

A TEORIA DAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS DE MINTZBERG E A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO NAS ONGs PAULISTAS

Andson Braga De Aguiar
Gilberto de Andrade Martins

Resumo:

O presente artigo buscou identificar implicações que as estruturas organizacionais, sob a ótica da teoria de Mintzberg, predominantes nas Organizações Não-Governamentais (ONGs) do Estado de São Paulo, podem causar sobre a gestão estratégica de custos. Considera-se que a gestão estratégica de custos precisa ser consistente com as características organizacionais determinantes da estrutura administrativa para se tornar capaz de maximizar os recursos aplicados em entidades dessa natureza. Foi realizada uma pesquisa de campo, por meio de um roteiro para condução de entrevistas. Constatou-se que as ONGs apresentam como estrutura organizacional predominante a burocracia profissional, conforme a tipologia proposta por Mintzberg. Adicionalmente constatou-se a presença de aspectos organizacionais não consistentes com a burocracia profissional pura. A implementação de uma gestão estratégica de custos precisará considerar que essas organizações utilizam fortemente o parâmetro de treinamento, muito planejamento de ações, além de atuarem em ambientes preferencialmente estável e complexo, apresentarem mediano controle de desempenho e um controle externo constante.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor*

A TEORIA DAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS DE MINTZBERG E A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO NAS ONGs PAULISTAS¹

Resumo

Andson Braga de Aguiar

Universidade de São Paulo

andsonbraga@yahoo.com.br

Gilberto de Andrade Martins

Universidade de São Paulo

O presente artigo buscou identificar implicações que as estruturas organizacionais, sob a ótica da teoria de Mintzberg, predominantes nas Organizações Não-Governamentais (ONGs) do Estado de São Paulo, podem causar sobre a gestão estratégica de custos. Considera-se que a gestão estratégica de custos precisa ser consistente com as características organizacionais determinantes da estrutura administrativa para se tornar capaz de maximizar os recursos aplicados em entidades dessa natureza. Foi realizada uma pesquisa de campo, por meio de um roteiro para condução de entrevistas. Constatou-se que as ONGs apresentam como estrutura organizacional predominante a burocracia profissional, conforme a tipologia proposta por Mintzberg. Adicionalmente constatou-se a presença de aspectos organizacionais não consistentes com a burocracia profissional pura. A implementação de uma gestão estratégica de custos precisará considerar que essas organizações utilizam fortemente o parâmetro de treinamento, muito planejamento de ações, além de atuarem em ambientes preferencialmente estável e complexo, apresentarem mediano controle de desempenho e um controle externo constante.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor

A TEORIA DAS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS DE MINTZBERG E A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO NAS ONGs PAULISTAS

1 Introdução

O Terceiro Setor é formado por entidades sem fins lucrativos e não governamentais cuja atuação pode beneficiar tanto a um público amplo quanto aos próprios membros. Parte desse Setor, as Organizações Não-Governamentais (ONGs), apresentam características que lhes são específicas em decorrência do contexto no qual surgiram. Essas entidades têm seus recursos provenientes principalmente de doações e/ou financiamentos, seja de organizações de cooperação internacional, seja de governos, ou mesmo de doações individuais.

Para que desenvolvam suas atividades essas entidades precisam aplicar de forma eficiente os recursos que lhes são destinados, ou seja, a eficiência na utilização dos recursos é uma variável importante para a manutenção do fluxo regular de financiamentos que permite a continuidade das atividades desenvolvidas pelas ONGs.

A gestão estratégica de custos pode ser uma importante ferramenta para a utilização eficiente dos recursos que são aplicados em ONGs. No entanto sua implementação precisa considerar os tipos das estruturas organizacionais predominantes nessas entidades. Logo, o problema que se coloca é: quais as implicações das estruturas organizacionais predominantes em ONGs do Estado de São Paulo sobre a gestão estratégica de custos?

Em um primeiro momento busca-se identificar as estruturas organizacionais predominantes nas ONGs do Estado de São Paulo, para analisar suas implicações sobre o desenvolvimento de sistemas de gestão estratégica de custos. A seguinte premissa orienta este estudo: a gestão estratégica de custos das ONGs deve ser consistente com os aspectos básicos – parâmetros de *design* e fatores situacionais – que determinam a estrutura organizacional de entidades, conforme a teoria de Mintzberg.

Este artigo está dividido em seis partes, incluindo essa introdução. A segunda parte descreve o que são ONGs e seus desafios atuais. A terceira parte traz uma releitura da teoria da configuração das estruturas organizacionais proposta por Henry Mintzberg (2001, 2003). A quarta parte apresenta a metodologia adotada para a busca dos objetivos do estudo. Em seguida, são apresentados os aspectos básicos predominantes e, por conseguinte, a estrutura organizacional mais freqüente e suas implicações sobre a gestão estratégica de custos. Por fim, apresentam-se as conclusões.

2 Caracterização e Desafios Atuais das ONGs

As ONGs representam entidades que fazem parte do Terceiro Setor, possuem fins não lucrativos e são de direito privado. Autores como Coelho (2002, p.57) e Fernandes (2002, p. 65-66) consideram que as ONGs representam um dos componentes mais importantes do Terceiro Setor brasileiro, sendo o termo mais difundido.

Tal como as demais entidades que formam o Terceiro Setor, Tachizawa (2002, p. 17) destaca que, juridicamente, as ONGs são associações ou fundações. Sendo que, continua Tachizawa (2002, p. 36), “Preferem [...] a primeira forma, a qual não implica a existência de um patrimônio prévio, nem de um instituidor”. Esse aspecto é reforçado pela ABONG/AFINCO (2003, p. 18) que sentencia: “Por necessitarem de um fundo patrimonial expressivo para sua constituição, poucas

ONGs são constituídas como fundações; a maior parte opta por constituir uma associação civil”. Dessa forma, como ressalta Landim (1993, p. 20), não existe qualquer dispositivo jurídico que diferencie as ONGs das demais entidades sem fins lucrativos e não-governamentais.

Como menciona Landim (1993, p. 11), o termo ONG surgiu pela primeira vez em documentos das Nações Unidas ainda na década de 40. Nesse contexto, fazia referência a um amplo conjunto de entidades, porém pouco definido. A autora destaca que já na Ata de Constituição das Nações Unidas em 1945 foi feita menção às ONGs, “[...] com as quais o Conselho Econômico e Social da ONU poderia estabelecer consultorias”. Ainda segundo Landim (1993, p. 145), no contexto brasileiro, o primeiro texto publicado em português utilizando o termo ‘ONG’ foi escrito por Rubem César Fernandes, sendo apresentado em um seminário latino-americano promovido pela FAO-CMCH (*Food and Agriculture Organization – Campanha Mundial Contra a Fome*), ocorrido no Rio de Janeiro em julho de 1985.

Korten (apud Kisil, 2000, p. 144) argumenta a existência de três gerações de ONGs, e as apresenta como segue:

- Geração um: foram estabelecidas com o objetivo de prestar assistência e bem-estar, em resposta a situações de emergência;
- Geração dois: eram organizações de desenvolvimento local em pequena escala, que foram estabelecidas baseadas na teoria de que a melhoria sustentável no nível dos pobres dependem do aumento de sua capacidade em encontrar suas próprias necessidades, com seus próprios recursos; e
- Geração três: são criadas como parte de sistemas sustentáveis de desenvolvimento, nos quais o autodesenvolvimento depende de sistemas que unem organizações públicas e privadas, integrando as iniciativas locais num meio ambiente de apoio para o desenvolvimento.

