

A influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente

CLESTON ALEXANDRE DOS SANTOS

UFPR

FÁBIO MIGUEL GONÇALVES DA COSTA

UFPR

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

UFPR

LUIZ PANTHOCA

UFPR

Resumo: Estilo gerencial se caracteriza pela definição dos padrões, dos artefatos de controle gerencial, expressos pelo planejamento, organização, liderança e controle de determinada gestão, ou seja, o estilo gerencial corresponde ao processo de exercer influência sobre um indivíduo ou um grupo, nos vários esforços para o alcance de um objetivo em determinada situação. O controle gerencial tem como finalidade assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que as metas da organização sejam atingidas com eficiência e eficácia. Portanto, a diferença na escolha dos artefatos de controle gerencial está diretamente influenciada pelo estilo gerencial do gestor, sendo caracterizado pela definição de padrões e formas de comunicação estabelecidos. O presente estudo possui como finalidade evidenciar a influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba, do setor do meio ambiente. Metodologicamente, trata-se de um estudo descritivo e causal, *ex post facto*, em condições de campo, transversal, utilizando-se de coleta de dados com questionário previamente formulado, aplicado para os responsáveis pelas organizações sem fins lucrativos do setor do meio ambiente, cadastradas em 2008 no Mapa do Terceiro Setor. Tal análise foi realizada de forma qualitativa, pois tal versão permite ver um fenômeno na sua totalidade. A presente pesquisa empírica revela, entre as entidades sem fins lucrativos, a existência dos Estilos Gerencial Consultivo e Participativo, sendo em sua maioria Consultivo, bem como a sua influência na adoção de diversos artefatos de controle gerencial, evidenciados no resultado da pesquisa.

Palavras-chave: Controle gerencial. Terceiro setor. Meio ambiente.

The influence of managerial style of the artifacts in the adoption of management control in nonprofit organizations in Curitiba sector environment

Abstract: Managerial style is characterized by definition of standards, the managerial's control artifacts expressed by the planning, organization, leadership and control of an specific management, ie, the managerial style is the process of influence an individual or group in the various efforts to achieve the goal in a given situation. The management control is to ensure that strategies are followed up, so that the organization's are target the goals with efficiency and effectiveness. So, the difference in the choice of management's control artifacts is directly influenced by the manager style, being characterized by standards and canals of communication established. This study intended to highlight the influence of the artifacts managerial style in the adoption of management control in not for profit organizations in Curitiba environment industry. Methodologically, this study is descriptive and causal, *ex post facto*, in the field conditions, transverse, using the data collection questionnaire, previously formulated, applied to those responsible for not for profit environmental sector registered in the Third Sector 2008's Map. This

analysis was performed on a qualitative way, that this option allows the phenomenon perception entirety. This empirical research show the existence of the Consultative and Participatory Management Styles in the not for profit enterprises, and its influence, in most Boards, the adoption of various artifacts of managerial control, highlighted in results.

Key words: Managerial control, Not for Profit Organizations, Environment.

INTRODUÇÃO

O desempenho e o desenvolvimento das organizações são conduzidos pelos seus executivos. Em função disso, e também pela escassez de recursos humanos qualificados, o estudo de estilos gerenciais adquiriu maior importância nos últimos anos. (OYADOMARI, 2008).

O Estilo gerencial é um componente que pode ser caracterizado como relacionado à cultura de uma empresa. Diversos são os autores que defendem a ideia de que, no início, a cultura de uma organização é modelada pelas crenças e ações de seus fundadores (LIMA, 2007). Entre os aspectos que constituem uma organização, é possível definir e situar o estilo gerencial do gestor como variável central no andamento e desenvolvimento de uma organização. Embora o estilo gerencial possa ser caracterizado como uma variável constitutiva do fenômeno da cultura organizacional, ele é fundamental em função do poder de decisão e controle que o gestor apresenta em relação a outras variáveis que o compõe.

Para entrar e sobreviver em um mercado altamente competitivo, é necessário atentar para as variáveis que afetam o grau de excelência de uma empresa em termos de desempenho no mercado em que atua. É importante para uma organização que o gestor identifique seu estilo gerencial e possa atuar sobre o mesmo, buscando melhorar seu desempenho e habilidades gerenciais, por meio do uso dos artefatos de controle gerencial. Observa-se a relevância da compreensão do estilo gerencial do gestor, pois este se revela nas práticas de gestão de uma determinada organização. O gestor, ao ser o elemento que lidera os componentes organizacionais e monitora o desempenho da empresa, é um dos principais responsáveis na condução da mesma, a fim de atingir os objetivos organizacionais. (OYADOMARI, 2008).

