

UNIVERSIDADE DO GRANDE RIO  
ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

RINALDO ASSIS DA SILVA

**AS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO EM  
ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: ESTUDOS DE CASO EM  
FUNDAÇÕES EMPRESARIAIS**

Rio de Janeiro  
2018

RINALDO ASSIS DA SILVA

**AS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE CONTROLE DE GESTÃO EM  
ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: ESTUDOS DE CASO EM  
FUNDAÇÕES EMPRESARIAIS**

Dissertação apresentada ao curso de  
Mestrado em Administração, da  
Universidade do Grande Rio, como  
requisito para a obtenção do título de  
Mestre em Administração

Orientador: Prof. Dr. Josir Simeone Gomes  
Linha de Pesquisa: Estratégia, Governança e Conhecimento

Rio de Janeiro  
2018

## CATALOGAÇÃO NA FONTE/BIBLIOTECA - UNIGRANRIO

S586c Silva, Rinaldo Assis da.  
As características do sistema de controle de gestão em organizações do terceiro setor : estudo de caso em fundações empresariais / Rinaldo Assis da Silva. – 2018.  
159 f. : il. ; 31 cm.

Dissertação (mestrado em Administração) – Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Escola de Ciências Sociais e Aplicadas, Rio de Janeiro, 2018.  
“Orientador: Prof. Dr. Josir Simeone Gomes”.

1. Administração. 2. Controle gerencial. 3. Associações sem fins lucrativos. I. Gomes, Josir Simeone. II. Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”. III. Título.

CDD - 658

Rinaldo Assis da Silva

“As características do sistema de controle de gestão em organizações do terceiro setor: estudos de caso em fundações empresariais”.

Dissertação apresentada à Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, como parte dos requisitos parciais para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Área de Concentração: Gestão Organizacional

Aprovado em 15 de fevereiro de 2018.

Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Josir Simeone Gomes  
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO  
Presidente da Banca

---

Prof.ª Dr.ª Deborah Moraes Zouain  
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO  
Examinadora, docente da Instituição

---

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos  
Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ  
Examinador, convidado externo ao Programa

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABONG	Associação Brasileira de Organizações não Governamentais
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CNAS	Conselho Nacional de Assistência
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ESESP	Escola de Serviço Público do Espírito Santo
EUA	Estados Unidos da América
EVA	Valor Econômico Agregado
GIFE	Grupo de Institutos e Fundações Empresariais
GS	Gestão Social
IAF	Fundação Interamericana
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPEA	Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas
MCS	<i>Management Control Systems</i>
MROSC	Marco Regulatório para as Organizações da Sociedade Civil
OCA	Organização Cultural Alternativa
ONGs	Organizações não Governamentais
OSCs	Organizações da Sociedade Civil
PIB	Produto Interno Bruto Brasileiro
SCG	<i>Sistema de Controle de Gestão</i>
SPELL	<i>Scientific Periodicals Electronic Library</i>
ROI	Retorno Sobre Investimentos
TS	Terceiro Setor
USP	Universidade de São Paulo

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Elementos do sistema de controle.....	30
Quadro 2	Definições de controle gerencial.....	31
Quadro 3	Características dos tipos de planejamento (estratégico, tático e operacional).....	50
Quadro 4	Levantamento de pesquisas relacionadas.....	50
Quadro 5	Produção acadêmica e divulgação - período 2010 a 2017.....	61
Quadro 6	Tempo de duração das entrevistas.....	70
Quadro 7	Características do perfil das fundações.....	128
Quadro 8	Características do planejamento estratégico das fundações	130
Quadro 9	Estrutura de controle utilizados.....	132
Quadro 10	Processo de controle utilizados.....	133
Quadro 11	Tipos de controle utilizados.....	133
Quadro 12	Ferramentas de controle de gestão utilizadas.....	134

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Processos Gerenciais para implementação do BSC.....	41
----------	---	----

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Distribuição das organizações do Terceiro Setor.....	23
-----------	--	----



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Recursos financeiros movimentados por fundações empresariais.....	20
----------	---	----

## RESUMO

Este trabalho teve como objetivo identificar em que nível as práticas e os mecanismos adotados para o controle gerencial das fundações empresariais estudadas são capazes de conduzi-las ao alcance dos seus objetivos. Foi empregada a pesquisa do tipo qualitativa, de natureza descritiva, abordada por meio de estudo de caso, com dados obtidos através de pesquisa a documentos internos e entrevistas e tratados por meio de análise documental e de conteúdo. O referencial teórico abordou os tópicos controle gerencial; teorias organizacionais; tipos de controle gerencial; ferramentas de controle gerencial; terceiro setor; gestão do terceiro setor; natureza jurídica e características de entidades do terceiro setor e marco regulatório do terceiro setor. Foi possível identificar sob o ponto de vista dos objetivos, que cada fundação desenvolve toda sua estrutura de controle conforme sua empresa mantenedora as direciona. Os achados do estudo mostram que as fundações apresentam similaridades e diferenças nas formas de gestão; as similaridades são mais frequentes dentro da estrutura, processos e tipos de controle. Na estrutura, todas apresentam sistema de informação e o tipo de controle por resultado, com exceção da fundação Avon. Nos processos existem algumas semelhanças: todas utilizam planejamento e avaliação de resultados, porém, as fundações Holcim, DPaschoal e Fundação X não utilizam decisões corretivas. As divergências ocorrem, em maior proporção, no tocante às ferramentas de controle. Todas utilizam as ferramentas financeiras Orçamento e Planejamento orçamentário, com exceção da fundação Avon, que não utiliza o Planejamento orçamentário. Dentre as ferramentas não financeiras destaca-se o *Bechmarking* e Capital Intelectual, que são utilizadas por todas as Fundações. A Governança Corporativa não é utilizada apenas pela DPaschoal, o Balanced Scorecard ao ser utilizado pelas Fundações Bungue, Holcim, Cyrela e Fundação "X" tem basicamente como intenção medir desempenho sobre retorno social, em comum entre as fundações é que não há qualquer tipo de recompensa em função dos alcances. Ressalta-se também nas pesquisas que o Planejamento estratégico das fundações é definido em função das ações sociais, com perspectiva de longo prazo e atuando como orientador das metas. Constatou-se ainda quanto aos aspectos contábeis que as fundações pesquisadas não informaram sobre suas rotinas, não houve por parte dos entrevistados qualquer interesse em destacar ou mostrar como se dá a aplicação da contabilidade para a gestão das Fundações. As Fundações Bungue, Holcim, Cyrela, DPaschoal e Fundação "X" desenvolvem as práticas de forma interna, por suas empresas mantenedoras, e as fundações Arcellor Mital e Avon usam serviços de empresas terceirizadas. Os resultados encontrados evidenciam o quanto que as Fundações empresariais apresentam de limitação em relação à maior transparência sobre suas características de gestão. Na tentativa de melhores esclarecimentos sobre a gestão, ocorreram dificuldades em conseguir entrevistar um gestor responsável por informações que são fundamentais para os estudos, além do tempo reduzido que os mesmos disponibilizavam. Espera-se que as análises contidas neste trabalho possam contribuir para futuros estudos e melhor compreensão das características de controle de gestão das Fundações empresariais.

**Palavras-chave:** Características de Controle Gerencial. Fundações Empresariais. Terceiro Setor.

## ABSTRACT

The objective of this work was to identify which level the practices and mechanisms adopted for the management control of corporate foundations studied are able to lead them to the achievement of their objectives. For the study, was used to study the type qualitative, descriptive nature, addressed through a case study, with data obtained through research the internal documents and interviews and treated through documentary analysis and content. The theoretical approached the topics managerial control; organizational theories; types of managerial control; tools of managerial control; third sector; management of third sector; legal nature and characteristics of the third sector entities; and regulatory framework of the third sector. Based on the interviews, it was possible to identify from the point of view of the objectives, that each foundation develops its structure of control as your company controlling the routes, the findings of this study show that the foundations have similarities and differences in the ways of management, it should be noted that the similarities are more frequent within the structure, processes and control types. The structure all feature information system, and the type of control by a result, with the exception of the Avon Foundation. The processes there are also some similarities, all use planning and evaluation of results, but the foundations Holcim, DPaschoal and Foundation X do not use corrective decisions. The differences occurin greater proportion in regard control tools, all using the financial tools budget and budget planning, with the exception of the Avon Foundation that does not use the budget planning tool Among the non-financial tools highlights the Bechmarking and Intellectual Capital that are used by all the foundations, Corporate Governance is not only used by DPaschoal. The Balanced Scorecard to be used by foundations and crooked, Holcim, Cyrela and Foundation "X" is basically intended to measure performance on social return. In common among foundations, there is not any type of reward in function of the ranges. It is also emphasized in studies that the strategic planning of the foundations are defined in function of the social actions, with the prospect of long-term and acting as advisor of the targets. We found also in relation to the accounting aspects that the foundations surveyed have not informed about their daily routines, it was observed that there was on the part of the respondents any interest and commitment to highlight or show how the application of accounting for the management of foundations. The foundations crooked, Holcim, Cyrela, DPaschoal and "X" develop the practice of internal form, by their sponsors, companies and foundations Arcellor mital and Avon use services from third party companies. The results found evidences how the corporate foundations still feature of limitation on greater transparency about its characteristics of management, these difficulties presented fall above all on achieving interview a manager responsible for information that are fundamental to the studies, in addition to the limitation of time that they offe.

**Keywords:** Characteristics of managerial control. Corporate foundations. Third Sector

## DEDICATÓRIA

*Dedico esta dissertação aos meus pais, que me deram condições para que eu pudesse sempre desenvolver meus estudos e, com isso, entender o quanto é importante em nossas vidas.*

*Dedico, ainda, aos meus irmãos e a minha filha, que sempre me apoiaram nesta jornada, e a todos na família que entenderam de alguma forma a minha ausência em alguns momentos.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me permitir o desenvolvimento profissional e pessoal.

À minha família, especialmente à minha mãe, Áurea, pelas minhas ausências e por ter compreendido este momento.

Aos meus irmãos Rogério e Nalva, e minha filha Gabriela, que torceram por este momento.

Agradeço ao professor Dr. Josir Simeone Gomes, pela confiança e disponibilidade com que me orientou e me conduziu nessa jornada.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Administração da UNIGRANRIO que de alguma forma me ajudaram, através dos seus ensinamentos, a chegar até aqui.

Aos funcionários da UNIGRANRIO, unidade Lapa, que desempenham suas funções na Secretaria do PPGA, pelo empenho em me ajudar em algumas solicitações.

Gostaria de agradecer, também, às Fundações empresarias, Bunge, Holcim, Cyrela, ArcelorMittal, Dpaschoal, Avon e Fundação X, como também a alguns de seus gestores, que me atenderam para que eu pudesse realizar as pesquisas de campo.

Aos meus colegas da turma de mestrado de 2016, cujo convívio contribuiu em muito para o meu desenvolvimento pessoal e profissional. Em especial um agradecimento aos colegas Clayton Gonçalves e Leonardo Campinha, que me ajudaram muito neste desafio acadêmico.

Por fim, sou grato a todos que contribuíram de alguma maneira, tornando possível a conclusão deste projeto.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>18</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	18
1.2	PROBLEMA DA PESQUISA.....	22
1.3	OBJETIVOS DA PESQUISA.....	24
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo Geral.....</b>	<b>24</b>
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos Específicos.....</b>	<b>24</b>
1.4	RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	25
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	26
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>26</b>
2.1	CONTROLE GERENCIAL.....	26
2.2	AS TEORIAS ORGANIZACIONAIS PARA O CONTROLE GERENCIAL.....	32
<b>2.2.1</b>	<b>Teoria da Agência.....</b>	<b>32</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Teoria da Contingência.....</b>	<b>33</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Teoria Institucional Moderna.....</b>	<b>34</b>
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS TIPOS DE CONTROLE GERENCIAL.....	34
2.4	FERRAMENTAS DE CONTROLE GERENCIAL.....	37
<b>2.4.1</b>	<b>Orçamento.....</b>	<b>37</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Método do Custeio ABC.....</b>	<b>38</b>
<b>2.4.3</b>	<b>Método de Custeio Padrão.....</b>	<b>39</b>
<b>2.4.4</b>	<b>Cálculo do Retorno sobre o Investimento (ROI) .....</b>	<b>40</b>
<b>2.4.5</b>	<b>Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA) .....</b>	<b>40</b>
<b>2.4.6</b>	<b><i>Balanced Scorecard (BSC)</i> .....</b>	<b>40</b>
<b>2.4.7</b>	<b>Mecanismos de Governança Corporativa.....</b>	<b>42</b>
<b>2.4.8</b>	<b>Medidas de Satisfação dos Clientes.....</b>	<b>43</b>
<b>2.4.9</b>	<b><i>Benchmarking</i>.....</b>	<b>42</b>
<b>2.4.10</b>	<b>Preços de Transferência.....</b>	<b>44</b>
<b>2.4.11</b>	<b>Gestão do Capital Intelectual.....</b>	<b>45</b>
<b>2.4.12</b>	<b>Planejamento Estratégico.....</b>	<b>46</b>

2.4.13	<b>Planejamento Orçamentário</b> .....	50
2.5	TERCEIRO SETOR.....	51
2.6	GESTÃO DO TERCEIRO SETOR.....	52
2.7	NATUREZA JURÍDICA E CARACTERÍSTICAS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	55
2.7.1	<b>Organizações da Sociedade Civil – OSCs</b> .....	55
2.7.2	<b>Fundações</b> .....	56
2.7.3	<b>Associações</b> .....	57
2.7.4	<b>Organizações Religiosas</b> .....	58
2.7.5	<b>Cooperativas Sociais e de Interesse Público</b> .....	58
2.8	REGULAMENTAÇÃO E NOVO MARCO REGULATÓRIO DAS OSCS NO TERCEIRO SETOR.....	59
2.9	PESQUISAS REALIZADAS SOBRE O TEMA.....	60
3	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	62
3.1	TIPO DE PESQUISA.....	62
3.2	FINALIDADE DA PESQUISA.....	62
3.3	ABORDAGEM DA PESQUISA.....	63
3.4	PROCEDIMENTOS TÉCNICOS DA PESQUISA.....	64
3.5	COLETA DE DADOS.....	64
3.6	SUJEITOS DA PESQUISA.....	66
3.7	LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	68
3.8	ENTREVISTAS REALIZADAS.....	69
3.9	DIFICULDADES NAS ENTREVISTAS.....	70
3.10	ANÁLISE DOS DADOS.....	71
4	<b>OS CASOS ESTUDADOS</b> .....	73
4.1	O CASO DA FUNDAÇÃO BUNGE.....	73
4.1.1	<b>Perfil da Fundação</b> .....	73
4.1.2	<b>Planejamento e Estratégia da Fundação</b> .....	74
4.1.3	<b>Estrutura Organizacional</b> .....	75
4.2	O CASO DA FUNDAÇÃO INSTITUTO HOLCIM.....	77
4.2.1	<b>Perfil da Fundação</b> .....	77

4.2.2	<b>Planejamento e Estratégia da Fundação</b> .....	78
4.2.3	<b>Estrutura Organizacional</b> .....	78
4.3	O CASO DA FUNDAÇÃO INSTITUO CYRELA.....	80
4.3.1	<b>Perfil da Fundação</b> .....	80
4.3.2	<b>Planejamento e Estratégia da Fundação</b> .....	81
4.3.3	<b>Estrutura Organizacional</b> .....	82
4.4	O CASO DA FUNDAÇÃO ARCELORMITTAL.....	84
4.4.1	<b>Perfil da Fundação</b> .....	84
4.4.2	<b>Planejamento e Estratégia da Fundação</b> .....	85
4.4.3	<b>Estrutura Organizacional</b> .....	86
4.5	O CASO DA FUNDAÇÃO EDUCAR DPASCHOAL.....	88
4.5.1	<b>Perfil da Fundação</b> .....	88
4.5.2	<b>Planejamento e Estratégia da Fundação</b> .....	89
4.5.3	<b>Estrutura Organizacional</b> .....	90
4.6	O CASO DA FUNDAÇÃO/INSTITUTO AVON.....	92
4.6.1	<b>Perfil da Fundação/Instituto</b> .....	92
4.6.2	<b>Planejamento e Estratégia da Fundação</b> .....	93
4.6.3	<b>Estrutura Organizacional</b> .....	94
4.7	O CASO DA FUNDAÇÃO X.....	95
4.7.1	<b>Perfil da Fundação</b> .....	95
4.7.2	<b>Planejamento e Estratégia da Fundação</b> .....	96
4.7.3	<b>Estrutura Organizacional</b> .....	97
4.8	CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE GERENCIAL.....	98
4.8.1	<b>Características do Controle Gerencial da Fundação Bunge</b> ....	98
4.8.1.1	Estrutura de Controle.....	98
4.8.1.2	Orçamento.....	99
4.8.1.3	<i>Balanced Scorecard</i> .....	100
4.8.1.4	Mecanismos de Governança Corporativa.....	100
4.8.1.5	Medidas de Satisfação dos Clientes.....	101
4.8.1.6	<i>Benchmarking</i> .....	101



4.8.1.7	Capital Intelectual.....	102
4.8.1.8	Planejamento Orçamentário.....	102
<b>4.8.2</b>	<b>Características do Controle Gerencial da Fundação Holcim....</b>	<b>103</b>
4.8.2.1	Estrutura de Controle.....	103
4.8.2.2	Orçamento.....	104
4.8.2.3	Cálculo do Retorno Sobre o Investimento.....	105
4.8.2.4	<i>Balanced Scorecard</i> .....	105
4.8.2.5	Governança Corporativa.....	105
4.8.2.6	Medidas de Satisfação dos Clientes.....	106
4.8.2.7	<i>Benchmarking</i> .....	106
4.8.2.8	Capital Intelectual.....	107
4.8.2.9	Planejamento Orçamentário.....	107
<b>4.8.3</b>	<b>Características do Controle Gerencial da Fundação Cyrela.....</b>	<b>108</b>
4.8.3.1	Estrutura de Controle.....	109
4.8.3.2	Orçamento.....	109
4.8.3.3	<i>Balanced Scorecard</i> .....	110
4.8.3.4	Governança Corporativa.....	110
4.8.3.5	Medidas de Satisfação dos Clientes.....	111
4.8.3.6	<i>Benchmarking</i> .....	111
4.8.3.7	Capital Intelectual.....	111
4.8.3.8	Planejamento Orçamentário.....	112
<b>4.8.4</b>	<b>Características de Controle Gerencial da Fundação ArcelorMittal.....</b>	<b>113</b>
4.8.4.1	Estrutura de Controle.....	113
4.8.4.2	Orçamento.....	114
4.8.4.3	Governança Corporativa.....	114
4.8.4.4	Medidas de Satisfação dos Clientes.....	114
4.8.4.5	<i>Benchmarking</i> .....	115
4.8.4.6	Capital Intelectual.....	115
4.8.4.7	Planejamento Orçamentário.....	115

<b>4.8.5</b>	<b>Caraterísticas do Controle Gerencial da Fundação Educar DPaschoal.....</b>	<b>116</b>
4.8.5.1	Estrutura de Controle.....	116
4.8.5.2	Orçamento.....	117
4.8.5.3	<i>Balanced Scorecard</i> .....	117
4.8.5.4	Governança Corporativa.....	118
4.8.5.5	Medidas de Satisfação dos Clientes.....	118
4.8.5.6	<i>Benchmarking</i> .....	119
4.8.5.7	Capital Intelectual.....	119
4.8.5.8	Planejamento Orçamentário.....	120
<b>4.8.6</b>	<b>Características do Controle Gerencial da Fundação Instituto Avon.....</b>	<b>121</b>
4.8.6.1	Estrutura de Controle.....	121
4.8.6.2	Orçamento.....	121
4.8.6.3	Governança Corporativa.....	122
4.8.6.4	<i>Benchmarking</i> .....	122
4.8.6.5	Capital Intelectual.....	123
4.8.6.6	Planejamento Orçamentário.....	123
<b>4.8.7</b>	<b>Características do Controle Gerencial da Fundação X.....</b>	<b>123</b>
4.8.7.1	Estrutura do Controle.....	124
4.8.7.2	Orçamento.....	124
4.8.7.3	<i>Balanced Scorecard</i> .....	124
4.8.7.4	Governança Corporativa.....	125
4.8.7.5	<i>Benchmarking</i> .....	125
4.8.7.6	Capital Intelectual.....	125
4.8.7.7	Planejamento Orçamentário.....	126
<b>5</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	<b>127</b>
5.1	ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DO PERFIL DAS FUNDAÇÕES.....	127
5.2	ANÁLISE DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DAS FUNDAÇÕES.....	129
5.3	ANÁLISE DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS FUNDAÇÕES.....	131

5.4	ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES.....	132
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....</b>	<b>137</b>
6.1	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	137
6.2	SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	140
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>142</b>
	<b>APÊNDICES.....</b>	<b>153</b>
	APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTAS.....	153
	APÊNDICE B - PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO.....	157

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo aborda o contexto da pesquisa, o problema estudado, os objetivos geral e específicos, a relevância e a delimitação do estudo.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Inserida em uma nova realidade, observa-se que a sociedade atual se organiza de diversas formas. Algumas das tentativas de organização são construídas por meio de relações entre os setores e pela maneira com que eles estabelecem parcerias.

