

Transparência, Estrutura Organizacional e Instrumentos de Sistemas de Controle Gerencial na Gestão de Entidades do Terceiro Setor

MARCELO KALISAK DE OLIVEIRA, ELAINE WANTROBA GAERTNER,
ALISON MARTINS MEURER e IAGO FRANÇA LOPES*

Resumo: O Terceiro Setor tem desempenhado elevado papel no que concerne estabelecer pontes entre as necessidades humanas e as deficiências do estado e das empresas de modo geral. Nesse sentido, reconhecer o aspecto de transparência, estrutura e uso de instrumentos de Sistema de Controle Gerencial mostra-se pertinente em um ambiente de celeridade das informações. Nesta perspectiva, este estudo objetivou identificar aspectos relativos à transparência e a estrutura organizacional das entidades do Terceiro Setor, bem como o uso de instrumentos de Sistemas de Controle Gerencial pelos gestores destas entidades. O estudo de caráter descritivo analisou entidades localizadas no município de Guarapuava – PR com evidências coletadas a partir de uma *survey online* aplicada no ano de 2022. Os resultados obtidos indicaram a presença e uso de instrumentos componentes dos Sistemas de Controle Gerencial nas instituições e estas possuem, em geral, uso frequente destes instrumentos na gestão e no seu processo de prestação de contas e estrutura organizacional. Constatou-se também maior enfoque nas ferramentas relacionadas a gestão financeira e a prestação de contas, em que se preze por estas atender as legislações e contribuir para uma atuação transparente frente a divulgação de informações contábeis e financeiras para a sociedade. A pesquisa contribui em termos práticos ao fomentar um debate sobre transparência, estrutura organizacional e sistemas de controle no Terceiro Setor, o que pode ser visto como um instrumento consultivo para tomada de decisão nestas organizações. Em termos teóricos a pesquisa expande a temática disponibilizando um instrumento para mapear variáveis em um campo pouco explorado. Como resposta desta investigação espera-se expandir o campo de pesquisa, contribuindo com as provocações da literatura quanto à incipiência da temática, se comparada com a representatividade social e econômica que as instituições do Terceiro Setor possuem no espaço brasileiro.

*Marcelo Kalisak de Oliveira é graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro Oeste (Unicentro). Elaine Wantroba Gaertner é doutora em Tecnologia pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Alison Martins Meurer é doutor em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná. Iago França Lopes é doutor em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná.

Endereço: iagofrancalopes@gmail.com.

Este é um artigo de acesso aberto sob os termos de licença Creative Commons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, desde que o trabalho original seja apropriadamente referenciado.

DOI: 10.48075/revistacsp.v22i42.30775

© 2023 Os autores. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva* publicada em nome dos programas do Programa de Pós-graduação em Administração (PPGADM) e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC), da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

Palavras-chave: Sistema de Controle Gerencial, Terceiro Setor, Transparência, Estruturação de Entidades do Terceiro Setor.

Transparency, Organizational Structure and Instruments of Management Control Systems in the Management of Third Sector Entities

Abstract: The Third Sector has played an important role in terms of establishing bridges between human needs and the deficiencies of the state and companies in general. In this sense, recognizing the aspect of transparency, structure and use of Management Control System instruments is relevant in an environment of speed of information. In this perspective, this study aimed to identify aspects related to the transparency and organizational structure of Third Sector entities, as well as the use of Management Control Systems instruments by the managers of these entities. The descriptive study analyzed entities located in the municipality of Guarapuava - PR with evidence collected from an online survey applied in the year 2022. The results obtained indicated the presence and use of instruments that compose the Management Control Systems in the institutions, and these have, in general, frequent use of these instruments in management and in their accountability process and organizational structure. There was also a greater focus on tools related to financial management and accountability, which are valued for complying with legislation and contributing to a transparent performance regarding the disclosure of accounting and financial information to society. The research contributes in practical terms by encouraging a debate on transparency, organizational structure and control systems in the Third Sector, which can be seen as an advisory instrument for decision-making in these organizations. In theoretical terms, the research expands the theme by providing an instrument to map variables in a little-explored field. As a response to this investigation, it is expected to expand the field of research, contributing to the provocations in the literature regarding the incipience of the theme, if compared with the social and economic representation that third sector institutions have in the Brazilian space.

Keywords: Management Control System. Third Sector. Transparency. Structuring of Third Sector Entities.

Recebido em: 13/03/2023 – **Aprovação:** 05/06/2023

1 INTRODUÇÃO

O Sistema de Controle Gerencial (SCG) corresponde a um mecanismo empregado por gestores para assegurar que os objetivos, metas e padrões estejam consistentes com as estratégias da organização. O SCG visa prover informações úteis ao processo decisório, planejamento e avaliação (Lopes, Beuren & Martins, 2018; Nisiyama & Oyadomari, 2012), assegurando o alinhamento do comportamento e decisões dos membros da organização na

execução das estratégias adotadas pela administração (Anthony & Govindarajan, 2008; Nisiyama & Oyadomari, 2012).

Sob a perspectiva de Simons (1995) e Chenhall e Morris (1986) entende-se que o SCG é composto por múltiplos sistemas de controle que atuam de forma conjunta (Beltrami, Gomes & Araújo, 2013). Podendo ser entendido nas dimensões de desenho, relacionado a configuração técnica dos SCG; e uso, representado pela implementação de estratégias acerca de diferentes aplicações nas organizações (Simons, 1995; Chenhall & Morris, 1986; Beltrami, Gomes & Araújo, 2013).

A aplicação do SCG e seus instrumentos pode ser realizada em diferentes setores econômicos. Situado entre os setores empresarial (primeiro setor) e o estatal (segundo setor) (Vesco, 2020), o terceiro setor é composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, que atuam como uma extensão da ação do Estado atendendo e prestando serviços de assistência social (Castro, Costa & Souza, 2015; Innocenti & Gasparetto, 2021) nas áreas da educação, saúde, esportes, lazer, cultura e qualificação profissional (Castro, Costa & Souza, 2015). O terceiro setor é uma alternativa para amenizar os problemas oriundos da ineficiência do Estado em cumprir com suas obrigações constitucionais (Assis, Mello & Slomski, 2006; Vesco, 2020), frente as demandas da sociedade (Assis, Mello & Slomski, 2006; Castro, Costa & Souza, 2015).

No Brasil, na década de 1980, existiam aproximadamente 44 mil organizações do terceiro setor (Portulhak, Delay & Pacheco, 2015). No levantamento realizado em 2016 e publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2019), estimou-se que o número de Fundações Privadas e Sem Fins Lucrativos no Brasil – FASFIL evoluiu para 236.950 entidades as quais empregaram um contingente de 2,3 milhões de pessoas, o que correspondeu para a região sul do Brasil um montante de 401.320 pessoas ocupadas e assalariadas, cerca de 17,7% do total de pessoal assalariado total do país; já no Paraná o setor oportunizou 130.637 empregos diretos (IBGE, 2019). Logo, terceiro setor é relevante para a economia devido a geração de empregos e a prestação de serviços (Taylor & Taylor, 2014), sendo, portanto, pertinente a compreensão sobre características e contribuições destas instituições (Custódio, Jacques & Quintana, 2013).