Além disso, ressalta-se a importância de explorar a cultura das organizações sem fins lucrativos no Brasil, que ainda parece ser forte em voluntarismo e fraca no aspecto da gestão. A respeito da expansão do setor, grande parte das entidades sofre uma crise de recursos. São cerca de 250 mil organizações que se movem no Brasil, a maioria delas carente de capacitação gerencial, sendo um belo mercado para os capacitadores. O Terceiro Setor depende, em grande parte, de sua resposta aos desafios do gerenciamento, sendo que essas organizações não conseguem planejar adequadamente, nem avaliar os resultados dos seus trabalhos. (ESTADO, MERCADO E TERCEIRO SETOR, 2008).

Qual a influência do estilo gerencial na adoção dos

artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente?

É a questão norteadora do presente trabalho, cujo objetivo geral é evidenciar a influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente.

O presente trabalho está estruturado em mais quatro tópicos. No segundo tópico, é abordada a revisão da literatura; no terceiro o *design* da pesquisa de campo; no quarto os resultados da pesquisa e, na sequência, as considerações finais.

REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura contemplará as características e as classificações das Organizações sem fins lucrativos, os princípios básicos do controle gerencial e as formas de gestão, e, por fim, a influência dos estilos gerenciais na adoção dos artefatos de controle gerencial.

EMPRESAS SEM FINS LUCRATIVOS E SUAS CARACTERÍSTICAS

De acordo com Zanluca (2006), as Organizações sem fins lucrativos, também conhecidas como terceiro setor, são as organizações não-governamentais (ONG'S) que não tem finalidade de lucro, mas congregam objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos e artísticos.

O Terceiro Setor é constituído por organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados. Todas elas têm como objetivo o desenvolvimento político, econômico, social e cultural no meio em que atuam. (O TERCEIRO SETOR HOJE NO BRASIL, 2008).

Segundo Chamon (2007, p.47), "O Terceiro Setor é heterogêneo, englobando desde as modernas práticas de gestão e fomento da cidadania, até as chamadas "modernizações conservadoras", aquelas que valorizam mais o discurso do que a prática". Ainda segundo o mesmo autor,

É mais fácil definir o que o Terceiro Setor não é do que aquilo que ele é. Terceiro Setor tem como objetivo o benefício público, e não as organizações em si. Essas entidades não têm no contrato social a necessidade de obtenção de lucro em suas atividades. (SALOMON, 2001 *apud* CHAMON, 2007, p.42).

A diversidade de organizações sem fins lucrativos deve-se aos seus programas e plataformas de natureza prática (SALOMON, 1992). Segundo Catelli (1999, p.317), citado por Araújo (2005, p. 58), a garantia do equilíbrio necessário à continuidade da entidade deve estar relacionada ao processo de gestão, que deve:

1. ser estruturado com base no processo de decisão;
2. contemplar as fases de planejamento, execução e controle das atividades das entidades;
3. ter o suporte de sistemas de informações que dêem subsídios às decisões.

O Terceiro Setor vem, nos últimos anos, apresentando mudanças significativas, pois instituições governamentais e privadas vêm incorporando esse segmento em suas ações e estratégias, mudando, portanto, a realidade das atuações democráticas e participativas (SALOMON, 1992).

CLASSIFICAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

As organizações sem fins lucrativos são classificadas por áreas de atuação, da mesma forma como são as atividades privadas. Uma classificação utilizada internacionalmente é elaborada de acordo com a *International Classification of Non-profit Organizations* (Classificação Internacional de Organizações não Lucrativas), apresentada em grupos e subgrupos, da seguinte forma: Cultura e recreação, Educação e pesquisa, Saúde, Serviços sociais, Meio ambiente, Desenvolvimento e habilitação, Lei, direito e política, Intermediários para filantropia e promoção de voluntários, Assuntos internacionais, Religião, Negócios, associações profissionais e sindicatos, e Atividades não classificadas. (ARAÚJO, 2005). Quanto ao grupo do Meio ambiente, objeto deste estudo, tem como subgrupo o Meio ambiente e Proteção animal.

Percebe-se, devido à variedade de grupos das organizações, que essas administram recursos das mais variadas fontes, que nem sempre são constantes, pois decorrem dos conceitos de cidadania e responsabilidade social, prestando serviços de diversas naturezas, tendo seus gestores, cada um com seu estilo gerencial, que se utilizar de artefatos de gestão adaptadas a essa realidade. (ARAÚJO, 2005).

O CONTROLE GERENCIAL E AS FORMAS DE GESTÃO

No âmbito das informações geradas pela contabilidade, verifica-se na literatura que essas devem abranger não só aspectos financeiros e econômicos, mas também físicos e de produtividade, ou seja, as entidades precisam dar ênfase à evidenciação ou divulgação de todas as informações que permitam a avaliação da sua situação, provendo os seus usuários de elementos importantes para seu processo decisório. (CRUZ; CORRAR; SLOMSKI, 2008).