O debate sobre Terceiro Setor tem sido bem difuso. Há correntes que dizem que este segmento ainda é uma promessa, outras afirmam que já existe uma realidade quanto à atuação por ele desenvolvida. No Brasil, o Grupo de Institutos e Fundações Empresariais (GIFE), formado por empresas, fundações empresariais e outras organizações sem fins lucrativos, aparece como um dos responsáveis por uma maior divulgação do setor, dando representatividade, fortalecendo a ligação com o Estado e com a sociedade e estabelecendo uma visão de um novo espaço institucional, reforçando a participação cidadã.

O estudo do Terceiro Setor ou das organizações sem fins lucrativos é, atualmente, um dos temas que mais desperta interesse nas escolas e faculdades de Administração, no Brasil. Para o autor, o interesse por esta área da economia se deve a fatores e tendências da atual política brasileira, associados a uma nova e progressiva forma de pensamento da sociedade, traduzida por terminologias como: cidadania empresarial, responsabilidade social corporativa, programas de reforma do Estado, descentralização política e administrativa e privatização de serviços públicos.

O Poder Público, em geral, recebe a denominação de Primeiro Setor e tem o encargo de oferecer o bem-estar social, proporcionar condições satisfatórias à

população e oferecer programas geradores de capacitação, usando, para isso, subsídios financeiros gerados por impostos.

O Segundo Setor é composto por entidades que visam a saldos financeiros positivos, que é o lucro, em que o cidadão opta por ser cliente, mediante suas necessidades e costumes, estabelecendo, assim, a relação mercado-sociedade.

O termo Terceiro Setor é comumente utilizado para constituir uma relação entre a sociedade e o Poder Público, sendo este setor um braço na condução de projetos e serviços (FALCONER, 1999).

As organizações do Terceiro Setor ganham notoriedade quando diversos segmentos da sociedade, incluindo os meios de comunicação, começam a concentrar atenções nas atividades geradas por elas, criando oportunidades de trabalho e incremento de recursos, o que vai gerar mais busca para que essas organizações ofereçam suas práticas.

No geral, essas organizações movimentam recursos consideráveis na economia, os quais são obtidos através de financiamentos dos governos, comercialização de produtos e serviços, bem como por meio de auxílio de voluntários, com doações diversas, seja por meio de cooperação internacional ou doações individuais de pessoas físicas ou jurídicas (AGUIAR; MARTINS, 2006; SOUZA; SOUZA, 2011).

Através de consulta ao site do Governo Federal, portal da transparência ([www.portaldatransparencia.gov.br](http://www.portaldatransparencia.gov.br)) constata-se que ao longo dos últimos anos houve transferência de recursos financeiros em prol das entidades sem fins lucrativos em mais de 8 bilhões de reais.

O Censo GIFE é a principal pesquisa sobre investimento social privado no Brasil. Ela é baseada no princípio de que ampliar o acesso a dados de qualidade influencia a eficiência, a importância e o impacto do investimento social privado. Em agosto de 2016 o grupo lançou o Keyfacts, um *hotsite* com os principais resultados do Censo, contendo informações sobre investimentos nas fundações empresariais.

A Tabela 1, a seguir, apresenta esses investimentos, demonstrados em reais, investidos e movimentados por fundações empresariais.

Tabela 1: Recursos financeiros movimentados por fundações empresariais

<b>Informaram Valores</b>	<b>57</b>	<b>95%</b>
Até 1.99 Milhões	14	23%
De 2 a 5,99 Milhões	12	20%
De 6 a 9,99 Milhões	9	15%
De 10 a 19,99 Milhões	7	12%
De 20 a 49,99 Milhões	7	12%
De 50 a 99,99 Milhões	6	10%
Mais de 100 Milhões	2	3%
Não informou	3	5%
<b>Base: Amostra</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>

Fonte: [www.gife.org.br](http://www.gife.org.br)

No decorrer dos anos 80, verificou-se, no Brasil, um aumento significativo na quantidade de organizações com tais características. Só entre 1996 e 2005, o número de Fundações Privadas e de Associações sem fins lucrativos, no país, mais que dobrou. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2012), em 1996, existiam 66,5 organizações para cada 100 mil habitantes, enquanto que, em 2005, esse número foi para 184,4.

O ambiente de trabalho das Organizações não Governamentais (ONGs) é dinâmico e instável e a eficácia dessas organizações exige atender às diversas demandas das partes interessadas (RAMADAN; BORGNOVI, 2015). Já para Nanavati (2007), a eficácia e sustentabilidade das ONGs dependem de uma cultura de trabalho profissional, relações externas agradáveis e gestão estratégica. Fatores estes que incentivam, no intuito de garantir sua sobrevivência, a existência de controles gerenciais estruturados e customizados.

Não obstante, Aguiar e Martins (2006) apontam que uma das dificuldades básicas do Terceiro Setor, de forma geral, e das ONGs, em particular, é de gestão. Para Mário *et al.* (2013), isso se deve ao fato de que as ONGs surgiram por iniciativas de pessoas sem experiência em Controle Gerencial. Desta forma, apresentam muitas dificuldades em sua administração e gestão.

Estudos realizados por Aguiar e Martins (2006) e Mário *et al.* (2013) revelaram que essas entidades possuem dificuldades para adotar controles gerenciais mais

estruturados, devido a fatores como a falta de conhecimento de instrumentos gerenciais, regras e leis do setor e a ausência de hierarquia. Sendo assim, estudos mais aprofundados podem fornecer novas contribuições para a literatura específica deste tema, bem como auxiliar gestores atuantes no setor.

Organizações sem fins lucrativos, fundações e inúmeras entidades que se enquadram neste universo situam-se de maneira que possam oferecer serviços que o Estado não consegue proporcionar. A partir deste contexto, é importante que possam apresentar em suas formas de gerenciamento e controle um serviço de eficiência e de boa gestão, pois não apenas o poder público como investidores privados fazem uso destas instituições. Diante do panorama apresentado, um dos fatores que compõem esta pesquisa é o interesse em saber como se dá o Controle Gerencial nessas organizações.

O Controle Gerencial é uma das diversas atividades de planejamento, execução e controle de uma organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Ainda sobre as atividades relacionadas ao Controle Gerencial, Anthony e Govindarajan (2002) incluem também: planejar, controlar, comunicar, avaliar, decidir e influenciar. Observa-se, então, que o controle tem a missão de averiguar se o planejamento e execução estão sendo eficientemente conduzidos e, conseqüentemente, se os resultados poderão ser alcançados.

Mesmo não estando em um patamar consolidado dentro do cenário nacional, essas organizações já vêm merecendo melhor observação e ao constatar-se a realidade do processo de gestão desenvolvido por elas percebe-se que este segmento possui deficiências em diversos pontos, como: carência de profissionais capacitados para atuar no setor, não funcionamento de sistemas de gerenciamento e ausência de planejamento estratégico. Tais questões favorecem a uma gestão inadequada e pouco eficiente, somado, ainda, à deficiência de recursos financeiros, fatores que acabam gerando resultados abaixo do esperado.

Sendo assim, espera-se que o mecanismo de controle e gestão dessas instituições seja eficaz, pois, independentemente de o segmento não buscar lucros e de não precisar demonstrar eficiência em resultados, tais organizações precisam demonstrar aos seus doadores que seus serviços e atos estão alcançando as expectativas. Há também o interesse de acadêmicos em estudar o setor, visto que o

quadro apresenta uma lógica simples, o segmento vem ganhando representatividade, desta forma, pesquisar como tem sido a atuação destas organizações em todos os aspectos vem despertando grande interesse.

De acordo com o constructo mostrado, o estudo desenvolvido apresentou as características dos sistemas de controle de gestão em 07 (sete) fundações empresariais. As fundações exercem ações de filantropia, realizando atividades e serviços de caráter público, cooperando para construção de sociedade mais igualitária, fortalecendo a cidadania como estratégia de transformação social.

## 1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Como foi apresentado, Aguiar e Martins (2006) apontam que uma das dificuldades básicas do Terceiro Setor, de forma geral, e das ONGs, em particular, é a gestão.

Mário et al. (2013) acreditam que isso se deve ao fato de que as ONGs surgiram por iniciativas de pessoas sem experiência em controle gerencial. Entretanto, seja qual for a área em que a organização se dedique, é necessário que sejam mobilizados esforços de gestão (DEFOURNY; HULGARD; PESTOFF, 2014).

O campo de atuação do Terceiro Setor vem crescendo substancialmente (IBGE, 2012). Logo, a sociedade necessita que estas organizações demonstrem seus resultados e que se consolidem, cada vez mais, como instituições transparentes, adotando sistemas de controle e gerenciamento que as direcionem para resultados satisfatórios.

Especificamente em relação às fundações empresariais, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) destacou que, frente ao crescimento e a consequente expansão dessas organizações, é fundamental que se esteja alerta à “[...] em relação a controle, transparência, gestão e prestação de contas destas organizações” (IBGC, 2009, p. 14).



Como destacado pelo IBGC (2009), a relevância em pesquisar instituições com o perfil de fundações/institutos empresariais se justifica pelo fato destas organizações terem um número expressivo dentro do segmento. De acordo com o GIFE (2017), a base de associados é, majoritariamente, de fundações/institutos empresariais: dos 131 associados atuais, 52% são fundações/institutos empresariais, 16% empresas, 15% fundações/institutos independentes ou comunitários e 17% fundações/institutos familiares, como mostra o gráfico 1.



Gráfico 1: Distribuição das organizações do Terceiro Setor  
Fonte: GIFE (2017)

Diante da predominância das Fundações/Institutos Empresariais, faz-se necessário uma maior atenção quanto a sua gestão, posto que, na sociedade atual, a maioria deixou de ser apenas entidades “filantrópicas” para se tornarem parceiras e executoras de políticas públicas sociais, educacionais, culturais, esportivas, artísticas ou ambientais.

Frente a este contexto, apresenta-se o problema desta pesquisa: **“como é conduzido o sistema de controle de gestão em Fundações/Institutos Empresariais estudados?”**

### 1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

A seguir são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa.

#### 1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa consiste em *“identificar em que nível as práticas e os mecanismos adotados para o Controle Gerencial das fundações/institutos empresariais estudados são capazes de conduzi-las ao alcance dos seus objetivos e aos resultados satisfatórios apontados na literatura”*.

#### 1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos desta pesquisa são os seguintes:

- a) realizar o levantamento do Sistema de Controle Gerencial das organizações estudadas, observando quais são os elementos que compõem este mecanismo;
- b) descrever se as ferramentas utilizadas contribuem para um bom funcionamento da gestão, tendo em vista o referencial teórico abordado;
- c) comparar o Sistema de Controle Gerencial entre as fundações pesquisadas; e
- d) analisar se há coerência entre as ações de planejamento, execução e controle implantadas, tendo em vista o alcance dos seus objetivos.

## 1.4 RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Verifica-se, por meio de pesquisas (ANDION, 1998; FALCONER, 1999; CAMARGO et al., 2001; ALVES, 2006), que a gestão de organizações de Terceiro Setor ainda é um tema pouco explorado no âmbito acadêmico, como também, que a quantidade destas organizações vem crescendo nos dias atuais (IBGE, 2012).

Segundo aponta uma pesquisa realizada pelo IBGE, o Terceiro Setor já tinha em 2007 uma participação oficial de 1,4% na formação do Produto Interno Bruto Brasileiro (PIB) o que significa um montante de aproximadamente, 32 bilhões de reais (GIFE, 2007).

De acordo com outra pesquisa realizada pelo IBGE e pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), junto com a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais (ABONG) e o GIFE, que apresenta um panorama geral das organizações do Terceiro Setor, existem cerca de 400 mil Organizações da Sociedade Civil (OSCs) em atuação no país (IPEA, 2017).

O IBGC (2009, p. 14), por sua vez, destaca o crescimento e a expansão das fundações empresariais, alertando acerca da importância da sociedade atentar para os aspectos de “controle, transparência, gestão e prestação de contas” dessas organizações.

O crescimento e o papel que desempenham faz com que as organizações do Terceiro Setor ganhem mais visibilidade, impondo a elas responsabilidades em suas atividades e resultados. Desta forma, este estudo possui relevância tanto para a academia quanto para a sociedade, ao investigar e identificar em que nível as práticas e os mecanismos adotados no Controle Gerencial de Fundações/Institutos Empresariais são capazes de conduzi-los ao pleno alcance de seus objetivos e a resultados satisfatórios, tendo em vista que o Controle Gerencial é importante para a estrutura econômica e financeira de qualquer organização, mesmo para aquelas que não têm fins lucrativos.

## 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Vergara (2004), a delimitação da pesquisa refere-se à moldura em que o autor coloca seu estudo. Evidencia para o autor o que fica dentro e o que fica fora do escopo, considerando que a realidade é complexa por um lado e histórica por outro.

A pesquisa tem a intenção de investigar as práticas do controle gerencial que estão sendo adotadas em organizações do Terceiro Setor, especificamente Fundações/Institutos Empresariais, focando nos procedimentos de controle que, de forma ampla, subsidiam a sua administração.

As organizações a serem pesquisadas situam-se na região Sudeste do Brasil, especificamente nas cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo, buscando, dentro do segmento, aquelas que se enquadrem no perfil de Fundações/Institutos Empresariais e que desenvolvam suas atividades nas seguintes áreas de atuação: organizações sem fins lucrativos, arte, cultura, educação, esporte e recreação.

A escolha desta região deve-se à facilidade de deslocamento, pois há despesas e gastos com recursos para a pesquisa, como também pelo fato de as maiores e mais representativas fundações estarem situadas nesta região.

As Fundações/Institutos Empresariais são organizações que não auferem lucro e seu interesse deve ser público; empenham-se no princípio da solidariedade; são criadas a partir de suas próprias empresas e têm a responsabilidade de manter uma imagem positiva da mesma.

Quanto à seleção das Fundações pesquisadas, cabe ainda mencionar que deveriam estar com suas atividades implantadas e atuando no segmento em um período superior a doze meses, pois o estudo engloba a análise do comportamento do controle gerencial no último ano de atuação. O tempo estabelecido foi necessário, pois com este prazo acredita-se que os gestores já teriam uma melhor compreensão do mecanismo de funcionamento do sistema.

A possibilidade do acesso também influenciou a escolha das Fundações para o estudo, pelo fato de serem necessárias entrevistas com gestores técnicos

responsáveis e que estivessem engajados nos processos de controle e gerenciamento das organizações.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo buscou realizar uma revisão da literatura referente ao Controle Gerencial, apresentando conceitos, teorias organizacionais para o controle gerencial, tipos de controle que as organizações usam, dependendo de suas estruturas e especificidades, e as ferramentas mais utilizadas.

Dando continuidade ao propósito deste capítulo, é apresentado, também, o conceito de Terceiro Setor e como se dá sua gestão, contemplando a Natureza Jurídica e as características das organizações e seus grupos.

Ao final, são abordadas as questões legislativas do novo Marco Regulatório destas organizações.

### 2.1 CONTROLE GERENCIAL

O controle gerencial é fundamental para uma organização e na literatura observa-se diversas definições. Um dos primeiros estudos sobre o assunto foi de Anthony (1965), para o qual Controle Gerencial é o processo pelo qual os gestores garantem que os recursos sejam obtidos e empregados eficazmente para o atingimento dos objetivos da organização.

Já para Flamholtz (1979), o Controle Gerencial tem por fim influenciar o comportamento dos empregados para que ajam de modo a atingir os objetivos organizacionais. Assim, a motivação individual ou grupal é o elemento-chave, não se tratando de controlar o comportamento, mas influenciar as pessoas a se comportarem de forma orientada aos objetivos da organização.

Segundo Gomes e Salas (2001), Henry Fayol, em sua obra *Administração Industrial e Geral*, partia do princípio que existem leis imutáveis que regem os sistemas de controle: prever, organizar, mandar, coordenar e controlar. O considerado “Pai da Administração Científica” preconizava a especialização da tarefa, a padronização das operações e a centralização, como os aspectos

fundamentais para o alcance da eficiência administrativa. Para ele, controle era visto como uma verificação de que tudo estava seguindo de acordo com o plano adotado. A estrutura organizacional funcional, com o respectivo organograma sob a forma de pirâmide, ainda bastante utilizada, reflete de forma apropriada os princípios da organização militar, defendidos por Fayol.

Segundo Peleias (2002), o controle gerencial deve ser um processo contínuo e sempre recorrente, contendo ações corretivas visando a detectar possíveis falhas entre os objetivos planejados e alcançados.

O desenho e o funcionamento do sistema de controle, de acordo com Gomes e Salas (2001), são influenciados vigorosamente pelo contexto organizacional em que operam. Este contexto abarca a estrutura, a estratégia, os membros que participam da organização e as relações que existem entre eles e a cultura organizacional.

Outro conceito é apresentado por Anthony e Govindarajan (2002, p. 34): “O controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004), Sistema de Controle Gerencial (SCG) consiste em técnicas integradas de forma lógica, com a finalidade de reunir e utilizar informações para a tomada de decisões de planejamento e controle, bem como para motivar o comportamento de empregados e avaliar o seu desempenho.

Já para Merchant e Van Der Stede (2007), SCG é o sistema usado pela alta administração para controlar as atividades da organização, o comportamento das pessoas, as decisões tomadas e para observar se as mesmas são executadas de acordo com as estratégias preestabelecidas.

Para Anthony e Govindarajan (2002) e Gomes (2014), o Controle Gerencial é o processo que possibilita aos administradores a obtenção e utilização dos recursos de forma eficaz e eficiente, bem como assegurar que as estratégias sejam seguidas de modo a atingir os objetivos organizacionais.

Para melhorar a compreensão conceitual, o SCG ou o MCS (*Management Control Systems*, na literatura internacional) tem sido explorado em diversas

dimensões e tipos de estudos, com o objetivo consolidar o conhecimento da área (MALMI; BROWN, 2008). Merchant (1985) ressalta que o Controle Gerencial fornece informações úteis para monitorar rotinas formais, de modo que os gerentes usem para manter ou alterar os padrões nas atividades organizacionais.

Conforme Gomes e Salas (2001), o Sistema de Controle possui estrutura e processos, que podem ser subdivididos como é apresentado no quadro 1.

<b>Sistema de Controle</b>	
<b>Estrutura de controle</b>	<b>Processo de controle</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indicadores de controle</li> <li>• Sistema de informação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planejamento</li> <li>• Avaliação do resultado</li> <li>• Decisões corretivas</li> </ul>

Quadro 1: Elementos do sistema de controle  
Fonte: Gomes e Salas (2001)

Os SCG, na interpretação de Davila, Foster e Oyon (2009), compõem-se de controles formais, informação de rotinas e procedimentos usados por gestores para manter ou alterar os padrões das atividades organizacionais. Na concepção de Simons (1990), os SCG descrevem um processo do planejamento, definição de objetivos, acompanhamento, *feedback* e ações corretivas, sendo que a sua adequação depende do negócio da empresa.

Watherhouse e Thiessen (1978) destacam que os SCG são parte integrante de uma organização, alinhados com os processos e a estrutura organizacional, para aprimorar o controle organizacional.

Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300) conceituam Sistema de Controle Gerencial como uma “[...] integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho”, com as principais finalidades de: (a) comunicar os objetivos da organização de forma clara; (b) garantir que os membros da equipe (gestores e empregados) entendam as ações exigidas deles para alcançar os objetivos da organização; (c) comunicar os resultados para toda organização; e (d) assegurar que os gestores possam se adaptar às mudanças no ambiente.



Essas afirmações são reforçadas por Anthony e Govindarajan (2002, p. 28) quando afirmam que “[...] o processo de controle gerencial serve para os executivos assegurarem que os membros da organização respeitem e obedeçam às estratégias adotadas, de forma que os intentos sejam atingidos”, de modo que todo sistema de controle deve apresentar, no mínimo, quatro componentes:

- a) um dispositivo detector ou sensor, que reage ao aparecimento de determinada situação e informa o que realmente está ocorrendo na organização;
- b) um elemento avaliador, que determina a importância da ocorrência, comparando-a com uma condição desejada ou com uma expectativa de o que deveria estar ocorrendo;
- c) um componente executante, que inicia as ações corretivas quando verificado diferença substancial entre a situação detectada e a desejada, chamado também de retro alimentador (*feedback*); e
- d) uma rede de comunicação, que transmite a informação aos membros da organização do que realmente está ocorrendo.

No quadro 2, apresentado a seguir, estão relacionadas algumas definições sobre controle gerencial de autores nacionais e internacionais, em diferentes épocas.