Há evidências na literatura (Mário et al., 2013; Castro, Costa & Souza, 2015; Innocenti & Gasparetto, 2021) de que as organizações do terceiro setor carecem de eficiente na gestão organizacional, fato apontado com um dos maiores problemas, que se deve principalmente à carência de recursos humanos e capacitados para gerir as necessidades destas organizações, em especial, para avaliar adequadamente as estratégias de utilização de recursos e o controle dos

recursos. Nesta direção observa-se um *gap* de pesquisa que permita investigar como as organizações tem gerenciado suas atividades de gestão e gerado informação para os financiadores das atividades desenvolvidas por esta modalidade de organização.

Nesta direção, o uso de instrumentos de controle gerencial visa contribuir para a prestação de contas e informações contábeis, visto que o rendimento financeiro dessas entidades advém, em grande parte de doações, parcerias de fomento, repasses de verbas governamentais e da iniciativa privada (Castro, Costa & Souza, 2015; Tondolo et al., 2016; Innocenti & Gasparetto, 2021). Assim, acredita-se que a partir do momento que são apresentadas as vantagens e desvantagens de utilização de instrumentos para tomada de decisão, torna-se possível preencher o *gap* da literatura que demanda por solucionar os problemas de gestão das organizações do terceiro setor.

Para além, alarga-se esse discurso e esta problemática, à medida que se reconhece que a transparência e uma composição de estrutura jurídica, de profissionais adequados alocados na gestão, planejamento e captação de receitas figuram como pontos a serem observados pelos gestores de entidades do terceiro setor no intuito de alcançar resultados positivos. Dessa forma, este estudo visa identificar aspectos relativos à transparência e a estrutura organizacional das entidades do Terceiro Setor, bem como o uso de instrumentos de Sistemas de Controle Gerencial pelos gestores destas entidades. A pesquisa é delimitada à análise de entidades do município de Guarapuava situado no estado do Paraná.

Neste estudo, a transparência é compreendida como aspectos relativos à prestação de contas, cumprimento de objetivos e atuação futura das entidades. Por sua vez, a estrutura organizacional abrange aspectos relativos à estrutura jurídica, planejamento, gestão e captação de recursos. A discussão acerca da transparência frente a estrutura organizacional e ao uso de SCG apresenta-se como a lacuna que este estudo pretende preencher.

A transparência e o alinhamento à estrutura organizacional são aspectos importantes que contribuem para a continuidade das atividades desempenhadas por organizações do terceiro setor. Identificar elementos relativos a ambas as dimensões, bem como os instrumentos de SCG utilizados pelos gestores destas entidades pode contribuir para a compreensão da estrutura de gestão destas entidades, bem como para visualizar *gaps* a serem aprimorados no processo de estruturação destas organizações.

Em específico, a cidade de Guarapuava-PR foi selecionada, uma vez que possui elevada representatividade no escopo econômico do Terceiro Setor no Paraná e no Brasil. Assim, reconhecer como estas instituições gerenciam as variáveis transparência, estrutura organizacional e uso dos SCG pode inspirar outras instituições a adotarem tais práticas nas suas

atividades cotidianas e de comunicação com os *stakeholders*.

A partir da proposta de pesquisa, é possível observar que os achados desta podem oferecer caminhos que são poucos explorados para a área do conhecimento. Em termos de transparência e estrutura organizacional destas instituições torna-se possível traçar um delineamento explícito desta configuração. Assim, a curto e longo prazo o nível de aderência dessas características às instituições do Terceiro Setor podem servir de inspiração e caso de *benchmark*. Em termos de uso de instrumentos de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) pelos gestores das unidades estima-se que lançar um olhar sobre o SCG no Terceiro Setor é uma forma de demonstrar a permeabilidade destas técnicas com vistas a contribuir com instituições sem fins lucrativos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E TERCEIRO SETOR

Componente da contabilidade e com o objetivo de prover informações úteis para a estratégia da organização, o SCG possibilita que a atuação do terceiro setor se configure como transparente e legítima para toda a sociedade (Nisiyama & Oyadomari, 2012; Beltrami, Gomes & Araújo, 2013; Innocenti & Gasparetto, 2021).

Dentre os instrumentos da contabilidade gerencial, o sistema de controle gerencial, por exemplo, proporciona a geração de informações que facilitam a tomada de decisões (Brito, 2017) que podem ser empregados ao terceiro setor para a melhoria do desempenho destas organizações frente a gestão de custos, avaliação de desempenho e técnicas de orçamento (Arruda et al., 2013; Castro, Costa & Souza, 2015).

O Sistema de Controle Gerencial inclui todos os dispositivos e sistemas que asseguram que os comportamentos e decisões estejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização. Os estudos relacionados a esta temática investigam duas dimensões, a saber: desenho (Nisiyama & Oyadomari, 2012) e uso (Chenhall & Morris, 1986; Simons, 1995).

O desenho requer atenção para as características e configurações técnicas que podem ser tradicionais e contemporâneas, e envolve aspectos relacionados ao escopo de tempestividade, nível de agregação e nível de integração, que configuram como propósito fornecer informações úteis ao processo de tomada de decisão, planejamento e avaliação (Cruz et al., 2020).

Enquanto que o uso, preconizado por Simons (1995, 2000), refere-se às alavancas de

controle, que compõem os sistemas de crenças; sistemas de restrições; sistemas de controle diagnóstico; e sistemas de controle interativo (Oyadomari, 2008; Cruz et al., 2020). Que em resumo corresponde às informações acerca de rotinas e procedimentos formalizados que servem de indicativos para a manutenção ou alteração dos padrões da atividade organizacional.

Simons (1995), pioneiro no estudo das alavancas de controle, valoriza os aspectos pujantes do uso dos sistemas de crenças e interativo, visto que estimulam a busca por inovação e criatividade dos componentes das organizações. Enquanto os sistemas de restrições e diagnóstico são visualizados sob uma ótima restritiva, por delimitarem o campo de ação estratégica dos membros (Simons, 1995; Cruz et al., 2020). O desafio, portanto, está em equilibrar o emprego destes instrumentos no processo de gestão. Nesse sentido, o desenvolvimento de pesquisas que envolvam os aspectos gerenciais das organizações é essencial para a continuidade das mesmas (Brito, 2017).

A partir deste reconhecimento conceitual em relação ao SCG, este por sua vez possui instrumentos que permitem auxiliar os gestores a tomarem decisões (Davila & Foster, 2007; Santos, Beuren & Conte, 2017). Assim, elenca-se para este estudo os instrumentos de estratégia de planejamento (Plano de metas de atividades e ações futuras e em andamento; Procedimentos de aprovação de investimento de capital; Procedimentos de aprovação de despesas operacionais; Análise do desempenho financeiro em relação ao projetado; Programa de orientação de novos funcionários e voluntários; Descrições das funções por escrito atreladas a organograma; Relatórios escritos da avaliação de desempenho da organização; Gerência das etapas de projetos em desenvolvimento; Plano de comparação do progresso real em relação ao planejado; Plano de seleção e estimativas de orçamento para desenvolvimento de projetos), e gestão de parcerias/captação de fomento (Plano de potenciais políticas de parcerias; Sistemas de monitoramento de parcerias; Metas de parcerias frente a sociedade (voluntariado); Metas de parcerias frente a empresas (potenciais financiadores); Metas para apoio e fomento do Estado). Esta escolha, deu-se por observar em estudos anteriores o cuidado e atenção dispendida para a discussão dos SCG em instituições do Terceiro Setor.