O controle gerencial, sob a ótica da regra, corresponde a um conjunto de técnicas e procedimentos definidos formalmente e registrados nos manuais de procedimentos. A contabilidade gerencial, sob a ótica de rotina, diz respeito ao conjunto de técnicas e procedimentos efetivamente utilizados. (GUERREIRO *et al.*, 2005). O controle gerencial na condução das investigações possibilita o aumento da compreensão e do poder explicativo dos fatores organizacionais e ambientais (KADER E LUTHER, 2007).

Segundo Soutes (2006, p.9), “Por controle gerencial entende-se o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização”. “O Processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”. (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 36).

De acordo com Otley (1994), a contabilidade gerencial é considerada como um dos elementos essenciais para o gestor conduzir o planejamento e o controle gerencial, ou seja, é a principal ferramenta de controle gerencial.

Classificar as funções de gerência significa agrupá-las em torno de atividades. Embora nem sempre seja possível, na prática, separar todas as atividades administrativas exatamente em categorias, as funções tendem a se fundir, e classificá-las é um instrumento útil e realístico; portanto, concluir-se que os gerentes desempenham todas as funções ao mesmo tempo, apenas em graus diferentes. A variação deve-se à importância que têm as funções segundo a natureza da empresa, e o que ocorre é uma minimização de certas funções, que poderão até integrar-se em outras, sem, contudo, desaparecer por completo.

INFLUÊNCIA DOS ESTILOS GERENCIAIS NA ADOÇÃO DOS ARTEFATOS DE CONTROLE GERENCIAL

A forma de gerir da alta administração corresponde à influência exercida sobre um determinado grupo, para o alcance do objetivo de determinada atividade imposta, sendo que na medida que vai aumentando a complexidade das entidades, aumenta-se a importância do Controle Gerencial, através de um conjunto de técnicas e procedimentos predefinidos como instrumentos necessários à administração. Yuen (2004, p. 525, *apud* Frezatti *et al.*, 2008, p. 8) menciona que, muitas vezes, “a alta administração orienta os gestores de áreas para trabalhar nas metas orçamentárias, mas não querem que tais gestores saibam do racional que está por trás de muitas das decisões. Como consequência, os gestores perdem a direção e percebem um ambiente de incerteza”.

Segundo Milioni e Toledo (1989, *apud* Lima, 2007, p. 9), “estilo gerencial é um conjunto de características expressas em padrões de administração (planejamento, organização, liderança e controle) de determinada gestão”. Estilo gerencial é caracterizado pela definição dos padrões,

dos artefatos de controle gerencial e formas de comunicação estabelecidas, pois os gestores podem ser empecilhos ou grandes agentes de mudança organizacional. O comportamento do gestor no âmbito do trabalho proporciona condições para identificação de estilos individuais de ação, fornecendo parâmetros objetivos para planejamentos estratégicos, treinamentos e capacitação, influenciando na adoção dos artefatos de controle gerencial.

Os estilos gerenciais estão ligados diretamente com a forma que os gestores visualizam o comportamento humano dentro da empresa, na adoção dos diversos artefatos de controle gerencial. Para Likert (1971), existem duas teorias baseadas em concepções antagônicas acerca da natureza humana: a primeira é a teoria X, que desenvolve um estilo

de gestão centralizada, voltada para os interesses da empresa, sendo o gestor que determina a rotina de trabalho, coibindo qualquer iniciativa por partes dos funcionários de opinar ou participar nas tomadas de decisões, eles apenas participam da empresa com seus esforços.

A outra teoria é a Y, esta sim é aberta, dinâmica, em que o gestor atribui competências aos funcionários, que participam nas tomadas de decisões, valorizando o seu papel dentro da empresa. No Quadro 1 são identificadas algumas pressuposições existentes entre a teoria X e teoria Y, observadas pelo estilo gerencial dos gestores, sendo a forma que eles visualizam a natureza humana para o desempenho das atividades:

Pressuposições da Teoria X	Pressuposições da Teoria Y
- As pessoas são preguiçosas e indolentes.	As pessoas são esforçadas e gostam de ter o que fazer.
- As pessoas evitam o trabalho.	O trabalho é uma atividade tão natural como brincar ou descansar.
- As pessoas evitam a responsabilidade, a fim de se sentirem mais seguras.	As pessoas procuram e aceitam responsabilidades e desafios.
- As pessoas precisam ser controladas e dirigidas.	As pessoas podem ser automotivadas e autodirigidas.
- As pessoas são ingênuas e sem iniciativa.	As pessoas são criativas e competente.

Fonte: Likert (1971) adaptado por Chiavenato (1987, p. 259)

Quadro 1 - Teoria X e a Teoria Y como diferentes concepções da natureza humana.

