com seus financiadores. Em segundo momento, de qual maneira os financiadores avaliam os resultados gerados pelos projetos. E por fim, se o projeto consegue alcançar os objetivos principais postos.

A avaliação dos projetos públicos é feita através dos relatórios financeiros, como por exemplo, de aquisições, de mobilizações e capacitações por meio do que pode ser verificada a alocação de recursos para as suas atividades. De forma geral, os entrevistados relataram que o projeto consegue atender os seus objetivos principais e que a melhoria nas comunidades atendidas é significativa. A fala do R1 – Públicos reitera a afirmação:

As cisternas são construídas, o caráter produtivo é implantado e o fomento instalado. Quando visitamos o campo, é possível identificar a demanda existente, muito seco, famílias esquecidas, sem políticas públicas chegando nessas comunidades rurais, e quando o projeto se instala, ele transforma a realidade daquelas famílias [...]. Esse projeto no papel é a construção da cisterna, porém o impacto positivo refletido naquela família é bem mais amplo e significativo do que uma simples construção.

Nos projetos privados, a avaliação das despesas se dá através dos relatórios parciais financeiros a cada três meses, e físicos a cada seis meses. No final do ano é elaborado um relatório unificado para envio à Fundação. De forma geral, o projeto consegue atender aos objetivos, construindo as cisternas, capacitando as famílias e certificando através das auditorias que os equipamentos estão em uso e melhoraram significativamente a vida dos beneficiários dos projetos.

Em análise dos projetos Internacionais, os entrevistados explanaram que a alocação dos recursos é realizada, tanto de maneira global, como subdivida por atividade. O DGM avalia em diversos momentos os relatórios de desembolsos, que são as prestações de contas mensais. Em relação ao alcance dos objetivos, pode-se avaliar que existem ações que apresentaram resultados, por exemplo, na realização de capacitações que se conseguiu deliberar com mais parcerias, mas, em termos dos objetivos gerais do projeto global do DGM, ele ainda está em fase de execução e consolidação e se espera que no segundo semestre de 2020 será possível ser avaliado de forma mais efetiva seus resultados. Em outra vertente, na concepção do entrevistado R2 – Internacionais, pode ser avaliado da seguinte maneira:

Mesmo em andamento, estamos avançando com as melhorias, como por exemplo, restauração dos seus ambientes, a agricultura dessas comunidades, recuperação das áreas degradáveis, potencialização de atividades no âmbito da comercialização e a capacitação através dos cursos realizados. E desse modo, esperamos que até o final do projeto consigamos atender 100% das metas estabelecidas.

Após realização das entrevistas, juntamente com a técnica de observação, este estudo analisou o desempenho dos processos existentes de forma a identificar os desafios nos processos de gestão a partir das funções da Controladoria e em face às exigências dos financiadores. Desse modo, foram verificados as principais falhas existentes e os seus respectivos desafios para os processos de gestão, conforme apresentado no Tabela 4:

Tabela 4 – Desafios/Falhas identificadas no processo de gestão:

FUNÇÕES DE CONTROLADORIA PARA O PROCESSO DE GESTÃO	DESAFIOS/ FALHAS IDENTIFICADAS		
	PROJETOS PÚBLICOS	PROJETOS PRIVADOS	PROJETOS INTERNACIONAIS
PLANEJAMENTO	-	➤ Acompanhamento de projetos de maneira global e não individualizada	-
CONTROLE	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Instabilidade na segurança ➤ Demanda operacional 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sistema não oferece todas as ferramentas necessárias ➤ Demanda operacional 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sistema não oferece todas as ferramentas necessárias ➤ Demanda operacional
EXECUÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Acompanhamento da execução ➤ Escassez de recursos 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Acompanhamento da execução ➤ Prestação de contas física ➤ Escassez de recursos 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Acompanhamento da execução ➤ Escassez de recursos
INFORMAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Atualização de dados ➤ Complementação manual dos colaboradores 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Integração Contábil x Financeiro ➤ Informações tempestivas ➤ Dedicção às funções estratégicas ➤ Complementação manual dos colaboradores 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Informações tempestivas ➤ Complementação manual dos colaboradores
MOTIVAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Intervalos de avaliações ➤ Otimização do processo ➤ <i>Feedback</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Otimização do processo ➤ Imparcialidade nas avaliações ➤ Processos incompletos 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Otimização do processo ➤ Processos incompletos ➤ Falta de pessoal
AVALIAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Indicadores de resultado 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Indicadores de resultado 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Indicadores de resultado

