

O CONTROLE DE GESTÃO EM UMA ENTIDADE PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS

Adriana Rezende Rangel*

RESUMO: *Este trabalho apresenta o tema controle de gestão, como instrumento de apoio na consecução dos objetivos institucionais das entidades privadas sem fins lucrativos. Expondo o universo do terceiro setor, as diferenças conceituais que envolvem a sua definição, bem como as entidades que o compõem e os aspectos que envolvem a gestão. Faz uma breve exposição da Teoria do Controle de Gestão de Yoshitake, focando as entidades de interesse social, e a Teoria das Representações Sociais de Moscovici. A metodologia de pesquisa que fundamenta o trabalho é a qualitativa, de vertente exploratória, tendo como objetivo principal verificar a aplicabilidade da Teoria do Controle de Gestão no terceiro setor. Para tanto, utilizou-se o método do estudo de caso, aplicado a uma entidade privada sem fins lucrativos, entre 2000 e 2002, identificando os elementos formadores do controle de gestão: políticas, objetivos, proposta, planejamento, execução–desempenho, monitoração, avaliação, comunicação, experiência, e como estes são permeados pelas representações sociais dos funcionários e da entidade em sua globalidade, no processo administrativo da pesquisada. Verificou-se na pesquisada o atendimento ao processo formador do controle gestão, sendo este influenciado pelo modo como a própria entidade se vê. Além disso, percebe-se a importância do controle de gestão como base de apoio ao processo de gestão, como forma de auxiliar a entidade a atingir os seus objetivos.*

Palavras-chave: Entidades privadas sem fins lucrativos; Controle de gestão; Representações sociais.

1. INTRODUÇÃO

O estudo do tema controle de gestão ainda é pouco abordado no Brasil. No país, uma das poucas obras que tratam deste assunto é o livro dos professores Josir Simeone Gomes e Joan M. Amat Salas, além do estudo que vem sendo realizado sobre controle de gestão, com a proposta de uma teoria numa nova ótica, pelo professor Mariano Yoshitake, intitulada Teoria do Controle de Gestão.

Entretanto esse assunto é bastante discutido em países como, por exemplo, Estados Unidos, França, entre outros, mas este estudo é mais voltado para o ambiente empresarial. O setor sem fins lucrativos passou a ser estudado com mais profundidade recentemente, mas ainda conta com poucas referências bibliográficas no país, sobretudo quando o foco é Contabilidade. Este é um setor que está em crescimento, portanto requer, cada vez mais, informações que auxiliem o seu trabalho.

As entidades privadas sem fins lucrativos – EPSFLs – vêm se multiplicando nas últimas décadas, e as mudanças no cenário nacional e o próprio crescimento deste setor fizeram com que estas entidades despertassem para a necessidade de buscar a sua profissionalização e o interesse por instrumentos de gestão, que proporcionassem um melhor acompanhamento das atividades desenvolvidas para que se possa alcançar os objetivos desejados.

* Professora da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador – UCSal. Artigo originário de dissertação de Mestrado em Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu.

Numa tendência internacional, como aponta Collins et al (2001), o controle de gestão passou a ser alvo de interesse dos setores público e privado sem fins lucrativos. Diante dessa necessidade das entidades, busca-se apresentar os aspectos básicos da Teoria do Controle de Gestão - TCG desenvolvida Yoshitake como uma ferramenta de auxílio para o gerenciamento das EPSFLs, integrando aspectos administrativos, contábeis e financeiros.

2. O UNIVERSO DO TERCEIRO SETOR

As denominações usadas para nomear as entidades que congregam o chamado terceiro setor são variadas, por exemplo, entidades privadas sem fins lucrativos, entidades de interesse social, organizações sociais. Mas o ponto de maior convergência entre essas instituições é que elas vêm se apresentando como agentes de transformação social, motivadas pelas necessidades da sociedade, em especial daquelas pessoas que não têm condições financeiras ou que estão à margem dos direitos básicos que lhes foram reservados pela Carta Magna brasileira.

O Estado não consegue responder plenamente às carências sociais, mostrando o declínio do modelo de *welfare state* vigente até o início dos anos 90, por motivos diversos e complexos. Entre eles, Rodrigues (1998) destaca a questão do crescimento econômico e a execução de políticas públicas que, em virtude de uma crise de financiamento, não conseguem possibilitar o desenvolvimento social. A autora observa que o crescimento econômico e as políticas públicas não são os únicos responsáveis pelo desenvolvimento social.