Likert (1971) aponta os quatro sistemas administrativos de gestão em que é possível identificar os estilos gerenciais de acordo com as teorias X e teoria Y observadas:

– O primeiro é o sistema autoritário-coercitivo: o sistema é mais duro, forte, fechado, autocrático e coercitivo. O gestor controla tudo o que se passa dentro da empresa.

– O segundo é o sistema autoritário-benevolente: é o sistema administrativo autoritário, mais suave que o sistema autoritário-coercitivo.

– O terceiro é o sistema consultivo: sistema através do qual começa a ter uma participação leve dos funcionários nas atividades da empresa.

– O quarto e último é o sistema participativo: é o sistema em que há uma forte atuação dos funcionários nas tomadas de decisões.

Variáveis Principais	SISTEMAS DE ADMINISTRAÇÃO			
	1 Autoritário-coercitivo	2 Autoritário benevolente	3 Consultivo	4 Participativo
Processo decisório	Totalmente centralizado na cúpula.	Centralizado na cúpula, mas permitindo diminuta delegação de caráter rotineiro	Consulta aos níveis inferiores, permitindo participação e delegação.	Totalmente delegado e descentralizado. Nível institucional define políticas e controla resultado
Sistemas de comunicações	Bastante precário. Apenas comunicações verticais descendentes carregando ordens.	Relativamente precário, prevalecendo comunicações descendentes sobre as ascendentes.	Procura-se facilitar o fluxo no sentido vertical (descendente e ascendente) e horizontal.	Sistemas de comunicação eficiente são fundamentais para o sucesso da empresa.
Relações interpessoais	Provocam desconfiância. Organização informal é vedada e considerada prejudicial. Cargos e tarefas confinam as pessoas.	São toleradas, com certa condescendência. Organização informal incipiente e considerada como uma ameaça a empresa.	Certa confiança nas pessoas e nas suas relações. A empresa procura facilitar o desenvolvimento de uma organização informal sadia.	Trabalho realizado em equipes. Formação de grupos torna-se importante. Confiança mútua, participação e envolvimento grupal intensos.
Sistemas de recompensas	Ênfase em punições e medidas disciplinares. Obediência estrita aos regulamentos internos. Raras recompensas (de cunho estritamente salarial).	Ênfase em punições e medidas disciplinares, mas com menos arbitrariedade. Recompensas salariais mais frequentes. Recompensas sociais são raras.	Ênfase nas recompensas materiais (principalmente salários). Recompensas sociais ocasionais. Raras punições ou castigos.	Ênfase nas recompensas sociais. Recompensas materiais e salariais frequentes. Punições são raras e, quando ocorrem, são definidas pelos grupos.

Fonte: Likert (1971) adaptado por Chiavenato (1987, p. 259)
 Quadro 2 - Os quatro sistemas Administrativos, segundo Likert

Os sistemas identificados não possuem limites definidos entre si, isso se baseia no estilo gerencial adotado por cada gestor. Segundo Chiavenato (1987, p. 263), “O sistema 1 geralmente é encontrado em empresas que utilizam mão-de-obra intensiva e tecnologia rudimentar, onde o pessoal empregado é de nível extremamente baixo [...]”. O sistema 2 é frequentemente encontrado em empresas industriais que utilizam tecnologia mais apurada e mão-de-obra mais especializada, mas mantendo ainda algumas forma de coerção para não perder o controle sobre o comportamento das pessoas. Quanto ao sistema 3, é usualmente empregado em empresas de serviço e em certas áreas administrativas de empresas industriais mais organizadas e avançadas em termos de relações com empregados. O sistema 4 é pouco encontrado na prática, tem sido localizado em empresas que utilizam sofisticada tecnologia em que o pessoal é extremamente especializado e desenvolvido.

Sobre “artefatos de controle gerencial”, Frezatti (2005) considera como sistemas de informação modelos e estruturas organizacionais, modelos de gestão, filosofias adotadas

pela empresas, sistemas de custeio, que envolvem processos de mensuração, entre outros. Segundo Soutes (2006, p.9), “Por ‘artefatos’ entende-se os artefatos, atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções”.

De acordo com Oyadomari et al. (2008, p. 2),

Os Artefatos de Controle Gerencial podem ser caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização.

Os artefatos de controle gerencial são meios que podem suprir as necessidades das organizações sem fins lucrativos, pois possuem determinadas características que os tornam útil ao tomador de decisão, permitindo-lhe identificar e escolher, entre as alternativas que se lhe apresentam, a que esteja mais

adequada aos seus objetivos na organização (ARAÚJO, 2005). A diferença na escolha, na adoção dos artefatos de controle gerencial está diretamente ligada ou influenciada ao estilo gerencial do gestor, caracterizado pela definição de padrões e formas de comunicação estabelecidas.