O terceiro setor vem ganhando visibilidade, crescimento e importância pelo propósito de amparar e buscar resolver os mais variados problemas sociais que envolvem as comunidades (Portulhak; Delay; Pacheco, 2015; Tondolo et al., 2016). Segundo Passanezi et al. (2010) o terceiro setor movimentava mais de US\$ 1 trilhão de dólares/ano. Sendo que no Brasil, estima-se que o setor oportuniza 1,2 milhões de empregos. Constituído por entidades como fundações, associações, cooperativas e instituições religiosas, entre outras, as organizações do terceiro setor são assim caracterizadas por cinco critérios, correspondentes a presença de estrutura

organizacional; por se apresentarem sem fins lucrativos; institucionalmente separada do governo; autogerência, ou seja, controla suas próprias atividades; e, por não serem de obrigatoriedade de filiação nem condição de cidadania (Cunha; Cabral, 2009; Arruda et al., 2013; Portulhak; Delay; Pacheco, 2015).

Embora desempenhe um papel essencial para a assistência social, há consenso entre pesquisadores da carência do gerenciamento eficiente dessas organizações, advinda em grande parcela da capacidade reduzida de instituir controles gerenciais, devido, em partes, à ausência de capacitação técnica (Castro, Costa, Souza, 2015; Tondolo et al., 2016; Innocenti & Gasparetto, 2021).

No limiar do século XXI foram evidenciados os primeiros escândalos envolvendo organizações corruptas deste setor, que acarretaram no cancelamento de parcerias junto ao governo e, conseqüentemente, investidores passaram a exigir a adoção de ferramentas gerenciais (Tondolo et al., 2016; Sbardelotto, 2018). Desta maneira, o terceiro setor tem relevante função na sociedade brasileira e necessita prestar contas de seus serviços realizados, a partir de uma gestão transparente, frente a prestação de contas, como também a transparência nos processos organizacionais e no relacionamento com a comunidade (Assis, Mello & Slomski, 2006; Tondolo et al., 2016). A contabilidade, portanto, representa um papel fundamental para expressar a transparência dos demonstrativos contábeis dessas entidades (Mário et al., 2013), bem como, no atendimento à estrutura jurídica que permeia estas organizações.

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

Na literatura percebe-se um fluxo de investigações que tem buscado abordar as práticas e estrutura de gestão das entidades do terceiro setor e que tem vinculado tais práticas ao uso de instrumentos do SCG (Innocenti & Gasparetto, 2021; Lopes, Beuren & Martins, 2018; Oliveira & Callado, 2016; Dall'agnol et al., 2017; Portulhak, Delay & Pacheco, 2015; Israel, Menezes & Sousa, 2017; Tondolo et al., 2016; Castro, Costa & Souza, 2015; Mário et al., 2013). Innocenti e Gasparetto (2021) investigaram a eficiência organizacional de se implementar práticas de contabilidade gerencial em uma Fundação privada educacional instituída na década de 1960 e mantenedora de uma Instituição Comunitária de Educação Superior (ICES) do terceiro setor brasileiro. Observou-se que as práticas de contabilidade gerencial foram orientadas de acordo com o atendimento das demandas técnicas da Fundação, como de sustentabilidade e aspectos de cunho social. Evidenciou-se também que o orçamento está

relacionado às práticas tradicionais de contabilidade gerencial, como margem de contribuição, fluxo de caixa e planejamento estratégico de papel decisivo no processo de gestão, contribuindo para o alcance da eficiência organizacional.

Lopes, Beuren e Martins (2018) realizaram um levantamento com 12 gestores responsáveis pelas informações gerenciais relacionadas à Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação das empresas incubadas na região sul do Brasil a fim de se relatar o alinhamento da intensidade de uso de instrumentos do Sistema de Controle Gerencial com o nível da inovação de produtos e processos. Os autores constataram que os instrumentos gerenciais de projeção de fluxo de caixa e orçamento operacional revelaram potencial para alinhar o processo inovador.

Oliveira e Callado (2016) investigaram por meio de um estudo de caso práticas de controles gerenciais em uma organização não governamental denominada Centro de Atividades Especiais Helena Holanda (CAEHH), localizada em João Pessoa, Paraíba. O levantamento de informações deu-se por meio de entrevistas ao Presidente da entidade, ao Contador e a Diretora Administrativa e por meio dos registros documentais. Se constatou que a instituição apresenta controles gerenciais, como livros de registros de pessoal; livros de atas; planilha de registro de doadores, contas a pagar; controles conforme exigências do Sistema Único de Saúde (SUS) e conforme exigências do Conselho Municipal de Criança e do Adolescente (CMDCA). Além disso, identificou-se que a entidade apresenta três tipos de prestação de contas obrigatórias, para o SUS, Conselho de Assistência Social e para o CDMCA. Entretanto, os autores também evidenciaram a falta de visão empresarial, devido a visão dos gestores e funcionários estar voltada apenas para o cumprimento dos objetivos sociais da entidade, sem emprego de práticas formais de controle gerenciais, exceto, as exigidas pelos órgãos em que a ONG está cadastrada.

Tendo em vista os resultados, verifica-se que diante o emprego do sistema de controle gerencial, as organizações tendem a voltar esforços relacionados a recursos financeiros, em especial ao fluxo de caixa. Da mesma maneira, se evidencia que apesar das organizações utilizarem o SCG, estas ainda não se utilizam de todo o potencial desta ferramenta de gestão.

Dall'agnol et al. (2017), também investigaram a transparência e a prestação de contas, a partir de entrevista semiestruturada, realizada com os gestores de cinco organizações sociais situadas no norte do estado do Rio Grande do Sul. Os pesquisadores identificaram que as ações de transparência e prestação de contas contribuem para a mobilização de recursos, ou seja, organizações munidas de diferentes estratégias de transparência e prestação de contas, recebem um alto nível de mobilização de recursos.

O estudo de Pletsch, Lavarda e Lavarda (2016) teve por objetivo analisar como o Sistema de Controle Gerencial contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas em uma

organização. Por meio de entrevistas foi identificado que os sistemas diagnósticos e os interativos são os mais utilizados pela gestão da organização. Com isso, denota-se a necessidade de aprimoramento do uso dos sistemas de crença e interativo, sendo que estes atuam de forma indireta no equilíbrio das tensões dinâmicas.

Fato corroborado pela pesquisa de Portulhak, Delay e Pacheco (2015), que objetivaram verificar a relação entre a prática de prestação de contas e o comportamento de indivíduos no papel de doadores. O estudo descritivo coletou informações a respeito da percepção de 277 doadores individuais atuais e anteriores residentes de Curitiba e Região Metropolitana. Os resultados apontaram uma relação positiva entre a prestação de contas realizada por entidades do Terceiro Setor e o comportamento de doação de indivíduos.

Israel, Menezes e Sousa (2017), realizaram uma *survey* que abrangeu 26 Organizações Não Governamentais (ONG's) cadastradas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). Os resultados demonstraram que parte das organizações possuem gestores voltados à gestão financeira com experiência na função e formação acadêmica, que se utilizaram principalmente do controle bancário e da prestação de contas. Quanto à expectativa dos gestores frente as ferramentas de planejamento e controle financeiro, observou-se que estes as reconheceram como de parcial e/ou total importância para a gestão.