Diante deste cenário, o terceiro setor ou setor privado sem fins lucrativos surge nos últimos anos, como um agente alternativo que visa preencher a lacuna deixada pelo Estado e possibilitar aos indivíduos o exercício da sua cidadania; para tanto, além de promover ações próprias, também vem trabalhando em parceria com o setor privado e, principalmente, com o setor público.

Pode-se perceber melhor a relação dos três setores, observando-se a figura que segue.

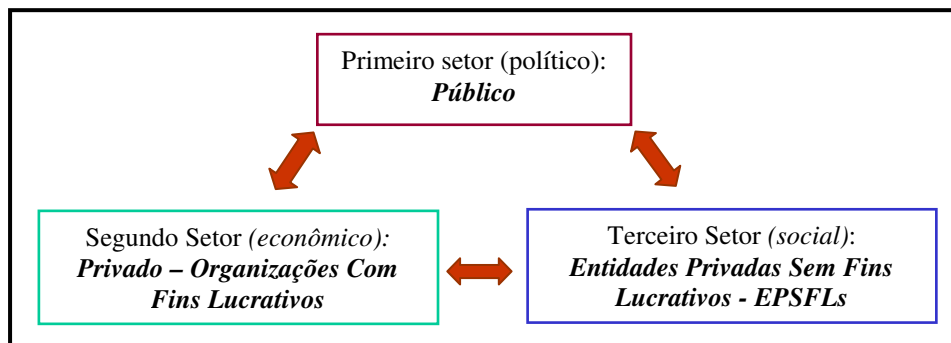


Figura 01- Relação entre os três setores sociais

Diante da multiplicidade de organizações, apresenta-se uma aproximação conceitual sobre Terceiro setor. Ressaltando algumas das principais características deste setor, pode-se dizer que:

1. Constitui-se num setor alternativo, que se situa entre o público (Governo) e o privado (mercado);
2. Possui fins sociais, diretamente relacionado ao indivíduo ou ao ambiente no qual vive; assim é possível inferir que é composto por entidades que têm fins públicos (no sentido de coletivos), mas de personalidade jurídica privada. Como bem define Drucker (1995, p.165) são “aquelas organizações que, em escala cada vez maior, cuidam dos desafios sociais de uma sociedade moderna”.

3. Não tem por objetivo o lucro;
4. Pode utilizar o trabalho voluntário.

Este setor possui uma diversidade de tipos de entidades, cujas características variam de acordo com a sua constituição, objetivos e legislação. Conforme Fernandes (1994 apud Jeremias; Beuren, 2000) as organizações sem fins lucrativos não governamentais se dividem em: organizações não-governamentais (ONGs), movimentos sociais, associações civis, filantropia empresarial e entidades assistenciais.

É muito tênue a classificação das entidades que compõem este setor, pois “via de regra” todas são organizações não-governamentais privadas sem fins lucrativos que objetivam atender a coletividade. Ratificando esta idéia, Coelho (2000, p.65) afirma que “quando pesquisadores e ativistas utilizam o termo ‘organização não-governamental’ estão se referindo a uma parte ou subconjunto dessas entidades – aquelas mais modernas, voltadas para a defesa da cidadania”.

3. A TEORIA DO CONTROLE DE GESTÃO APLICADA ÀS ENTIDADES PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS

Entre os conceitos elementares da Teoria do Controle de Gestão, estão o controle, em seu aspecto geral, e as representações sociais.

Controlar parece ser uma necessidade inerente à existência humana, pois, de acordo com cada objetivo, sempre são apresentadas formas que permitam um acompanhamento do desenvolvimento das atividades, primeiramente, por possibilitar um atendimento mais eficiente (de acordo com os parâmetros estabelecidos por um grupo ou pessoa) dos objetivos traçados. O controle possibilita elementos informacionais que ajudam no *feedback* de uma tarefa.

A Teoria do Controle de Gestão – TCG, que está sendo desenvolvida por Yoshitake, parte da idéia conceitual do controle interno, mas amplia as suas dimensões. O objetivo não está apenas em acompanhar tarefas rotineiras de uma entidade, mas trabalha todo o processo informacional. O controle deve ser aplicado em cada etapa de um processo, de uma atividade, em cada setor de uma entidade.