Existem inúmeros artefatos, sendo que vários são desenvolvidos ou criados através do avanço da tecnologia e em função da necessidade, tendo como destaque: o ABC (Custeio Baseado em Atividades), ABM (Gestão Baseada em Atividades), Gecon, *Balanced Scorecard*, Custeio Meta, Teoria das Restrições, Just In Time (JIT), a DVA (Demonstração do Valor Adicionado), Balanço Social, entre outros. Apesar dos diversos desenvolvimentos e criações, os resultados de várias pesquisas comprovam um certo descompasso entre teoria e prática da Contabilidade Gerencial e confirmam o baixo nível de implementação de novos artefatos gerenciais, mesmo em se tratando daqueles com maior divulgação, como é o caso do ABC. (SOUTES E GUERREIRO, 2007).

DESIGN DA PESQUISA DE CAMPO

Na realização da pesquisa, é necessário selecionar um planejamento específico para usar. Existem vários modelos diferentes, mas nenhum sistema único define todas as variações que devem ser consideradas. Segundo Cooper e Schindler (2003), o presente estudo envolve procedimentos de interrogação/comunicação, através de questionário. Trata-se de um estudo *ex post facto*, transversal e em condições de campo. Com relação ao objetivo do estudo, é uma pesquisa descritiva e causal.

A pesquisa está classificada em descritiva, tendo como objetivo principal evidenciar as características de determinadas populações ou fenômenos. Segundo Cooper & Schindler (2003), uma pesquisa descritiva se refere a uma questão ou hipótese com uma variação na qual pergunta ou declara algo a respeito de tamanho, forma, distribuição ou existência de uma variável.

Como instrumento de pesquisa, foi utilizado o questionário fechado, dividido em três partes e contendo no total 29 perguntas. Quanto às perguntas abordadas nos questionários, segundo Cooper & Schindler (2003, p. 278), “as decisões de estratégia de resposta (o tipo de pergunta usada) dependem do conteúdo e dos objetivos das perguntas específicas”.

Utilizaram-se as cinco empresas da população. A população foi de organizações sem fins lucrativos do setor do meio ambiente de Curitiba-PR, identificadas como organizações do terceiro setor, cadastradas no Mapa do Terceiro Setor, que possuem uma classificação das organizações do terceiro setor por área de atuação. (MAPA DO TERCEIRO SETOR, 2008).

O período de coleta de dados ocorreu de 1º de dezembro de 2008 a 30 de janeiro de 2009, sendo enviado um questionário ao potencial respondente. O questionário foi encaminhado após um primeiro contato telefônico, explicando o

objetivo da pesquisa e solicitando a autorização e colaboração da organização.

RESULTADOS DA PESQUISA

O questionário foi dividido em cinco partes: a primeira abordou a caracterização do entrevistado; a segunda a caracterização da organização; a terceira os aspectos relativos aos beneficiados e interessados da organização; a quarta os aspectos relativos às práticas de controle gerencial utilizadas pela organização; e, por último, na quinta parte foram abordados os aspectos relacionados ao estilo gerencial, contendo, no total, 29 perguntas.

Na primeira parte em que foi abordada a **caracterização do entrevistado**, dos cinco respondentes, três são administradores e dois são contadores, sendo que todos têm idades entre 29 e 45 anos. Sobre o tempo de atuação nas organizações, dos cinco entrevistados, dois atuam na empresa entre um e três anos, dois entre três e cinco e um atua acima de cinco anos. Quatro respondentes possuem ensino superior e apenas um possui curso de especialização. Percebe-se que os respondentes, em sua maioria administradores, em função de suas idades e do tempo de atuação, atuam na organização há mais de três anos, o que demonstra terem experiência e estabilidade na função.

Quanto à **caracterização das organizações**, das cinco pesquisadas, quatro estão enquadradas como Associação Civil e apenas uma em Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), sendo que quatro funcionam há mais de cinco anos e uma entre um e três anos. Todas as organizações possuem voluntários e funcionários, sendo voluntários entre dois e cinco, e funcionários entre três e doze. Conforme exposto acima, as entidades pesquisadas, em sua maioria, atuam há mais de cinco anos, demonstrando uma boa estabilidade no mercado, tomando por base as empresas paranaenses. De acordo com o Sebrae (2008), das empresas paranaenses, 31% fecham em seu primeiro ano de atividade e 60% não completam o quinto ano de vida.

Na terceira parte, em que foram pesquisados os **aspectos relativos aos beneficiados e interessados da organização**, três organizações oferecem remuneração compatível com a de outras organizações, como incentivos aos funcionários e voluntários; quatro oferecem treinamento periódico, duas oferecem palestras, simpósios e congressos para que possam ampliar a visão sobre o trabalho desenvolvido pela entidade, e duas oferecem reuniões periódicas, com objetivo de apresentar os principais resultados obtidos pela empresa.