Autor (Es)	Definições
Anthony (1965)	Sistema de Controle é o processo pelo qual os gestores garantem que os recursos serão obtidos e empregados em prol dos objetivos.
Watherhouse e Thiessen (1978)	Sistema de Controle é parte integrante de uma organização, contendo alinhamento com processos e estrutura organizacional.
Flamholtz (1979)	Sistema de Controle tem por fim influenciar o comportamento dos funcionários, tendo a motivação como elemento-chave.
Merchant (1985)	Sistema de Controle fornece informações úteis para monitorar rotinas formais onde os gerentes usam os controles para manter ou alterar as atividades.
Simons (1990)	Sistema de Controle descreve processo de planejamento, definição de objetivos, <i>feedbacks</i> e ações corretivas.
Gomes e Salas (2001)	Sistema de Controle é influenciado pelo contexto organizacional em que opera. Contém a estrutura, estratégia, membros, relações existentes e a cultura organizacional.

Anthony e Govindarajan (2002)	Sistema de Controle possibilita aos administradores a obtenção e utilização de recursos que vão assegurar atingir os objetivos com uma estratégia eficiente.
Peleias (2002)	O Sistema de Controle Gerencial deve ser um processo contínuo e sempre recorrente, contendo ações corretivas visando detectar possíveis falhas entre os objetivos planejados e alcançados.
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Sistema de Controle é uma “integração lógica” das técnicas, para reunir e usar informações, a fim de subsidiar decisões de planejamento, controle, motivação dos empregados e avaliar o desempenho.
Merchant e Van Der Steed (2007)	Sistema de Controle é usado para controlar as atividades da organização e o comportamento das pessoas.

Quadro 2: Definições de controle gerencial  
Fonte: Autores citados, conforme referências

## 2.2 AS TEORIAS ORGANIZACIONAIS PARA O CONTROLE GERENCIAL

Para o estudo de Controle Gerencial é importante ter conhecimento de algumas das teorias organizacionais. São elas: a) Teoria da Agência; b) Teoria da Contingência; e c) Teoria Institucional Moderna.

### 2.2.1 Teoria da Agência

A Teoria da Agência analisa os conflitos existentes entre os principais proprietários e os agentes administradores, considerando que os interesses dos primeiros nem sempre estão alinhados com os dos administradores (BEDICKS, 2009).

Na Teoria da Agência, os contratos regem a relação entre principal e agente, ao considerar que as partes buscam a maximização pessoal, caso o agente não aja no interesse do principal, instalando, assim, um conflito de agência (BEDICKS, 2009).

As organizações crescem e, desta forma, exigem que o controle se adeque, pois este crescimento proporciona conflitos internos entre gestores e colaboradores. Assim, a Teoria da Agência busca explicar a relação entre dois ou mais atores, em que um é o “agente” e o outro é o “principal”. O principal deve avaliar as ações do agente (JUNQUEIRA, 2010).

Rezende, Dalmácio e Pereira (2010, p. 106) observam que a Teoria da Agência é estabelecida por “[...] uma busca de eficiência, pelo principal, por não dispor de experiência, tempo, competência, capacitação, confere ao agente a tarefa de gerenciamento de recursos e execução de atividades”.

Organizações sem fins lucrativos, por possuírem doadores, acabam se deparando com conflitos, pois doadores são agentes tão importantes quanto os gestores que as conduzem. Para minimizar os conflitos gerados por gestores e doadores e melhorar as práticas de gestão, Miller-Millesen (2003) sugere a criação de um Conselho.

### **2.2.2 Teoria da Contingência**

A Teoria da Contingência existe dentro do contexto da mudança ambiental evolucionária, que crê que as organizações são influenciadas pelo ambiente e que a mudança organizacional é gradual e concomitante com a mudança ambiental (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007, p. 29).

Esta teoria contradiz a ideia da existência de um melhor modelo de organização e defende que as organizações devem se adaptar às características e necessidades do ambiente que as envolve (LAWRENCE; LORSCH, 1973; BERTERO, 1999; DONALDSON, 1999).

Donaldson (1999) relata que a teoria contingencial contraria a escola clássica da Administração, uma vez que, sob a ótica dessa teoria, não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. Ou seja, a Teoria da Contingência tem como característica não considerar uma estrutura organizacional padrão, que seja aplicada às organizações em diversas

circunstâncias. Ela pondera que existem pressões internas e externas e as contingências surgem com as mudanças e a evolução das organizações, que acabam por descentralizar operações, cada uma segundo suas especificidades (FAGUNDES et al., 2010).

A Teoria da Contingência orienta a busca por uma estrutura organizacional otimizada diante de fatores internos e ao ambiente externo à organização, o qual também influencia internamente as organizações (HAYES, 1977; WATHERHOUSE; TIESSEN, 1978; MARQUES, 2012).

Neste sentido, Fagundes et al. (2010) corroboram os autores Cunha, Lima e Scheffel (2012).

O contingencialismo deve ser inovador, sua estrutura deve ser flexível, e que o seu ciclo de adaptação é composto pelas fases: a) adequação; b) mudança da contingência; c) inadequação; d) adaptação estrutural; e e) nova adequação. (CUNHA; LIMA; SCHEFFEL, 2012, p. 43).

### **2.2.3 Teoria Institucional Moderna**

As origens da Teoria Institucional Moderna são encontradas nos trabalhos de Berger e Luckman (1967), em que debatem como a realidade social é uma construção humana, que nasce através da interação entre os diversos agentes nos processos sociais.

O processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização é definida como institucionalização moderna, conforme afirma Scott e Meyer (1991).

Esta teoria tem como ideia que a institucionalização é fruto de um processo sucessivo de repetição das ações, em que, através desta teoria, todos possam assimilar.

Ultimamente a Teoria Institucional tem se tornado uma alternativa importante para o entendimento das decisões de investimento das multinacionais, em especial as oriundas de países emergentes, uma vez que ela busca capturar aspectos fundamentais do país de origem e do país de destino dos investimentos realizados, não enfatizados pelas demais teorias (ÁVILA; ROCHA, 2015, p. 247).

De acordo com Scott (1987), esta teoria é composta de duas claras divisões: o velho institucionalismo e o novo institucionalismo. O velho institucionalismo iniciou-se com os estudos desenvolvidos por Philip Selznick e seus *scholars*, e o novo institucionalismo, está presente nos trabalhos de Meyer e Rowan (1992), DiMaggio e Powell (1991, 1983), Scott e Meyer (1991), entre outros.

Meyer e Rowan (1992), citam que a Teoria Institucional Moderna recuperou um elemento weberiano alternativo com relação à análise do processo de gerenciamento das organizações e do exercício das atividades de controle e coordenação, ou seja, a legitimidade de estruturas formais racionalizadas.

Para a Teoria Institucional Moderna, novas organizações surgem em contextos altamente institucionalizados, onde profissões, políticas e programas são criados juntamente com produtos e serviços e que todos são concebidos para produzir racionalidade. Assim, as organizações passam a incorporar práticas e procedimentos construídos previamente pela sociedade como conceitos racionalizados de trabalho organizacional (MEYER; ROWAN, 1977, p. 343).

## 2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TIPOS DE CONTROLE GERENCIAL

Merchant e Van Der Stede (2007) afirmam que Controle de Gestão inclui todos os dispositivos e mecanismos que os gestores utilizam para garantir que o comportamento dos trabalhadores seja alinhado com os objetivos e as estratégias de uma organização. Os autores estabelecem quatro principais etapas na implementação de um SCG: a) a organização deve definir as dimensões de desempenho esperadas e as não desejadas (lucro, retorno, satisfação de clientes etc.); b) identificar como essas dimensões devem ser mensuradas ou medidas; c) estabelecer metas para essas dimensões; e d) criar incentivos para influenciar o comportamento dos gestores a atingirem essas metas.

As necessidades de ajustes em todo sistema de controle são decorrentes de uma série de mudanças no ambiente organizacional. Gomes e Salas (2001) fundamentam da seguinte forma tais mudanças: a) mudanças no contexto social,

expressa pela crise dos mecanismos de controle social e pela crise econômica mundial, impactando a rentabilidade; e b) o desenvolvimento do neoliberalismo e as rápidas alterações no cenário internacional, institucionalizando sistemas de controle essencialmente financeiros.

Gomes e Salas (2001) apresentam diferentes tipos de controle organizacional, dependendo do tamanho da empresa (pequeno, médio ou grande) e do contexto social em que atuam (local ou internacional):

- a) controle familiar: empresa geralmente pequena, contexto social estável, controle mais informal, estrutura mais centralizada, baseada na confiança e na lealdade, em detrimento à eficácia e à inovação, vulnerável em ambientes mais competitivos;
- b) controle burocrático: empresa de grande porte, contexto social mais estável, pouco hostil, não muito complexo, estratégia de curtíssimo prazo, atenção voltada para operações, estrutura centralizada, sem autonomia funcional, elevada formalização, coordenação por meio de normas e regulamentos, gerência burocrática e cultura gerencial paternalista;
- c) controle por resultado: empresa grande e de contexto social dinâmico, muito hostil e complexo, estratégia formalizada, com foco no mercado e de curto prazo, estrutura descentralizada com centros de responsabilidade, grande formalização, coordenação por meio de preços de transferência e orçamento e cultura com foco em resultados; e
- d) controle *ad-hoc*: empresa de tamanho médio, ambiente social relativamente hostil e complexo, estratégia pouco formalizada, flexível e a longo prazo, alta descentralização, estrutura matricial, alta profissionalização, atividades pouco formalizadas, gerência empreendedora e cultura com base no individualismo.

## 2.4 FERRAMENTAS DE CONTROLE GERENCIAL

Ferramentas de controle são de grande importância dentro de uma visão gerencial em uma organização, pois auxiliam na observação do atingimento das metas e objetivos.

Para nortear a tomada de decisões, algumas ferramentas podem ser utilizadas. Segundo Assaf Neto e Silva (2002), ferramentas de controle servem para um melhor aproveitamento dos recursos.

Para Lima e Imoniana (2008), não se pode falar de ferramentas de Controle Gerencial sem falar de estratégia e de planejamento. Por meio do planejamento, a empresa se organiza antecipadamente e decide qual risco está disposta a correr, minimizando as incertezas. Nesse contexto, o planejamento engloba objetivos claros e bem definidos.

As ferramentas de controle favorecem a organização ao possibilitar apurar e medir a atuação dos gestores, guiando-os em busca do alcance dos objetivos e realização das metas.

De acordo com Gomes (2014), as ferramentas para o funcionamento e o acompanhamento eficiente de um SCG são: a) orçamento; b) método de custeio ABC; c) método de custeio padrão; d) cálculo do Retorno sobre o Investimento (ROI); e) cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA); f) *Balanced Scorecard* (BSC); g) mecanismos de governança corporativa; h) medidas de satisfação do cliente; i) *benchmarking*; j) preços de transferência; k) capital intelectual; l) planejamento estratégico; e m) planejamento orçamentário.

### 2.4.1 Orçamento

Para Atkinson et al. (2000), o orçamento é uma expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá metas organizacionais. Os autores também consideram que o orçamento é uma ferramenta

que força a coordenação das atividades da organização e ajuda a identificar problemas de coordenação.

O orçamento abrange funções e operações que envolvem todas as áreas da empresa, com necessidade de alocação de algum tipo de recurso financeiro, para fazer face às despesas de suas ações (TAVARES, 2000).

Para Anthony e Govindarajan (2002), o orçamento é um dos instrumentos mais utilizados pelas empresas no planejamento e controle, pois traduz o plano estratégico, auxilia a coordenação das diversas atividades da organização, define as responsabilidades dos executivos, delimita os gastos autorizados e informa o desempenho esperado.

Importante instrumento de controle, o orçamento se compara a versão quantitativa de um plano de ação, construído com base no Planejamento Estratégico e operacional, já que possui como uma das principais características apresentar metas e resultados futuros mensuráveis a partir da projeção dos relatórios gerenciais atuais (PADOVEZE, 2004).

Kaplan e Norton (2004) enfatizam a necessidade de integrar o orçamento à estratégia organizacional.

#### **2.4.2 Método do Custeio ABC**

Conforme Nakagawa (1991), o método do custeio Baseado em Atividades (ABC) busca rastrear os gastos de uma organização para avaliar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos.

Segundo Martins (2003, p. 112), o custeio ABC objetiva diminuir as distorções geradas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O autor conceitua o ABC como “[...] uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.



De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2000), o método ABC permite identificar as atividades e processos nas indústrias ou em serviços, atribuindo os custos aos produtos através dos direcionadores ou geradores de custos dessas atividades.

### **2.4.3 Método de Custeio Padrão**

Segundo Padoveze (1996), o Custeio Padrão é uma técnica para avaliar e substituir a utilização do custo real.

Os custos-padrão são parâmetros baseados em padrões projetados para a quantidade de recursos da atividade que devem ser consumidos por produto ou outra unidade de produção e o preço desses recursos (ATKINSON et al., 2000).

Leone (2000) acrescenta que o custo-padrão tem por objetivo estabelecer uma meta planejada, a fim de servir de parâmetro para comparações com o custo efetivamente realizado. Desse modo, haverá identificação dos possíveis desvios.

Dutra (1992) também destaca o Custeio Padrão como um auxílio para o controle de custos da empresa, proporcionando um padrão de comportamento: "O custo padrão é a determinação antecipada dos componentes do produto, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes, com validade para determinado espaço de tempo". (DUTRA, 1992, p. 166).

Martins (2003) enfatiza o custo-padrão como sendo o custo ideal de fabricação de um determinado item, isto é, o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas, com mão de obra mais eficiente, a 100% da capacidade, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser às já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva.

#### **2.4.4 Cálculo do Retorno sobre o Investimento (ROI)**

Para Betten et al. (2000), o cálculo do Retorno Sobre o Investimento (ROI) consiste na “expressão mais simples de medida de retorno de investimento”, sendo uma taxa determinada a partir de dados contábeis.

O ROI é uma ferramenta de apuração sobre os lucros que são gerados. Para Horngren, Sundem e Stratton (2004), o ROI é o resultado (ou lucro) dividido pelo investimento exigido para obter aquele resultado ou lucro.

#### **2.4.5 Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA)**

Segundo Martins (2001), o Valor Econômico Agregado (EVA) é a aplicação efetiva do custo do capital próprio. Assim, o EVA é o lucro que a empresa produz depois de deduzir do lucro contábil o custo do capital próprio. Ou seja, representa o ganho que sobra depois de considerar o custo do capital próprio como se fosse despesa.

Para Atkinson et al. (2000), o EVA, previamente chamado de receita residual, equivale à receita menos o custo econômico do investimento gerado por aquela receita.

Drucker (2004) considera que, ao mensurar o valor agregado acima de todos os custos, inclusive o custo de capital, o EVA mede, com efeito, a produtividade de todos os fatores de produção.

#### **2.4.6 *Balanced Scorecard* (BSC)**

O *Balanced Scorecard* (BSC) converte a visão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e parâmetros de desempenho em quatro áreas diferentes:

financeira, cliente, aprendizado e crescimento, além de perspectivas interna de processos de negócios (KAPLAN; NORTON, 1996).

Kaplan e Norton (1997) definem quatro processos gerenciais para implementação do BSC, conforme ilustra a figura 1.

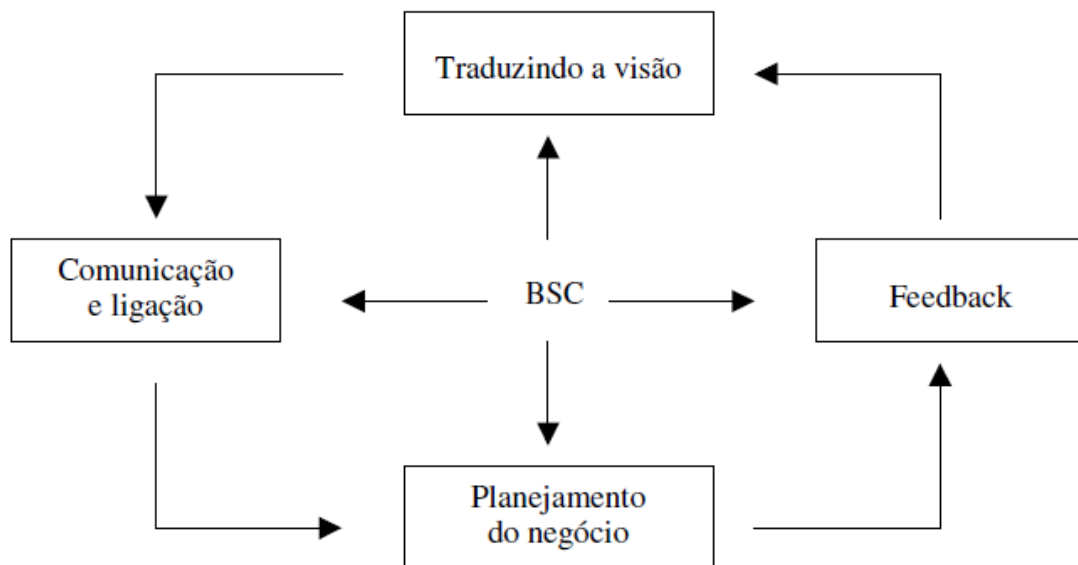


Figura 1: Processos gerenciais para implementação do BSC  
Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997)

O sistema de medição do BSC apresenta um conjunto balanceado de medidas financeiras e não financeiras (finanças, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento). O foco deste modelo é traduzir a visão da organização em possíveis ações, pelo estabelecimento de metas e indicadores de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

De acordo com Atkinson et al. (2000), o BSC remedia algumas distorções nos sistemas de mensuração e de controle financeiro, pois permite medir o aumento do valor em função da melhora dos ativos intangíveis. Ele retém as medidas financeiras do desempenho passado e adiciona medidas de três outras perspectivas: clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento.

Segundo Pinto (2005), o pilar do BSC é o mapa estratégico, que consiste na ilustração do encadeamento dos objetivos da organização, dentro das perspectivas mencionadas, em direção às estratégias selecionadas. O mapa estratégico reflete a

lógica de como a organização será mobilizada e o seu alinhamento com o negócio, a missão, os valores e a visão de longo prazo.

#### **2.4.7 Mecanismos de Governança Corporativa**

De acordo com Tirole (2006), nos estudos da governança existe a visão dominante da economia baseada em autores como Shleifer e Vishny (1997) e Becht, Bolton e Röell (2003), que consideram que a Governança Corporativa é o modo pelo qual as fontes de financiamento da corporação assumem, elas mesmas, a responsabilidade de garantir o retorno sobre o investimento da firma. Isso indica uma visão puramente direcionada à questão financeira, em que a governança deve reforçar ações de transparência e auditoria.

Também para Shleifer e Vishny (1997), a Governança Corporativa lida com as maneiras pelas quais os fornecedores de recursos garantem que obterão para si o retorno sobre seu investimento.

A Governança Corporativa funciona como um organograma que é estruturado por órgãos de controle das práticas adotadas e pelo Conselho Administrativo. O Conselho é o órgão central das discussões sobre a Governança Corporativa, como também o principal representante dos financiadores e grupos de interesses na organização (OLIVEIRA; COSTA, 2005).

O IBGC (2009) indica que, ao adotar princípios como transparência, equidade, *accountability* e responsabilidade corporativa, as organizações estarão direcionadas a alcançar os objetivos por ela estabelecidos.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) conceitua Governança Corporativa como “[...] o conjunto de práticas que tem por finalidade potencializar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, como, investidores, empregados e credores” (CVM, 2002, p. 1).

#### **2.4.8 Medidas de Satisfação dos Clientes**

Rust, Zahorik e Keiningham (1994) propõem um modelo de avaliação do retorno da qualidade baseado no estudo do comportamento dos clientes, em relação aos atributos de um produto ou serviço. Com base nesse estudo, pode-se determinar o reflexo desse comportamento nas receitas futuras da companhia. Uma vez descoberto o montante da receita futura, a ela são somadas as economias de custos obtidas pelo programa de qualidade e deduzidos os custos gerados pelo programa. O valor presente líquido desse fluxo futuro representa o retorno sobre o investimento em qualidade.

Para estes autores, a satisfação é uma resposta emocional, que sofre influência não apenas pela qualidade percebida pelo usuário como, também, pelo seu nível de expectativa em relação ao produto ou serviço.

#### **2.4.9 Benchmarking**

Para Bhutta e Huq (1999), o *benchmarking* tem como essência a identificação de padrões de excelência em produtos, serviços ou processos, sendo que, após a sua identificação, tais padrões devem ser implementados. Desta forma, o *benchmarking* favorece ao aprendizado, por meio do esforço empreendido para a melhoria das atividades, dos processos e da gestão.

Zairi e Leonard (1995) observam que o cerne do *benchmarking* se concentra no entendimento de como os melhores resultados são atingidos e na adaptação deste “como” à organização, chegando, assim, aos melhores resultados.

### 2.4.10 Preços de Transferência

Um importante mecanismo gerencial para operar resultados das diversas áreas da empresa é o preço de transferência, que, segundo Frezatti et al. (2009)

Representa o valor cobrado por uma divisão organizacional pelos produtos ou serviços que fornece aos demais segmentos da mesma organização. É um mecanismo gerencial utilizado para apurar os resultados das diversas áreas a partir do estabelecimento de critérios para a sua implantação e o estabelecimento do valor a ser cobrado. Normalmente o preço de transferência é estruturado para unidades de negócios e centros de investimento, mas nada impede que seja utilizado para os demais tipos de centro de responsabilidade (FREZATTI et al., 2009, p. 116).