3.1 As representações sociais e o controle de gestão

Aliada à idéia do controle interno, considerando que os indivíduos que compõem uma entidade a influenciam e são influenciados por ela, agrega-se à TCG a Teoria das Representações Sociais desenvolvida por Serge Moscovici em 1961, no âmbito da psicologia social.

As representações sociais – RS, em essência e de maneira objetiva, podem ser compreendidas como formas de visualizar e compreender um determinado assunto, ou realidade.

As RS – Representações Sociais segundo situa Moscovici (1981 apud Oliveira; Werba, 2002, p.106) seriam

[...] um conjunto de conceitos, proposições e explicações originado na vida cotidiana no curso de comunicações interpessoais. Elas são o equivalente, em nossa sociedade, aos mitos e sistemas de crença das sociedades tradicionais; podem também ser vistas como a versão contemporânea do senso comum.

As RS referem-se a identificação e entendimento dos fenômenos sociais, ou seja, consiste em observar e elencar o que as pessoas pensam sobre um determinado assunto e como elas se portam diante dele.

3.2 Estrutura da Teoria do Controle de Gestão

A TGC, em sua estrutura geral, está dividida em nove etapas apresentadas a seguir.

3.2.1 Políticas

Os controles de gestão precisam estar em consonância com as políticas estabelecidas pela entidade para afiançar que as metas estabelecidas pela administração sejam alcançadas.

As políticas são as diretrizes, macro-orientações de ação determinadas pelo alto escalão de uma entidade que, no caso das EPSFLs, seria a Assembléia Geral e a sua implantação realizada pela Diretoria Executiva.

“As políticas são de natureza variável, a tomar formas de resultados ou poder de mando, de leis e regulamentos de entidades autoritativas e consultivas profissionais, culturais e educativas num sentido restrito” (YOSHITAKE, 2002, p.71). As políticas parametrizam a tomada de decisões para que estas estejam em conformidade com os desejos da entidade.

3.3.2 Objetivos

Os objetivos devem ser formulados, no caso das EPSFLs, assim como as políticas, pela Assembléia Geral com o auxílio da Diretoria Executiva.

Os objetivos devem ser particularizados e os possíveis problemas elaborados de forma solucionável, dentro de critérios pré-estabelecidos. São traçados, tomando-se como base um período de tempo, curto ou longo prazo, que devem ser sempre revisados. De acordo com Chiavenato (1999, p.256) o objetivo de uma entidade “é um estado desejado que a organização pretende atingir e que orienta seu comportamento em relação ao futuro”. Essa orientação consiste em estabelecer procedimentos-modelo para a tomada de decisão, mas deve-se ter o cuidado de não engessar o processo decisório.

3.2.3 Proposta

A proposta é formulada com base nas políticas e objetivos da entidade. A proposta é o modelo de gestão a ser especificado. O modelo de gestão é apresentado por Parisi (1999, p.262) como

a *Carta Magna* de uma entidade econômica. Esse conjunto de princípios, nem sempre formalizado, pode ser identificado por meio da observação dos instrumentos de gestão (processo de planejamento e controle, sistemas de informação etc.) e das demais práticas organizacionais. (grifo do autor)

Na elaboração da proposta, devem ser observados aspectos como:

o objeto do estudo e/ou o problema a ser resolvido; as variáveis e fatores a serem considerados na solução dos problemas e/ou para satisfação dos estudos e pesquisas levados a efeito pelo proponente. (YOSHITAKE, 2002, p.75)

Nota-se neste sentido a importância, não apenas das propostas, mas de todos os elementos formadores do perfil de uma entidade, tais como políticos, objetivos, valores, crenças, missão etc que devem estar em harmonia para que se possam atingir as metas estabelecidas.

3.2.4 Planejamento

O planejamento de um processo ou das ações é necessário para que se possam estabelecer critérios que auxiliem na operacionalização do controle de gestão, hierarquicamente falando da TCG, mais precisamente da proposta.

Com base nas representações sociais acerca de um tema, como, por exemplo, a missão de uma entidade, elaboram-se as suas políticas, objetivos, propostas e planejamento, que consistem na primeira fase da consecução do controle de gestão, que está ligado a sua base teórica, de idéias.