2.1 Desafios Atuais

As Organizações Não-Governamentais vêm passando por desafios ao longo de sua existência que vão se modificando à medida que mudanças no contexto social e político no qual estão inseridas também passam por mudanças. Tenório (2001, p. 14) enumera os principais desafios pelos quais passaram essas entidades na década de 90:

- Sair do micro para o macro, isto é, não limitar suas ações a microregiões, e sim contribuir com sua experiência para o desenvolvimento macro;
- Sair do privado para o público, deixando de atuar na clandestinidade para atuar de forma mais transparente, divulgando ao público o que são, por que lutam, o que propõem; e
- Passar da resistência à proposta, ou seja, da ação contra o Estado e à margem do mercado para uma ação participante.

Adicionalmente, Tenório (2001, p. 14) afirma que as ONGs brasileiras passam por um momento de dificuldades quanto à obtenção de recursos. Tachizawa (2002, p. 180) reforça esse aspecto ao afirmar que uma das tendências das ONGs é a preocupação crescente com a sustentabilidade. Inicialmente, quando nem se autodenominavam ONGs, eram mantidas pela Igreja; passando, em seguida, a receber recursos de agências internacionais de cooperação as quais, atualmente, permanecem como as principais financiadoras das atividades dessas entidades. No entanto, o montante proveniente das agências internacionais de cooperação vem diminuindo. Tenório (2001, p. 14) menciona que essas agências estão se direcionando para regiões mais necessitadas, como África e Leste Europeu.

Essa tendência justifica, assim, a busca crescente de recursos por outros meios, como, por exemplo, o Estado e as empresas. Como afirma Roesch (2002), as ONGs, atualmente, “[...] sofrem pressões para buscar novas formas de sustentação financeira e reduzir sua dependência das agências financiadoras internacionais [...], e, para tanto, têm necessidade de fortalecer relações com outros organismos privados ou estatais”. Em especial, a relação com o Estado torna-se facilitada em decorrência das possibilidades que ele propicia. Assim, tem sido crescente a busca de parcerias entre Estado e ONGs, como forma de essas entidades obterem recursos e o Estado descentralizar a prestação dos serviços sociais.

Um segundo desafio para as ONGs é justificar os recursos nelas aplicados para a realização de serviços sociais. Bailey (2000, p. 99) destaca que essas entidades precisam demonstrar que são ao mesmo tempo eficientes e efetivas “[...] no uso do tempo e do dinheiro de seus membros, do público em geral ou das instituições”. Seguindo, Bailey considera que para tanto, é necessário melhorar a qualificação tanto do pessoal quanto dos sistemas gerenciais. São, portanto, dois outros desafios que enfrentam as ONGs.

A questão dos sistemas gerenciais não pode ser analisada de forma isolada, pois sua análise é mais bem realizada quando dentro do contexto da gestão organizacional. Como afirma Tenório (2001, p. 15), “[...] as ONGs têm que pensar em acrescentar às suas peculiaridades novos instrumentos de gestão, dotando seus quadros de habilidades, conhecimentos e atitudes que assegurem, ao fim e ao cabo, o cumprimento dos objetivos institucionais”. Coelho (2002, p. 121) considera que:

Uma boa gestão é fundamental para melhorar a qualidade dos serviços. Por outro lado, cada vez mais as entidades (em grande medida as ONGs e em menor proporção as associações) estão preocupadas em planejar sua atuação a longo prazo, de forma a se precaver de mudanças conjunturais.

As ONGs que até então deram pouca atenção a aspectos da gestão organizacional, passam a utilizar conceitos da administração como forma de tornar mais eficiente a utilização dos recursos a elas destinados, com a intenção não apenas de justificar a captação desses recursos junto às entidades financiadoras, como também de aumentar o volume de tais recursos. Considera-se que as ONGs precisam aperfeiçoar seus processos de gestão como forma de obter resultados mais eficientes e eficazes na prestação de seus serviços e, portanto, na consecução de seus objetivos sociais. Falconer (1999, p. 109), tratando como um todo o setor formado pelas entidades sem fins lucrativos, enfatiza tal situação como segue:

Há um virtual consenso entre estudiosos e pessoas envolvidas no cotidiano de organizações sem fins lucrativos de que, no Brasil, a deficiência no gerenciamento destas organizações é um dos maiores problemas do setor, e que o aperfeiçoamento da gestão – através da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de Administração – é um caminho necessário para o atingir de melhores resultados.

Nota-se que um dos problemas fundamentais do Terceiro Setor, de forma geral, e das ONGs, em particular, é de gestão. Tal fato vem provocando o surgimento de programas acadêmicos de capacitação profissional direcionados àqueles que colaboram ou desejam atuar em entidades dessa natureza. Na mesma linha, Roesch (2002) afirma que “A gestão das organizações não-governamentais passou a despertar interesse nos meios acadêmicos nos últimos anos, tendo em vista o crescimento e a diversificação do setor e as mudanças organizacionais observadas nestas instituições”. No entanto, continua essa autora, “[...] pouco se

sabe sobre as práticas de gestão destas organizações no Brasil”. Um dos motivos da escassez de pesquisas empíricas acerca da gestão de ONGs, na opinião dessa autora, decorre do fato “[...] de que estas organizações exercem diferentes papéis e há dificuldades conceituais para defini-las e comparar suas práticas”.

De forma semelhante, Williams (1990), ao tratar especificamente das ONGs internacionais, destaca que tais entidades possuem limitações quanto à área administrativa e sua capacidade de treinar o *staff* local. Frumkim & Kim (2000) destacam que um melhor gerenciamento tem sido visto não apenas como uma maneira de elevar a eficácia organizacional da entidade, mas também de ser um método de redução de custos. Para Tachizawa (2002, p. 149) um modelo de gestão para ONGs é aquele que:

- Identifique as estratégias genéricas aplicáveis a esse tipo de organização;
- Hierarquize as decisões que compõem o processo de gerenciamento em estratégias e operacionais;
- Identifique os diferentes agentes e institucionais que se integram à ONG.

É dentro desse contexto que emerge a importância da gestão estratégica de custos em entidades dessa natureza. Johnson & Kaplan (1991, p. 248) destacam três metas que os sistemas de contabilidade de custos procuram satisfazer:

- (1) Alocar os custos do período aos produtos de forma que as Demonstrações Contábeis possam ser preparadas mensalmente, trimestralmente e anualmente;
- (2) Prover informações acerca do controle dos processos aos administradores do centro de custo;
- (3) Prover estimativas do custo do produto ao produto e administradores de negócio.

Para Johnson & Kaplan (1991, p. 261), o sistema de custos a ser desenhado para atender as referidas metas deveria ser consistente com a tecnologia utilizada na organização, sua estratégia de produto e sua estrutura organizacional. Horgren et al (1997, p. 2) consideram que a função da contabilidade de custos é mensurar e registrar “[...] informações financeiras e outras informações relacionadas à aquisição ou consumo de recursos da organização”.