Os preços de transferência são os montantes cobrados por um segmento de uma organização pelos produtos ou serviços que fornece a outros segmentos da mesma organização (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Os preços de transferências podem ser baseados nos preços praticados pelo mercado, no custo do produto (real ou orçado), na negociação entre as unidades e administrados (ATKINSON et al., 2000).

Para Anthony e Govindarajan (2002), um preço de transferência deve ser determinado de forma a cumprir os seguintes objetivos:

- a) proporcionar a informação relevante necessária para permitir avaliações entre incorrer em custos e obter receitas;
- b) influenciar a decisões com congruência de objetivos, isto é, que aumentem os lucros da unidade e aumentem, também, os lucros da empresa;
- c) contribuir para a avaliação do desempenho econômico de todos os centros de lucro; e
- d) ser simples de entender e fácil de administrar.

Bernardi (2004) explica que o processo de descentralização pode ocorrer em diversos níveis e formas, incidindo em filiais, empresas independentes, departamentos ou divisões. No início, este processo dá-se de forma interna, com trocas de serviços, produtos ou mercadorias, provocando, em determinados momentos e situações, algumas divergências.

O autor também ressalta que o preço de transferência é utilizado com objetivo de possibilitar a transferência de bens e serviços entre as divisões, sem que sua autonomia seja prejudicada.

#### **2.4.11 Gestão do Capital Intelectual**

Nos dias atuais, as empresas têm apresentado em seus ativos intangíveis valores significativos, que estão relacionados ao Capital Intelectual.

La Porta et al. (2000) definem o Capital Intelectual como o conhecimento que pode ser convertido em lucro, mas que não é refletido nas demonstrações contábeis tradicionais. Este capital compreende invenções, ideias, experiência geral, projetos, programas computacionais, processos etc.

Para Stewart (1998), Capital Intelectual é a soma do conhecimento de todos em uma empresa, o que lhe proporciona vantagem competitiva. É constituído por todo o arcabouço intelectual: conhecimento, informação, propriedade intelectual e experiência, utilizados para a geração de riqueza na empresa.

Edvinsson e Malone (1998) mencionam que o Capital Intelectual é um capital não financeiro, que demonstra o *gap* entre valor de mercado de uma organização e o seu valor contábil.

Os autores afirmam que o Capital Intelectual é um passivo, considerando-o como um empréstimo feito pelos empregados, como uma fonte de recursos. Para caracterizar o Capital Intelectual, mencionam dois componentes básicos:

- a) capital humano: é toda a capacidade, conhecimento, *expertise*, poder de inovação, experiências individuais e habilidades dos empregados e gerentes, mais os valores, a cultura e a filosofia da empresa; e
- b) capital estrutural: compreende a infraestrutura, o arcabouço, o *empowerment*, que apoiam o capital humano, subdividindo-se em capital organizacional e capital de clientes:

- i. capital organizacional: investimento da empresa em sistemas, instrumentos, filosofia operacional, que agilizam o fluxo do conhecimento pela organização e em direção às áreas externas, como os canais de suprimento e distribuição; capital de inovação, que é a capacidade de renovação; e o capital de processos, que é constituído por processos, técnicas semelhantes às normas ISO 9000 e a programas direcionados aos empregados; e
- ii. capital de clientes: valor do relacionamento com os clientes, conhecido como *goodwill*.

Quando uma empresa é vendida por um valor maior que o contábil, a diferença significa o reconhecimento que possui junto à sua carteira de clientes. Para mensurar esse relacionamento do capital de clientes, basta aplicar o valor presente líquido descontado do lucro médio por cliente ao longo dos anos de relacionamento.

#### **2.4.12 Planejamento Estratégico**

O Planejamento Estratégico apresenta--se não somente como uma técnica formal em si, mas também sobre a gestão em organizações e como os gerentes costumam agir e lidam com esse gerenciamento (MINTZBERG,1994).

Para Bilhim (1995), a origem do Planejamento Estratégico, iniciou-se em 1962 com a publicação de um artigo científico de Gilmore e Brandenburg, na Harvard Business Review, em uma tentativa de formalizar e tornar operacional a estratégia, seguido por vários pensadores.

Da mesma maneira, Ansoff (1997) afirma que o termo Planejamento Estratégico foi idealizado nos anos sessenta, perto de dez anos depois da criação do planejamento de longo prazo.

O uso do termo Planejamento Estratégico, segundo Kotler (1998), deu-se nos anos 70, diante das crises nas indústrias norte-americanas. O autor observa que não



há um tipo de estratégia perfeita para as organizações, mas que, diante da sua área de atividade, é fundamental analisar os fatores intrínsecos e os extrínsecos e, partir desta observação, estabelecer qual o melhor Planejamento Estratégico.

Ferreira, Reis e Pereira (1997), afirmam que um dos maiores desafios dos gestores é ter a habilidade de prever mudanças e adaptar-se a elas, referindo-se às incertezas que acontecem no mundo empresarial.

Quando se define qual a real missão da organização, todos passam a entender e focar nos esforços em busca de melhores resultados. A missão corresponde à razão da existência de uma organização e a delimitação das atividades dentro do espaço que deseja ocupar em relação à oportunidade de negócios (TAVARES, 2000).

A visão da organização, segundo Tavares (2000), representa a sua imagem ou como é enxergada por funcionários e demais dirigentes. A visão mostra o presente da empresa, porém projeta para o futuro o que ela realmente quer ser. Sobre esse ponto, o autor também ressalta que a organização deve mostrar de forma clara quais são seus reais objetivos, que devem ser bem definidos e apresentados de maneira que possam ser alcançados.

Planejar significa pensar no futuro, de modo a estar preparado para os desequilíbrios que possam ocorrer no ambiente dos negócios. De acordo com Anthony e Govindarajan (2002), ao se elaborar planos para se conduzir uma organização, pode-se dizer que ocorre um Planejamento Estratégico.

Também é necessário avaliar-se o ambiente externo, posto que uma organização não atua isoladamente e sofre impactos desta variável. O ambiente de uma organização é composto por forças e instituições externas a ela ligadas e que podem afetar seu desempenho (ROBBINS, 2002, p. 89).

Atualmente, uma boa administração requer que o processo de gestão se atenha ao passado, presente e futuro, pois o que se espera alcançar é um crescimento das organizações, desenvolvendo suas potencialidades e aprimorando seus objetivos. O planejamento vem a ser uma ferramenta que motiva a relação com fornecedores, investidores e consultores.

Ao se implementar o Planejamento Estratégico, deve-se cumprir algumas etapas, conforme Maximiano (2004).

- a) avaliação da estratégia vigente: questões a serem respondidas: qual o caminho que a organização vem seguindo? Qual sua missão?;
- b) avaliação do ambiente: entender os pontos fracos e fortes (oportunidades e ameaças);
- c) estabelecimento do perfil estratégico: qual direção seguir para se aproveitar oportunidades e evitar as ameaças?;
- d) quantificação dos objetivos: viabilidade dos objetivos estabelecidos;
- e) divulgação: transmissão do que se espera de cada gestor;
- f) preparação da organização: mudança estrutural (treinamentos, planos de incentivos);
- g) interação do plano tático: integração de decisões administrativas e operacionais; e
- h) acompanhamento: avaliação e controle.

No ambiente interno cabe uma análise para o Planejamento Estratégico, pelo fato de existir uma cultura organizacional, que influencia as atitudes dos gestores e demais funcionários, inclusive em relação ao ambiente externo.

Assim, o Planejamento Estratégico pode ser entendido como um procedimento formal de modo a produzir resultado articulado, desenhado como um sistema integrado de tomada de decisões (MINTZBERG, 2004). Esse enfoque na formalização é explicado pelo fato de que o planejamento é produzido para ser implementado.

Segundo Oliveira (2006), o Planejamento Estratégico deve possibilitar a identificação dos pontos fortes e fracos e das ameaças e oportunidades da empresa, aplicadas a um sistema de trabalho efetivo, que proporcione como meta o correto direcionamento dos esforços e a elaboração de um plano de ações que vise a atingir os objetivos definidos.

De forma resumida, seguem as definições dos tipos de planejamento.

- a) planejamento estratégico é um processo gerencial que examina as questões principais das organizações, considerando o ambiente externo e interno, determinando uma direção ampla e generalizada para a organização. O planejamento estratégico possui horizonte a longo prazo e sua responsabilidade cabe aos gestores de níveis mais altos da empresa;
- b) planejamento tático é elaborado para avaliar especificamente áreas de resultados, como departamentos, divisões, funções. Realiza-se com tempo mais curto que o planejamento estratégico e é desenvolvido em nível organizacional inferior; e
- c) planejamento operacional tem como resultado um cronograma, rotinas específicas e alvos mensuráveis, com a participação dos gerentes de cada área específica para a qual o plano foi desenvolvido. É realizado com tempo inferior ao planejamento tático, com sua operacionalidade podendo ocorrer com prazos mensal, semanal ou diário.

O quadro 3, sintetiza as principais características do planejamento estratégico, tático e operacional.

Aspectos	Tipos de Planejamento		
	Estratégico	Tático	Operacional
<b>Prazo</b>	Longo prazo	Médio prazo	Curto prazo
<b>Análise básica</b>	Ramo de atividade e mercado de atuação.	Principais componentes de atividade e áreas específicas.	Tarefas específicas.
<b>Responsáveis</b>	Alta administração: diretores, equipes e consultores.	Executivos que formularam o planejamento estratégico e gerentes.	Chefes de divisões que participaram do processo de planejamento tático.
<b>Complexibilidade</b>	Alta. Com muitas variáveis, pois analisa o ambiente interno e externo e os pontos fortes e fracos da organização.	Alta ou média, porém com menos variáveis que o planejamento estratégico. Considerando o retorno financeiro, as condições de mercado e os recursos da organização.	Baixa. Considerando variáveis como previsão de mercado para cada produto, orçamento, recursos necessários para produção etc.

<b>Resultados</b>	Declaração genérica que afirma o propósito básico da organização e define seu ramo de atividade.	Diretrizes que envolvam os objetivos financeiros, as oportunidades de mercado, a organização, as instalações físicas e o período de tempo para a próxima revisão.	Previsões para um período específico, englobando mudanças internas produção, cronogramas, responsabilidades e orçamentos.
-------------------	--	---	---

Quadro 3: Características dos tipos de planejamento (estratégico, tático e operacional)  
Fonte: Adaptado de Sousa (2006)

### 2.4.13 Planejamento Orçamentário

O Planejamento Orçamentário constitui uma ferramenta de controle que obriga os gestores a entender os objetivos e a estabelecer as metas. Ele permite equilibrar as finanças da organização e relacionar os níveis de controle que irão avaliar o desempenho.

De acordo com Welsch (1983), o Planejamento Orçamentário deve orçar todos os dados do sistema de informações econômicas e financeiras da organização, pois por meio dessas informações, introduzirá as previsões estabelecidas para o próximo período.

O Planejamento Orçamentário é uma etapa em que os aspectos com relação à cultura empresarial, a qual envolve a história e o contexto social da organização nos ambientes internos e externos, devem ser observados (LUNKES, 2003; LIMA; JORGE, 2007). Nesse sentido, White, Varadarajan e Dacin (2003) afirmam que a cultura organizacional influencia as percepções de controlabilidade, proporcionando um contexto cognitivo para os tomadores de decisão.

Para Boas e Jones (2005), o Planejamento Orçamentário possibilita a identificação de aspectos que precisam ser melhor trabalhados, além de permitir a previsão de resultados futuro.

O Planejamento Orçamentário reúne diversos objetivos na busca da expressão do plano e controle de resultados. Assim, não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle, mas sim o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da organização (PADOVEZE, 2005)

Essa ferramenta possibilita orientar os gestores acerca do adequado desempenho da organização e também serve para a reorientação de suas atividades e prioridades, alimentando o próprio processo de planejamento (FREZATTI et al., 2010).

Segundo Macedo e Cavalcante (2011, p. 68), a “[...] análise contábil-financeira é importante e quase imprescindível para determinar quais são os pontos críticos, positivos e negativos, e para esboçar um plano de ação orçamentária para a organização”.

Para que seja composto um Planejamento Orçamentário, é preciso que se tenha a exata dimensão e que se leve em conta as questões financeiras, patrimoniais e os resultados da organização.

## 2.5 TERCEIRO SETOR

Existem inúmeras designações para conceituar Terceiro Setor, posto que este contribui com vários segmentos, sendo entidades que atuam por meio de uma política de serviços subsidiada e mantida por ações voluntárias.

De acordo com Zanluca (2006), as organizações sem fins lucrativos, também conhecidas como Terceiro Setor, são as entidades não-governamentais (ONGs), que não tem finalidade de lucro, mas congregam objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos ou artísticos.

Nos dias atuais, em que o Estado tem sido cada vez menos atuante, o que acaba promovendo imensas desigualdades sociais, as organizações de Terceiro Setor tornam-se, cada vez mais, um braço do poder público na tentativa de amenizar estas diferenças.

De acordo com Hudson (1999, p. 8), “[...] o setor sem fins lucrativos é um termo oriundo dos Estados Unidos da América (EUA) e que inclui universidades e hospitais sem fins lucrativos, sindicatos, associações profissionais e outras organizações que podem dar lucro, mas não o distribui”. Neste contexto, pode-se

dizer que atualmente existem diversas entidades que defendem interesses de empresas (associações), de pessoas (sindicatos), de causas sociais (ONGs) e buscam o desenvolvimento de um setor.

Melo Neto (1999) afirma que as organizações sem fins lucrativos fazem parte de organizações que ajudam a promover a diminuição das desigualdades no Brasil, cujas ações são voltadas, principalmente, para o campo social. Muitas destas ações partem das organizações que atuam de forma inovadora, tendo um impacto positivo na sociedade.

Rodrigues (2004), ao analisar as inconsistências que envolvem os conceitos e as nomenclaturas relacionadas ao Terceiro Setor, destaca que a sua definição deve, necessariamente, abordar o tripé Estado, Mercado e Sociedade Civil, sendo a última caracterizada como Terceiro Setor.

Olak e Nascimento (2006) ressaltam que “[...] em linhas gerais, as entidades sem fins lucrativos existem para provocar mudanças nos indivíduos e, conseqüentemente, na sociedade”. Embora seja simplista essa colocação dos autores quanto à razão da existência das entidades que não visam lucros, engloba múltiplas atividades que, de alguma forma, “provocam mudanças nos indivíduos e na sociedade”, sejam de caráter religioso, educacional, cultural, recreativo, de assistência à saúde etc.

## 2.6 GESTÃO DO TERCEIRO SETOR

Conforme Fernandes (1997, p. 27), o Terceiro Setor “[...] é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas com ênfase na participação voluntária, em um âmbito não governamental”. Em síntese, não tem finalidade do lucro.

O fato de algumas organizações, dentro do seu nicho de atividades, não apresentarem fins lucrativos, não as isenta de traçar objetivos que levem a resultados positivos, pois necessitam apresentar bons resultados, visto que precisam

angariar recursos e, para tanto, devem demonstrar que possuem boa capacidade de gestão.

Entretanto, a gestão destas organizações, segundo Anthony e Young (2003), é caracterizada por profissionais dos mais diversos segmentos, como cientistas, físicos, ex-combatentes, professores, artistas, além de religiosos e políticos. Diante deste fato, acaba se tornando comum serem controladas e gerenciadas por pessoas sem a devida capacitação para um bom desempenho administrativo.

De acordo com Tenório (2006, p. 79), uma das principais funções gerenciais da gestão de ONGs é a de direção, pois envolve “[...] a ação de conduzir e motivar pessoas a executarem suas tarefas a fim de alcançar os objetivos organizacionais”. Logo, as práticas desta atividade de gerenciamento exigem conhecimento em coordenação, liderança, motivação e tomada de decisões.

Realizar boa gestão, adotando regras de controle eficiente, são atitudes imprescindíveis para que uma boa administração sobreviva, se mantenha no mercado, seja sustentável em todos os aspectos. O destino dos recursos captados precisa ser apresentado aos seus doadores. Isto obriga uma entidade como do Terceiro Setor a ter gestão eficiente.

Quando se trata do Terceiro Setor, a sustentabilidade é enfatizada no âmbito social. Sustentabilidade é a qualidade de se manter para sempre. Para tanto, a sustentabilidade pode ser baseada no tripé: econômico, social e cultural (VALADÃO JR; MALAQUIAS; SOUSA, 2008).

Paes (2010) preconiza que o projeto de gestão deve compreender etapas básicas, como: planejamento, execução e controle. Neste sentido, instrumentos relativos às funções gerenciais de planejamento, organização, execução e controle são essenciais para uma gestão moderna, que necessita otimizar os recursos disponíveis e atender às expectativas da sociedade.

Percebe-se que a busca pela sobrevivência parece ser um dos fatores que levam as organizações a intensificar o processo de profissionalização e a procura por instrumentos e práticas de gestão para ampará-las em suas operações (SILVA, 2004). Quando as entidades não são autossustentadas, um dos desafios é conciliar suas funções de promoção da auto-organização social com as de caráter mais empresarial (BRESSER-PEREIRA; GRAU, 1999). Assim, as organizações do

Terceiro Setor têm sido desafiadas a se fortalecerem institucionalmente como condição à sua sobrevivência (ARMANI, 2003).

As organizações do Terceiro Setor precisam desenvolver competências com o intuito de se fortalecerem na constituição de parcerias estratégicas. Entre elas, as que possibilitem construir articulações institucionais necessárias para expor suas gestões com transparência e produzir serviços com padrão de qualidade, que gerem resultados efetivos e passíveis de avaliação pela sociedade (FISCHER, 2002).

A Gestão Social corresponde às organizações que atuam num âmbito que não é nem do Mercado nem do Estado, e sim, da chamada sociedade civil ou Terceiro Setor. Portanto, uma esfera pública de ação que não é estatal. Essas organizações não visam a objetivos econômicos como meio para a realização dos fins sociais. Essa inversão de prioridades em relação à lógica da empresa privada é o que condiciona a especificidade da (FRANÇA FILHO, 2008).

O termo Gestão Social passou a fazer parte da linguagem acadêmica no início da década de 1990. A partir daí, a Gestão Social se apresenta como um campo emergente que pode ser observada em pelo menos quatro pontos centrais de abordagens (PERES JR.; PEREIRA, 2014).

O primeiro ponto é uma abordagem crítica frankfurteana, como os trabalhos de Cançado, Pereira e Tenório (2015) e Villela (2012), compreendendo a Gestão Social como um processo dialético de organização social.

O segundo ponto pode ser observado no trabalho de Fischer (2012), que compreende a Gestão Social como a gestão do desenvolvimento territorial e social por meio da noção de interorganizações.

Peres Jr. e Pereira (2014) mencionam a existência de um terceiro ponto de abordagem sustentada nas produções de Dowbor (1999) e Cabral (2006). Essa abordagem discute a Gestão Social principalmente com ênfase maior no Terceiro Setor e nos movimentos sociais relacionados à área de Serviço Social.

Por fim, há um ponto de abordagem que trabalha a Gestão Social baseada na participação do cidadão na administração pública, tendo como principal trabalho o de Paes de Paula (2005), que estabelece o conceito de administração pública societária.



Assumindo cada um desses pontos, o processo de gestão passa a corresponder a uma demanda mais atual, contribuindo, assim, para um futuro com maior participação cidadã na produção do bem comum.

A gestão de organizações do Terceiro Setor, à primeira vista, pode não exibir grandes diferenças em relação a uma empresa privada. Entretanto, a gestão neste segmento ultrapassa os quatro pilares da administração, pois as organizações convivem em um ambiente de natureza política e social que lhes demanda mais que o desenvolvimento e a entrega de um produto ou serviço. Demanda a capacidade de equacionar aspectos empresariais, políticos e sociais (CARVALHO; FADUL, 2012).

Hoje, as ONGs devem passar da fase de pura assistência para a busca de mecanismos que lhes garantam sustentabilidade, que abordem os aspectos organizacional, financeiro e humano, qualificando e profissionalizando o seu quadro gestor e de colaboradores. Mas, para que isto ocorra, é preciso também que seja criado mecanismos de fomento e critérios claros, equânimes e transparentes para contratar e repassar recursos financeiros.

## 2.7 NATUREZA JURÍDICA E CARACTERÍSTICAS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

### 2.7.1 Organizações da Sociedade Civil – OSCs

Conforme preconiza a Lei 13.019, de 31 de julho de 2014, em seu Capítulo I, disposições preliminares, no artigo 2º, item I, as OSCs são fundações, associações, organizações religiosas e as sociedades cooperativas que atuam com vulnerabilidade social, cooperativas sociais de combate à pobreza e geração de trabalho e renda (BRASIL, 2014).

Têm a característica de não distribuir entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades e que os aplique, integralmente, na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva (BRASIL, 2014).

### **2.7.2 Fundações**

O artigo 62º, do Código Civil brasileiro, estabelece que para abrir uma Fundação o seu instituidor fará através de escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando a sua finalidade e declarando, opcionalmente, a forma de administrá-la. O Código Civil também destaca que a Fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (BRASIL, 2002).