A pesquisa de Tondolo et al. (2016) propôs e validou um constructo para mensurar transparência no terceiro setor. Foi aplicado um instrumento capaz de identificar os níveis de transparência apresentadas em 36 organizações sociais, sendo 16 organizações da Bahia e 20 organizações do Rio Grande do Sul. Os resultados confirmam que o construto de transparência para o Terceiro Setor é composto por quatro dimensões de transparência, em Nível Inicial de Atendimento; Aspectos Legais; Prestação de Contas; e, Gestão e Resultados.

Desta forma, as pesquisas encontradas sobre a transparência das entidades do terceiro setor evidenciam a preocupação com a eficiência do controle financeiro das organizações. Entretanto, ainda carece de melhor emprego de sistemas contábeis voltados às demais funções e objetivos destas instituições.

Na literatura encontram-se também pesquisas que investigaram tanto o sistema de controle gerencial como a transparência do terceiro setor. Por exemplo o estudo de Castro, Costa e Souza (2015), buscou identificar quais instrumentos contábeis e gerenciais são utilizados no processo de gestão de organizações do Terceiro Setor credenciadas no Programa Empreender desenvolvido pela Associação Comercial e Industrial de Uberlândia (ACIUB). Os resultados demonstraram que os gestores utilizam o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício; e que a maioria dos gestores consideram as informações contábeis

relevantes, mas não as implantam na gestão, em termos de uso dos instrumentos contábeis e gerenciais.

Mário et al. (2013) elaboraram um levantamento acerca do uso de ferramentas de contabilidade gerencial e principais dificuldades de controles contábeis existentes em 41 entidades do Terceiro Setor em municípios de Minas Gerais. Com os dados obtidos os pesquisadores verificaram a falta de conhecimento das entidades sobre alguns instrumentos gerenciais, além da capacidade reduzida da maioria delas de se utilizar dos controles e análises. Tal fato, está em linha a falta de formação em área contábil e à falta de recursos. Portanto, se constatou que as entidades ainda necessitam desenvolver seus sistemas de informações contábeis e o uso dos instrumentos em si. Arruda et al. (2013), objetivaram identificar o emprego das ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela entidade representativa do Terceiro Setor *World WildlifeFund* (WWF) no Brasil e Itália. O estudo encontrou que ambos os países utilizam ferramentas similares de contabilidade gerencial, visto pelo uso de alocação orçamentária, segmentação e custo.

A partir dos manuscritos socializados verifica-se as ferramentas de controle gerencial são utilizadas por entidades do terceiro setor, como notam-se investigações que demandaram atenção em separado a esses constructos, os principais resultados estão relacionados aos demonstrativos de prestação de contas, visto como grande preocupação destas instituições, como também a constatação de que as entidades do terceiro setor trabalham com práticas contábeis.

Com as discussões e descrições realizadas evidencia-se o ensejo de investigações acerca do emprego de sistemas de controle gerencial, como também a adequada prestação de contas como temáticas fundamentais para a manutenção e boa gestão das organizações constituintes do terceiro setor. Logo, esta pesquisa se diferencia por propor uma discussão conjunta do SCG, estrutura organizacional e transparência frente as organizações do terceiro setor.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo foi estruturado a partir de uma pesquisa com enfoque descritivo, visto que objetiva compreender a realidade e as características de determinada população ou fenômeno. Para a coleta de dados utilizou-se um questionário aplicado a partir de uma *survey online* enviado via e-mail às organizações de terceiro setor da cidade de Guarapuava-PR. Esta estratégia de pesquisa, é aplicada de maneira recorrente em estudos nas ciências sociais, pois visa conhecer o comportamento de determinada população (Lopes, Beuren & Martins, 2018).

A definição do município destas organizações deu-se por conveniência e acessibilidade.

Com uma população de mais de 172 mil habitantes, Guarapuava dispõe de elementos estruturais para o desenvolvimento de novos empreendimentos na cidade, bem como a realização de eventos de negócios, congressos, seminários, encontros técnicos e exposições nacionais e internacionais. Além de espaços para a realização de eventos empresariais, a cidade dispõe de um belíssimo ginásio poliesportivo e uma grande praça para eventos religiosos. A cidade conta com uma estruturada rede hotéis e dispõe ao visitante todo o conforto e facilidade de acesso.

Foram mapeadas 23 organizações situadas na cidade de Guarapuava no estado do Paraná, listadas no portal eletrônico “OngsBrasil”, este site é mantido por uma empresa social que tem por missão proporcionar maior visibilidade ao trabalho de organizações sociais. Segundo o portal, as informações sobre as organizações advêm de dados públicos do site dados.gov.br. O contato com as instituições foi realizado inicialmente via telefone e correio eletrônico, seguido do envio de um formulário via *Google Forms*, que além do questionário possuía também uma carta de apresentação e orientações para o preenchimento do documento. Verificou-se que cinco entidades listadas não estavam mais em funcionamento. Portanto, foram contatadas 18 entidades.

A coleta das respostas foi realizada durante 20 dias, no mês de fevereiro de 2022. Foram obtidas 11 respostas válidas. As informações obtidas foram organizadas no aplicativo Microsoft Excel®, e tratadas a partir de técnicas de estatísticas descritivas, correspondentes a média, desvio padrão, mínimo e máximo.

O formulário foi composto por 50 questões quantificadas em uma escala de 1 a 7, relacionadas com a intensidade de concordância do conteúdo questionado frente as iniciativas que ocorrem na realidade da entidade segundo o respondente, esta metodologia é denominada de diferencial semântico (Santos, Beuren & Conte, 2017).

As questões foram divididas em três blocos investigativos, que buscaram identificar as ações de gestão contábil frente a administração das instituições. O primeiro bloco procurou identificar o nível de informações acerca dos sistemas de controle gerencial utilizados pela instituição e as ferramentas de uso do sistema de controle gerencial utilizadas na organização. Este bloco foi inspirado nos estudos de Davila e Foster (2007) e Santos, Beuren e Conte (2017).

O segundo bloco, por sua vez foi estruturado para identificar potenciais problemas na esfera de transparência das organizações e foi setorizada a questões relacionadas à prestação de contas, transparência de resultados e perspectivas futuras para a manutenção do funcionamento destas entidades. A construção deste bloco contou com o auxílio de um pesquisador da área

gerencial, que possui conhecimento acerca de transparência o que permitiu a aderência das assertivas ao tipo de organizações analisadas.

Enquanto o terceiro bloco visou investigar o alinhamento à estrutura jurídica da entidade às normas do terceiro setor. A construção deste bloco de assertivas foi inspirada nos estudos de Innocenti e Gasparetto (2021), Lopes, Beuren e Martins (2018), Oliveira e Callado (2016), Dall’agnol et al. (2017), Portulhak, Delay e Pacheco (2015), Israel, Menezes e Sousa (2017), Tondolo et al. (2016), Castro, Costa e Souza (2015) e Mário et al. (2013).

A Tabela 1 apresenta um detalhamento da constituição dos blocos da pesquisa.