Fonte: Elaboração própria

4.4 Propostas de utilização de funções de Controladoria para aprimoramentos dos processos de gestão

As organizações do Terceiro Setor ocupam lugar de extrema importância no cenário atual. Desde início da década de 1990, percebe-se o crescimento explícito dessas organizações, e junto a esse processo cresce a demanda por processos de gestão cada vez mais eficientes (Fischer, 2003). Diante desse contexto, neste tópico buscou-se apresentar propostas de aprimoramento dos processos de gestão baseados nas funções já existentes na organização.

Para alcançar o modelo ideal baseado nas funções do processo de gestão da controladoria, admitindo a falha identificada, a metodologia de elaboração da função de planejamento precisa ser revista. Segundo Oliveira *et al.*, (2002), a metodologia de elaboração de planejamento segue alguns quesitos, como áreas de funções e hierarquias envolvidas, e quem são os responsáveis pela operacionalização desse processo. Considerando que o processo é bem desempenhado, e atende às exigências dos financiadores, pode-se considerar que a falha consiste na operacionalização, e como proposta de melhoria sugere-se reorganizar com os colaboradores responsáveis novas definições de funções, principalmente no que se refere ao acompanhamento, para que se consiga unir os planos e atender de maneira ainda mais eficiente as demandas existentes.

Um sistema de gestão eficiente possui como principal apoio uma ferramenta de gestão que consiga comparar a realidade com o previsto, e identificar desvios para que os colaboradores possam analisar possíveis causas e implantar as medidas corretivas (Oliveira *et al.*, 2002). O controle existente na entidade não possui uma ferramenta que contribua de maneira eficaz para com a gestão, o que resulta nas falhas identificadas e relatadas pelos entrevistados. Para a controladoria, o sistema de gestão é de fundamental importância se considerar o tamanho e a complexidade da organização, as responsabilidades ali inseridas, o caráter preventivo, já que seu uso condicionará numa melhor proteção contra as falhas humanas. E posto isso, para melhora desse desempenho, a busca contínua pelas melhorias do sistema é fundamental. Por outro lado, no aspecto de falha na segurança, a organização precisa buscar tecnologias de *backup*, que buscam evitar a perda de dados, e utilizar o compartilhamento dos dados em vários servidores, com o intuito de dificultar os ataques dos *hackers*.

Para os desafios encontrados a partir da escassez dos recursos, uma forma de minimizar é incluir nos processos de planejamento a realização de práticas para a busca de captação de diferentes fontes de recursos. Em situação ideal, destinar um setor dedicado apenas para a captação, traçando estratégias para a minimização desse reflexo, seria o mais interessante. Por outro lado, considerando as falhas demonstradas na execução, o acompanhamento, segundo Oliveira *et al.* (2002, p.18) deve: “verificar e controlar a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos”. Diante disso, para buscar regularizar as falhas existentes, o ideal é incluir ou aprimorar, caso já exista, no manual de normas e procedimentos, de maneira clara, como se deve conduzir e quais procedimentos não podem deixar de ser executados. O acompanhamento por parte do superior imediato através de relatórios ou reuniões, também pode contribuir para melhor andamento desse processo dentro da organização.

No que é referente às informações, Oliveira *et al.* (2002, p. 67) consideram que:

Os sistemas de informações gerenciais trazem benefícios para a organização, à medida que otimizam o processo de gestão, e permitem a melhoria no acesso das informações, a rapidez na tomada de decisão, o aumento da produtividade e eficiência das gestões, a tomada antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais.

Posto isso, conforme já mencionado, o ideal para a gestão seria manter um sistema que concedesse todas essas ferramentas e contribuísse de maneira eficaz, como mencionado pelos

autores. A unificação dos sistemas financeiros e contábeis já pode ser considerado um avanço, mas precisa ser finalizado para melhor avaliação. Quanto à falha na atualização dos dados, mencionado pelos relatos dos entrevistados dos projetos públicos, os processos de controladoria vêm abordar técnicas de controles internos que poderão aprimorar esses processos.