Conforme exposto acima, cada entidade oferece pelo menos dois tipos de incentivos aos funcionários e voluntários. Em quatro entidades, os principais incentivos oferecidos aos parceiros e doadores são reuniões periódicas, com o objetivo de apresentar os principais resultados obtidos pela organização; e em duas são oferecidos palestras, simpósios e congressos que possam ampliar a visão desses clientes sobre o trabalho desenvolvido pela organização. Das cinco organi-

zações, três realizam, às vezes (em determinados períodos), pesquisas para identificar o nível de satisfação dos beneficiados com suas ações, e duas realizam frequentemente.

Sobre a frequência com que a satisfação com o ambiente de trabalho (condições de trabalho e recompensas) é medida, quatro organizações medem às vezes e uma mede de forma frequente. Percebe-se que as entidades se preocupam em oferecer incentivos aos funcionários, voluntários, parceiros e doadores, tais como treinamentos periódicos, palestras, simpósios e congressos. E mesmo sendo às vezes e algumas organizações de forma frequente, realizam pesquisas para identificar o nível de satisfação dos beneficiados com suas ações e a satisfação com o ambiente de trabalho (condições de trabalho e recompensas).

Sobre os **aspectos relativos às práticas de controle gerencial** utilizadas pelas organizações, mais especificamente nos relatórios utilizados (ver Quadro 3), todas utilizam o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Relatórios de evolução de projetos; quatro utilizam a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; três utilizam Notas Explicativas e Fluxo de Caixa, e nenhuma organização utiliza a Demonstração do Valor Adicionado e o Balanço Social. Sobre a prestação de contas, quatro organizações prestam contas para os doadores e duas para o governo e comunidade.

Todas entidades prestam contas, seja para os doadores, governo ou comunidade, como também utilizam vários relatórios contábeis, mas nenhuma utiliza a Demonstração do Valor Adicionado e o Balanço Social, duas demonstrações contábeis que evidenciam a capacidade de uma empresa produzir riqueza e sobre a forma como distribui essa riqueza entre os diversos fatores da produção. Segundo Luca (1998), a importância da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) está em sua capacidade de fornecer uma visão sobre a real capacidade da entidade em produzir riqueza e sobre a forma como se distribui esta riqueza entre os diversos fatores que contribuíram para geração de tal.

Quanto à **escrituração contábil**, todas as organizações possuem escrituração contábil em dia, sendo que em todas a finalidade principal da informação contábil é para prestar contas para os financiadores, em quatro para fins fiscais e em duas para o controle das operações da organização. As informações contábeis em duas entidades são preparadas mensalmente, com no máximo dez dias de atraso (informações do mês até o décimo dia do mês seguinte); em outras duas, anualmente, com no máximo dez dias de atraso (informações anuais até o décimo dia do ano seguinte), e em apenas uma é preparada semestralmente, com no máximo dez dias de atraso (informações semestrais até o décimo dia do semestre seguinte).

Mesmo todas as organizações possuindo uma escrituração contábil e um preparação anual, semestral ou mensal, como é o caso de uma, apenas duas organizações utilizam as informações contábeis para controle das operações da organização.

Apenas uma organização calcula os custos dos serviços prestados, cujo método de custeio utilizado é o da absorção. O cálculo do custo dos serviços prestados através de critérios de custeio atende à geração de relatórios úteis para o planejamento e o controle das operações rotineiras, a emissão de relatórios que apoiem a tomada de decisões, formulação de planos e política de ação, ficando claro o aspecto gerencial da empresa (HORNGREN, 1978).

Quanto à **realização de planejamento**, todas as organizações elaboram, sendo que quatro fazem um planejamento operacional anual com base no plano estratégico, que inclui o plano financeiro e o institucional de longo prazo, e uma faz apenas o planejamento operacional anual. Todas as cinco empresas utilizam orçamento, três para todos os projetos e duas para os projetos mais importantes. Em todas as empresas, as metas estabelecidas pelo orçamento são comparadas periodicamente, para verificar se estão de acordo com o planejado, cujas metas em quatro empresas são divulgadas para os membros do conselho, funcionários, voluntários e comunidade interessada nos trabalhos da entidade e para os doadores / financiadores, e em apenas uma para os membros do conselho, funcionários e voluntários.

Conforme evidenciado acima, fica clara a transparência, pois todas as organizações realizam um planejamento com uma finalidade específica, como também fazem um orçamento com comparações, cujas metas são divulgadas principalmente para os membros do conselho, funcionários e voluntários.

Na quinta e última parte do questionário, foram questionados os aspectos relacionados ao **estilo gerencial**. Três organizações avaliam os resultados da organização e dos projetos separadamente por meio de indicadores de desempenho criados para cada um, e duas estabelecem, para cada projeto, metas para todas as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos. Em quatro empresas são os membros do conselho que participam da análise dos resultados, e em apenas uma são os membros do conselho e os funcionários mais qualificados que participam. Percebe-se que todas entidades avaliam seus resultados, mesmo tendo procedimentos diferentes em duas, como também há participação dos membros do conselho na análise dos resultados, em 100% das empresas.