Tabela 1. Detalhamento do instrumento de pesquisa

Constructo	Dimensão	N. de assertivas	Exemplo de afirmativa	Inspirado em
Configuração do SCG	Estratégias de planejamento	10	Procedimentos de aprovação de despesas operacionais	Davila e Foster (2007) e Santos, Beuren e Conte (2017)
	Gestão de Parcerias/ Captação de Fomento	5	Metas para apoio e fomento do Estado	
Uso do Sistema de Controle Gerencial		10	Investe em divulgação/propaganda	
Transparência	Prestação de contas	05	A prestação de contas é realizada por profissional contábil	Elaboração própria.
	Cumprimento de objetivos	03	A instituição é capaz de cumprir seu objetivo social (missão da fundação)	
	Atuação futura	03	Frente a média do último exercício financeiro, a instituição foi capaz de cumprir todas as obrigações de custos no prazo orçamentário previsto.	
Estrutura Organizacional	Estruturação jurídica do terceiro setor	03	Frente a média do último exercício financeiro, a instituição foi capaz de cumprir todas as obrigações de custos no prazo orçamentário previsto.	Innocenti e Gasparetto (2021), Lopes, Beuren e Martins (2018), Oliveira e Callado (2016), Dall’agnol et al. (2017), Portulhak, Delay e Pacheco (2015), Israel, Menezes e Sousa (2017), Tondolo et al. (2016), Castro, Costa e Souza (2015) e Mário et al. (2013).
	Profissionais de gestão	04	Possui administrador	
	Planejamento	02	Se baseia em informações contábeis	
	Origem da receita	05	A instituição recebe fomento do Estado	

Fonte: elaborado pelos autores (2023).

A partir da coleta de dados, empregou-se a análise descritiva, como média, mínimo, máximo e desvio-padrão para identificar aspectos relativos à transparência e a estrutura organizacional das entidades do Terceiro Setor, bem como o uso de instrumentos de Sistemas de Controle Gerencial pelos gestores destas entidades. Para além, se interseccionou estes resultados com a literatura prévia com vistas a apresentar os avanços científicos elencados a partir das evidências de instituições do Terceiro Setor da cidade de Guarapuava-PR.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 CARACTERÍSTICAS DAS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR E PERFIL DOS RESPONDENTES

O perfil dos participantes da pesquisa é exposto na Tabela 2.

Tabela 2. Perfil do Respondente

Gênero	Frequência	%	Setor de Atuação	Frequência	%	
Masculino	10	91%	Assistência Social	10	91%	
Feminino	1	9%	Saúde	1	9%	
Funções exercidas	Frequência	%	Tempo de vínculo	Frequência	%	
Assistência Social	6	54%	Até 1 ano	2	18%	
Coordenação	2	18%	De 2 a 5 anos	3	27%	
Direção	2	18%	De 6 a 10 anos	3	27%	
Secretária	1	9%	De 11 a 35 anos	3	27%	
Faixa respondentes	Etária	Frequência	%	Tempo de atuação da instituição	Frequência	%
Até 30 anos		6	54%	De 1 a 20 anos	5	45%
De 31 a 41 anos		3	27%	De 21 a 40 anos	2	18%
De 42 a 60 anos		2	18%	De 41 a 70 anos	4	36%
Número de Colaboradores	Frequência	%				
De 1 a 10 colaboradores	6	54%				
De 11 a 45 colaboradores	5	46%				

Fonte: Dados da pesquisa

A maioria dos participantes são do gênero masculino (91%), atuam como assistentes sociais (54%) no setor de assistência social (91%), possuem até 30 anos (54%), com tempo de vínculo disperso e atuam em instituições com menos de 20 anos de existência (45%) e com até 10 colaboradores (54%).

4.2 USO DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE GERENCIAL

Na Tabela 3 são apresentados os resultados referentes ao uso das ferramentas de controle gerencial frente às estratégias de planejamento e gestão de parcerias/captação de fomento.

Tabela 3. Mapeamento da configuração do sistema de controle gerencial em organizações do terceiro setor

CONFIGURAÇÃO DO SCG	Mín.	Máx.	Méd.	D.P
Estratégias de planejamento				
Plano de metas de atividades e ações futuras e em andamento	3	7	6,18	2,31
Procedimentos de aprovação de investimento de capital	1	7	5,80	1,64
Procedimentos de aprovação de despesas operacionais	3	7	6,45	3,79
Análise do desempenho financeiro em relação ao projetado	1	7	5,60	1,30
Programa de orientação de novos funcionários e voluntários	3	7	5,50	0,98
Descrições das funções por escrito atreladas a organograma	1	7	5,00	1,33
Relatórios escritos da avaliação de desempenho da organização	2	7	6,11	1,79
Gerência das etapas de projetos em desenvolvimento	2	7	5,89	1,33
Plano de comparação do progresso real em relação ao planejado	4	7	6,30	2,17
Plano de seleção e estimativas de orçamento para desenvolvimento de projetos	2	7	5,90	2,36
Gestão de Parcerias/ Captação de Fomento				
Plano de potenciais políticas de parcerias	1	7	4,80	0,79
Sistemas de monitoramento de parcerias	3	7	5,30	0,75
Metas de parcerias frente a sociedade (voluntariado)	2	7	4,67	0,52
Metas de parcerias frente a empresas (potenciais financiadores)	2	6	4,44	0,79
Metas para apoio e fomento do Estado	1	7	4,25	0,74

Fonte: dados da pesquisa.

Referente às estratégias de planejamento, constata-se que o valor médio das respostas varia de 5,00 a 6,45, valores que expressam, respectivamente, descrições de funções e procedimentos para a aprovação de despesas operacionais. As estratégias com uso moderado, valores médios acima de 6, estão inscritas de forma geral na definição de plano de metas de atividades e ações futuras e em andamento; procedimentos de aprovação de despesas operacionais; relatórios escritos da avaliação de desempenho da organização; e plano de comparação do progresso real em relação ao planejado. Nota-se que todos os instrumentos de controle gerencial possuem valor máximo de 7 pontos, enquanto que para o valor mínimo tem-se valores igual a 1 para os procedimentos de aprovação de investimento de capital, análise de desempenho financeiro e descrições das funções por escrito, o que indica oportunidades de aprimoramento em termos de práticas de gestão. Além disso, o elevado desvio padrão aponta para uma ausência de homogeneidade entre as práticas de gestão utilizadas pelas entidades.

Os achados indicam que a configuração do SCG nas empresas do terceiro setor investigadas são mais elevadas que a média apontada no estudo de Lopes, Beuren e Martins (2018) que analisou empresas incubadas. A maturidade das organizações pode ser um elemento que diferenciou ambos os grupos.

Frente as assertivas que buscaram investigar as iniciativas de parceria e captação de fomento, as respostas das organizações se estruturaram em uma faixa média de uso desses

atributos que varia de 4,25 a 5,30, que situam entre uso incipiente e uso em alguns pontos. Em termos de valores mínimos e máximos, planos potenciais e metas de apoio e fomento do estado inexistem em algumas entidades. Em relação ao desvio padrão, os instrumentos de gestão de parcerias se apresentam mais homogêneos entre as entidades quando comparados com as dimensões de planejamento estratégico. A partir do mapeamento da configuração do sistema de controle gerencial em organizações do terceiro setor, os resultados indicam a tendência das organizações analisadas em destacar em sua estrutura, as estratégias de planejamento, em especial para uso de instrumentos de planejamento financeiro e em termos de captação de recursos os atributos do SCG ligados ao monitoramento de parcerias.

Na Tabela 4 são apresentados os resultados referentes ao uso sistema de controle gerencial nas instituições de terceiro setor.