A motivação, segundo Martins por bruni (2005, p. 24), “refere-se ao sistema de controle sobre o comportamento das pessoas envolvidas”. Nesse contexto, a função é determinante para o desenvolvimento da gestão e, considerando os aspectos da Controladoria, conforme mencionado pelos entrevistados, um setor voltado à execução dessa função, adotando técnicas organizacionais e definindo cronogramas de análises de desempenho promoveria uma melhor execução na função existente. E, após isso, a organização teria parâmetros, relatórios confiáveis, para que pudesse indicar possíveis medidas corretivas a serem adotadas, e analisar o desempenho dos colaboradores frente às medidas tomadas e monitorar de maneira geral o desempenho dos colaboradores, aperfeiçoando todo processo.

No que se refere à avaliação, a Controladoria da entidade se apresenta adequada. A avaliação dos processos frente ao que foi planejado e a definição e utilização de indicadores como forma a mensurar os resultados obtidos, conforme informado nos relatos das entrevistas condiz com o que é definido por Borinelli (2006, p. 172):

Esses indicadores costumam ser comparados com indicadores médios do setor como parâmetro de definição daquilo que se considera como bom ou mau desempenho. Os Controllers são os principais atores nestes processos, pois são os grandes responsáveis pela mensuração do desempenho, contribuindo ainda com auxílio na escolha dos indicadores e na avaliação de desempenho, inclusive fornecendo bases informativas para facilitação da análise dos gestores.

Essas propostas de aprimoramento vão ao encontro dos resultados obtidos na pesquisa realizada por Malequias et al (2008), na qual se indicou ter sido possível identificar que os processos da gestão podem ser melhorados a partir das funções de controladoria.

5. Considerações finais

Essa pesquisa teve como propósito analisar de quais maneiras as funções de controladoria podem ser aprimoradas nos processos existentes na gestão de uma organização do Terceiro Setor, face aos desafios e perspectivas da gestão contábil e financeira, e em relação às diferentes exigências das fontes financiadoras. Ancorado nas funções de controladoria para os processos de gestão, pode-se concluir que em todos os aspectos da análise há pontos que podem ser aprimorados.

O primeiro objetivo específico buscou investigar os projetos em execução na organização no ano de 2018, além de evidenciar os projetos mais representativos em cada tipo de fonte de recursos, no intuito de analisar uma amostra de toda a organização.

Nesse tópico, apresentou-se o Centro de Agricultura Alternativa do Norte de Minas, sua área de atuação que é contemplada por todo Norte de Minas, bem como as regiões pertencentes ao Bioma Cerrado em todo Brasil. Suas fontes de recursos, que são subdivididas em Privados, Públicos e Internacionais. E posteriormente, se evidenciou os projetos com maior representatividade monetária, sendo eles: P1+2 BNDES, P1MC FBB e DGM, e as fontes financiadoras para cada projeto, que são, respectivamente, determinadas pelo: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, Fundação Banco do Brasil e Banco Mundial.

Os pontos chaves analisados nesta pesquisa foram baseados nas funções de controladoria no processo de gestão, a saber, planejamento, execução, controle, informação, motivação e avaliação. Desse modo, foram identificados em relação a essas seis funções os processos já existentes na organização e, posteriormente, seus desafios e falhas encontrados.

E por fim, após análise de como se desenvolvem os processos de gestão e suas principais falhas e desafios existentes na organização, foram apresentadas propostas de contribuições de melhorias, baseadas nas funções de controladoria no processo de gestão, conforme abordadas na literatura, sugerindo adequações às necessidades evidenciadas na organização.

Nas propostas sugere-se, dentro do planejamento, revisão nas metodologias de operacionalização, para condução e monitoramento mais eficaz desse processo. Nos controles e na informação, a sugestão é pela busca por melhorias do sistema de gestão, bem como a unificação do sistema contábil com o financeiro, processo que já está em implementação e trará significativas melhorias nos processos.

Recomendou-se, para a execução, um setor dedicado à captação de recursos a fim de minimizar os desafios encontrados no momento atual. Para as falhas nessa função, a sugestão baseada na controladoria é de desenvolver análises dos procedimentos existentes, verificando alternativas de melhorias e confrontando passos para melhor acompanhamento de todas essas execuções, sendo através de relatórios ou reuniões periódicas.