A gestão estratégica de custos, entretanto, como afirmam Shank & Govindarajan (1997, p. 4), vai além da análise de custos tradicional que representa o “processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas”. Gestão estratégica de custos, conforme esses autores, representa uma “análise de custos vista sob um enfoque mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”.

Para Hansen & Mowen (2000, p. 489) gestão estratégica de custos se refere ao “[...] uso de dados de custo para desenvolver e identificar estratégias superiores que irão produzir uma vantagem competitiva sustentável”. Conforme os autores, a referida vantagem competitiva pode estar relacionada à criação de “[...] melhor valor para o cliente pelo mesmo ou menor custo oferecido pelos competidores ou criar valor equivalente por menor custo que o oferecido pelos concorrentes”.

Dentro do contexto da gestão estratégica de custos, Shank & Govindarajan (1997, p. 6-7) destacam que a informação contábil pode ser útil em determinadas situações, enquanto em outras, essa mesma informação é irrelevante.

No entanto, parece claro que o desenvolvimento das técnicas de gestão estratégica de custos foi voltado principalmente para entidades com fins lucrativos. Também não se pode negar que tanto entidades com fins lucrativos quanto sem fins lucrativos possuem especificidades decorrentes de suas naturezas, funções e/ou

finalidades, que não podem ser ignoradas quando do desenvolvimento de tais técnicas. Essas diferenças sugerem que a simples aplicação de técnicas de gestão estratégica de custos utilizadas por um grupo não podem ser adotadas por outros sem a devida adequação. Enfim, como afirma Salvatore (2004, p. 24), “[...] cada setor desenvolve suas atividades segundo uma lógica que lhe é própria e que vai definir uma forma característica de administração e gestão”. Ademais, a existência de parâmetros de *design* e fatores situacionais específicos em cada organização impõe sistemas de gestão estratégica de custos que sejam consistentes com esses aspectos básicos.

3 Uma releitura da Teoria de Mintzberg

Uma gestão estratégica de custos deve considerar a realidade da empresa, ou seja, seus aspectos básicos. Essa consideração se encaixa dentro da abordagem da configuração das estruturas organizacionais proposta por Mintzberg (2001, 2003) que, partindo das constatações de que as organizações diferem entre si, propõe uma abordagem de configuração organizacional, em função da consistência entre parâmetros de *design* e fatores situacionais, ou contingenciais.

Morgan (1996) afirma que essa abordagem tem como ponto inicial “[...] mostrar que a organização eficaz depende do desenvolvimento de um conjunto coeso de relações entre planejamento da estrutura, a idade, o tamanho, a tecnologia da empresa e as condições existentes no ramo industrial no qual se acha operando”. Para Hall (1984, p. 31), “Essa é uma abordagem multifacetada, predominantemente baseada nos modos como as organizações se estruturam para fazer face às várias contingências que enfrentam”. Algumas premissas da abordagem da configuração são apresentadas por Mintzberg et al (2000, p. 224):

- (1) Na maior parte das vezes, uma organização pode ser descrita em termos de algum tipo de configuração estável de suas características: para um período distinguível de tempo, ela adota uma determinada forma de estrutura adequada a um determinado tipo de contexto, o que faz com que ela se engaje em determinados comportamentos que dão origem a um determinado conjunto de estratégias.
- (2) Esses períodos de estabilidade são ocasionalmente interrompidos por algum processo de transformação – um salto quântico para outra configuração.
- (3) Esses estados sucessivos de configuração e períodos de transformação podem se ordenar ao longo do tempo em seqüências padronizadas, por exemplo, descrevendo ciclos de vida de organizações.

Mintzberg (2003, p. 139) destaca que vários pesquisadores estudaram a relação entre estrutura e desempenho, em especial, a estrutura de empresas de alto e de baixo desempenho. Segundo o autor, a tendência foi de atribuir eficácia ao ajustamento entre alguns parâmetros de *design* e um determinado fator situacional. No entanto, o estudo de Khandwalla (1974), um dos precursores da Abordagem da Configuração, pesquisando firmas norte-americanas de manufatura, constatou que existe uma correlação entre tecnologia, integração vertical, descentralização e controle, de tal forma que, para que uma entidade tivesse *performance* superior seria necessário que essas quatro dimensões organizacionais estivessem propriamente alinhadas, ou seja, constatou que a eficácia dependia dos inter-relacionamentos entre parâmetros de *design*, ou ainda, como afirma Mintzberg (2003, p. 140): “[...] a eficácia era dependente [...] da utilização de diferentes parâmetros de forma consistente e integrada”.

Com base nessas direções de estudos, duas conclusões sobre a eficácia estrutural emergem: de um lado, tem-se a hipótese da congruência – a estruturação

eficaz requer um ajuste rigoroso entre fatores situacionais e parâmetros de *design*, ou seja, a organização eficaz é aquela que desenha sua estrutura para atender a determinada situação; de outro, tem-se a hipótese de configuração – a estrutura eficaz requer consistência interna entre parâmetros de *design*, ou seja, a organização eficaz desenha uma configuração lógica dos parâmetros de *design* (MINTZBERG, 2003, p. 140). Essas duas hipóteses podem ser complementares quando se considera que uma organização pode escolher tanto os seus parâmetros de *design* quanto determinados aspectos de sua situação. Conseqüentemente, uma terceira hipótese, preferida por Mintzberg (2003, p. 140), pode ser elaborada, a saber: a estruturação eficaz requer consistência entre parâmetros de *design* e fatores contingenciais.

A Abordagem da Configuração, portanto, considera que qualquer organização tende a ser eficaz quando sua estrutura organizacional é determinada pela consistência entre parâmetros de *design* e fatores situacionais. Por outro lado, Mintzberg (1981) afirma que quando não existe consistência entre as referidas características, a entidade não funciona efetivamente, não obtém harmonia natural.

Parâmetros de *design* são, nas palavras de Mintzberg (2003, p. 33): “[...] as alavancas que podem ser acionadas e os botões que podem ser girados para afetar a divisão do trabalho e a coordenação das tarefas na organização”. A **Tabela 1** apresenta os quatro grandes grupos com os seus respectivos parâmetros de *design*.

Tabela 1 – Parâmetros de *design* – Abordagem da Configuração de Mintzberg

Grupo	Parâmetro de <i>design</i>
<i>Design</i> das posições	Especialização da tarefa Formalização do comportamento Treinamento e doutrinação
<i>Design</i> da superestrutura	Agrupamento em unidades Tamanho da unidade
<i>Design</i> dos vínculos laterais	Sistemas de planejamento e controle Instrumentos de vínculo
<i>Design</i> do sistema de tomada de decisões	Descentralização vertical Descentralização horizontal

Fonte: Adaptado de Mintzberg (2003, p. 37).

Mintzberg (2003, p. 112-113) destaca que os relacionamentos entre os diversos parâmetros de *design* são recíprocos, ao invés de seqüenciais. Em suma, afirma o autor: “Os parâmetros do *design* formam um sistema integrado em que cada um deles está vinculado a todos os outros: qualquer mudança em um parâmetro provoca mudança em todos”. Os fatores situacionais, por sua vez, incluem quatro aspectos: idade e tamanho, sistema técnico, ambiente e poder.