Tabela 4. Mapeamento do uso do Sistema de Controle Gerencial nas organizações do terceiro setor

USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL	Mín.	Máx.	Méd.	D. P.
Assertivas				
Informações financeiras são projetados sob diferentes cenários futuros	2	7	5,09	1,30
Plano de estratégias para redução de custos	2	7	6,00	2,22
Procura oferecer ações/atividades que diferenciam a instituição de seus concorrentes diretos	2	7	6,36	4,62
Investiga a satisfação dos beneficiados pela instituição	2	7	6,18	3,50
Investe em divulgação/propaganda	2	7	5,55	1,30
São frequentemente elaborados relatórios de gestão da instituição	1	7	5,45	2,68
Os relatórios são fornecidos em intervalos frequentes ao longo de diferentes períodos de tempo (por exemplo, mês / trimestre / anuais)	1	7	5,45	2,87
Informações referentes a metas, ações e planos quando solicitadas são fornecidas imediatamente mediante pedido	2	7	5,91	1,71
As informações fornecidas nos relatórios de estratégias de planejamento são interpretadas e discutidas entre superiores, funcionários e voluntários	1	7	5,45	2,36
Os relatórios possibilitam avaliar o desempenho e a verificação de incertezas que colaboram com melhorias na instituição	2	7	5,91	2,06

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados apresentados na Tabela 4 buscaram observar o uso do SCG nas organizações do terceiro setor. Observa-se que os níveis de concordância em termos de uso nas entidades do terceiro setor paira de 5,09 a 6,36, médias que exemplificam que o SCG possui permeabilidade no ambiente investigado com graus de concordância acima do ponto médio da escala.

Constatou-se que as assertivas relacionadas às estratégias para redução de custo, ações para diferenciação frente a seus concorrentes diretos e investigação do nível de satisfação dos beneficiados são de maior enfoque para as instituições. Por outro lado, ações de planejamento a longo prazo, vistas por exemplo nas assertivas relacionadas ao monitoramento do andamento das instituições a partir de relatórios de gestão, projeção financeira sob diferentes cenários futuros, e até mesmo a discussão de resultados interpretados e discutidos entre superiores,

funcionários e voluntários, ocorrem em um nível de concordância moderado. Destaca-se também a elevada variabilidade encontrada nestes elementos, apontando para uma não homogeneidade das práticas de gestão para as organizações analisadas.

Os resultados elencados alinham-se com Pletsch et al. (2016), quando se observa que os controles mais rígidos estão presentes nas instituições do terceiro setor analisadas nesta investigação. Aqui os controles rígidos podem ser vistos como controles diagnósticos que na Tabela 3 apresentaram maiores níveis de concordância entre os respondentes.

Por outro lado, os resultados divergem dos indicados no estudo de Oliveira e Callado (2016) que não observaram o emprego de práticas formais de controle gerenciais na organização analisada. Uma possível motivação para tal divergência pode ser pautada nas diferentes atividades desenvolvidas por estas entidades.

4.3 TRANSPARÊNCIA NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Os achados frente a transparência das organizações são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5. Mapeamento de problemas na esfera transparência das organizações do terceiro setor

TRANSPARÊNCIA	Mín	Máx	Méd	D.P
Prestação de contas				
A instituição elabora relatórios para mensurar os resultados financeiros mensais, trimestrais ou anuais	1	7	5,45	2,36
Os relatórios atendem a legislação (disponíveis para verificação do estado)	2	7	6,27	3,50
Os relatórios financeiros estão disponíveis para acesso dos gestores/financiadores/associados/beneficiados e população geral	2	7	6,27	3,50
A prestação de contas é realizada por profissional contábil	2	7	6,09	2,87
A prestação de contas segue a normas específicas sobre contabilidade do terceiro setor	2	7	6,36	4,62
Cumprimento de objetivos				
A instituição é capaz de cumprir seu objetivo social (missão da fundação)	2	7	6,27	3,50
Os planos e ações adotados são suficientes para garantir o sucesso na gestão administrativa da instituição	2	7	5,73	2,36
Os planos e ações adotados são suficientes para garantir o sucesso da gestão financeira da instituição	2	7	5,55	2,17
Atuação futura				
Frente a média do último exercício financeiro, a instituição foi capaz de cumprir todas as obrigações de custos no prazo orçamentário previsto.	2	7	6,27	3,50
Frente a média do último exercício financeiro, a instituição foi capaz de cumprir todas as obrigações de receita no prazo orçamentário previsto.	2	7	6,36	4,62
Frente a média do último exercício financeiro, a instituição foi capaz de cumprir todas as obrigações de despesa no prazo orçamentário previsto.	2	7	6,18	2,87

Fonte: dados da pesquisa.

A partir da Tabela 5 observa-se que os resultados frente a prestação de contas se estabeleceram em níveis de concordância de 5,45 a 6,36. Tal fato pode ser um indicativo de que os instrumentos de prestação de contas são privilegiados no ambiente das entidades do terceiro setor. Constatou-se que as instituições focam nas ações que contribuem para a transparência frente a sua gestão financeira, em especial para atender as legislações (6,27), para fornecer acesso de relatórios financeiros (6,27) e para atuar seguindo a normas específicas sobre contabilidade do terceiro setor (6,36).

Além disso, observa-se menor enfoque por parte das instituições em monitorar suas ações, visto que a assertiva “a instituição elabora relatórios para mensurar os resultados financeiros mensais, trimestrais ou anuais” foi a única apontada com concordância moderada pelos participantes da pesquisa (5,45), fato que corrobora ao constatado no mapeamento de uso de SCG na Tabela 2, em que as assertivas relacionadas as ações de planejamento a longo prazo foram indicadas como “ocorrem em alguns pontos”.

Frente ao cumprimento de objetivos se constatou que as instituições se declaram capazes de cumprir seu objetivo social (6,27), e que seus planos e ações de gestão financeira e administrativas são considerados favoráveis, visto que apresentam médias moderadas de concordância, sendo 5,73 a 5,55, respectivamente. Para as assertivas relacionadas a atuação futura, os resultados apresentam concordância mais que moderadas, sendo 6,18 a 6,36, respectivamente. Tal fato, indica que as organizações frente a média do último exercício financeiro, declaram-se capazes de cumprir todas suas obrigações.

Os resultados quanto a prestação de contas, cumprimento de objetivos e atuação futura alinham-se a pesquisa de Innocenti e Gasparetto (2021), quando observado que os itens de maiores destaques e preocupação são de competência técnica das entidades do terceiro setor. Assim, os artifícios advindos do SCG ganham força, à medida que se demanda por atendimento à agentes diversos dentro das entidades do terceiro setor, em termos de dependência de recursos, ações, entre outras características que diferem as instituições do terceiro setor dos demais nichos de empresa.

Além disso, os resultados alinham-se as validações propostas por Tondolo et al. (2016). Observa-se na presente pesquisa que os aspectos de transparência para as entidades investigadas também se apresentam de modo multidimensional e possuem níveis de concordância que se alinham ao atendimento da legislação e dos financiadores das atividades do setor.

4.4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Na Tabela 6 são indicados os resultados relacionados a investigação da estrutura das organizações de terceiro setor lotadas na cidade de Guarapuava – PR.