As Fundações, por características próprias, sempre tiveram as suas finalidades direcionadas para a coletividade, não se admitindo, portanto, a criação de Fundação com fins voltados para o interesse mútuo de seus instituidores ou dirigentes e ainda que impliquem o desenvolvimento de atividade empresarial, desnaturando-a (NOVO MANUAL DO TERCEIRO SETOR, 2014).

Conforme o Código Civil, Fundações podem ser constituídas por pessoas físicas, por empresas ou pelo Poder Público. Neste último caso estão as Fundações públicas (BRASIL, 2002).

O Código Civil também observa que as Fundações se formam pela constituição de um patrimônio dotado de personalidade jurídica, destinado a cumprir uma finalidade social, segundo a vontade de seus instituidores. Assim, o núcleo central de uma Fundação é o patrimônio, que precisa ser suficiente para garantir que cumpra suas finalidades. Se insuficiente, os bens destinados serão incorporados a

outra Fundação que se proponha a fins idênticos, isso se o fundador não dispuser de modo diferente (BRASIL, 2002).

O registro da Fundação depende de autorização do Ministério Público para escritura definitiva em Tabelião de Notas e posterior registro no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Esta avaliação prévia pelo Ministério Público só é dispensada nos casos em que a Fundação for instituída por testamento. Durante toda a existência da Fundação, que em regra se dá por tempo indeterminado, suas atividades estarão sujeitas ao controle minucioso do Estado, por meio do Ministério Público (NOVO MANUAL DO TERCEIRO SETOR, 2014).

### **2.7.3 Associações**

O Código Civil, em seu artigo 44º, estabelece que Associações são constituídas de pessoas jurídicas de direito privado, enquanto o artigo 53º define que as associações não podem ter fins econômicos (BRASIL, 2002).

Cumpre lembrar que o direito à livre associação para fins lícitos está previsto e assegurado pela Constituição Federal, no artigo 5º, inciso XVIII (BRASIL, 1988).

Rodrigues (1998) observa que Associações são organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Podem se constituir de atividades recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias ou profissionais.

É importante ressaltar que, embora os fins da Associação não sejam de ordem econômica, ela não está proibida de realizar atividades geradoras de receita. Para tanto, a Associação precisa prever expressamente em seu estatuto a possibilidade de realizar estas atividades, bem como reverter integralmente o produto gerado na consecução do objetivo social da Associação (DINIZ, 1993).

Os fins de uma Associação podem ser altruísticos – como uma Associação beneficente que atenda a uma comunidade – ou não altruísticos, restringindo-se a

um grupo seletivo e homogêneo de associados (NOVO MANUAL DO TERCEIRO SETOR, 2014).

#### **2.7.4 Organizações Religiosas**

O Código Civil, em seu Artigo 44º, define que Organizações são pessoas jurídicas de direito privado (BRASIL, 2002). Organização é, em sentido técnico, o conjunto de regras adotadas para a composição e funcionamento de certas instituições, seja de interesse público, seja de interesse privado (NOVO MANUAL DO TERCEIRO SETOR, 2014).

Zaleski e Zech (1995) indicam que as organizações religiosas exibem uma rara combinação no setor sem fins lucrativos: as atividades de benefícios mútuos são apoiadas por contribuições voluntárias.

Chaves (2002) define organizações religiosas como congregação em que pessoas se engajam em atividades religiosas. São igrejas, sinagogas, mesquitas e templos, entre outros.

#### **2.7.5 Cooperativas Sociais e de Interesse Público**

Cooperativas Sociais e de Interesse Público são cooperativas de inserção de pessoas em desvantagem no mercado econômico, por meio do trabalho, regulada pela Lei 9.867/99 ou, ainda, as cooperativas reguladas pela Lei 5.764/71, que atendam as hipóteses do artigo 2º, alínea “b”, da Lei 13.019/14 (ESESP, 2017).

As Cooperativas Sociais têm importante papel em favor de comunidades carentes, proporcionando a elas meios de desenvolverem projetos e atividades. Segundo Paes (2010, p. 101), as cooperativas sociais “apresentam entre suas atividades a organização e a gestão de serviços sócio-sanitários e educativos, atividades agrícolas, industriais, comerciais e serviços”.

As cooperativas têm como características iniciarem suas atividades com a finalidade de atuarem em prol dos próprios associados, serem sempre de Natureza Civil e terem como objetivo a realização de serviços.

## 2.8 REGULAMENTAÇÃO E NOVO MARCO REGULATÓRIO DAS OSCS NO TERCEIRO SETOR

O novo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC) é uma agenda política ampla, que tem como desafio aperfeiçoar o ambiente jurídico e institucional relacionado às Organizações da Sociedade Civil (OSCs) e suas relações de parceria com o Estado (MROSC, 2016).

O universo do Terceiro Setor necessitava que leis, normas e regulação fossem devidamente atualizadas e aplicadas, pois o cenário de insegurança jurídica (pela ausência de leis específicas, interpretações distintas, analogias indevidas entre federados, ausência de ênfase no controle dos resultados) e de insegurança institucional (ausência de dados sistematizados, pouca capacitação, planejamento insuficiente e dificuldades de adaptação às normas e ao sistema) exigia um fortalecimento e aperfeiçoamento do ambiente jurídico e institucional referente às relações de parcerias firmadas entre estas organizações e o poder público, de modo a oferecer maior transparência, melhor relacionamento e garantir a efetivação dos direitos (MROSC, 2016).

Neste sentido, a nova legislação objetivou eliminar o ambiente de incerteza descrito, dando sustentabilidade jurídica, fortalecendo as instituições, estabelecendo indicadores de desempenho e fazendo com que as OSCs preparem uma avaliação após a execução das ações (MROSC, 2016).

O novo marco possibilita que as organizações sociais entendam que as fases de planejamento e gestão, seleção e celebração, execução, monitoramento e avaliação, como também as prestações de contas, precisam compreender um fluxo jurídico natural para seu melhor desempenho (MROSC, 2016).

## 2.9 PESQUISAS REALIZADAS SOBRE O TEMA

No intuito de pesquisar estudos realizados sobre o tema organizações do Terceiro Setor e apresentar um quantitativo do que se tem publicado, foi empreendida a consulta à base de pesquisa SPELL (*Scientific Periodicals Electronic Library*), que é um sistema de indexação, pesquisa e disponibilização gratuita de trabalhos científicos, criado para promover acesso, organização, disseminação e análise da produção científica de distintas áreas do conhecimento, dados de programas de teses, dissertações e artigos relacionadas ao tema.

Consultou-se, também, o site da biblioteca digital de teses e dissertações da Universidade de São Paulo (USP). Desde 2003, a USP faz parte da Biblioteca Brasileira Digital de Teses e Dissertações, do Ministério da Ciência e Tecnologia, exportando as informações de suas teses e dissertações.

O acesso aos sites [www.spell.org](http://www.spell.org) e [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br) ocorreu em maio de 2017, nos quais se fez uma busca das produções científicas das áreas de Administração e Contabilidade, com objetivo de levantar teses, dissertações e artigos defendidos, tendo como termo prioritário para o critério de seleção a palavra-chave “organizações do Terceiro Setor”, com publicações de janeiro de 2010 até março de 2017.

A princípio constatou-se falta de atualização da base de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), o que representa ausência de estudos dos programas de doutorado e mestrado recentes no *portfólio* da respectiva instituição, podendo ocorrer falta de trabalhos mais atuais para a coleta da amostra. O quadro 4, sintetiza os parâmetros da pesquisa.

<b>Base da Pesquisa</b>	SPELL, USP
<b>Período Consultado</b>	2010-2017
<b>Levantamento</b>	Junho/17
<b>Critério da Coleta</b>	Palavra-chave
<b>Critério da Seleção</b>	Termo “Organizações do Terceiro Setor”
<b>Resultados</b>	Teses, Dissertações e Artigos

Quadro 4: Levantamento de pesquisas relacionadas

Fonte: Elaboração própria

Após a coleta e verificação dos dados, os resultados da pesquisa de produção acadêmica nas áreas de Administração e de Contabilidade, em organizações do Terceiro Setor, no período compreendido entre os anos de 2010 e 2017, foram sintetizados no quadro 5, em que constam 13 teses, 18 dissertações e 93 artigos

Ano	Tese	Dissertação	Artigo	Total
2010	02	03	13	18
2011	01	01	17	19
2012	01	03	08	12
2013	03	04	09	16
2014	02	03	18	23
2015	02	01	13	16
2016	01	03	09	13
2017	01	00	06	07
	<b>13</b>	<b>18</b>	<b>93</b>	<b>124</b>

Quadro 5: Produção acadêmica e divulgação - período 2010 a 2017  
Fonte: Elaboração própria

Destaca-se que os números apresentados acima são resultantes de produções acadêmicas dos cursos de doutorado e mestrado. Pelo critério estabelecido para a busca dos trabalhos relativos a “organizações do Terceiro Setor”, constatou-se, nas observações, que os estudos sobre o tema apresentam os tópicos de controle, gestão, governança, ações sociais, desafios de parceria, regulação, contabilidade para entidades sem fins lucrativos, promessa do setor, financiamento e outros.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo aborda o tipo de pesquisa, sua finalidade, a abordagem empregada, os procedimentos técnicos e as técnicas para coleta de dados, a definição dos sujeitos da pesquisa e a limitação da mesma. Também foram abordadas as dificuldades encontradas para a realização das entrevistas e a técnica utilizada para a análise dos dados coletados.

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

Para entender como se dá o Controle Gerencial em organizações do Terceiro Setor, a pesquisa empregou a abordagem qualitativa. A pesquisa qualitativa tem a intenção de descrever e decodificar os componentes de um sistema complexo de significados, partindo de focos de interesse amplo que se definem à medida que o estudo se desenvolve (GODOY, 1995).

A opção pela estratégia qualitativa deveu-se à relevância de estudar o fenômeno do Controle Gerencial de organizações de Terceiro Setor, buscando entendê-lo, registrá-lo e descrevê-lo, com a preocupação de perceber a realidade desta questão ainda pouca abordada (ANDION, 1998; FALCONER, 1999; CAMARGO et al., 2001; ALVES, 2006).

#### 3.2 FINALIDADE DA PESQUISA

O estudo descritivo tem por finalidade responder à questão da pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003), exigindo do investigador uma série de informações sobre os fatos e fenômenos da realidade pesquisada (TRIVIÑOS, 1987).



Desta forma, esta pesquisa tem finalidade descritiva, pois objetiva descrever as características das organizações do Terceiro Setor escolhidas para a pesquisa, visando conhecer suas realidades no tocante às características do Sistema de Controle de Gestão.

### 3.3 ABORDAGEM DA PESQUISA

No que tange à abordagem, a pesquisa foi desenvolvida por meio de estudo de casos múltiplos, possibilitando maior aprofundamento e entendimento do universo em que se inserem as organizações pesquisadas.

Estudo de caso é aquele circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado no campo (VERGARA, 2004, p. 49).

Segundo Yin (2001),

[...] o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes. (YIN, 2001, p. 39).

Salienta-se que em situações em que os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, mas em que é possível se fazer observações diretas e entrevistas sistemáticas, há preferência para o uso do estudo de caso (BRESSAN, 2000).

O estudo de casos múltiplos demonstrou ser a forma de abordagem mais adequada para analisar e compreender como ocorre o Controle Gerencial em organizações do Terceiro Setor, pois possibilitou melhor análise do fenômeno pesquisado. Yin (2001) destaca que os resultados obtidos de casos múltiplos se apresentam como mais convincentes e relevantes.

Foram utilizados os seguintes elementos de busca para esta pesquisa: documentos (relatórios, demonstrações e planilhas) como também realização de entrevista.

### 3.4 PROCEDIMENTOS TÉCNICOS DA PESQUISA

Quanto aos procedimentos técnicos para a condução da pesquisa, foi realizada uma pesquisa de campo e também documental.

Segundo Flick (2004, p. 69) “Os observadores participantes normalmente vêm ao campo para períodos mais longos. De ponto de vista metodológico, a pesquisa de campo faz mais justiça aos seus objetos”.

Com relação à pesquisa documental, foi desenvolvida através de consultas aos relatórios disponibilizados, as demonstrações existentes e planilhas elaboradas, com a intenção de trazer o entendimento do Sistema de Controle Gerencial das organizações pesquisadas.

A pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, não sendo fácil por vezes distingui-las. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas. A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002, p. 32).

### 3.5 COLETA DE DADOS

Os dados primários foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas com os gestores responsáveis por departamentos encarregados de Controle, com o objetivo de obter dos entrevistados uma quantidade maior de observações e pontos de vista, em busca de uma melhor compreensão do fenômeno pesquisado.

Conforme Gill et al. (2008), as entrevistas semiestruturadas abordam uma série de questões fundamentais que cooperam em explorar áreas do ambiente pesquisado, como também dão total liberdade ao entrevistado e entrevistador para debaterem entre si em busca de melhor ajuste para encontrar respostas.

O fato de utilizar entrevistas semiestruturadas possibilita ao pesquisador estabelecer o roteiro das entrevistas, organizando as questões, entretanto, considerando que pode ocorrer, durante a condução do processo, a necessidade de formular novos itens, em virtude de surgirem alguns fatos relevantes para as conclusões do estudo (GILL et al.,2008).

Nas ciências sociais, a entrevista é um método comumente empregado para coletar dados e evidências. Sobre isso, Bauer e Gaskell, (2002, p. 65) afirmam: “[...] é uma técnica, uma forma para se chegar ou evidenciar perspectivas ou ideias sobre fatos, além do entrevistado”.

Como Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 51) enfatizam, “[...] a entrevista não é uma conversa”. Para estes autores, a entrevista tem o intuito específico de colher dados através da participação dos entrevistados. Desta forma, os aspectos a serem destacados na realização da entrevista para esta pesquisa foram os seguintes:

- a) funcionamento do Controle Gerencial da Instituição;
- b) tipos de controle utilizados; e
- c) ferramentas do processo de controle.

Os dados primários foram coletados através de entrevistas semiestruturadas com profissionais que desempenham as mais diversas funções de gestão administrativa e de controle e finanças dentro das fundações

Documentos em uma pesquisa podem ser utilizados como elementos de informações, pontuam e esclarecem seu conteúdo, elucidam questões fundamentais e proporcionam provas para outras, conforme o interesse de quem se realiza a pesquisa (FIGUEIREDO, 2007).

A coleta de dados secundários deu-se através de pesquisas a alguns documentos de divulgação pública colhidos no site das respectivas fundações.

No decorrer da pesquisa nenhuma das fundações permitiu consultar documentos que contivessem alguma informação que não fossem aquelas já disponibilizadas para conhecimento público. Informações sobre missão, valores, metas, estatutos e manuais contendo ações realizadas também foram colhidas através dos *sites* das respectivas fundações.

### 3.6 SUJEITOS DA PESQUISA

Em pesquisas qualitativas, normalmente há a necessidade de que sejam conduzidas entrevistas. Sendo assim, é fundamental que se estabeleçam critérios adequados para que a definição dos sujeitos entrevistados, com o intuito de obter-se o esclarecimento esperado acerca das questões a serem abordadas.

Para a condução destes estudos, foi feito inicialmente uma identificação dos gestores responsáveis pelos setores que pudessem disponibilizar as informações para subsidiar a pesquisa. É importante frisar que outra importante questão a ser observada na seleção dos sujeitos é a acessibilidade que o mesmo possa oferecer.

O interesse pelas organizações selecionadas para a pesquisa deu-se, primeiramente, pelo fato das fundações empresariais selecionadas apresentarem, dentro do segmento, papéis bem definidos quanto ao seu campo de atuação e, também, por possuírem representatividade. Posteriormente a isso, as fundações empresariais trazem a marca de sua própria mantenedora e, mesmo não auferindo lucros, possuem um conjunto de ações bem definidas, com adequação aos serviços e funções, influenciando o público quanto às suas ideias e marca.

Após consulta à base de associados no site do GIFE, selecionou-se as seguintes fundações empresariais:

- a) Fundação X – Não foi autorizado pela fundação divulgar nome da mesma ou citar nome do entrevistado;
- b) Fundação Renault, pelo *e-mail* [sac.brasil@renault.com](mailto:sac.brasil@renault.com), gerando o protocolo de atendimento nº 202289622;
- c) Fundação Instituto Holcim, contato feito com a Sr.<sup>a</sup> Marcelle Faria e enviado *e-mail* para [marcelle.faria@lafargelholcim.com](mailto:marcelle.faria@lafargelholcim.com);
- d) Fundação Brazilfoundation, contato por *e-mail* com a Sr.<sup>a</sup> Cátia Costa, [ccosta@brazilfoudation.org](mailto:ccosta@brazilfoudation.org);
- e) Fundação Abrinq, contato com a Sr.<sup>a</sup> Joyce Magalhães e *e-mail* para [joyce.magalhaes@fadc.org.br](mailto:joyce.magalhaes@fadc.org.br);
- f) Fundação Bunge, contato com a Sr.<sup>a</sup> Juliana Santana, através do *e-mail* [juliana.santana@bunge.com](mailto:juliana.santana@bunge.com);

- g) Fundação CSN, contato com a Sr.<sup>a</sup> Letícia com *e-mail* enviado para [fundacao@csn.com.br](mailto:fundacao@csn.com.br);
- h) Fundação DPaschoal, contato com a Sr.<sup>a</sup> Eduarda Silva e *e-mail* enviado para [eduarda.silva@dpaschoal.com.br](mailto:eduarda.silva@dpaschoal.com.br);
- i) Fundação Nestlé, através de *e-mail* para [falecom@nestle.com.br](mailto:falecom@nestle.com.br);
- j) Fundação Instituto Avon, contato com a Sr.<sup>a</sup> Renata Rodovalho e enviado *e-mail* para [renata.rodovalho@avon.com](mailto:renata.rodovalho@avon.com);
- k) Fundação Natura, através de *e-mail* para [comunidadeacademica@natura.net](mailto:comunidadeacademica@natura.net);
- l) Fundação Itaú Social, através de *e-mail* para [faleconcosco@fundacaoitausocial.org.br](mailto:faleconcosco@fundacaoitausocial.org.br);
- m) Fundação Bradesco, através de *e-mail* para [assuntos.institucionais@fundacaobradesco](mailto:assuntos.institucionais@fundacaobradesco);
- n) Fundação Arcelor Mittal, contato feito com a Sr.<sup>a</sup> Marina Santos, através de *e-mail* para [marina.santos@arcelormittal.com.br](mailto:marina.santos@arcelormittal.com.br);
- o) Fundação Grupo Boticário, através do *e-mail* para [contato@fundacaogrupoboticario.org.br](mailto:contato@fundacaogrupoboticario.org.br); e
- p) Fundação Cyrela, contato com o Sr. Rafael Marques Alves, através de *e-mail* para [instituo@cyrela.com.br](mailto:instituo@cyrela.com.br). Aos cuidados do Sr. Rafael Alves.

Como procedimento inicial, foi enviado para cada uma das organizações um *e-mail*, contendo anexo uma carta de apresentação e solicitação e um resumo do projeto, com os itens: questão da pesquisa, objetivos central e específico, relevância e metodologia.

Diante dos contatos feitos, foi emitido parecer favorável para a realização dos estudos pelas Fundações Bunge, Abrinq, Fundação X, Fundação CSN, DPaschoal, Holcim, Avon e Cyrela. Ambas emitiram *e-mail* informando que eram favoráveis à pesquisa, pedindo que aguardasse apenas o parecer final, que certificaria a autorização.

As demais fundações responderam por *e-mail* que a solicitação foi devidamente encaminhada ao setor responsável para a devida análise e que, assim que possível, estabeleceriam contato informando o parecer.

### 3.7 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Na tentativa de definir quais instituições seriam pesquisadas, foi realizada uma busca junto ao site do GIFE, durante o período de abril a maio de 2017, com a intenção de selecionar as que poderiam compor a pesquisa.

A seleção das organizações inicialmente se deu através de buscas a associações. De início, foi feito contato telefônico com as associações escolhidas e envio de *e-mail* e, posteriormente, agendamento de uma visita.

Diante de algumas dificuldades e restrições em conseguir definir quais organizações poderiam ser pesquisadas, optou-se em definir a pesquisa selecionando organizações do Terceiro Setor, que se enquadrassem no perfil de Fundações/Institutos Empresariais, pois estas instituições, além de apresentarem em suas rotinas processos de gestão que envolvem planejamento, execução e controle, também são organizações sem fins lucrativos, que apresentam características tanto do setor empresarial como das organizações da sociedade civil. Esta condição, somada aos dados apresentados na Seção 1.2 (Problema da Pesquisa), acerca da expansão dessas organizações, reforça a intenção de investigar o funcionamento destas Fundações no que tange ao Controle Gerencial.

Houve o esforço, por parte do pesquisador, para participar da rotina das Fundações pesquisadas, com o objetivo de compreender melhor suas rotinas e poder ir além daquilo que os entrevistados declararam. No entanto, não foi permitida esta participação, por menor que fosse o trabalho diário realizado por cada uma das fundações. Entretanto, foi possível realizar visitas a três delas, Fundações Bunge, Holcim e Cyrela.