Para Mintzberg (2003, p. 12) toda atividade humana organizada, seja de qual natureza for, dá origem a duas exigências fundamentais e opostas, que são: divisão do trabalho em várias tarefas e coordenação dessas tarefas. Essas exigências envolvem diversos parâmetros de *design*, assim como fatores situacionais. Dentro dessa perspectiva, Mintzberg (2001, p. 141) considera que o agrupamento de fatores situacionais e parâmetros de *design* determina a estrutura organizacional de uma entidade eficaz, devendo, para tanto, haver consistência entre esses elementos. Tal consideração poderia conduzir à existência de um número ilimitado de estruturas organizacionais. Entretanto, para Mintzberg (2003, p. 13), na prática, “[...] o *design* de uma estrutura organizacional eficaz [...] parece envolver a consideração de apenas algumas configurações básicas”. Como conseqüência, o

autor identifica seis estruturas organizacionais básicas: estrutura simples, burocracia mecanizada, burocracia profissional, forma divisionalizada, *adhocracia* e missionária.

3.1 Descrição dos Aspectos Básicos das Configurações Organizacionais

Mintzberg (2003, p. 178-182) afirma que a estrutura simples é caracterizada por possuir poucos assessores de apoio, pouca diferenciação entre unidades e pequena hierarquia gerencial. Além disso, existe pouca formalização do comportamento, pouca utilização de planejamento e controle e pouco treinamento e doutrinação. O poder de tomada de decisão é totalmente centralizado. O agrupamento nas unidades, quando existe, costuma ocorrer em base funcional. Quanto aos fatores situacionais, o ambiente de uma estrutura simples tende a ser, de forma simultânea, simples e dinâmico. O sistema técnico tende a ser pouco sofisticado e não regulamentado. A existência de hostilidade, necessidades pessoais e controle externo reduzido favorecem esse tipo de estrutura.

Burocracias mecanizadas, segundo Mintzberg (2003, p. 186-198), possuem tarefas rotineiras e altamente especializadas, em sua dimensão horizontal e vertical, no núcleo operacional. Portanto, possuem alta formalização do comportamento e padronização dos processos de trabalho no núcleo operacional. Há pouca exigência de treinamento e doutrinação. A divisão do trabalho e a diferenciação entre unidades são fortemente enfatizadas. A base funcional é utilizada como critério de agrupamento das tarefas. O poder de decisão é centralizado verticalmente e descentralizado de forma limitada em sua dimensão horizontal. As ações são amplamente planejadas. Quanto aos fatores situacionais, considera-se que burocracias mecanizadas ocorrem em ambientes simples e estáveis. Quanto à idade e ao tamanho, surgem em organizações maduras e grandes. O sistema técnico é caracterizado por ser regulamentado, desde que sejam capazes de estabelecer rotinas no trabalho, além de formalizá-lo. O controle externo sobre organizações dessa natureza é presente. Por fim, a moda não é atuante.

A terceira estrutura organizacional identificada por Mintzberg (2003, p. 212-229) é a burocracia profissional. Nesse tipo de entidade, o trabalho operacional é estável, o que permite prever ou predeterminar o comportamento. Por outro lado, o trabalho executado é complexo, o que faz com que os próprios operadores tenham o controle. O parâmetro de treinamento é amplamente utilizado para padronizar as habilidades dos profissionais e a doutrinação é utilizada de forma complementar. Pouca padronização do comportamento é utilizada devido à complexidade do trabalho executado. Há ampliação vertical das tarefas, permanecendo, entretanto, a especialização horizontal, dada a presença de profissionais. Sua estrutura é, ao mesmo tempo, funcional e por mercado, pois decorre tanto da especialização funcional dos profissionais quanto dos próprios clientes que buscam profissionais com a especialidade por eles requerida. Sistemas de planejamento e controle são pouco utilizados. A descentralização existente ocorre tanto em sua dimensão vertical quanto na horizontal. O ambiente característico das burocracias profissionais é complexo e estável. Os fatores de idade e tamanho não são muito significativos, já que se pode encontrar organizações profissionais com idades e tamanhos variados. O sistema técnico não é muito regulamentado, tampouco é sofisticado e automatizado. Por fim, estruturas dessa natureza estão sujeitas ao modismo.

A forma divisionalizada, conforme Mintzberg (2003, p. 240-258), dispensa grande confiança no agrupamento por mercado na linha intermediária. Dessa forma, ocorre descentralização do poder de tomada de decisão, ou seja, a cúpula estratégica o transfere em parte às divisões, caracterizando a descentralização

vertical limitada (chega apenas aos gerentes intermediários) e paralela (ocorre entre os gerentes intermediários). Horizontalmente, no entanto, é centralizada. O sistema de controle de desempenho é bastante desenvolvido. Pouca padronização do comportamento e pouco planejamento de ações são utilizados. Existe alguma especialização de tarefas entre as divisões e o escritório central, em suas duas dimensões. O treinamento e a doutrinação são relativamente utilizados. O fator situacional mais importante é a diversidade de mercado, o que vem permitir a divisionalização. Para que tal ocorra, no entanto, é necessário que o sistema técnico possa ser segmentado, de forma que cada divisão tenha o seu de forma eficiente. Organizações dessa natureza funcionam melhor em ambientes que não sejam nem muito complexos nem muito dinâmicos, tal como uma burocracia mecanizada. Quanto ao tamanho e à idade, a forma divisionalizada costuma surgir em organizações que crescem de tal forma que necessitam de novos mercados ou que envelhecem e necessitam de outros mercados que não os tradicionais.

Mintzberg (2003, p. 282-305) apresenta a *adhocracia* como uma estrutura organizacional altamente orgânica, com pouca formalização do comportamento, e com especialização do trabalho em sua dimensão horizontal, tendo o treinamento formal como meio para tanto. A tendência é que seus especialistas estejam agrupados em base funcional tendo em vista propósitos internos, sendo divididos em pequenas equipes de projeto, baseadas no mercado, com o objetivo de desenvolver trabalho específico. O poder de tomada de decisão é descentralizado vertical e horizontalmente, sendo que de forma seletiva. Pouco planejamento de ações é utilizado. Para funcionarem bem, necessitam de especialistas, isto é, de profissionais que obtêm seu conhecimento e habilidade por meio de treinamento. O ambiente em que atuam é dinâmico e complexo. Considerando que organizações dessa natureza não são muito estáveis, tendem a não permanecerem por muito tempo e, assim, são jovens. Por fim, a moda é uma condição necessária.

A última configuração apresentada por Mintzberg (2001, p. 155-156) é a missionária. Essas organizações são dominadas por sua ideologia e utilizam amplamente o parâmetro da doutrinação. O poder de tomada de decisão é completamente dividido entre todos os membros, o que faz com que surja a mais pura forma de descentralização. Apresenta pouca divisão de trabalho, pouca especialização de tarefas em suas duas dimensões (rotatividade das tarefas), pouca diferenciação entre suas partes, pouca formalização do comportamento, pouco uso de planejamento e controle, e pouca utilização de treinamento profissional. O agrupamento é feito na base de mercado (a missão). As organizações missionárias tendem a ser jovens e não costumam crescer muito. O sistema técnico é simples, ou praticamente inexistente e seu ambiente é simples.