Tabela 6. Mapeamento de problemas na esfera de estruturação das organizações do terceiro setor

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	Mín.	Máx.	Méd.	D.P.
Estruturação jurídica do terceiro setor				
Há clareza na atuação da instituição segundo o código civil brasileiro (Lei no 10.406, que as separa em associações, fundações e organizações religiosas)	6	7	6,91	6,36
Há clareza nos requisitos de transparência impostos para as instituições do terceiro setor (Lei Complementar 131/2009, quanto a transparência da gestão fiscal da Lei de Responsabilidade Fiscal)	6	7	6,91	6,36
As estratégias governamentais de fomento são suficientes para apoiar e incentivar a manutenção das atividades do terceiro setor	1	6	3,27	1,30
Profissionais de gestão				
A instituição possui contador interno	1	7	3,27	2,52
Possui administrador	1	7	5,73	3,79
Possui auditor interno	1	7	2,18	3,50
A gestão é realizada por profissional contábil externo	1	7	5,73	2,89
Planejamento				
A instituição realiza o seu planejamento com base em informações geradas por relatórios	6	7	6,91	6,36
Se baseia em informações contábeis	1	7	6,18	3,06
Origem da receita				
A instituição recebe doação da população geral	3	7	6,27	3,50
A instituição recebe doação de associados	1	7	4,27	1,53
A instituição recebe doação de financiadores	1	7	5,64	2,17
A instituição recebe fomento do Estado	1	7	3,82	0,75
A instituição realiza venda de produtos ou serviços	1	7	4,73	2,36

Fonte: dados da pesquisa.

Frente a estruturação jurídica, observa-se que as instituições declaram compreender e atuar de forma a cumprir as especificações das legislações pertinentes ao terceiro setor, visto pelos resultados de concordância apresentam médias superiores a 6. Por outro lado, a assistência do Estado, frente as estratégias de fomento para manutenção das atividades do terceiro setor é apontada como incipiente, uma vez que apresentou concordância média de 3,27. Tal achado pode indicar a necessidade de maior apoio governamental para a manutenção das instituições do terceiro setor investigadas.

No que se refere a profissionais de gestão, se observa que esta função é exercida principalmente por administradores ou profissional contábil externo (5,73). Se constata, por sua vez, que a presença de auditor ou contador externo é ainda pouco empregada nestas instituições, pois os níveis de concordância entre os respondentes foram relativamente baixos (2,18 e 3,27 respectivamente). Frente ao planejamento, as instituições afirmam atuar com base em

informações geradas por relatórios e informações contábeis, vistos respectivamente como médias de concordância de 6,18 a 6,91, fato que constata a presença destas práticas de gestão nas instituições.

Sobre a origem da receita, verifica-se que a maior parcela dos rendimentos advém de doações de financiadores, pois os níveis de concordância se apresentam superiores a 5. Além dessa forma de ingresso de receita, observa-se a doação de associados ou da venda de produtos e serviços com uma prática que apresentou média igual ou superior a 4. É apontado como sendo incipiente o recebimento de fomento do Estado (3,82). Esta autonomia frente ao Estado, pode estar relacionada ao observado na Tabela 5, no subitem estruturação jurídica do terceiro setor, no qual se verifica que as instituições também consideram as ações do estado incipientes para manutenção das atividades do terceiro setor.

Os aspectos destacados em termos de problemas relacionados a estrutura jurídica do terceiro setor alinham-se as discussões de Tondolo et al. (2016), isso porque os autores inferem que os constructos que atendem a transparência no setor advêm de elementos inscritos nos aspectos legais que normatizam os acontecimentos nesses espaços em termos de continuidade e operações. Além disso, quando a gestão profissional dessas entidades há alinhamento com a pesquisa de Mário et al. (2013), a qual aponta que a falta de formação na área contábil é uma deficiência dessas entidades. Esse alinhamento pauta-se na ideia de que pouca atenção é concedida a este profissional no espaço analisado, pois os serviços de contabilidade por vezes apresentam-se de modo terceirizado.

Alinhando as configurações do Sistema de Controle Gerencial (SCG) utilizados pelas entidades de terceiro setor lotadas na cidade de Guarapuava - PR e os problemas na esfera de transparência e estrutura organizacional tem-se que os instrumentos dos SCG inscritos nas estratégias de planejamento (planos de metas de atividades e ações futuras e em andamento; procedimentos de aprovação de despesas operacionais; relatórios escritos da avaliação de desempenho da organização; planos de comparação do progresso real em relação ao planejado) e na gestão de parcerias e captação de fomento (sistemas de monitoramento de parcerias) podem corroborar com a prestação de contas, com o alcance dos objetivos e com atuação futura dessas entidades. Além disso, podem contribuir com a estrutura organizacional do terceiro setor, com o planejamento interno e com obtenção de receitas, quando observados o ingresso destas por meio de doação. Esse alinhamento ocorre pelo fato de que os SCGs em destaque apresentam maiores níveis de utilização pelos participantes da pesquisa, o mesmo vale em termos de concordância referente aos problemas na esfera de transparência e estrutura organizacional das entidades do terceiro setor participantes desta pesquisa.

Ainda referente ao processo de alinhamento percebido, observa-se que os planos de estratégias para a redução de custos, o fato de as entidades procurarem oferecer ações/atividades que diferenciam a instituição de seus concorrentes diretos e a busca por investigar a satisfação dos beneficiados pela instituição são dimensões do sistema de controle gerencial que podem corroborar na resolução dos problemas na esfera de transparência e estruturação enfrentados pelas entidades do terceiro setor. Da mesma forma, que podem alinhar seus usos para fins os quais já possuem elevada relevância na instituição, a exemplo dos processos de prestação de contas, busca constante em atingir os objetivos propostas pela entidade e o compromisso societal assumido. Além de contribuir com a estruturação jurídica, com o planejamento e diversificação da obtenção de receitas, que na pesquisa mostrou-se como um item que merece atenção em termos de problema na esfera de transparência.

5 CONCLUSÃO

Este estudo objetivou identificar aspectos relativos à transparência e a estrutura organizacional das entidades do Terceiro Setor, bem como o uso de instrumentos de Sistemas de Controle Gerencial pelos gestores destas entidades lotadas na cidade de Guarapuava – PR.

As organizações analisadas enfocam nas ferramentas relacionadas ao financeiro, tanto no emprego de estratégias de planejamento como para a captação de fomento e parcerias. Frente a transparência observa-se que as instituições atuam de acordo com a legislação e são capazes de cumprir suas obrigações e atuar de acordo com seus respectivos objetivos (missão da instituição). Observa-se também um maior enfoque das instituições frente a sua prestação de contas em atender as legislações e atuar de forma transparente frente a divulgação de informações para acesso dos gestores, financiadores, associados, beneficiados e população geral interessada em suas informações contábeis.

Constata-se também, que as entidades participantes da pesquisa se mantêm principalmente pelo subsídio de financiadores e de seus próprios beneficiados, possuindo menor dependência do estado, fato corroborado pela indicação das mesmas que o fomento atual é incipiente para manutenção do terceiro setor. Além disto, os resultados indicam que nas instituições a gestão do SCG e a prestação de contas são realizadas principalmente por administradores e/ou profissional contábil externo. Esses achados indicam que as instituições prezam pela gestão das organizações por profissionais. Entretanto, estes não estão presentes na rotina destas organizações, fato que se verificou pelo menor enfoque em estruturar sua gestão financeira em longo prazo, o que pode ser causado pela menor contato do profissional contábil

com os superiores, funcionários e voluntários da instituição.