Com relação ao **processo decisório**, três empresas consultam os níveis inferiores, permitindo participação e delegação, em uma o processo decisório é centralizado na cúpula, mas é permitindo diminuta delegação de caráter rotineiro, e em uma o processo é totalmente delegado e descentralizado, em que o nível institucional define políticas e controla resultado.

O Estilo Consultivo predomina entre as empresas, cujo processo decisório tem ênfase de consulta nos níveis inferiores, tendo também relação com o Estilo Participativo, pois permite-se participação e delegação.

Quanto aos **sistemas de comunicações** dentro das organizações, três procuram facilitar o fluxo no sentido vertical (descendente e ascendente) e horizontal, e em duas afirma-

se que os sistemas de comunicação são eficientes, pois consideram que são fundamentais para o sucesso da empresa. Novamente o Estilo Consultivo teve predominância nos resultados obtidos, seguido do Estilo Participativo.

Quando foi questionado como eram as **relações interpessoais** dentro da organização, quatro responderam que conduzem a realização em equipe, pois consideram que formar grupos torna-se importante e há confiança mútua, participação e envolvimento grupal intensos. Em uma organização, considerou-se que as relações interpessoais provocam certa confiança nas pessoas e nas suas relações, pois a empresa procura facilitar o desenvolvimento de uma organização informal sadia. Dentre as respostas obtidas, destacou-se o Estilo Participativo, que tem ênfase na realização do trabalho em equipe.

Por fim, foi questionado como era composto o **sistema de recompensas**. Em três empresas, houve ênfase para as recompensas materiais (principalmente salários), em recompensas sociais ocasionais e era rara a aplicação de punições ou castigos; em duas empresas, o sistema de recompensas era composto nas recompensas sociais, recompensas materiais e salariais frequentes, e punições são raras, mas quando

ocorrem são definidas pelos grupos. De acordo com o Quadro 4, tanto o Estilo Consultivo quanto o Participativo tiveram destaque entre as respostas, em que ambos os estilos são voltados para recompensas materiais (salarial) e sociais, e as punições são raras.

Todas as entidades, exceto a IV, tiveram os Sistemas de Administração voltados para os Estilos Consultivo e Participativo, em sua maioria Consultivo, destacando os aspectos de consulta aos níveis inferiores, permitindo participação e delegação no Processo Decisório, com facilitação do fluxo nos Sistemas de Comunicações no sentido vertical e horizontal. Os trabalhos são realizados em equipes, havendo confiança mútua, participação e envolvimento grupal; por fim, os sistemas de recompensas são voltados para recompensas materiais (salarial) e sociais. A predominância do Estilo Consultivo condiz com o que foi relatado no referencial teórico: é identificado em empresas de serviço e em certas áreas administrativas de empresas industriais mais organizadas e avançadas em termos de relações com empregados, já que as entidades sem fins lucrativos do setor do meio ambiente são todas prestadoras de serviços.

A seguir, o Quadro 3 pode ser observado, identificando-se estilos gerenciais nos sistemas de administração com os artefatos de controle gerencial utilizados.

ESTILO GERENCIAL E ARTEFATOS	ORGANIZAÇÕES				
	I	II	III	IV	V
Processo decisório	Consultivo	Consultivo	Consultivo	Autoritário benevolente	Participativo
Sistemas de comunicações	Consultivo	Consultivo	Consultivo	Participativo	Participativo
Relações interpessoais	Participativo	Participativo	Participativo	Participativo	Consultivo
Sistemas de recompensas	Consultivo	Consultivo	Consultivo	Participativo	Participativo
Balanço Patrimonial	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
DRE	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
DOAR	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
Notas Explicativas	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Fluxo de Caixa	Sim	Sim	Sim	Não	Não
DVA	Não	Não	Não	Não	Não
DMPL	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Balanço Social	Não	Não	Não	Não	Não
Relatórios de Evolução	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Orçamentos	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Métodos de Custeio	Não	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 3 – Identificação dos estilos gerenciais nos sistemas de administração e artefatos de controle gerencial utilizados

O Quadro 3 evidencia a predominância do Estilo Gerencial Consultivo nos sistemas administrativos das organizações I, II e III, influenciando a adoção dos artefatos de Controle Gerencial destacados na pesquisa, exceto a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Balanço Social, Métodos de Custeio e especificamente na Organização III, também a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Nas organizações IV e V, predominou o Estilo Participativo, cuja influência na adoção dos artefatos está evidenciada no Quadro 3, exceto na utilização das Notas Explicativas, do Fluxo de Caixa, da DVA, do Balanço Social e especificamente na Organização IV, e também os Métodos de Custeio. Percebe-se que o Estilo Consultivo, destacado nas Organizações I, II e III, influencia mais na adoção dos artefatos de controle gerencial, comparado com o Estilo Participativo, destacado nas Organizações IV e V.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa em questão constatou que as organizações I, II e III têm o Estilo Gerencial voltado para o Consultivo, e as organizações IV e V estão voltadas para o Estilo Gerencial Participativo, todas com evidências em três dentre os quatro Sistemas Administrativos citados no referencial teórico. A organização IV foi à única que se identificou com o Estilo Gerencial Autoritário benevolente no processo decisório, cujo processo é centralizado na cúpula, mas permite uma diminuta delegação de caráter rotineiro.