Quanto a essa tipologia é preciso considerar a advertência de Mintzberg et al (2000, p.227):

[...] cada configuração, da maneira pela qual está apresentada, é idealizada – uma simplificação, de fato uma caricatura da realidade. Nenhuma organização real é exatamente como qualquer uma das acima mencionadas, embora algumas cheguem bastante perto.

Portanto, as configurações organizacionais apresentam estruturas puras, difíceis de encontrar na prática. O mais comum será encontrar estruturas que se aproximam de uma dessas configurações à medida que buscam harmonizar seus parâmetros de *design* e seus fatores situacionais. Merece destaque a existência de estruturas híbridas, ou melhor, estruturas que apresentam características de mais de

uma estrutura pura (MINTZBERG, 2003, p. 317-320). Um segundo ponto destacado por Mintzberg (2003, p. 322-323) é que as configurações podem ser utilizadas para descrever transições estruturais, isto é, a mudança de um tipo de estrutura organizacional para outra. Destaca-se como último ponto dentro da abordagem da configuração das estruturas organizacionais, o fato das organizações – na busca da consistência entre parâmetros de *design* e fatores situacionais – poderem desenvolver novos tipos estruturais, tal como afirma Mintzberg (2003, p. 327):

[...] essas organizações devem criar suas próprias configurações [...], construir estruturas novas, não imaginadas, embora igualmente consistentes. Assim, oferecemos uma hipótese final da eficácia organizacional que, embora compatível com as exigências das outras por congruência e consistência, as transcende. Denominamos ela de hipótese da criação: às vezes, uma estruturação eficaz requer a criação de uma nova configuração, uma combinação original, embora consistente, dos parâmetros de *design* e dos fatores situacionais.

Destaca-se que a tipologia original de Mintzberg (2001, 2003) foi ampliada por outros pesquisadores, dentre os quais, tem-se Hardy & Fachin (2000, p. 36) que estudaram as configurações organizacionais de universidades brasileiras. Esses autores apresentaram uma tipologia composta de dez arranjos organizacionais que inclui os seis apresentados por Mintzberg e outros quatro, a saber: burocracia carismática, organização política, anarquia organizada e tecnocrática.

4 Metodologia

O método de abordagem utilizado para o desenvolvimento desta pesquisa foi o hipotético-dedutivo. Esse método, como afirmam Marconi & Lakatos (2000, p. 73), considera que “toda pesquisa tem sua origem num problema para o qual se procura uma solução, por meio de tentativas (conjeturas, hipóteses e teorias) e eliminação de erros”.

As etapas do método hipotético-dedutivo são apresentadas por Bunge (apud Marconi & Lakatos, 2000, p. 79-80), a saber: 1) inicialmente coloca-se o problema, para tanto, é necessário o reconhecimento de fatos relevantes relacionados ao objeto de estudo, com base nesses fatos, busca-se lacunas ou incoerências para, enfim, formular um problema que possa ser solucionado tendo por base o conhecimento disponível; 2) em seguida faz-se a construção de um modelo teórico, onde são selecionados os fatores pertinentes para a formulação das hipóteses centrais; 3) a terceira etapa envolve a dedução de conseqüências particulares, ou seja, a busca de suportes racionais e/ou empíricos relacionados ao objeto de estudo; 4) o teste das hipóteses vem em seguida, onde é necessário que seja feito o planejamento de meios de pôr à prova as predições e onde são realizadas as operações planejadas seguidas da coleta de dados que serão classificados, analisados e reduzidos de forma a serem interpretados; 5) partindo-se das interpretações, chega-se à última etapa que é a adição ou introdução de conclusões na teoria. Nessa etapa são feitas comparações entre as conclusões e as conseqüências particulares destacadas na terceira etapa, de forma a se precisar o grau em que o modelo teórico pode ser confirmado ou não, sendo o modelo corrigido, caso necessário, para então serem apresentadas sugestões para trabalhos posteriores.

Como técnica de coleta de dados foi utilizada, neste estudo, a entrevista com roteiro estruturado que, conforme Goode & Hatt (1972, p. 172), refere-se a uma “[...] *lista de pontos ou tópicos que um entrevistador deve seguir durante a entrevista*” (grifos dos autores). O roteiro de entrevista incluiu tanto questões abertas quanto

fechadas. As entrevistas foram realizadas com representantes de ONGs que tivessem conhecimento da estrutura organizacional da entidade.

Para validação do instrumento de coleta de dados realizou-se uma sessão pré-teste com o representante de uma entidade de natureza similar àquelas que compõem a população objeto de estudo cujos dados não foram aproveitados para a análise dos resultados. Nesse momento, os itens constantes do roteiro de entrevista sofreram modificações diversas, como a retirada de questões que não se adequavam à realidade destas entidades e a modificação de outras para se adequarem a essa mesma realidade.

A população objeto de estudo foi representada pelas ONGs do Estado de São Paulo associadas à Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG). No Estado de São Paulo existiam 49 ONGs associadas, sendo que dessas, 43 tinham domicílio na capital. A escolha das ONGs do Estado de São Paulo decorreu da representatividade desse Estado no que se refere à quantidade dessas entidades existentes no Brasil. Foram entrevistados dirigentes de 16 ONGs, o que representa 33% da população considerada.

4.1 Plano de Análise e Interpretação dos Resultados

A análise e interpretação dos dados, segundo Martins (2002a, p. 55), representa a fase em que “[...] o investigador irá classificar os dados, dando-lhes ordem ou colocando-os nas diversas categorias, segundo critérios que facilitem a análise e interpretação em face dos objetivos da pesquisa”. Para tanto, podem ser utilizadas tabelas, gráficos, dentre outras representações visuais que descrevam o comportamento das variáveis.

Utilizou-se para a análise e interpretação dos dados tanto a análise descritiva quanto a análise quantitativa. A análise descritiva, nas palavras de Ferrari (1982, p. 240), tem por finalidade “[...] enumerar ou descrever as características dos fenômenos (coisas, objetos, conhecimentos ou eventos) [...]”. A análise quantitativa, por sua vez, está relacionada ao tratamento estatístico dos dados coletados na pesquisa de campo. As técnicas de análise quantitativa utilizadas foram a construção de distribuições de freqüências, o cálculo da freqüência relativa ponderada e análise da aderência conceitual.

Destaca-se como principal limitação da pesquisa a possibilidade de má interpretação dos itens do roteiro de entrevista. Ademais, os resultados encontrados estão limitados ao universo pesquisado, não sendo possível realizar qualquer generalização, seja em relação às demais ONGs associadas à ABONG, seja em relação ao universo do Terceiro Setor.

5 Análise dos Resultados

O primeiro grupo de parâmetros de *design* considerado foi: especialização das tarefas, horizontal e vertical, formalização do comportamento, treinamento e doutrinação, sistemas de planejamento e controle e instrumentos de interligação. As intensidades apresentadas para esses parâmetros foram: ‘muito’, ‘medianamente’ e ‘pouco’. Cada entrevistado escolheu uma dessas intensidades para cada parâmetro. A **Tabela 2** apresenta as freqüências absolutas para esses parâmetros.