3.2.5 Execução - Desempenho

A execução é em essência a ação prática do que foi planejado e a coordenação das atividades. Esta fase tem relação direta com o desempenho, deste modo

devem estar previstos os planos de alternativa quando houver dúvida quanto à viabilidade do desempenho atual. No controle de gestão, o Desempenho consiste em executar as metas estabelecidas num Plano. Mesmo conhecendo cada meta, não significa que sua execução já esteja delineada em razão de que a asserção de uma meta apenas indica onde chegar. (YOSHITAKE, 2002, p.80)

É importante a visualização de alternativas, pois o plano não pode ser considerado algo inflexível, acabado, pois durante a execução, pode-se deparar com situações não previstas na estruturação teórica-ideal e, neste momento, a validade das opções alternativas torna-se um diferencial decisório, principalmente nas EPSFLs que convivem com a escassez de recursos, trabalham com a variável incerteza, já que os recursos captados precisam ser muito bem empregados e gerenciados para que se possam atingir as metas estabelecidas, pois a consecução delas pode ser uma das garantias para a continuidade dos recursos recebidos dos doadores e mantenedores¹.

A execução está associada ao âmbito operacional, ao cumprimento de tarefas e, mesmo durante esta etapa, pode ocorrer a aprendizagem para, se necessário, tomar ações corretivas durante a execução em função de algum problema pontual. O desempenho deve ser adjetivado com a eficiência e a eficácia que caracteriza uma atividade operacional.

3.2.6 Monitoração

A monitoração de desempenho é realizada concomitantemente à execução das atividades. Essa monitoração pode ser evidenciada quantitativamente como, por exemplo, no acompanhamento dos custos ou do orçamento. Para Yoshitake (2002, p.84) os “atributos quantificáveis dos modelos de fundamentação permitem que o comportamento de um sistema de controle de gestão possa ser previsto, monitorado e controlado”.

Nas EPSFLs, o orçamento constitui-se numa necessidade elementar, já que estas entidades trabalham essencialmente com projetos e o acompanhamento detalhado dos recursos é mister, pois os valores disponibilizados são específicos, já que muitas vezes os doadores vinculam a sua doação a um projeto específico. Deste modo, a entidade tem que utilizar estes recursos com propriedade para que as metas sejam cumpridas, apresentando os resultados (via relatórios) aos doadores/mantenedores. O uso do orçamento também reforça a questão do *accountability* no setor privado sem fins lucrativos, pois é um instrumento de transparência ao apresentar a provável aplicação dos recursos que serão captados.

¹ Para efeito deste trabalho, tem-se como doadores os indivíduos ou organizações que contribuem com recursos de forma esporádica. Os mantenedores podem fazer ou não parte da entidade, contribuindo constantemente.

O orçamento também será utilizado na fase de avaliação, por apresentar as receitas e despesas previstas pode-se comparar com o efetivo, possibilitando a análise pontual para a implementação de ações cabíveis ou a continuação da atividade como no momento anterior a esta avaliação.

3.2.7 Avaliação

A avaliação é o processo utilizado para medir a eficácia da execução.

É muito sutil a diferença entre a monitoração e a avaliação. Enquanto a primeira ocorre a todo instante da realização de uma atividade, de modo ininterrupto a avaliação é algo pontual, mas cumulativo e cíclico, proporcionando uma tomada de posição diante dos dados monitorados, é a transformação na informação que pode indicar a necessidade de um redirecionamento ou não da atividade em análise, onde a sua continuidade volta a ser monitorada. (YOSHITAKE, 2002)

A avaliação é um procedimento de integração entre o passado e o presente que é aplicado durante a fase de execução até a comunicação dos resultados. Isso se faz necessário para que se possam adotar ações corretivas, já estabelecidas nos controles de gestão quando da sua estruturação. A avaliação é o momento de corte das atividades, como o *cut-off* em auditoria, em que se analisam criticamente as atividades até determinado momento, verificando se o direcionamento vigente levará ou não ao cumprimento das metas estabelecidas.

A etapa de avaliação auxilia aos gestores nas suas decisões e também é um diferencial na captação de recursos, assim como no relacionamento com o público externo, com a transparência na prestação de contas. No âmbito da TCG, isso possibilita que os controles estejam em contínuo ajuste com a realidade da entidade.