Essa pesquisa também revela que as organizações em geral utilizam praticamente todos os artefatos de controle gerencial, exceto a Demonstração do Valor Adicionado e o Balanço Social, que não é utilizada por nenhuma organização. Outro ponto revelado na pesquisa é que apenas uma entidade calcula os custos dos serviços prestados, sendo que as demais organizações optam pela não-utilização deste artefato, de gerar relatórios úteis para o planejamento e o controle das operações.

Finalmente, destaca-se, entre as entidades sem fins lucrativos pesquisadas, os Estilos Gerencial Consultivo e Participativo, em sua maioria Consultivo, e a influência na adoção de diversos artefatos de controle gerencial evidenciados no resultado da pesquisa.

Apesar da limitação no número de respondentes, destaca-se a importância desta pesquisa por apresentar a realidade das organizações do terceiro setor na área do meio ambiente, no que se refere à influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial. Recomenda-se que futuras pesquisas também abordem este tema e enfoque, desenvolvendo um corpo de conhecimentos na área cada vez mais sólido.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.
- ATKINSON, A.A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpico Mosselmann Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- CHAMON, Edna Maria Querido de Oliveira. **Gestão de organizações públicas e privadas**. Brasport: Rio de Janeiro, 2007.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração, teorias, processo e prática**. São Paulo: McGraw-Hill, 1987.
- COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; CORRAR, Luiz João; SLOMSKI, Valmor. **Efeitos da Divulgação de Informações Contábeis Econômicas sobre as Doações Individuais para Entidades do Terceiro Setor**. ENANPAD, 2008 Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.
- ESTADO, mercado e terceiro setor, 2008. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>>. Acesso em: 20/09/2008.
- FREZATTI, Fábio. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan./Jun. 2005.
- GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações e Sociedade**, v. 12, n. 35, Out./Dez. 2005.
- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1978.
- KADER, Magdy Abdel; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **A British Accounting Review**, 40, Elsevier, Nov. 2007.
- LIKERT, Rensis. **Novos padrões de administração**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1971.
- LIMA, Dálberti Sciamana. **Caracterização do Estilo Gerencial de Gestores de Micro e Pequenas Empresas**. Santa Catarina, 2007.
- LUCA, Márcia M. Mendes de. **Demonstração do Valor Adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB**. São Paulo: Atlas, 1998.
- MAPA do Terceiro Setor, 2008. Disponível em: <<http://www.mapadoterceiro.setor.org.br>>. Acesso em: 08/10/2008.
- MILIONI, B.; TOLEDO, Flávio de. Dicionário de Recursos Humanos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1989. In: LIMA, Dálberti Sciamana. **Caracterização do Estilo Gerencial de Gestores de Micro e Pequenas Empresas**. Santa Catarina, 2007.
- O TERCEIRO setor hoje no Brasil, 2008. Disponível em: <<http://www.setor3.com.br/senac2/calandra.nsf>>. Acesso em: 30/08/2008.
- OTLEY, David. Management Control in Contemporary Organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, p.289-299, 1994.
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria neo-institucional. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais...**, São Paulo, 2008.
- SALAMON, Lester M. **America's Nonprofit Sector**. New York: The Foundation Center, 1992.
- SALOMON, L. M. La sociedad civil global: las dimensiones del sector no lucrativo, proyecto de estudio del sector no lucrativo de

la Universidad Johns Hopkins. Bilbao: Fundacion BBVA, 2001.
In: CHAMON, Edna Maria Querido de Oliveira. **Gestão de organizações públicas e privadas**. Brasport: Rio de Janeiro, 2007.

SEBRAE, 2008. **Mortalidade das empresas**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/brmpe%5nu%20meros/mortalidade_empresas.asp>. Acesso em: 12/10/2008.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, 2006.

SOUTES, Dione Olesczuk; GUERREIRO, Reinaldo. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENANPAD, 31., 2007, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

YUEN, D.C.Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, v.19, n.4, p.517-532, 2004. In: FREZATTI, Fábio et al. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? In: ENANPAD, 32., 2008. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade de ONG'S**. Maph, 2006.

Artigo recebido em 22/05/2009.

Aceito para publicação em 17/08/2009.