Tabela 2 – Distribuição de freqüência absoluta – parâmetros de *design*

Parâmetros de <i>design</i>	Muito	Medianamente	Pouco
Especialização Horizontal das Tarefas	3	9	4
Especialização Vertical das Tarefas	0	4	12
Formalização do Comportamento	9	5	2
Treinamento	11	4	1
Doutrinação	8	7	1
Planejamento das Ações	9	5	2
Controle de Desempenho	7	8	1
Instrumentos de Interligação	9	7	0

Para o parâmetro agrupamento em unidades, foram fornecidas aos respondentes três bases de agrupamento, e cada entrevistado escolheu aquela predominante em sua organização. A **Tabela 3** resume os resultados obtidos.

Tabela 3 – Distribuição de freqüência absoluta – base de agrupamento

Base de Agrupamento	Funcional	Por Mercado	Matricial
Freqüência	2	10	4

Para o parâmetro tamanho da unidade foi construída a distribuição de freqüências absolutas para a cúpula estratégica, para o núcleo operacional e para o restante da entidade, compreendendo tecnoestrutura, assessoria de apoio e linha intermediária. Em seguida foram identificadas quantas entidades estavam em cada intervalo da distribuição de freqüências. As intensidades utilizadas aqui foram: 'pequena', 'média' e 'grande'. As **Tabelas 4, 5 e 6** resumem os resultados obtidos.

Tabela 4 – Distribuição de freqüência absoluta – tamanho Cúpula Estratégica

Maior Tamanho	Menor Tamanho	Intervalo	Nº de Classes	Amplitude		
15 gestores	3 gestores	12	3	4		
Intervalos					Qtde	%
Pequena	Limite Inferior	3	Limite Superior	7	12	75
Média	Limite Inferior	7	Limite Superior	11	3	18,75
Grande	Limite Inferior	11	Limite Superior	15	1	6,25
Total					16	100

Tabela 5 – Distribuição de freqüência absoluta – tamanho Núcleo Operacional

Maior Tamanho	Menor Tamanho	Intervalo	Nº de Classes	Amplitude		
53 'operadores'	0 'operador'	53	3	17,67		
Intervalos					Qtde	%
Pequena	Limite Inferior	0	Limite Superior	17,67	12	75
Média	Limite Inferior	17,67	Limite Superior	35,33	3	18,75
Grande	Limite Inferior	35,33	Limite Superior	53	1	6,25
Total					16	100

Tabela 6 – Distribuição de freqüência absoluta – tamanho Restante da Entidade

Maior Tamanho	Menor Tamanho	Intervalo	Nº de Classes	Amplitude		
85 colaboradores	0 colaborador	85	3	28,33		
Intervalos					Qtde	%
Pequena	Limite Inferior	0	Limite Superior	28,33	14	87,5
Média	Limite Inferior	28,33	Limite Superior	56,67	0	0
Grande	Limite Inferior	56,67	Limite Superior	85	2	12,5
Total					16	100

Para o parâmetro de *design* descentralização vertical e horizontal, inicialmente, identificou-se quantos participavam do processo de tomada de decisão e em qual parte da organização se localizavam. Com base nessas informações foi possível identificar a intensidade de ocorrência da descentralização vertical e horizontal. As intensidades utilizadas para cada dimensão da descentralização foram: 'muito', 'limitada' e 'pouco'. Muita intensidade nas duas dimensões indica descentralização pura, enquanto pouca descentralização nas duas dimensões indica centralização. A **Tabela 7** apresenta as freqüências absolutas para cada dimensão da descentralização e para cada intensidade.

Tabela 7 – Distribuição de freqüência absoluta – descentralização em suas duas dimensões

	Muito	Limitada	Pouco	Total
Descentralização Vertical	7	5	4	16
Descentralização Horizontal	0	3	13	16

Os fatores situacionais passaram por processos semelhantes. O fator situacional ambiente, foi analisado em suas quatro dimensões: estabilidade, complexidade, diversidade de mercado e hostilidade. Buscou-se identificar com qual intensidade cada uma dessas dimensões ocorria em cada ONG. Para tanto foi apresentada uma escala de cinco níveis, numerados de 1 a 5. Os graus '1' e '2', para a dimensão estabilidade, representaram proximidade de 'estável', para a dimensão complexidade, proximidade de 'simples', para a dimensão diversidade de mercado, proximidade de 'integrado', e para a dimensão hostilidade, proximidade de 'magnânimo'. Por outro lado, os graus '4' e '5', para a dimensão estabilidade, representaram proximidade de 'dinâmico', para a dimensão complexidade, proximidade de 'complexo', para a dimensão diversidade de mercado, proximidade de 'diversificado', e para a dimensão hostilidade, proximidade de 'hostilidade'. Por fim, o grau '3' representou neutralidade, ou seja, para a dimensão estabilidade, representou proximidade de 'nem estável nem dinâmica', para a dimensão complexidade, proximidade de 'nem simples nem complexo', para a dimensão diversidade de mercado, proximidade de 'nem integrado nem diversificado', e para a dimensão hostilidade, proximidade de 'nem magnânimo nem hostil'. A **Tabela 8** apresenta as distribuições de freqüências absolutas encontradas.

Tabela 8 – Distribuição de freqüência absoluta – dimensões ambientais

Dimensões ambientais	Graus 1 e 2	Grau 3	Graus 4 e 5
Estabilidade	7	0	9
Complexidade	2	5	9
Diversidade de Mercado	8	3	5
Hostilidade	5	2	9

Para os fatores situacionais 'idade e tamanho', inicialmente foi construída a distribuição de freqüências. Em seguida foram identificadas quantas entidades estavam em cada intervalo da distribuição. As intensidades utilizadas para o fator situacional 'idade' foram: 'jovem', 'nem jovem nem antiga' e 'antiga'. Para o fator situacional 'tamanho', foram: 'grande', 'nem grande nem pequena' e 'pequena', em função do número de colaboradores. As **Tabelas 9 e 10** apresentam os resultados para esses dois fatores situacionais.

Tabela 9 – Distribuição de freqüência absoluta – fator situacional idade

Maior Idade	Menor Idade	Intervalo	Nº de Classes	Amplitude		
35 anos	10 anos	25	3	8,33		
Intervalos					Qtde	%
Jovem	Limite Inferior	10	Limite Superior	18,33	10	62,5
Nem Jovem Nem Antiga	Limite Inferior	18,33	Limite Superior	26,67	4	25
Antiga	Limite Inferior	26,67	Limite Superior	35	2	12,5
Total					16	100

Tabela 10 – Distribuição de freqüência absoluta – fator situacional tamanho

Maior Tamanho	Menor Tamanho	Intervalo	Nº de Classes	Amplitude		
146 colaboradores	12 colaboradores	134	3	44,67		
Intervalos					Qtde	%
Pequena	Limite Inferior	12	Limite Superior	56,67	14	87,5
Nem Pequena Nem Grande	Limite Inferior	56,67	Limite Superior	101,33	0	0
Grande	Limite Inferior	101,37	Limite Superior	146	2	12,5
Total					16	100

Quanto ao fator situacional poder, apenas a dimensão relacionada à existência de controle externo foi analisada. As intensidades utilizadas foram 'sempre', 'ocasionalmente' e 'nunca'. A **Tabela 11** apresenta a distribuição de freqüência para o controle externo.