Para compensar esta limitação, o pesquisador buscou, ao máximo, diante dos entrevistados, extrair aquilo que pudesse trazer mais informações para a pesquisa, procurando, da melhor maneira possível, diante da triangulação realizada, ir além do necessário, pois as dificuldades surgem a partir da falta de envolvimento.

Já iniciados os estudos de pesquisa, a fundação empresarial Itaú Social e fundação Volkswagen informaram que não haveria possibilidade de apoiar os

trabalhos em virtude de não poder disponibilizar tempo para um gestor técnico responder questões específicas e inerentes ao controle de gestão.

A fundação Bradesco informou que por estar realizando modificações em alguns de seus departamentos não poderia cooperar com as pesquisas.

A fundação CSN informou que tinha interesse em participar e ser elemento de pesquisas que fossem voltadas para questões relacionadas a aspectos sociais, mas não tinha interesse em participar do tema proposto.

Nas fundações Natura e Boticário foi iniciada a pesquisa com a coleta de algumas informações, porém não foi possível concluir os trabalhos em virtude das mesmas não disponibilizarem em tempo hábil algumas respostas.

Cabe uma observação sobre a Fundação Cyrela que, por regra, submete o Roteiro de Entrevistas à apreciação do seu Conselho Superior, necessitando de aprovação para realização da pesquisa.

Ademais, quanto à limitação do método de pesquisa, cabe destacar que Yin (2005) alerta para o fato de os estudos de caso não se ajustarem a generalizações científicas. Desta forma, não se pretende, com este estudo, generalizar os resultados encontrados, mas, sim, ao *“identificar o nível das práticas e os mecanismos adotados no processo de Controle Gerencial das Fundações/Institutos Empresariais a serem estudados”*, contribuir para o aprimoramento da gestão no Terceiro Setor e para a produção de conhecimento acadêmico sobre o tema.

### 3.8 ENTREVISTAS REALIZADAS

Nas entrevistas foram coletadas informações relacionadas às Fundações, acerca das seguintes características: seu perfil, planejamento estratégico, estrutura organizacional e características do controle gerencial, buscando, assim, um conhecimento sobre o funcionamento da gestão de Fundações Empresariais com estas características.

Para condução dos estudos realizou-se entrevistas com profissionais que desenvolvem atividades dentro das Fundações e que possuem o conhecimento das características a serem pesquisadas, incluindo as variadas funções, como: Gestores Sociais, Responsável Administrativo, Gerente de Projetos, Analistas Administrativas e Gestor Executivo Chefe.

O tempo de realização das entrevistas para cada fundação e a quantidade de entrevistas realizadas está apresentada no quadro a seguir:

<b>Fundação</b>	<b>Qt. Entrevistas</b>	<b>Duração</b>
Fundação Bunge	01	1h e 25 min
Fundação Holcim	02	1h e 10 min
Fundação Arcelor Mittal	02	1h e 20 min
Fundação Cyrella	01	1h e 10 min
Fundação DPaschoal	01	1h e 35 min
Fundação Avon	01	55 min
Fundação X	01	1h e 15 min

Quadro 6: Apresentação tempo de duração de entrevistas  
Fonte: elaborado pelo autor

### 3.9 DIFICULDADES NAS ENTREVISTAS

Na realização das entrevistas detectou-se algumas dificuldades, listadas abaixo:

- a) as Fundações Empresariais estudadas apresentaram forte resistência em relatar a maneira como é desenvolvido e as características de seu Controle Gerencial. Esta dificuldade se dá pelo fato das mesmas usarem as formas de controle de acordo com o funcionamento das suas mantenedoras. Diante disso, as colocações sempre foram de forma direta e sem muitas explicações;



- b) houve muitas dificuldades para que as Fundações estudadas disponibilizassem os profissionais que pudessem responder às questões que envolviam características de controle gerencial;
- c) os gestores entrevistados nunca puderam disponibilizar um tempo que fosse suficiente para a realização do cumprimento do roteiro de entrevistas;
- d) ocorreu que, em alguns agendamentos definidos para realização das entrevistas, nos respectivos dias e horários, não era possível realizar a pesquisa em virtude de impossibilidade na agenda do entrevistado, havendo, assim, um novo agendamento; e
- e) durante algumas entrevistas houve interrupção, pois os entrevistados tiveram que realizar atendimentos e, como isso, foi necessário remarcar uma nova data para a entrevista.

As dificuldades impostas trazem a reflexão de que, infelizmente, os objetivos estabelecidos para a pesquisa podem não ter sido alcançados plenamente, porém, vale ressaltar que mesmo diante desta dificuldade as observações foram rigorosamente realizadas, obedecendo alguns critérios estabelecidos, dando credibilidade e validando as conclusões diante do que foi apresentado.

### 3.10 ANÁLISE DOS DADOS

Para realização deste estudo, os dados foram tratados por meio de Análise de Documentos e de Conteúdo.

Conforme Bardin (1977),

O objetivo da análise documental é a representação condensada da informação, para consulta e armazenagem, o da análise de conteúdo é a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores que permitem inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem (BARDIN, 1977, p. 46).

O uso de documentos possibilita tomar ciência de dados que vão proporcionar mais uma fonte de informações relativas ao ambiente social, ampliando, assim, o universo de provas para se alcançar os objetivos.

Ao usar documentos, o pesquisador obtém vantagens sobre outros métodos, já que pode eliminar ação influenciada e exercida pela presença ou intervenção do pesquisador (CELLARD, 2008).

As respostas das entrevistas foram tratadas por meio de Análise de Conteúdo. Para Bardin (1977), este tipo de análise consiste em técnicas que permitem inferir conhecimentos a partir dos conteúdos das mensagens. Ou seja, possibilita identificar o que está sendo dito em relação a determinado tema (VERGARA, 2005), pela identificação de características do material pesquisado.

Em pesquisas qualitativas, na área de Administração, a Análise de Conteúdo é uma das técnicas mais utilizadas (DELLAGNELO; SILVA, 2010).

Na apuração dos resultados usou-se metodologia de análise de categorias com uso de técnicas qualitativas. Este método compõe um conjunto de técnicas para a Análise de Conteúdo. De acordo com Bardin (2011, p. 37), a Análise de Conteúdo é um “[...] conjunto de técnicas de análise das comunicações” desenvolve-se em três momentos: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados.

## **4 OS CASOS ESTUDADOS**

Este capítulo apresenta uma visão ampla das Fundações Empresariais pesquisadas Bunge, Holcim, Cyrela, ArcelorMittal, DPaschoal, Avon e Fundação X, incluindo a descrição do perfil e surgimento para a sociedade, Planejamento Estratégico, Estrutura Organizacional e suas características de Controle de Gestão.

### **4.1 O CASO DA FUNDAÇÃO BUNGE**

#### **4.1.1 Perfil da Fundação**

A Fundação Bunge tem como empresa mantenedora a Bunge, que é uma multinacional integrada de agronegócio, alimentos e bioenergia, que opera a cadeia produtiva do campo à mesa do consumidor.

Iniciou suas atividades de caráter social em 1955, buscando incentivar as ciências, letras e artes no país. Desde então, ampliou muito seu escopo de atuação, desenvolvendo ações de formação de educadores, voluntariado corporativo em escolas da rede pública e preservação de memória empresarial. Realiza ações em projetos de desenvolvimento local, possuindo um projeto denominado “Comunidade integrada”, em que desenvolve diversas atividades de integração social.

Possui em seu quadro 9 (nove) funcionários pelo regime celetista, porém o número de voluntários e outras pessoas que atuam em favor da Fundação chega ao número de 70.

Com a chegada do Século 21, no entanto, uma necessidade mais premente se impôs: a sustentabilidade. A Fundação Bunge aceitou o desafio e iniciou um novo caminho. Hoje a Fundação Bunge é uma organização comprometida com o desenvolvimento sustentável, pois entende que “alimentar ideias é sustentar o mundo”.

Para condução de seus projetos, a Fundação Bunge estabelece parcerias com o Sistema S<sup>1</sup>, Fundação Getúlio Vargas e Instituto Ethos. Através dessas parcerias realiza atividades de aprendizado, treinamentos e aperfeiçoamento. Desenvolve, também, ações com prefeituras, instituições do segmento e com comunidades, para implementação de ações e projetos.

A Fundação possui missão, visão e valores que são definidos pela empresa mantenedora, seguindo suas regras, como também mantém Código de Conduta, que estabelece os direitos e deveres de gestores e colaboradores.

#### **4.1.2 Planejamento e Estratégia da Fundação**

O Planejamento Estratégico da Fundação foi definido desde o início de suas atividades. A Diretoria Executiva, em reunião anual, define e elabora o seu Planejamento Estratégico, com uma visão de longo prazo, estabelecendo as ações da organização. As metas e os objetivos a serem alcançados se estruturam sempre de forma que os valores, missão e visão da Fundação constituam a base dos projetos. Também são definidos no Planejamento Estratégico os índices de medição direcionados a indicadores sociais que devem ser utilizados para avaliar se as metas e os objetivos estão sendo alcançados ao longo do período.

O acompanhamento das ações que constam no Planejamento Estratégico é feito por profissionais que atuam como colaboradores pertencentes à estrutura organizacional da Fundação e que fazem parte da equipe técnica.

A Fundação, para desenvolvimento da sua rotina operacional, utiliza sistema de gestão SAP, que monitora e controla os gastos realizados; cumpre uma agenda de atividades internas com a equipe; realiza treinamentos, capacitação e oficinas;

---

<sup>1</sup> Conjunto de organizações das entidades corporativas voltadas para o treinamento profissional, assistência social, consultoria, pesquisa e assistência técnica, que além de terem seu nome iniciado com a letra S, têm raízes comuns e características organizacionais similares. Fazem parte do sistema S: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI); Serviço Social do Comércio (SESC); Serviço Social da Indústria (SESI); e Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC). Existem ainda os seguintes: Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR); Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP); e Serviço Social de Transporte (SEST). (SENADO NOTÍCIAS, 2017).

possui um Código de Conduta, baseado na empresa mantenedora e mantém a prática de *compliance*.

Segundo a Gerente de Projetos Sociais, Juliana Santana, a Fundação entende ser de extrema importância, para que a ferramenta Planejamento Estratégico seja devidamente aplicada, a prática de Responsabilidade Social Corporativa, pois viabiliza a interação em razão dos objetivos. Nesta concepção, a Fundação tem, como exemplo, a criação de uma fábrica de cana-de-açúcar em uma determinada região do Brasil, em que os projetos de responsabilidade social são postos em prática. Com isso, necessita-se dar capacitação à população local e, neste momento, os projetos de cooperação com o SESI, SENAI e SENAC são postos em práticas.

O Planejamento Estratégico é definido sempre possibilitando avaliar os resultados e, assim, sendo um direcionador para que as atividades envolvendo sustentabilidade estejam de acordo com os parâmetros exigidos; que os recursos disponibilizados possam, de fato, dar condições para que as tarefas sejam executadas. Quanto aos problemas no decorrer do período a ser trabalhado, a Fundação busca estar sempre em equilíbrio, a fim de poder desempenhar com amplas condições suas atividades. (JULIANA SANTANA).

#### **4.1.3 Estrutura Organizacional**

A estrutura organizacional da Fundação Bunge constitui-se da seguinte maneira:

- I. Conselho Administrativo
  - a) Presidente
  - b) Diretora Executiva
  
- II. Equipe Técnica
  - a) Gerente de Projetos Sociais
  - b) Coordenadora de Projetos
  - c) Coordenadora de Comunicação
  - d) Curador dos Prêmios

### III. Conselho Fiscal

- a) Membros Efetivos
- b) Membros Suplentes

O Conselho Administrativo é composto pelo Presidente, que exerce também o cargo de Presidente da empresa mantenedora. Compõem, também, a presidência membros da mantenedora e da sociedade, pois a Fundação define este tipo de estrutura em sua organização.

A Diretora Executiva responde pelo gerenciamento de todo o funcionamento da Fundação, cabendo a ela gerir os atos e ações definidas no planejamento da organização, julgando situações e promovendo alterações.

A Equipe Técnica é composta por uma Gerência de Projetos Sociais, que acompanha todos os projetos relativos ao funcionamento da Fundação, sejam eles nas áreas de RH, Administrativo, Social e Financeiro.

A Equipe Técnica ainda comporta a Coordenação dos Projetos, que funciona como um departamento que auxilia a Gerência de Projetos; a Coordenação de Comunicação, que desenvolve atividades referente a contatos e divulgação da Fundação com seus colaboradores, associados e comunidade em geral e o Curador dos Prêmios da Fundação.

Por fim, dentro da sua estrutura organizacional, possui um Conselho Fiscal composto por membros efetivos e suplentes, designados pela mantenedora, que tem por função fiscalizar, acompanhar relatórios, apresentar parecer e solicitar convocações.

Ao longo dos últimos 15 anos, a Fundação adequou sua estrutura organizacional conforme evolução das suas ações, estando sempre atenta para que novas funções e estruturas sejam implantadas, caso seja necessário.

A Bunge não promoveu alterações em sua estrutura organizacional devido à criação do novo Marco Regulatório para o Terceiro Setor, informando que o departamento responsável está analisando as novas normas e leis e, caso seja necessário, as adequações serão realizadas.

## 4.2 O CASO DA FUNDAÇÃO INSTITUTO HOLCIM

### 4.2.1 Perfil da Fundação

O Instituto Fundação Holcim é uma organização sem fins lucrativos, criada em 2002, com o objetivo de coordenar os investimentos sociais da Holcim Brasil e contribuir para o desenvolvimento das localidades onde a empresa atua, fortalecendo o relacionamento de suas unidades com as comunidades e estabelecendo parcerias estratégicas alinhadas com a sua missão.

O Instituto Holcim estimula a participação das próprias comunidades na busca de iniciativas que potencializem a vocação do território, envolvendo-as em uma construção coletiva. O objetivo é o crescimento sustentável, ligado diretamente aos interesses da comunidade, com impacto positivo para a sociedade e para a empresa.

Para alcançar esse objetivo, o Instituto faz parcerias com instituições nacionais e internacionais, além de assessorar os gestores das unidades na realização e gestão de iniciativas.

O Instituto possui um efetivo entre funcionários e colaboradores em torno de 40 (quarenta) pessoas. Realiza atividades internas como treinamentos, palestras educativas e reuniões entre seus funcionários e colaboradores, observa o atendimento à conduta ética, conforme padrões e regras da mantenedora e cumpre uma agenda junto ao GIFE e outras Fundações do segmento, com a intenção de aproximar e aperfeiçoar suas atividades.

Desenvolve parcerias locais com outras Fundações, Poder Público e iniciativa privada, além da parceria internacional com a Fundação Interamericano (IAF).

As atividades desenvolvidas de forma ampla buscam sempre fazer crescer como instituição e fortalecer a ligação entre poder público, setor social e a comunidade local, onde são criados os comitês locais de liderança.

#### **4.2.2 Planejamento e Estratégia da Fundação**

O planejamento e estratégia da Fundação é definido, a princípio, buscando estabelecer sempre um fortalecimento das atividades, de forma que possa atender todos os projetos implementados.

O Conselho Consultivo define anualmente em seu Planejamento Estratégico os projetos que vão fazer parte da Fundação e as metas a serem alcançadas, entretanto, não divulga para todos os seus colaboradores como são definidas as questões que constam em seu planejamento.

A Fundação utiliza índices de medição para avaliar e observar se as metas estão sendo cumpridas e alcançadas. A gestora administrativa e financeira Marcelle Farias, ao ser entrevistada, reportou o seguinte sobre o Planejamento Estratégico da Fundação:

A Fundação em razão de suas metas, valores e visão incorpora na montagem do seu planejamento dar maior amplitude aos princípios de sustentabilidade, a fim de compor sua estratégia de negócios que está representada no tripé “criação de valor”, “desempenho ambiental sustentável” e “Responsabilidade Social Corporativa”. (MARCELLE FARIAS).

De acordo com a entrevistada, a Fundação desenvolve a Responsabilidade Social Corporativa na busca por aprimoramento, compartilhamento de ações e aprendizado. A Fundação, sendo um braço da empresa mantenedora, tem como tradição realizar diversos programas e ações de cunho social, estabelecendo parcerias público-privadas. Neste contexto, realiza um programa chamado “Portas Abertas”, que desenvolve práticas de relacionamento com a comunidade local, promovendo conhecimento e cidadania, demonstrando o quanto valoriza a prática de Responsabilidade Social Corporativa.

#### **4.2.3 Estrutura Organizacional**

A estrutura organizacional possui a seguinte composição:



- I. Conselho Consultivo
  - a) Presidente Executivo
  - b) Vice-Presidente Executivo
- II. Conselho Fiscal
- III. Conselho Deliberativo

A Estrutura Organizacional, conforme definição interna, é bem formalizada, o que, segundo o ponto de vista da Fundação, é funcional para que decisões e normas sejam bem definidas. A Fundação mantém desde a sua criação a mesma estrutura organizacional. As decisões, normas e toda e qualquer definição para a montagem do Planejamento Estratégico emanam dos membros do Conselho Consultivo.

Cabe ao Conselho Fiscal o acompanhamento e controle das rotinas elaboradas para o funcionamento da Fundação, como atividades administrativas e sociais, internas e externas.

Já ao Conselho Deliberativo compete funcionar como um controle interno sobre as ações, propondo mudanças e aconselhamento para que decisões futuras e novas composições para o Planejamento Estratégico sejam debatidas pelo Conselho Executivo.

A Fundação não prevê mudanças em sua estrutura organizacional diante da nova legislação que regula as organizações do Terceiro Setor. Entende, a Fundação, que o novo Marco Regulatório vem, sim, a dar uma nova regulamentação e forma de gerir o setor, o que provocou adequação do estatuto, buscando dar conformidade às especificidades que surgiram com as novas regras.

## 4.3 O CASO DA FUNDAÇÃO INSTITUO CYRELA

### 4.3.1 Perfil da Fundação

A Fundação Instituto Cyrela iniciou suas atividades em novembro de 2010, com o objetivo de melhorar a vida dos operários da construção civil e de suas famílias. Trata-se de uma organização sem fins lucrativos que concentra suas ações com Responsabilidade Social.

Sua sede está situada em Belo Horizonte, Minas Gerais, onde conta com o apoio de um voluntariado atuante e de 17 (dezessete) funcionários efetivos para a realização de ações solidárias em instituições escolhidas.

A Fundação é responsável por gerenciar os investimentos sociais da Companhia Cyrela Brazil Realty, buscando produzir benefícios para a sociedade e para a empresa, simultaneamente. Por ser o braço social da empresa mantenedora, possui uma obrigação com seus acionistas, que são os principais patrocinadores das ações. Atualmente, os projetos são mais desenvolvidos nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e algumas outras localidades onde a empresa mantenedora desenvolva atividades.

Os projetos são desenvolvidos sem parcerias com outras Fundações Empresariais ou com o Poder Público. Quando há alguma atividade com apoio público, a Fundação esclarece que não recebe nenhum tipo de apoio financeiro.

A Fundação Instituto Cyrela prefere desenvolver treinamentos e capacitações junto a seu corpo de voluntários, com atividades de qualificação e programas assistenciais, com ênfase na educação profissionalizante de jovens e adultos, a fim de oferecer condições, para que possam, no futuro, ser geradores de renda.

Sua missão, visão e valores são definidos em função das características do setor que em que atua. Sendo assim, tem como missão apoiar o investimento social; sustenta a visão de ser uma Fundação de referência nacional e seus valores pautam-

se em fazer o bem, respeitar pessoas e a natureza, com responsabilidade social e transparência. Também possui Código de Conduta estabelecido pela mantenedora.

Os programas que constituem as ações da Fundação são atualmente os seguintes: “Construindo Pessoas”, “Construindo Profissionais” e “Programa Renovação e Voluntariado”. Para conduzir tais programas, mantém parceria com catorze organizações sociais.

#### **4.3.2 Planejamento e Estratégia da Fundação**

O Planejamento Estratégico da Fundação Instituto Cyrela é elaborado por seu Conselho de Administração, obedecendo na formatação das ações planejadas aos princípios de legalidade, moralidade e impessoalidade. Ou seja, no Planejamento Estratégico são definidas práticas de gestão que visam a coibir qualquer tipo de vantagem de forma individual ou coletiva que possa beneficiar membros do Conselho de Administração, associados ou voluntários.

Desenvolve parcerias com instituições de ensino com programas de formação para ensino médio, cursos técnicos, capacitação de seus voluntários e evento de premiação de projetos apresentados por outras instituições.

O planejamento estrutura que, de forma mensal, serão avaliados os resultados das atividades. Os índices que avaliam na estruturação do planejamento são exatamente aqueles na visão da organização que contêm formas e pareceres que informam de forma clara e objetiva qual o resultado alcançado. Compõem este quadro de índices de medição, planilhas e relatórios com itens relacionados às observações de membros e conselheiros.

Tais índices são acompanhados por profissionais colaboradores, que fazem parte estrutura organizacional da Fundação e que analisam situações internas e externas, produzindo as informações necessárias para subsidiar futuras ações ou, até mesmo, indicar alterações em planejamentos futuros. Ressalta-se que o Planejamento Estratégico para o exercício é em função de sua missão, visão e valores as serem seguidos pela Fundação.