Desta maneira, a pesquisa evidencia a presença de instrumentos componentes do sistema de controle gerencial nas instituições do terceiro setor, que, além disto, apresenta uma satisfatória gestão de sua prestação de contas, e estruturação. Estes dados, apesar de comporem informações acerca de um pequeno grupo de instituições, contribuem para o conhecimento acerca dos instrumentos de controle gerencial e a prestação de contas do terceiro setor. Com isso, estudos futuros podem discutir os elementos essenciais para o monitoramento e manutenção destas instituições, que são cada vez mais essenciais para a sociedade.

A pesquisa contribui para o campo profissional, à medida que incentiva a prática de medidas de transparência junto à instituição do Terceiro Setor. Para além, incentiva e apresenta a forma de configuração da estrutura organizacional destas instituições. Assim, a curto e longo prazo é possível utilizar esta investigação como elemento consultivo para tomada de decisão no escopo de transparência e estrutura, com vistas a responder às expectativas dos agentes externos à entidade e que dependem das ações e atividades desta para a sobrevivência e em muitos casos para a subsistência de suas necessidades humanas básicas, como alimentação, saúde, cultura e lazer.

Ainda em termos práticos a pesquisa apresenta um delineamento explícito do uso de instrumentos de Sistemas de Controle Gerencial pelos gestores das instituições do Terceiro Setor. Assim, espera-se contribuir para a construção de uma uniformidade informacional entre as instituições, de modo que o comportamento e o desempenho destas possa ser orientado pelos interesses dos participantes, reduzindo em algumas instâncias o conflito de agência que possa existir entre os participantes destas instituições.

Em termos teóricos, disponibiliza-se para a literatura um instrumento que mapeia os aspectos de transparência e a estrutura organizacional das entidades do Terceiro Setor. É observado que foram encontradas dificuldades pelos presentes pesquisadores na construção de um instrumento com este objetivo. Assim, os esforços dispendidos para tal, são vistos como uma contribuição teórica que pode espelhada para outras instituições do Terceiro Setor e outros espaços geográficos também.

A pesquisa possui limitações. A primeira delas está inscrita no período de coleta de dados. Outros períodos podem fornecer considerações que se somam aos achados nesta pesquisa. Além disso, um período maior de coleta de dados pode conferir maiores possibilidades em termos de tratamento estatístico, como um estudo relacional. Outros municípios com a presença de maiores entidades do terceiro setor podem corroborar com os resultados aqui dispostos. A escolha intencional da amostra não permite a generalização dos

dados.

Assim pesquisas futuras podem dedicar-se a compreender como o Sistema de Controle Gerencial se relaciona com a transparência e a composição da estrutura organizacional das entidades do terceiro setor. Por fim, como resposta desta investigação espera-se expandir o campo de pesquisa, contribuindo com as provocações da literatura quanto à incipiência da temática, se comparada com a representatividade social e econômica que as instituições do terceiro setor possuem no espaço brasileiro.

REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Arruda, L. L., Voese, S. B., Espejo, M. M. dos S. B., & Vieira, F. G. D. (2013). Ferramentas de contabilidade gerencial no Terceiro Setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 11(22), 1-21.
- Assis, M. S., Mello, G. R. & Slomski, V. (2006). Transparência nas Entidades do Terceiro Setor. A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Mensuração de Desempenho. Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 3.
- Beltrami, L. C. C., Gomes, S. M. da S., & Araujo, D. M. (2013). *Sistemas de controle gerencial e desempenho corporativo: um estudo empírico em instituições de ensino superior*. In: Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 37.
- Brito, A. C. (2017). *A relação entre o Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional: Um estudo em Fundações de Apoio*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Castro, V. R. de; Costa, P. de S.; Souza, F. E. A. (2015). Utilização de instrumentos contábeis e gerenciais por entidades do Terceiro Setor. Anais do Congresso UFU de Contabilidade. Uberlândia, MG, Brasil.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 61(1), 16-35.
- Cruz, A. P. C., Frare, A. B. F., Buchweitz, M. J. R., Quintana, A. C., Pereira, T. A., & D'Avila, L. C. (2020). Associação entre uso do sistema de controle gerencial e desempenho organizacional. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(3), 99-113.
- Cunha, L. S., & Cabral, M. V. (2009). A arte da associação: o terceiro setor em debate. *Revista de Ciências Humanas*, 9(2), 359-372.
- Custódio, E. B., Jacques, F. V. S., & Quintana, A. C. (2013). Organizações sem fins lucrativos: um estudo bibliométrico. *Revista Ambiente Contábil*, 5(2), 107-127.

- Dall’Agnol, C. F., Tondolo, R. D. R. P., Tondolo, V. A. G., & Sarquis, A. B. (2017). Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no Sul do Brasil. *Revista Universo Contábil*, 13(2), 187-203.
- Innocenti, R., & Gasparetto, V. (2021). Práticas de Contabilidade Gerencial no Terceiro Setor: O Desafio da Gestão Eficiente. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(3), 1-24.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2019). *As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2016*. IBGE, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Israel, S. M. B.; Menezes, H. A.; Sousa, R. G. (2017). *Gestão do Terceiro Setor: configurações e demandas do planejamento e controle financeiro*. Anais do Simpósio em Controladoria da UFRPE, Recife, PE, Brasil. 2.
- Lopes, I. F., Beuren, I. M., & Martins, G. D. (2018). Alinhamento entre uso de instrumentos do sistema de controle gerencial e inovação de produtos e processos. *Revista Organizações em Contexto*, 14(27), 1-27.
- Mário, P. D. C., Alves, A. D. D. F., Carmo, J. P. S. D., Silva, A. P. B. D., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64-79
- Nisiyama, E. K., & Oyadomari, J. C. T. (2012). Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. *RAI Revista de Administração e Inovação*, 9(1), 106-125.
- Oliveira, A. S. & Callado, A. A. C. (2016) Controles Gerenciais em Organizações Não Governamentais: Um Estudo de Caso no CAEHH. Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo, SP, Brasil, 16.
- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da Visão Baseada em Recursos*. Tese de Doutorado em Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Passanezi, P. M. S., Guariente, D. A. C., Freitas, A. C. B. & Monteiro, W. O. (2010). A influência do terceiro setor para economia brasileira. Anais do Encontro Latino Americano de Iniciação Científica, São José dos Campos, SP, Brasil, 14.
- Pletsch, C. S., Lavarda, C. E. F., & Lavarda, R. A. B. (2016). Sistema de controle gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 35(3), 69-82.
- Portulhak, H., Delay, A. J., & Pacheco, V. (2016). Prestação de contas por entidades do terceiro setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. *Pensar Contábil*, 17(64), 39-47.
- Santos, V., Beuren, I. M., & Conte, A. (2017). Uso de instrumentos do sistema de controle gerencial em empresas incubadas. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(3), 103-132.
- Sbardellotto, F. R. (2018). O setor não lucrativo e o necessário combate à corrupção no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito da FMP*, 13(1), 149-181.

Simons, Robert. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School, Boston, Mass.

Taylor, M., & Taylor, A. (2014). Performance measurement in the Third Sector: the development of a stakeholder-focussed research agenda. *Production planning & control*, 25(16), 1370-1385.

Tondolo, R. D. R. P., Tondolo, V. A. G., Camargo, M. E., & Sarquis, A. B. (2016). Transparência no Terceiro Setor: Uma proposta de construto e mensuração. *Espacios Públicos*, 19(47), 7-25.

Vesco, A. D. (2020). *Fundamentos do Terceiro Setor*. Mafra, SC: EditoraUnC.