Tabela 11 – Distribuição de freqüência absoluta – controle externo

Controle Externo	Sempre	Ocasionalmente	Nunca	Total
Freqüência	13	3	0	16

Quanto ao sistema técnico constatou-se que as ONGs pesquisadas prestam serviços por meio dos próprios colaboradores, ou seja, com pouca utilização de sistema técnico, de forma que, considerou-se que essas entidades apresentam um sistema técnico simples e não regulado, ou mesmo inexistente.

Tendo por base as informações contidas nas **Tabelas 2 a 11** foi feita a análise da aderência conceitual de cada entidade a cada uma das configurações das estruturas organizacionais propostas por Mintzberg, de forma a identificar qual a estrutura organizacional predominante em cada entidade e, no conjunto, qual a estrutura organizacional predominante. A **Tabela 12** apresenta as porcentagens de aderência conceitual de todas as ONGs a cada estrutura organizacional.

Tabela 12 – Porcentagem de aderência conceitual às estruturas organizacionais

Estruturas Organizacionais	Estrutura Simples	Burocracia Mecanizada	Burocracia Profissional	Forma Divis-sionalizada	Adho-cracia	Organização Missionária
Aderência conceitual (%)	30,73	23,18	43,75	25,00	41,41	40,88

Percebe-se que a estrutura organizacional que apresenta maior aderência conceitual é a burocracia profissional, de forma que 43,75% das características organizacionais presentes nessas entidades são de estruturas organizacionais semelhantes à burocracias profissionais. Em seguida têm-se a *adhocracia* (41,41%) e estruturas missionárias (40,88%) com maiores percentuais de aderência conceitual. Destaca-se que existem características organizacionais que estão presentes em mais de um tipo organizacional, o que justifica a soma das aderências conceituais ser superior a 100%.

Essas entidades têm como estrutura organizacional predominante burocracias profissionais. De fato, constatou-se que o parâmetro de *design* que ocorre com maior frequência absoluta é ‘treinamento’, com 11 indicações. Esse parâmetro é justamente aquele que caracteriza burocracias profissionais, ou seja: existência de pessoal especializado por meio da padronização das habilidades. Percebe-se ainda que o parâmetro ‘doutrinação’ ocorre com intensidade entre ‘muito’ e ‘medianamente’ já que apenas uma observação indicou ‘pouca’ intensidade. Percebe-se ainda a predominância de pouca especialização vertical das tarefas, o que também caracteriza burocracias profissionais. Ademais, o ambiente preferido por essas entidades se caracteriza por ser, ao mesmo tempo, estável e complexo, exatamente o ambiente privilegiado por burocracias profissionais. No entanto não se pode afirmar que essas entidades apresentem burocracias profissionais puras, tendo em vista principalmente a presença de muita formalização.

A **Tabela 13** apresenta a quantidade de entidades em cada estrutura organizacional. Ocorreu, em alguns casos, de uma ONG apresentar médias de aderência conceitual iguais para mais de uma estrutura organizacional. Caracterizando estruturas híbridas. No entanto, não foram consideradas estruturas híbridas nesse estudo, de forma que para identificar a estrutura predominante nesses casos, escolheu-se o ambiente em suas dimensões ‘estabilidade’ e ‘complexidade’ como critério de ‘desempate’. Permanecendo a igualdade, foi escolhido um parâmetro de *design* que melhor caracterizasse cada tipo organizacional para, em seguida, analisar-se a intensidade com a qual ocorria. Para estruturas simples escolheu-se a existência de centralização; para burocracias mecanizadas, a existência de muita formalização; para burocracias profissionais, a existência de muito treinamento; para formas divisionalizadas, a existência de muito controle de desempenho; para *adhocracias*, a existência de pouca formalização; enquanto para organizações missionárias, a existência de muita doutrinação. Permanecendo ainda a igualdade, a especialização das tarefas foi utilizada para a identificação da estrutura organizacional predominante da ONG.

Tabela 13 – Identificação da quantidade de ONGs em cada configuração organizacional

Estruturas Organizacionais	Estrutura Simples	Burocracia Mecanizada	Burocracia Profissional	Forma Divisionalizada	Adhocracia	Organização Missionária
Quantidade de ONGs	0	0	7	0	5	4

5.1 Estrutura Organizacional e Sistema de Gestão Estratégica de Custos

Considerando que a burocracia profissional é a estrutura organizacional da qual as ONGs pesquisadas mais se aproximam, algumas considerações acerca das características de um sistema de gestão estratégica de custos podem ser feitas.

O primeiro ponto é que essas entidades têm o parâmetro do treinamento como aquele que mais se destaca. A forte presença desse aspecto significa que a maior parte dos colaboradores dessas entidades passou por algum processo através do qual adquiriram habilidades e conhecimentos relacionados às atividades desempenhadas. Isso significa que as habilidades desses colaboradores foram padronizadas ou, em outras palavras, especificadas. Portanto, sendo a padronização das habilidades o meio de coordenar as atividades entre os diversos membros, outra forma de padronização poderá ter resistência, ou seja, os colaboradores terão dificuldade para alterar suas ações e comportamentos. Conseqüentemente, um sistema de gestão estratégica de custos em entidades

dessa natureza não poderá estabelecer, de forma rigorosa, *outputs* a serem alcançados pelos profissionais que nelas atuam, assim como, especificar, de forma rigorosa, as ações que deverão ser tomadas por esses profissionais.

Entidades que se aproximam de burocracias profissionais atuam preferencialmente em ambientes que são, ao mesmo tempo, estável e complexo. A estabilidade do ambiente permite que as ações futuras sejam previsíveis e, portanto, permite que as habilidades necessárias sejam bem definidas. A complexidade do ambiente, por sua vez, permite que o poder de tomada de decisão não fique concentrado em apenas uma pessoa. Assim, um sistema de gestão estratégica de custos também precisa ser capaz de fornecer informações acerca do ambiente futuro dessas entidades, assim como, ser trabalhada de forma participativa, envolvendo tanto os gestores quanto os profissionais.

No entanto, como foi percebido, os resultados não indicaram a existência de uma estrutura organizacional pura, tendo em vista que aspectos básicos não consistentes com os existentes em uma burocracia profissional pura emergiram. Dentre esses se destacaram: muito planejamento das ações, presença mediana de controle de desempenho e existência de controle externo.

A existência de muito planejamento de ações, ainda que não consistente com as características organizacionais de uma burocracia profissional pura, decorre da própria natureza da forma de obtenção de recursos das ONGs pesquisadas – apresentação de projetos aos financiadores, doadores etc. Assim, as atividades desenvolvidas por essas entidades, em grande parte, são aquelas previstas nos projetos apresentados às fontes financiadoras, de tal forma, que seu sistema de gestão estratégica de custos deve ser capaz de fornecer informações que subsidiem a preparação econômico-financeira dos projetos.