3.2.8 Comunicação

Esta fase se caracteriza pela divulgação da proposta do controle de gestão, para que ela seja compreendida pelos seus executores (usuários internos). Cabe ressaltar que nem sempre a proposta é aceita plenamente. O ponto positivo é que o controle de gestão deve ser constantemente revisado, passando por todas as fases.

O controle de gestão tem influência direta na informação contábil, pois esta vai registrar e acompanhar todos os efeitos das decisões baseadas no controle de gestão.

Assim está diretamente relacionado com a necessidade de *disclosure*, ou seja, a divulgação da informação contábil. Para tanto, é vital que se utilize a informação contábil como um canal de comunicação entre o emissor (a entidade, por exemplo) e o receptor (os usuários externos), o qual se denomina em Contabilidade de evidenciação. Este processo segue os mesmos objetivos gerais do processo de comunicação da proposta do controle de gestão. A diferença é que este seria uma das pontes de exposição das informações aos usuários externos por meio da Contabilidade, já que o controle de gestão é divulgado internamente, como já dito neste trabalho, para auxiliar o desenvolvimento de uma atividade e, conseqüentemente, a tomada de decisão do gestor.

Deste modo, evidencia-se a importância das EPSFLs em divulgar as suas demonstrações contábeis, mesmo que não sejam obrigadas legalmente, como uma forma de evidenciar a importância e a seriedade do seu trabalho. Este conceito está intimamente ligado ao de *accountability* ou prestação de contas, que vem sendo amplamente discutido no âmbito do terceiro setor.

3.2.9 Experiência

Conforme Yoshitake (2002, p.118), a fase de experiência “[...] é a consequência final da implantação e/ou da realização da proposta que deu origem ao projeto de um controle de gestão.”

A aprendizagem que deve resultar da experiência possibilita o aperfeiçoamento do trabalho das pessoas, bem como o do controle de gestão. Isso possibilita ao gestor uma compreensão crítica dos aspectos que envolvem a gestão e principalmente do controle. Deste modo, é possível reavaliar todo o processo do controle de gestão.

4. O CONTROLE DE GESTÃO EM UMA ENTIDADE PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS

Analisou-se a aplicabilidade da TCG em uma EPSFL; para tanto, foi feita uma pesquisa qualitativa, de vertente exploratória, onde se buscou verificar a aplicabilidade da TCG no terceiro setor, utilizando-se o método do estudo de caso. A pesquisa foi realizada em 2003, quando foram entrevistados diversos funcionários da entidade, além de analisar as informações referentes aos anos de 2000-2002. Foi pesquisada uma entidade de orientação ecumênica que tem como objetivo o fortalecimento dos movimentos populares, como muitas outras entidades, que lutam pela minimização das distorções sociais e o apoio às atividades ecumênicas de serviço.

4.1 As representações sociais da pesquisada

As RS sociais vão influenciar todo o processo de estabelecimento dos controles de gestão, por se constituírem na base da TCG, pois através delas verifica-se como os atores internos da entidade a visualizam.

As RS foram divididas e analisadas em três aspectos:

a) RS sobre o terceiro setor – neste caso, verificou-se que a maioria dos entrevistados não aceita a denominação terceiro setor, por entenderem que este título é muito abrangente e acaba englobando entidades que não têm a mesma referência histórica das ONGs e dos movimentos sociais, pois estas nascem dos anseios populares e não por determinação governamental, como as determinadas fundações, que podem ser ligadas ao poder público e dele tem algum tipo de dependência, ou as empresariais, ligadas às empresas com finalidade lucrativa. Mas como a definição de conceito sobre este setor ainda é foco de debate, na pesquisada, verificou-se que alguns funcionários não vêem problema neste título. Mas o entendimento institucional é de não aceitação do termo;

b) RS sobre controle e gestão – a entidade passou por grandes transformações desde o ano 2000, quando passou a estabelecer de forma mais efetiva e concreta meios de direcionamento. Assim, verifica-se que a representação quanto às questões que envolvem controle e gestão não visam o “engessamento” do processo de gestão da entidade, mas buscam uma forma de acompanhá-lo com base em procedimentos previamente discutidos e estabelecidos, para que se possa atingir a cada ano um número maior de projetos apoiados;

c) RS internas da pesquisada – verificou-se uma sintonia entre a identidade da pesquisada (história, missão, objetivos, atuação) com a forma como seus funcionários a visualizam, assim ela é vista como uma ponte que fortalece as relações entre as igrejas que a compõem, que se refere à sua missão ecumênica, e procura auxiliar na solidificação dos movimentos sociais e populares e demais organizações não governamentais, dando apoio aos projetos por ela selecionados que têm como foco as questões das reformas agrária e urbana e produção-trabalho-renda (que se constituem nas suas três políticas setoriais), que são o seu alvo de atuação, juntamente com a questão ecumênica.