O Gestor e Analista de Responsabilidade Social, Rafael Marques, observa que a intenção da Fundação Instituto Cyrela é fazer com que seus projetos sejam sempre aprimorados, ou seja, que sejam ajustados e desenvolvidos com melhor estrutura, para agregar e entregar mais valor à sociedade, de forma a contribuir para um mundo mais igualitário. Na visão da Fundação, praticar Responsabilidade Social Corporativa é buscar melhores atitudes, desenvolver-se como Fundação e aperfeiçoar a conduta perante à sociedade.

#### **4.3.3 Estrutura Organizacional**

A Fundação define, através de seu Regimento Interno, sua estrutura organizacional da seguinte maneira:

I. Conselho de Administração

II. Diretoria Executiva

a) Diretor Executivo

b) Diretor Jurídico

c) Diretor Financeiro

III. Conselho Fiscal

IV. Equipe de Apoio

O Conselho de Administração tem a responsabilidade de formulação das diretrizes administrativas, financeiras e das políticas sociais a serem adotadas, sendo composto entre 3 (três) e 20 (vinte) Conselheiros, sendo um deles o Presidente Executivo da empresa mantenedora. São eleitos por uma Assembleia Geral, por um mandato de 4 (quatro) anos.

Compete ao Conselho de Administração aprovar orçamentos supervisionar programas, eleger os membros do Conselho Fiscal e Diretoria, verificar projetos e ações a serem coordenadas e aprovar relatórios da Diretoria.

A Diretoria Executiva é responsável pela gestão administrativa e financeira do Instituto, sendo composta por um Diretor Executivo, um Diretor Jurídico e um Financeiro, eleitos pelo Conselho de Administração.

Compete à Diretoria Executiva administrar o Instituto, baixar as normas regimentais, fazer cumprir o estatuto, coordenar os programas, elaborar os relatórios anuais, elaborar a programação anual, decidir sobre exclusão de associados, deliberar sobre aceitação de doações, criar os cargos, promover esforços na captação de recursos, supervisionar os serviços contábeis zelando pela transparência, apresentar as demonstrações financeiras ao Conselho e deliberar sobre demais assuntos gerais referentes ao interesse da Fundação.

O Diretor Jurídico zela para que todas as ações estejam de acordo com a legislação vigente, outorga em conjunto com outro diretor procurações, abre e movimenta contas bancárias e substitui o Diretor Executivo em seus impedimentos e ausências.

O Conselho Fiscal tem a incumbência pela fiscalização da administração contábil e financeira do Instituto, sendo composto por 3 conselheiros eleitos pela Assembleia Geral. Compete ainda ao Conselho Fiscal cuidar da aplicação dos recursos financeiros, requerer auditoria externa, quando for o caso, e emitir parecer sobre operações patrimoniais, prestação de contas e sobre o balanço patrimonial e, por fim, requer, quando necessário, aos demais setores, qualquer documento que contenha dados sobre as ações da Fundação.

A Equipe de apoio é composta por funcionários que, dentro da rotina, oferecem suporte para que todos os setores da possam desenvolver suas atividades.

Segundo o Setor Jurídico, o surgimento do Marco Regulatório para o Terceiro Setor ainda não propiciou alterações relacionadas a questões estatutárias. Entretanto, a Fundação mantém suas atividades e se respalda sempre em estar e atuar de acordo com as normas e leis, mantendo constante vigilância quanto a novas diretrizes jurídicas e regulamentações.

## 4.4 O CASO DA FUNDAÇÃO ARCELORMITTAL

### 4.4.1 Perfil da Fundação

Criada em 1988, a Fundação ArcelorMittal Brasil desenvolve projetos sociais nos municípios onde está presente, beneficiando cerca de 400 mil pessoas por ano. Seu foco principal é a formação de crianças e adolescentes para que se tornem cidadãos mais conscientes, produtivos e participantes. Atenta às necessidades locais, a Fundação promove projetos nas áreas de educação, cultura, promoção social e esporte, em parceria com o Poder Público e Fundações Empresariais e outras instituições do Terceiro Setor. Tem o objetivo de reforçar as políticas públicas locais e promover resultados efetivamente transformadores e de longo prazo, como a transferência de metodologias aos municípios atendidos.

Para o desenvolvimento dos programas sociais, a Instituição recebe aporte financeiro da ArcelorMittal. Além dos recursos disponibilizados pela mantenedora, a Fundação também investe em parcerias que possibilitam a realização de projetos inscritos nas leis de incentivo fiscal. Parcerias também são realizadas com Universidades, empreendedores culturais e esportivos.

Atualmente tem como principal projeto o programa “ArcelorMittal Ciências”, que está alinhado às orientações do Desenvolvimento Sustentável adotadas pelo Grupo ArcelorMittal. O programa se encaixa nas ações de educação e tem como referência iniciativas com foco em educação científica. Outros projetos são desenvolvidos com funcionários e filhos dos funcionários, como, por exemplo, o “Vida mais Segura”.

A Fundação prioriza o apoio a projetos voltados para a formação de artistas, técnicos e gestores culturais. Os projetos são selecionados pelo Comitê de Cultura, constituído por representantes de diferentes áreas da empresa, de acordo com a Política do Investimento Cultural da ArcelorMittal Brasil. Tal política está fundamentada em diretrizes mundiais da Agenda 21 de Cultura. Atualmente, a empresa está

selecionando projetos aprovados nas leis estaduais de incentivo à cultura (Minas Gerais e São Paulo).

A Fundação possui em seu quadro 11 (onze) funcionários admitidos sobre as condições das leis do trabalho, porém existe um número de colaboradores que complementa esta equipe, que é composta por diretores, gerentes, analistas de projetos, administrativos, de comunicação e técnicos. O Código de Conduta a ser seguido é estabelecido pela empresa mantenedora.

#### **4.4.2 Planejamento e Estratégia da Fundação**

O Planejamento Estratégico da Fundação ArcelorMittal Brasil é definido e baseado de forma que suas ações operacionais estejam de acordo com princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência.

A estrutura de planejamento é relacionada com as metas e os objetivos a serem realizados, que promovam e estimulem as ações e os projetos para atuação da Fundação no cenário nacional. Na definição de seu planejamento são observados se os mecanismos que possibilitam as ações dão sustentabilidade para que a Fundação apresente a seus colaboradores e investidores o potencial de fortalecimento de suas relações, buscando-se uma rota em direção ao futuro, com mentalidade de médio a longo prazo, com ampla transparência, perpetuando sua missão, valores e promovendo boa relação interna com suas divisões e externa com toda a sociedade.

O planejamento é definido pelo Conselho Curador, através do seu Presidente, que estabelece as ações por um período de um ano.

A Analista Administrativa e Financeira da Fundação, Alessandra Friedlander, destaca que a Fundação protocola sempre algumas questões relacionadas a atos e formas de atendimento, que são avaliadas por quase toda a equipe, no intuito de adequações a futuros Planejamentos Estratégicos.

Para a Fundação, desenvolver Responsabilidade Social Corporativa é estabelecer um vínculo com um futuro promissor para a sociedade, por isso esta atividade está acoplada ao Planejamento Estratégico.

#### **4.4.3 Estrutura Organizacional**

A estrutura organizacional da Fundação ArcelorMittal Brasil é definida por um Regimento Interno da seguinte forma:

- I. Conselho Curador
  - a) Presidente
  
- II. Diretoria Executiva
  - a) Diretor Presidente
  - b) Diretor Financeiro
  - c) Diretor Superintendente
  
- III. Conselho Fiscal

O Conselho Curador da Fundação é composto por 7 (sete) membros indicados pela mantenedora com mandato de 3 (três) anos. É dirigido por um Presidente eleito entre os pares. Compete ao Presidente convocar as reuniões ordinárias e extraordinárias do Conselho e dirigir seus trabalhos.

Faz parte das competências do Conselho Curador a prerrogativa de eleger e dar posse aos membros da Diretoria Executiva e do Conselho Fiscal. Seus membros encontram-se, em caráter ordinário, duas vezes no ano e, de forma extraordinária, sempre que os interesses sociais assim exigir.

O Conselho Curador aprova as Demonstrações Financeiras e o Relatório Anual de Atividades da Fundação; aprova o Orçamento Anual e o Programa de Atividades propostos pela Diretoria Executiva.



A Fundação é administrada por uma Diretoria Executiva composta por 3 (três) membros, um Diretor Financeiro, um Financeiro e um Diretor Superintendente, eleitos e empossados pelo Conselho Curador por 3 (três) anos.

Incumbe à Diretoria Executiva a representação ativa e passiva da Fundação, cabendo aos diretores executar e fazer executar, dentro das suas respectivas atribuições. Também possui as atribuições de expedir normas operacionais e administrativas necessárias às atividades da Fundação, cumprir e fazer cumprir o Estatuto, o Regimento Interno e as normas e deliberação do Conselho Curador.

Compete ao Diretor Presidente representar a Fundação judicial e extrajudicialmente, observadas as decisões do Conselho Curador e de acordo com Estatuto.

É de responsabilidade do Diretor Financeiro assinar documentos relativos à sua área de atuação, supervisionar e controlar as receitas, despesas e aplicações financeiras da Fundação, bem como supervisionar as arrecadações e contabilização das doações, rendas, auxílios e demais aportes financeiros recebidos, visando a manutenção da escrituração em dia.

Compete ao Diretor Superintendente substituir o Diretor Presidente em suas faltas ou impedimentos e publicar todas as notícias relativas às atividades da Fundação.

O Conselho Fiscal é composto por 3 (três) integrantes efetivos e 3 (três) membros suplentes, que exercem sem remuneração um mandato de 3 (três) anos. Ao Conselho Fiscal compete fiscalizar a gestão econômico-financeira da Fundação, detendo competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, sobre os documentos previstos e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para o Conselho Curador.

A Fundação, diante da entrada em vigor do novo Marco Regulatório, não viu necessidade em provocar mudanças em sua estrutura organizacional. No entanto, está observando se futuramente serão necessárias adequações a fim de cumprir normas e leis que passaram a vigorar.

## 4.5 O CASO DA FUNDAÇÃO EDUCAR DPASCHOAL

### 4.5.1 Perfil da Fundação

A Fundação Educar DPaschoal foi criada em 1989, como investimento social privado da Companhia DPaschoal, com o objetivo de creditar suas ações na educação para a cidadania como estratégia de transformação social, gerando valor compartilhado nas comunidades do Brasil.

A Fundação declara que suas atividades se destacam em oferecer preparação para educadores; campanhas de conscientização em saúde pública, como combate a proliferação de endemias; aperfeiçoamento ao modo de conviver socialmente, como também campanhas de formação voluntária, em função das atividades da organização.

Para a condução da sua rotina de atividades, efetiva parcerias com órgãos públicos, institutos públicos e privados, associações, outras Fundações Empresariais, junto ao GIFE, e empresas do grupo da mantenedora.

Tem no seu quadro sob o regime das leis celetistas 8 (oito) funcionários e mais um corpo de colaboradores e voluntários, que dão à Fundação a possibilidade de desenvolver suas ações. Para tal, realiza com seus funcionários, colaboradores e voluntários treinamentos que possibilitam a realização das ações sociais desenvolvidas.

Os projetos que a Fundação oferece à sociedade atualmente são os seguintes: “Educar para Ler” e “Educar para o Protagonismo”. O primeiro foca no estímulo à leitura como forma de promover o conhecimento e o segundo tem por propósito fazer com que o cidadão passe a se reconhecer como protagonista de sua própria vida, fortalecendo, assim, sua capacidade de interpretar o mundo através da leitura.

A Fundação não possui um Código de Conduta, mas cultua uma postura ética a ser seguida por cada um de seus funcionários, colaboradores e voluntários e estimula o engajamento de todos em prol da importância de serem éticos.

#### **4.5.2 Planejamento e Estratégia da Fundação**

O Planejamento Estratégico é desenvolvido observando os pontos importantes e fundamentais para que as atividades possam ser desenvolvidas. Planeja-se, em uma reunião anual, com intuito de que as ações sejam alcançadas dentro do que possa ser viável desenvolver. Ao estabelecer o Planejamento Estratégico da Fundação são observadas diversas questões relacionadas aos programas que são implementados, destacando a forma de condução para que sejam suficientemente realizados.

A Fundação Educar Dpaschoal estabelece na elaboração de seu planejamento que as “metas” são substituídas por “ações sociais”, que devem ser alcançadas. Na visão da Fundação DPaschoal, cumprir as metas remete a uma perspectiva de negócio, então, ela define que não existem metas, existem ações sociais a serem alcançadas.

São desenvolvidos estudos de aperfeiçoamento para as ações. Desta forma, ao definir as ações no Planejamento, a Fundação já reconhece quais os pontos fortes e fracos na aplicação de cada ação, de modo que a questão passa a ser debatida internamente pelo Conselho Superior.

Entende, a Fundação, que o segmento não oferece ameaças para ações sociais; ela não enxerga concorrente. Logo, a construção do Planejamento Estratégico é esquematizada em prol de realizar as ações, deixando de observar pontos que se refiram a aspectos relacionados a um contexto empresarial, de negócios.

A Fundação DPaschoal reconhece que é de suma importância desenvolver Responsabilidade Social Corporativa. Com esta cultura intenciona inspirar e ser

guardiã das atividades socioambientais que estão de acordo com o que a entende ser de extrema importância para o cumprimento de suas ações

#### **4.5.3 Estrutura Organizacional**

Conforme a apresentação do Estatuto, a Fundação DPaschoal tem a sua Estrutura Organizacional constituída da seguinte maneira:

- I. Conselho Curador
  - a) Presidente
  - b) Vice-presidente
  - c) Primeiro Secretário
  - d) Segundo Secretário
  
- II. Conselho Fiscal
  
- III. Diretoria Executiva
  - a) Diretor Presidente
  - b) Diretor Financeiro
  - c) Diretora Secretária
  
- IV. Mantenedora

No Conselho Curador o Presidente e Vice-Presidente definem as normas e regulamentações que deverão ser seguidas pela Fundação. Eleitos pelos seus pares, têm a função de exercer fiscalização, aprovar orçamentos, pronunciar sobre a estratégia da Fundação, aprovar convênios, acordos e deliberar sobre quaisquer assuntos de interesse da mesma.

O Conselho Fiscal é composto por 3 (três) membros efetivos, que são eleitos pelo Conselho de Curadores. Possui competência de fiscalizar a gestão econômico-financeira da Fundação, examinar suas contas, balanços e documentos, emitir parecer a ser encaminhado ao Conselho de Curadores e emitir parecer prévio e

justificado para alienação, oneração ou aquisição de bens e direitos, para deliberação do Conselho de Curadores.

Compete a Diretoria Executiva administrar a Fundação, cabendo, através do Diretor Presidente e do Diretor Administrativo-Financeiro, ou de um de seus substitutos, nos termos que dispõe o Estatuto e o Regimento Interno, assinar, sempre em conjunto, documentos referentes ao giro de negócios, tais como cheques, endossos, ordens de pagamento, títulos de crédito e outros atos onerosos.

Ao Diretor Presidente compete orientar, dirigir e supervisionar as atividades da Fundação, cumprir e fazer cumprir o Estatuto, o Regimento Interno e as normas em vigor na Fundação e as orientações oriundas do Conselho de Curadores, do Conselho Fiscal e da Diretoria Executiva.

Compete ao Diretor Financeiro supervisionar a elaboração do Relatório Anual de Atividades e do Plano de Trabalho, a serem apreciados pela Diretoria e encaminhados ao Conselho de Curadores; assinar, juntamente com o Diretor Presidente, documentos relativos à sua área de atuação; supervisionar e controlar as receitas, despesas e aplicações financeiras da Fundação; movimentar contas bancárias, assinando cheques e recibos, juntamente com o Diretor Presidente e dirigir e fiscalizar a contabilidade da Fundação.

Cabe à Diretora Secretária participar das reuniões, deliberações e decisões da Diretoria Executiva, supervisionar as atividades da área e das unidades da estrutura organizacional da Fundação e assumir outros encargos que forem atribuídos pelo Diretor Presidente.

A Mantenedora faz parte da estrutura organizacional pelo fato de ser a razão de toda a concepção da Fundação.

A Fundação Educar Dpaschoal informa que a nova regulamentação para o setor vai promover melhor ambientação com desenvolvimentos de mútua cooperação para desenvolvimento dos projetos. Porém, esta nova legislação ainda não motivou mudanças na sua estrutura organizacional.

## 4.6 O CASO DA FUNDAÇÃO/INSTITUTO AVON

### 4.6.1 Perfil da Fundação/Instituto

A Fundação Instituto Avon é uma Organização não Governamental, que tem como objetivo mobilizar a sociedade para o enfrentamento do câncer de mama e da violência contra a mulher no Brasil. Desde que foi criado, em 2003, o Instituto coordena as ações de investimento social da Avon no país e gera ações que fortalecem a saúde e o empoderamento da mulher.

Constitui sua relação de funcionários 16 (dezesesseis) pessoas. O Instituto Avon apoia projetos por meio da doação de parte do lucro da revenda de produtos específicos do folheto Avon. Além disso, coloca à venda, no próprio folheto, alguns produtos próprios, cujo valor de venda é integralmente revertido para suas causas. O Instituto também mantém estreito contato com as principais instituições nacionais e internacionais, além de parceiros no setor governamental e no setor privado, para potencializar projetos e ações pontuais.

Em 2008, o Instituto passou a apoiar o enfrentamento da violência contra a mulher. Esta causa é um dos grandes desafios das políticas públicas no Brasil, pois continua invisível para grande parte da sociedade. Em 2015, o Instituto Avon lançou a campanha “Fale Sem Medo – Não à Violência Doméstica”, que aborda a conscientização e o enfrentamento da violência doméstica no Brasil. Simultaneamente à campanha, foi anunciada a criação da Central Mulheres, plataforma digital que funciona como um acervo de informações estatísticas sobre os principais desafios, conflitos e dilemas da mulher nos dias atuais.

O Instituto Avon promove também, anualmente, o fórum “Fale sem Medo”, que reúne profissionais, formadores de opinião e ativistas pelos direitos das mulheres para o debate de temas contemporâneos e urgentes, sempre relacionados ao enfrentamento da violência contra a mulher. Esse fórum vem pautando as ações de várias organizações e influenciando a política pública.

Possui 45 (quarenta e cinco) funcionários contratados para realizar funções na Fundação, além de um corpo de voluntários. Teve suas ações iniciadas em 2001, buscando ser um braço para a sociedade com ações sociais em geral.

#### **4.6.2 Planejamento e Estratégia da Fundação/Instituto**

O Planejamento Estratégico da Fundação/Instituto Avon é elaborado no sentido de que as ações sejam voltadas ao incentivo e investimento na mulher. O Instituto promove a causa feminina, podendo, entre algumas ações realizadas, citar-se o financiamento e a instalação de mamógrafos em várias partes do país e a criação de centros de detecção precoce, que reúnem, em um só local, todos os serviços importantes para a mulher realizar exames de prevenção.

Se a visão da Fundação/Instituto é sempre em função do público feminino, esta condição retrata bem que toda a composição para o planejamento será em razão de ações condicionadas a este público. (RENATA RODOVALHO).

Em 2008, o Instituto passou a apoiar o enfrentamento da violência contra a mulher, que consiste em uma questão desafiadora para as autoridades e a sociedade brasileira.

A concepção do planejamento tem sempre em seu conteúdo que é preciso estar atento ao ambiente, as questões de publicidade e divulgação, integração e interação de todos da equipe como também acompanhamento. (RENATA RODOVALHO).

A Assembleia Geral, de forma ordinária, reúne-se uma vez ao ano, convocada pelo Presidente do Conselho Deliberativo até o dia 31 de março, a fim de definir o Planejamento Estratégico para o exercício corrente.

A gestão estratégia e operacional da Fundação/Instituto é de competência do Conselho Deliberativo, dentro das diretrizes e limites fixados pelo Estatuto.

### 4.6.3 Estrutura Organizacional

Conforme estabelecido em Estatuto, a Estrutura Organizacional da Fundação/Instituto Avon é constituída por órgãos compostos da seguinte maneira:

- I. Assembleia Geral
- II. Conselho Fiscal
- III. Conselho Deliberativo
- IV. Diretoria
  - a) Diretor Executivo
  - b) Diretor Financeiro
  - c) Diretor Jurídico

A Assembleia Geral é composta por associados efetivos, em pleno gozo estatutário, sendo soberana dentro da Fundação/Instituto Avon. Faz parte de suas competências eleger, nomear e destituir membros e aprovar e decidir sobre reformas ou alterações.

O Conselho Fiscal é composto por 3 (três) Conselheiros Fiscais e seus respectivos suplentes. Possui a incumbência de fiscalizar todos os atos praticados pelos órgãos de administração, tendo acesso a todos os documentos inerentes à parte contábil e acompanhar serviços de auditoria que venham a ser realizados.