A presença mediana de controle de desempenho, também não consistente com a burocracia profissional pura, é reflexo da forma de financiamento das ONGs. A presença de controle de desempenho, em alguma medida, reflete a necessidade dos financiadores em acompanhar como os recursos fornecidos estão sendo aplicados ou, em outras palavras, se esses recursos estão sendo aplicados realmente nos projetos a que foram destinados e de forma eficiente. Dessa forma, o sistema de gestão estratégica de custos deve fornecer instrumentos que permitam que esse controle seja exercido.

Também não consistente com as características organizacionais da burocracia profissional pura e refletindo o principal meio de obtenção de recursos das ONGs, a presença de controle externo constante decorre da necessidade que tem os financiadores e outros parceiros dessas entidades em conhecer como os recursos disponibilizados estão sendo empregados por meio de relatórios periódicos contendo informações qualitativas e quantitativas, de forma que, o sistema de gestão estratégica de custos deve ser capaz de subsidiar tais relatórios de prestação de contas, considerando cada projeto isoladamente.

6 Conclusões

Dentro da tipologia de Mintzberg (2001, 2003) constatou-se que a configuração da estrutura organizacional predominante entre as ONGs pesquisadas foi a burocracia profissional. Entidades com estruturas organizacionais dessa natureza tendem a utilizar muito treinamento para padronizar as habilidades dos colaboradores e preferem ambientes que sejam ao mesmo tempo estável e complexo. Tais aspectos requerem um sistema de gestão estratégica de custos que não especifique rígidos comportamentos e *outputs* dos profissionais que atuam em

entidades dessa natureza. Ademais, um sistema estratégico de custos a ser implementado em ONGs que se aproximam de burocracias profissionais precisa ser capaz de fornecer informações acerca do ambiente futuro e ter o seu processo de tomada de decisão dividido entre gestores e profissionais.

As ONGs pesquisadas não apresentaram configuração de estruturas organizacionais pura, ou seja, apresentaram aspectos organizacionais não totalmente consistentes com a burocracia profissional. Dentre essas características destacam-se: muito planejamento das ações, presença mediana de controle de desempenho e existência de controle externo. Considerando esses aspectos, um sistema de gestão estratégica de custos para essas entidades, além de estarem consistentes com os aspectos referidos anteriormente, precisam fornecer informações que subsidiem o processo de planejamento e de controle de desempenho, além de orientar a elaboração de relatórios de prestação de contas.

Considerando esses resultados, pode-se afirmar que as ONGs pesquisadas podem apresentar uma nova configuração organizacional não contemplada na teoria original de Mintzberg, apresentando consistência entre seus parâmetros de *design* e seus fatores situacionais. Suas características organizacionais mesclam algumas das que estão presentes em burocracias profissionais com outras que decorrem principalmente da forma de captação de recursos dessas entidades.

Em suma, o desenvolvimento de um sistema estratégico de custos em ONGs precisa considerar os aspectos organizacionais presentes nessas entidades e que são os responsáveis pela definição do tipo organizacional predominante. Em outras palavras, precisa ser consistente com os parâmetros de *design* e fatores situacionais predominantes.

Sugere-se para futuras pesquisas que se busque analisar os aspectos organizacionais de ONGs ao longo do tempo como forma de melhor identificar as estruturas organizacionais predominantes, e os traços paradigmáticos da gestão estratégica de custos mais adequados a esse tipo de organização.

Bibliografia

- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 10520*: informação e documentação – apresentação de citações em documentos. Rio de Janeiro, 2001.
- _____. *NBR 14724*: informação e documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro, 2001.
- _____. *NBR 6023*: informação e documentação – referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2000.
- _____. *NBR 10523*. Entrada para nomes de língua portuguesa em registros bibliográficos. Rio de Janeiro, 1988.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS. *ONGs no Brasil: perfil e catálogo das associadas à ABONG*. São Paulo: ABONG, 2002b. Série Desenvolvimento Institucional.
- _____. *Carta de princípios e estatuto*. São Paulo: ABONG, 2000.
- BLAU, P. M.; SCOTT, W. R. *Organizações formais: uma abordagem comparativa*. São Paulo: Atlas, 1970.
- CARVALHO, C. A. P. Preservar a identidade e buscar padrões de eficiência: questões complementares ou contraditórias na atualidade das organizações não governamentais? *Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, XXIII*. Anais...Foz do Iguaçu, 1999.
- COELHO, S. C. T. *Terceiro setor. Um estudo comparativo 'entre Brasil e Estados Unidos*. São Paulo: SENAC, 2000.

- DINIZ, J. H. A. S.; MATTOS, P. L. C. L. Organizações não governamentais e gestão estratégica: desfiguração de seu caráter institucional-original? *Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*, XXVI. Anais... Salvador, 2002.
- FALCONER, A. P. *A promessa do terceiro setor*. Dissertação de Mestrado. FEA/USP. São Paulo, 1999.
- FERNANDES, R. C. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. 3 ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.
- FISCHER, R. M.; FISCHER, A. L. O dilema das ONG's. *Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*, XVIII. Anais... v. 10, Recursos Humanos. Curitiba, 1994. p. 17-25.
- GOODE, W. J.; HATT, P. K. *Métodos em pesquisa social*. 4 ed. São Paulo: Nacional, 1972.
- HALL, R. H. *Organizações: estrutura e processos*. 3 ed. São Paulo: Prentice Hall, 1984.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Cost management: accounting and control*. 3 ed. Ohio: South-Western College Publishing, 2000.
- HORNGREN, C. T., et al. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 9 ed. London: Prentice-Hall, 1997.
- KHANDWALLA, P. N. Mass output orientatation of operations technology and organizational structure. *Administrative Science Quaterly*. v. 19, n. 1, mar. 1974. pg. 74-97.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business Scholl Press, 1991.
- LANDIM, L. *A invenção das ONGs: do serviço invisível à profissão impossível*. Tese de Doutorado. UFRJ. Rio de Janeiro, 1993.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Metodologia científica*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____.; _____. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1985.
- MARTINS, G. A. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002a.
- _____. *Estatística geral e aplicada*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002b.
- MINTZBERG, H. *Criando organizações eficazes*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. In: MINTZBERG, H. & QUINN, J. B. *O processo de estratégia*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- _____. et al. *Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MORGAN, G. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 1996.
- PEREIRA, J. C. R. *Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais*. 3 ed. São Paulo: EDUSP, 2001.
- PINTO, W. S. A racionalidade da práxis administrativa em fundações corporativas. *Revista de Administração*. v. 38, n. 4, out/dez 2003. p. 330-342.
- RICHARDSON, R. J. et al. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RODRIGUES, A. L. Configurações organizacionais em organizações sem fins lucrativos: reflexões para além da simples adoção de modelos. In: VOLTOLINI, R. (org.). *Terceiro Setor: planejamento e gestão*. São Paulo: SENAC, 2004. p. 121-140.
- SALAMON, L. M. *America's nonprofit sector: a primer*. 2 ed. New York: The foundation center, 1999.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2 ed. Rio de Janeiro: campus, 1997.

STEVENSON, W. J. *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

TENÓRIO, F. G. (org.). *Gestão de ONGs: principais funções gerenciais*. 5 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

¹ Os autores agradecem ao apoio financeiro concedido pela Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado de São Paulo e às ONGs que participaram da pesquisa.