No tocante à motivação, a sugestão ideal se dá através de um setor voltado apenas para a execução desses processos, porém considerando o cenário atual, de poucos recursos, o aprimoramento das técnicas utilizadas, incluindo a adoção de cronogramas de execução com as análises de desempenho contribuiria de maneira expressiva. A avaliação, para a controladoria é um processo que demanda esforço técnico e maior tempo para dedicação, é preciso pessoal para pesquisar e elaborar os diferentes indicadores mais eficazes, que atendem todas as exigências.

Ademais, constatamos que a organização no geral desempenha um papel de excelência na sociedade, conduzindo projetos que refletem diretamente nas comunidades inseridas e que esse bom desempenho se inicia na gestão da organização, que atende às exigências dos financiadores e está em constante busca por melhorias e aprimoramentos dos seus processos de gestão.

Esse estudo abre diversas perspectivas de pesquisas que podem ser desenvolvidas em continuidade a este trabalho. Algumas alternativas de estudos poderiam ser contempladas por: aplicação das sugestões encontradas na prática dessa mesma organização em anos seguintes; estudo com o universo maior de organizações para aplicação de funções de controladoria e verificação dos seus diferentes resultados; viabilidade para implantação de um setor de controladoria para essas organizações, verificando as prospecções dos envolvidos na gestão.

Referências

- ALMEIDA, Lauro Brito de, et al. In: CATELLI, Armando (coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2.ed. São Paulo. Atlas, 2001.
- ANDRADE, Álvaro Pereira de, et. al. Manual de procedimentos para o terceiro: Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social. Brasília. CFC: FBC: Profis, 2015.
- ASA BRASIL. Disponível em: <<https://www.asabrasil.org.br/>>. Acesso em: 06 Nov. 2019.
- BORINELLI, Márcio Luiz. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2006.
- CAANM - CENTRO DE AGRICULTURA ALTERNATIVA DO NORTE DE MINAS. Disponível em: <https://caa.org.br/ascom/quem_somos/>. Acesso em: 12 jul. 2019.
- CAZZOLATO, Nara Katsurayama. As dificuldades de gestão das organizações não governamentais. 2008. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/ReFAE/article/view/1287/1300>>. Acesso em: 12. Jul.2019.
- DGM BRASIL - DEDICATED GRANT MECHANISM. Disponível em: <<https://dgmbrazil.org.br/#/>>. Acesso em: 04 nov. 2019.

- ESCOSSIA, C., O que é: Primeiro, Segundo e Terceiro Setor? 2009. Disponível em: <<http://www.carlosecossia.com/2009/10/o-que-e-primeiro-segundo-e-terceiro.html>>. Acesso em: 04. Mai.2019.
- FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo Cesar (2004 apud Bruni, Adriano Leal e Gomes, Sonia Maria da Silva, organizadores) Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador. EDUFBA, 2010.
- FISCHER, Rosa Maria. Gestão de pessoas na organização do terceiro setor. In: VOLTOLINI, Ricardo (org). Terceiro Setor: planejamento e gestão. 2. Ed. São Paulo, 2003. p.77.
- IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONOMICA APLICADA. Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil, 2017. Organizador: Felix Garcia Lopez / Brasília. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33432>. Acesso em: 11. Jul. 2019.
- MALEQUIAS, Rodrigo Fernandes, et al. Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de Terceiro Setor: o caso de uma associação. 2008. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2008v5n9p131>> Acesso em: 11. Jul. 2019.
- MARTINS, Orleans (2005 por Bruni, Adriano Leal e Gomes, Sonia Maria da Silva, organizadores) Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador. EDUFBA, 2010.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. THEOPHILO, Carlos Renato. Metodologia de Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo. 3. ed. Atlas. 2016.
- OLIVEIRA, Luiz Martins et al. Controladoria Estratégica. São Paulo. Atlas, 2002.
- PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 9. Ed. Rio de Janeiro, 2018.
- PEREIRA, Raquel da Silva. et al. Especificidades da Gestão no Terceiro Setor. 2013. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/21158/especificidades-da-gestao-no-terceiro-setor>>. Acesso em: 08. Mai. 2019.
- QUEIROZ, Marco. O planejamento estratégico e as organizações do terceiro setor. In: VOLTOLINI, Ricardo (org). Terceiro Setor: planejamento e gestão. 2. Ed. São Paulo, 2003. p.35.
- ROCHA, Joseilton Silveira da. Introdução à controladoria. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.
- SALVATORE, Vilu. A Racionalidade do Terceiro Setor. In: VOLTOLINI, Ricardo. (org). Terceiro Setor: planejamento e gestão. 2. Ed. São Paulo, 2003. p.17.
- SECRETARIA DO ESTADO DO MEIO AMBIENTE. Gestão financeira do Terceiro Setor. 2 versões. 2006.
- SOUZA, Ailton Fernando de, et al. Controladoria para gestão empresarial.1. Ed, 2015.
- TENÓRIO, Fernando G. Gestão de ONGs – Principais funções gerenciais. 10.Ed. Rio de Janeiro. 2006.
- TOZZI, José Alberto. Gestão financeira e orçamentária no Terceiro Setor. 2014. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/pensamentorealidade/article/view/21227>>. Acesso em: 08. Mai. 2019.
- YOFFE, Daniel. Captação de recursos no campo social. In: VOLTOLINI, Ricardo (org). Terceiro Setor: planejamento e gestão. 2. Ed. São Paulo, 2003. p.208.
- ZAZONI, Fernanda Caroline Ribeiro. Controladoria e gestão em organizações do terceiro setor: Diagnóstico das OTSs de Pato Branco – PR. 2014. Disponível em: <<http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/3331>> Acesso em: 08. Mai. 2019.