4.2 Os processos formadores do controle de gestão na pesquisada

Quanto à formação do controle gestão, apresentado anteriormente, percebe-se a influência direta das RS que envolvem a pesquisada, pois elas permeiam todo o direcionamento institucional. A seguir são apresentados os principais resultados observados em cada etapa da formação dos controles de gestão.

a) Políticas - houve um aperfeiçoamento da missão através de um processo de reflexão institucional. O que se pode inferir é que a missão da pesquisada reflete todo o processo histórico da entidade, bem como abrange todas as suas áreas de atuação, onde os recursos alocados estão em consonância com a sua macro-orientação (missão) assim como os seus direcionamentos específicos (políticas setoriais), reforçando as idéias apresentadas nas suas RS;

b) Objetivos - foram estabelecidos com base na missão e nas políticas setoriais, sendo divididos em: a) intitucional - que visa contribuir para transformações políticas, econômicas e sociais, sustentadas na democracia com justiça; b) serviços de projetos – que busca fortalecer as organizações populares, sociais e diaconais; c) diálogo e articulação – que visa servir como ponte para o fortalecimento das igrejas-membro, e das organizações da sociedade civil; d) matriz de gestão e fortalecimento institucional – que busca aperfeiçoar o sistema de gestão institucional e fortalecer a sustentabilidade política e financeira da entidade;

c) Proposta - neste caso há uma influência direta dos questionamentos que precisam ser feitos para a identificação das RS da entidade, pois, partindo do seu olhar sobre os temas que influenciam na sua constituição, tem-se uma noção clara do seu papel e os reflexos na sua gestão e em seu trabalho. Isso foi feito em conjunto com funcionário e consultores externos, que geraram planejamento estratégico da pesquisada, e se firmou um novo modelo de gestão;

d) Planejamento - com esse novo direcionamento institucional (como ensejam os objetivos), delineou-se o segundo planejamento estratégico (de duração quinquenal, com revisões anuais), e com ele houve a elaboração de um novo estatuto, além de formalização de outros controles internos, como: o regimento interno e o regulamento de pessoal;

e) Execução-Desempenho – para se atingir os objetivos traçados, em especial, na sua linha de atuação de apoio a projetos, anualmente é elaborado um cronograma de atividades, para que, com base neste, sejam determinados os prazos de recebimento, análise e aceitação de projetos, assim como a realização de visitas aos que forem selecionadas na amostra, para acompanhar o desempenho dos projetos apoiados durante a sua execução. Outro aspecto do desempenho é a identificação de necessidades de treinamento, não apenas de funcionários, mas também do público que tem seus projetos apoiados;

f) Monitoração - nesta fase, são utilizados instrumentos visuais nos relatórios de atividade e *folders* da entidade, com apresentação de gráficos e fotos, para facilitar a compreensão da informação. Além disso, há um monitoramento do desempenho econômico e financeiro, desenvolvido principalmente pelos setores Contábil e Financeiro, que acompanham toda a dinâmica de movimentação dos recursos usados, com o apoio de diversas ferramentas, como, por exemplo, o orçamento. O setor contábil possui um plano de contas bem elaborado, com segregação das contas referentes aos doadores e projetos alocados em cada linha de atuação, mostrando uma preocupação com a transparência das informações e também visando facilitar a prestação de contas para os seus diversos apoiadores (todos internacionais), e também do público ligado à pesquisada;

g) Avaliação - por ser mais pontual, seleciona-se uma amostra dos projetos apoiados para visita *in loco*, que pode ocorrer na fase de seleção do projeto, ou depois, quando este já foi aprovado;

h) Comunicação - percebeu-se a apresentação das mudanças ao público interno; para tanto, usa-se um quadro de avisos, além de informativos (destinados também ao público externo). Pode-se indicar como resultado final do trabalho de comunicação do controle de gestão, após todo o processo de elaboração e divulgação deste, o relatório anual da entidade, pois os reflexos do desenvolvimento eficiente dos controles de gestão são apresentados para os usuários externos através das informações qualitativas e quantitativas evidenciadas pelo relatório;

i) Experiência - fica evidente com a preocupação pela realização de reuniões freqüentes das supervisoras, as reuniões de diretoria, que também são abertas aos representantes dos projetos beneficiados, possibilitam uma reflexão ampla sobre toda a entidade e indiretamente sobre o controle de gestão.

5. CONCLUSÃO

Refletir sobre o universo das EPSFLs – entidades privadas sem fins lucrativos – é uma necessidade urgente diante da grandiosidade de entidades que compõem este setor. Também se trata de uma tarefa um pouco difícil, pois a carência de material de pesquisa publicado ainda é grande.

O setor público não-estatal está vivendo um processo de profissionalização e vem crescendo progressivamente desde a redemocratização do Brasil, devido ao novo modelo administrativo escolhido que vem sendo implementado desde 1995, motivado pela queda no modelo de bem-estar social em nível mundial, onde o Estado era o único provedor dos direitos sociais, por conta da crise de recursos no setor público.

Além disso, o terceiro setor passa por um período em que se depara com a minimização dos recursos oriundos da cooperação internacional que, por conta da queda dos regimes comunistas do leste europeu, vem investindo os seus recursos em outras regiões do planeta. Diante deste ambiente, surge um grande desafio para as entidades não governamentais, a auto-sustentação e o seu desenvolvimento institucional. Paralelamente, surgiram novas possibilidades para captação de recursos junto ao setor público e privado, por meio de parcerias.

Para conseguir criar uma base sólida, para vencer esses desafios impostos por este novo cenário, percebe-se que o controle de gestão pode ser usado com o amálgama que vai ligar os elementos que constituem uma entidade, como observado na pesquisa realizada, auxiliando a reforçar a sua identidade institucional, impulsionando-a para a alocação e uso eficiente dos seus recursos e ajudando a fortalecer a sua missão e a conseguir os seus objetivos.

Tendo como orientação ferramentas contábeis, financeiras e administrativas, percebe-se que as informações geradas por elas são vitais para buscar solucionar as necessidades da entidade, que são influenciadas pelas suas representações sociais, e também para que a pesquisada procure ter o equilíbrio financeiro necessário para a sua sustentação, para que possa auxiliar eficazmente os projetos sociais selecionados e as atividades ecumênicas, que são o foco da sua missão.

Nesse aspecto, verifica-se que as informações contábeis e financeiras, dentro do processo de controle de gestão, são amplamente utilizadas como fonte de informação para possibilitar o desenvolvimento das atividades.

A TCG mostra a sua validade ao servir como instrumento de auxílio da organização da entidade que, ao congrega informações diversas no processo de controle de gestão, torna-se um instrumento de grande valia para o planejamento e tomada de decisão das organizações sem fins lucrativos, agregando valor ao processo de gestão, por possibilitar um desenho concreto da

situação da entidade, bem como o seu monitoramento contínuo, o que leva a ações corretivas, se necessárias, de forma mais tempestiva e, em última instância, prezando pela transparência na prestação de contas.

REFERÊNCIAS

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

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

COLLINS, Lionel et al. **Questões de controlo e gestão**. Tradução Dina Osman. Porto, Portugal: Rés-Editora, 2001.

DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1995.

JEREMIAS, Cristiane ; BEUREN, Ilse Maria. A Contabilização dos Recursos Econômicos-Financeiros em Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVI, 2000, Goiânia. **Anais...**Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Goiânia, 2000, ref. Trab-160.

OLIVEIRA, Fátima O. de; WERBA, Graziela C. Representações sociais. In: JACQUES, Maria da Graça Correia et al. **Psicologia social contemporânea**. 6.ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

PARISI, Cláudio. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Maria Cecília Prates Rodrigues. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas-FGV, v.32, n.5, set./out. 1998.

YOSHITAKE, Mariano. **Teoria do Controle de Gestão**. Salvador: Ceppev – Centro de Pós-graduação e Pesquisa Visconde de Cairu, 2002.