APÊNDICE A – Protocolo Pesquisa

A- INTRODUÇÃO AO ESTUDO DE CASO E OBJETIVO DO PROTOCOLO

Tema: Controladoria no Terceiro Setor: Perspectivas e desafios na gestão de uma organização do Norte de Minas

Problema de pesquisa: De qual maneira as funções de Controladoria podem aprimorar os processos existentes da gestão de uma organização do Terceiro setor, face às diferentes exigências das fontes financiadoras?

Objetivo geral: Analisar de quais maneiras as funções de controladoria podem ser aprimoradas aos processos da gestão existentes de uma organização do Terceiro Setor, face às diferentes exigências das fontes financiadoras.

Objetivos específicos: Identificar as fontes de recurso e os projetos executados pela organização, em 2018; Apresentar os controles atualmente utilizados na gestão de recursos, baseado nas funções de controladoria no processo de gestão face ao atendimento com eficiência e eficácia as exigências das fontes financiadoras; Identificar desafios e perspectivas acerca da gestão contábil e financeira a partir dos projetos em estudo; Apresentar propostas de aprimoramento aos processos de gestão, em face às funções da controladoria baseados na necessidade da organização;

B- PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Unidade de análise: Centro de Agricultura Alternativa do Norte de Minas – CAA.

C- ESBOÇO DO RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO

Terceiro Setor: Histórico; Atuação; Origem de recursos; Projetos executados; Fontes financiadoras.

Controladoria: Planejamento; Controles; Execução; Informação; Motivação; Avaliação.

Fontes: Relatórios Administrativos e financeiros; Demonstrações contábeis; Contrato e/ou convênios; Sites

D- QUESTÕES DIRECIONADORAS DO ESTUDO DE CASO

- a) Qual a variação monetária de recursos captados para execução dos projetos executados no período em análise (2018)?
- b) Quais projetos são mais representativos dentre as fontes financiadoras existentes?
- c) Quais são as exigências das fontes financiadoras, face aos projetos mais representativos, para com a instituição?
- d) Quais os controles atualmente utilizados na gestão de recursos para o atendimento com eficiência e eficácia as exigências da fonte financiadora em relação aos projetos?
- e) Quais os desafios e perspectivas acerca da gestão contábil e financeira para com os projetos executados em análise?
- f) Partindo das falhas existentes nos processos, o que pode ser proposto em utilização de mecanismos da controladoria?
- g) Quais benefícios podem ser obtidos com a utilização desses mecanismos?

E – AVALIAÇÃO

1. Apresentar controles existentes no processo de gestão baseado nas funções de controladoria e nas exigências das fontes financiadoras;
2. Identificar desafios e falhas a partir da análise;
3. Apresentar propostas de utilização de mecanismos da controladoria baseadas na necessidade da organização