Ao Conselho Deliberativo cabe a prática dos hábitos necessários ou convenientes à supervisão, orientação e direção da Fundação/Instituto, o que inclui deliberar sobre a compra, venda, troca, alienação ou orientação de bens e integrantes do ativo, aprovar projetos e orientar para novas normas.

A Diretoria é eleita pelo Conselho Deliberativo, composta por 3 (três) Diretores. Compete ao Diretor Executivo cumprir encargos dispostos no Estatuto, responder pelas ações rotineiras e coordenar e orientar os demais diretores no cumprimento do Estatuto Social.

Ao Diretor Financeiro cabe responder pelas atividades de caráter financeiro e administrar as contas, observando as regras estatutárias.



Já ao Diretor Jurídico incumbe orientar todo o corpo de diretores quanto à legislação e normas que versam sobre o setor, orientando sobre alterações do ponto de vista legal.

A Fundação/Instituto Avon, através de sua Diretoria Jurídica, informou que o novo Marco Regulatório para o Terceiro Setor não provocou alterações em sua composição organizacional, cabendo ao seu departamento responsável realizar análises e obter informações para possíveis adequações futuras.

## 4.7 O CASO DA FUNDAÇÃO X

### 4.7.1 Perfil da Fundação X

A Fundação X, Instituto de Responsabilidade Social, promove, apoia e desenvolve ações inovadoras e colaborativas para melhorar a vida das pessoas e da sociedade. Com atuação nas frentes de Educação, Cultura, Inovação Social e Esporte, o Instituto acelera iniciativas que potencializam o desenvolvimento pessoal e coletivo, fomentam experimentações de inovação e estimulam conexões.

Na área de cultura, a Fundação atua como um catalisador criativo, impulsionando pessoas através da arte, estimulando a produção colaborativa e promovendo o acesso à cultura na era digital. Também realiza o programa “X”, de patrocínios culturais incentivados, que seleciona projetos em todas as regiões do país, por meio de edital público.

Na inovação social, a Fundação X viabiliza projetos empreendedores e inovadores, que trazem propostas para solucionar desafios atuais das cidades, contribuindo para o desenvolvimento da sociedade. A Fundação também aposta em projetos esportivos que conectem pessoas e promovam a inclusão e a cidadania.

#### 4.7.2 Planejamento e Estratégia

O Planejamento Estratégico da Fundação X é definido pelo seu Conselho Gestor, que estabelece regras que vão conduzir a Fundação para que suas metas, missão e valores sejam cumpridos.

O planejamento toma por base os relatórios e resultados obtidos durante o período anterior realizado. A Fundação norteia-se por sua Política De Sustentabilidade, que é composta por uma série de ações que subsidia a avaliação e, por consequência, define, ajusta ou modifica o Planejamento Estratégico. Segundo a entrevistada “A”, o Planejamento Estratégico é definido de acordo com as seguintes orientações:

O planejamento, para ser definido, busca comparações com relatórios anteriores. A intenção é sempre aumentar a satisfação de seus atendidos, reduzir despesas nas ações e buscar aumento da capacitação de seus funcionários. (ENTREVISTADA “A”).

Com base nessas orientações, define-se os objetivos específicos para cada departamento, o planejamento orçamentário e a adequação dos projetos, conforme orçamento estabelecido. Quanto a isso, a entrevistada “A” relata o seguinte:

São de forma rigorosa definidos os objetivos específicos e gerais para o período proposto. Há uma estratégia bem definida quanto a projeções futuras, realizando acompanhamento e ajustes, caso seja necessário. Busca-se observar algumas dificuldades na realização das ações sociais, para que ajustes necessários sejam realizados para próximos planejamentos. (ENTREVISTADA “A”).

A entrevistada “A” informa, ainda, que não tem a devida autorização para responder se a Fundação utiliza algum programa gerencial a fim de apoiar o Planejamento Estratégico.

A prática de Responsabilidade Social Corporativa está inserida nas ações definidas pela Fundação X, que declara ter a convicção de que sozinha não conseguirá transformar a nação. Por isso, desde o início de sua atuação, o Instituto conta com o apoio fundamental de profissionais, empresas, instituições e órgãos públicos, que têm o mesmo objetivo: utilizar a educação e a cultura como meios para solucionar questões sociais no Brasil.

### 4.7.3 Estrutura Organizacional

A Estrutura Organizacional da Fundação X obedece a seguinte composição, conforme estabelecido em seu Estatuto.

I. Conselho Gestor

- a) Presidente
- b) Conselheiros

II. Diretoria Executiva

- a) Presidente
- b) Vice-Presidente
- c) Diretora Executiva

III. Gestores Programas e Projetos

- a) Cultura
- b) Educação Social, Esporte e Comunicação
- c) Equipe

Conforme preconiza seu Estatuto, todas as ações passam pela ordem e resolução do Conselho Gestor, por meio da figura do seu Presidente e Conselheiros.

Compete ao Conselho Gestor a tomada de decisões e dar direcionamento estratégico, definindo as metas, missão e os valores da Fundação. Os membros reúnem-se anualmente para definir o planejamento para o período. O Conselho Gestor também define direitos e deveres de todos os membros e deve primar pela gestão compartilhada.

O Presidente do Conselho é quem convoca as reuniões e os Conselheiros têm a função de aprovar as contas, verificar relatórios financeiros e sociais, orçamentos e promover, caso seja necessário, ajustes em resoluções administrativas.

A Diretoria Executiva coordena todas as atividades desenvolvidas pela Fundação e tem o encargo de gerenciar e dar suporte para que a missão seja cumprida.

O Presidente da Diretoria Executiva, junto com sua equipe, faz cumprir os itens do Planejamento Estratégico. A Vice-Presidência Executiva auxilia a Presidência Executiva e coordena as ações com os departamentos.

Compete à Diretora Executiva estar mais próxima à equipe de apoio, sendo um elo com a Presidência da Diretoria Executiva e a responsável por coordenar as atividades operacionais na Fundação.

Os Gestores de Programas e Projetos respondem por seus departamentos, sendo os encarregados pelos processos de criação e execução das atividades, atuando em conjunto com toda a estrutura organizacional da Fundação.

A equipe é composta por funcionários das mais diversas competências, que atuam em funções administrativas, operacionais e criativas e auxiliam nas ações internas de gestores e diretores.

## 4.8 CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE GERENCIAL

Esta seção apresenta as características do Sistema de Controle Gerencial praticado pelas Fundações estudadas, contendo as ferramentas que são utilizadas para a condução do processo de gestão, a partir da consulta ao site das mesmas e a documentos e das entrevistas realizadas.

### 4.8.1 Características do Controle Gerencial da Fundação Bunge

As características do Controle Gerencial da Fundação Bunge são definidas pelo seu Conselho Administrativo, e a todos os demais colaboradores é apresentada a sua importância para o funcionamento e condução da Fundação, conforme as perspectivas analisadas.

#### 4.8.1.1 Estrutura de Controle

A Fundação Bunge utiliza, como estrutura para a sua gestão, indicadores de controle e Sistema de Informação, com o intuito de abordar elementos que possam conter informações e resultados que demonstrem se a Fundação está alcançando suas metas, conforme definidas em seu Planejamento Estratégico.

Dentro desta estrutura para a gestão e controle, a Fundação adota os processos de planejamento, avaliação de resultados e decisões corretivas e tem como tipo de controle, o controle por resultado, que é definido na concepção do Planejamento Estratégico.

#### 4.8.1.2 Orçamento

A Fundação utiliza a ferramenta orçamento desde o início de suas atividades, com o objetivo de coordenar e controlar as atividades de gastos, seguindo de forma equilibrada o que está definido em seu Planejamento Estratégico.

É no orçamento que se define as responsabilidades dos gastos. Neste aspecto, os gestores executivos tem como primeira responsabilidade elaborar, debater e encaminhar o orçamento para que conselheiros superiores aprovem.

Nosso orçamento é analisado e verificado pelos gestores responsáveis, que se reúnem em período pré-estabelecido e o definem, sempre baseados no decorrer do exercício. (JULIANA SANTANA).

O orçamento é planejado conforme os gastos definidos para cada projeto apresentado, portanto, não há orçamento por setores e, sim, por projetos.

#### 4.8.1.3 *Balanced Scorecard*

Recentemente implantado, a utilização da desta ferramenta de controle tem a intenção de, dentro do Planejamento Estratégico da Fundação, abordar diversas áreas e itens, como: questões financeiras, econômicas e recursos humanos.

Entende, a Fundação, que o uso do *Balanced Scorecard* transmite de forma fidedigna a sua visão, evidenciando, pelas suas características, se as metas estão sendo devidamente alcançadas. A entrevistada apresenta as questões que definem o uso desta ferramenta na gestão da Fundação:

A ferramenta BSC possui elementos de medição, abordando medidas financeiras e que não incluem finanças. Os resultados observados, através da medição desta ferramenta, permitem que a Fundação possa avaliar desempenhos; se a missão está sendo cumprida. A ação desta ferramenta possibilita para Fundação obter resultados sobre suas ações referentes ao público que é beneficiado e a suas estratégias. Com isso, a Fundação analisa suas produções internas e relacionamento com seus clientes e colaboradores. (JULIANA SANTANA).

#### 4.8.1.4 Mecanismos de Governança Corporativa

O uso desta ferramenta segue padrões estabelecidos não somente pelo Planejamento Estratégico da Fundação, como também sugeridos pelo IBGC.

A Fundação Bunge destaca que os mecanismos de Governança Corporativa requerem o fortalecimento das relações institucionais e isso implica atuar com transparência, cumprir as regras para desenvolver *compliance*, adotar boas práticas de gestão, agir em conformidade com a missão e valores e apresentar a intenção de fortalecer relações com investidores, fornecedores, voluntários e comunidade.

Com base nisso, a Fundação disponibiliza um canal de contato para quem tiver interesse em obter informações, dicas e sugestão para avanço em suas atividades.

#### 4.8.1.5 Medidas de Satisfação dos Clientes

Esta ferramenta, definida em seu Planejamento Estratégico, é usada pela Fundação para analisar se os projetos atingem índices de boa satisfação nas comunidades atendidas.

Algumas pesquisas são realizadas no decorrer de suas ações e desenvolvidos relatórios, conforme metodologia sugerida pelo uso da ferramenta.

A ferramenta nos subsidia em relação ao quanto podemos satisfazer da melhor forma possível as pessoas que atendemos, usamos canais de comunicação, usamos formas de captação de informação para que tenhamos a exata noção do quanto estamos contribuindo na satisfação de quem atendemos, desta forma a ferramenta é de extrema importância para a fundação. O próprio acesso ao site disponibilizando uma forma de estabelecer contato conosco é uma maneira de medirmos a satisfação. (JULIANA SANTANA).

#### 4.8.1.6 *Benchmarking*

O *Benchmarking* é uma ferramenta que auxilia a Fundação no sentido de melhorar suas atividades desenvolvidas junto ao público atendido.

Ao efetivar parcerias com órgãos, fundações, associações e outras organizações que apoiam suas ações, a Bunge faz uso da ferramenta.

A ferramenta utilizada busca avaliar melhor se as atividades (serviços) realizados cumprem todo o protocolo e padrões de qualidade. A ferramenta proporciona a fundação estabelecer relações para aperfeiçoar resultados e ações futuras. Todos os setores da empresa se envolvem com esta ferramenta. Utiliza esta ferramenta com a intenção de aperfeiçoar suas atividades, desta forma proporcionando melhores resultados no futuro. (JULIANA SANTANA).

#### 4.8.1.7 Capital Intelectual

O uso desta ferramenta para a gestão da Fundação Bunge tem a função de que sempre possa extrair de seus gestores aquilo que possa ser traduzido em ideias e conhecimentos.

Existe a preocupação em atualizar a todos que desenvolvem atividades, capacitando profissionalmente a equipe, conforme as especificidades da função, possibilitando o acesso a conhecimentos científicos e práticos, para que estejam, cada vez mais, aptos no que atuam.

A organização prima pelo aperfeiçoamento de seu Capital Intelectual estabelecendo sempre, dentro de sua rotina, atividades que possam gerar aperfeiçoamento a gestores e colaboradores. Possui uma política exclusiva para investimentos no Capital Intelectual dentro do Planejamento Estratégico e orçamentário, pois contém uma política de investimentos em Recursos Humanos. (JULIANA SANTANA).

#### 4.8.1.8 Planejamento Orçamentário

Conforme rege o Estatuto da Fundação, ao ser aprovado pelo Conselho Administrativo o Planejamento Orçamentário é de suma importância para a condução das estratégias, tendo a função de promover uma relação ajustada entre os gastos e as metas a serem conduzidas.

Assim, é necessário que haja perfeito compartilhamento entre os setores, mesmo o Planejamento Orçamentário sendo definido de forma que não haja diferenciações entre departamentos.

O Planejamento Orçamentário está relacionado à previsão de resultados futuros e está intimamente ligado a indicadores financeiros e patrimoniais. A Fundação tem o planejamento orçamentário como balizador de que seus objetivos estejam, realmente, sendo alcançados dentro das metas estabelecidas. É a ferramenta que, para a Fundação, vai de forma clara orientar os gestores para planejamentos futuros. A organização dimensiona questões financeiras e patrimoniais para estabelecer o seu planejamento orçamentário, pois, na sua análise, é de extrema importância para a Fundação poder medir os indicadores financeiros, se eles estão resultando, conseqüentemente, em melhores resultados para o patrimônio. (JULIANA SANTANA).



A Fundação Bunge possui um setor de Contabilidade que é chefiado por um analista administrativo, que verifica todos os aspectos relacionados ao setor. Ou seja, todas as atividades concernentes à contabilidade são desenvolvidas pela própria Fundação.

A Bunge não utiliza as seguintes ferramentas de Controle Gerencial em seu processo e gestão: Método de Custeio ABC, Método de Custeio Padrão, Retorno Sobre o Investimento (ROI) e Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA).

Sobre a ferramenta ROI, a Fundação desenvolve ajustes para que sejam usados índices em relação a marcadores sociais. Desta forma, ela desenvolve meios de adequação para que a ferramenta possa ser utilizada com esta perspectiva.

#### **4.8.2 Características do Controle Gerencial da Fundação Holcim**

As características de Controle Gerencial da Fundação Holcim são definidas pelo seu Conselho Consultivo, que obedecendo seu Estatuto, promove reunião ordinária, realizada uma vez ao ano, na sede da empresa mantenedora, e submete à avaliação e autorização do Presidente e do Vice-Presidente Executivo.

A Fundação faz saber a todos os gestores que as características de seu Controle Gerencial se alinham com as atitudes, metas, ações e seus valores.

##### **4.8.2.1 Estrutura de Controle**

A Fundação Holcim define, em seu planejamento que, para que sua gestão seja conduzida, a estrutura de controle utilizada será por meio de indicadores de controle e Sistema de Informação, elaborados em conformidade com o Sistema de Gestão SAP, que é um sistema gerencial que auxilia a Fundação.

O sistema implantado é um facilitador para as ações a serem conduzidas, pois possui, em sua plataforma, um controle interno que atua fiscalizando e controlando as abordagens financeiras, econômicas, patrimoniais, como também àquelas relacionadas a recursos humanos.

O processo de controle adotado possui planejamento e avaliação de resultados elaborado pela Diretoria Executiva, em conjunto com equipe de Controladoria, definindo o processo para o ano seguinte. A elaboração do projeto se dá através de análise dos resultados obtidos no ano corrente, referente aos níveis de resultados alcançados em todas as atividades desenvolvidas.

O tipo de controle utilizado é o por resultado, definido dentro do que melhor se adequa para os mecanismos de gestão desenvolvidos pela organização, observando sempre que o desempenho positivo seja em função do resultado alcançado para suas ações.

#### 4.8.2.2 Orçamento

A Fundação utiliza o orçamento como uma de suas ferramentas para gestão, propiciando, dentro das suas características, um apoio para as estratégias da organização. O orçamento é avaliado para que o Instituto possa ter a certeza do quanto é necessário para manter equilibrado os gastos e despesas com as ações, e saber o quanto é necessário para a gestão ser executada no período.

Para elaboração do orçamento são avaliados os gastos e despesas realizadas dentro da seguinte conjuntura: a reunião é realizada em novembro do corrente ano, para o próximo ano, porém os gastos e despesas são do ano anterior ao da reunião. Exemplo: no orçamento para 2018 são avaliados os gastos e despesas de 2016 e não de 2017. (MARCELLE FARIAS).

#### 4.8.2.3 Cálculo do Retorno Sobre o Investimento

A utilização desta ferramenta, segundo a entrevistada, ocorre a nível de indicadores sociais e não com intenção de ter como referência dados econômicos e financeiros.

Faz parte do planejamento da Fundação, porém suas medidas ainda não estão sendo eficientemente medidas, os itens que constam para medir a eficácia desta ferramenta para a Fundação são itens relacionados às questões sociais, e esta questão ainda está sendo trabalhada dentro da Fundação: definir melhor quais ações e como medir. (MARCELLE FARIAS).

#### 4.8.2.4 *Balanced Scorecard*

Seu uso possibilita, dentro dos aspectos que são abordados pela ferramenta, observar como colher informações de medidas e resultados para compor futuros planejamentos. Entende, a Fundação, que a ferramenta favorece o cumprimento, de forma mais precisa, de sua missão, ao mostrar seus valores e guiar suas ações.

O foco desta ferramenta é traduzir a visão da organização em possíveis ações (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na elaboração do Planejamento Estratégico, a ferramenta é incluída no processo de gestão com a intenção de orientar a melhores processos.

O uso desta ferramenta gera bons resultados para a organização. Os bons resultados observados são em questão de medidas de resultados das ações sociais praticadas, pois ela, também através de seu mecanismo de funcionamento, possibilita manter uma relação com a comunidade e estabelecimentos beneficiados com suas ações. (MARCELLE FARIAS).

#### 4.8.2.5 Governança Corporativa

A fundação cultua esta ferramenta como fundamental para que princípios de transparência e compromisso com o social sejam sedimentados perante à

sociedade. As recomendações do IBGC são devidamente praticadas no emprego desta ferramenta.

O mecanismo de Governança Corporativa é utilizado como apoio para as estratégias da organização, pois no planejamento da Fundação a Governança Corporativa é desenvolvida de forma que todas as ações, independente de departamentos, estejam sempre alinhadas de forma interna, como para as atividades externas. (MARCELLE FARIAS).

A governança é praticada obedecendo determinações que expressam e fundamentam suas características, conforme legislação sobre Governança e o próprio Estatuto da Fundação.

#### 4.8.2.6 Medidas de Satisfação dos Clientes

Na busca por mais eficácia nas suas relações com aqueles atendidos pelos seus projetos, a Fundação Holcim inclui em seu Planejamento Estratégico a ferramenta de medidas de Satisfação dos Clientes. Para tal, disponibiliza um canal de comunicação através do seu *site*, para que sejam captadas opiniões, como também ideias e sugestões para possíveis projetos.

As boas práticas realizadas por meio da Governança, entende a Fundação, baseiam-se na literatura que versa sobre o tema.

O uso desta ferramenta permite estar alinhada às estratégias da organização; permite medir índices de satisfação das comunidades atendidas que constituem parte das estratégias da organização. (MAECELLE FARIAS).

#### 4.8.2.7 *Benchmarking*

No uso desta ferramenta visa a fundação estabelecer em seu planejamento estratégico possibilitar uma verificação através de planilhas e relatórios com outras fundações e institutos sobre ações desempenhadas. A fundação cita, como exemplo,

que o uso desta ferramenta possibilita a ela deparar-se com uma atividade de educação no trânsito, pois esta atividade ela foi desenvolvida através desta ferramenta.

A prática do *Benchmarking* possibilita que a Fundação aperfeiçoe continuamente os aspectos que já são positivos e, caso haja pontos negativos, permite que estes sejam analisados para futuras ações ou, até mesmo, mudanças em atividades futuras dentro do Planejamento Estratégico.

Todos os departamentos desenvolvem o *benchmarking* dentro da fundação, pois para fins de sustentabilidade esta ferramenta é de extrema importância. A fundação possui um gerente regional de sustentabilidade que é responsável pela coordenação das ações, onde consta um relatório para o que realizar e buscar através da ferramenta (MARCELLE FARIAS).

#### 4.8.2.8 Capital Intelectual

Inserir a gestão do Capital Intelectual na gestão da Fundação vai ao encontro da política de capacitação de todos os envolvidos na cooperação para o desenvolvimento das ações. Definida por questões regulamentares da mantenedora, a Holcim insere esta ferramenta proporcionando aumento de conhecimento, gerando formação e elevando a capacitação do seu pessoal, para que esteja sempre alinhada com aspectos de sustentabilidade.

Apesar de estar atenta a gerar sempre que possível aperfeiçoamento ao ser humano, e saber que a geração de valores transmite confiança ao público interno e externo, a Fundação Holcim não tem uma agenda anual pronta para capacitação de sua equipe. (MARCELLE FARIAS).

#### 4.8.2.9 Planejamento Orçamentário

Definido por seu Conselho Consultivo, através do Presidente e Vice-Presidente Executivo, o Planejamento Orçamentário é sempre determinado em função da missão a ser cumprida pela Fundação. A sua implementação é bem

definida perante todo seu grupo de gestores, estando atrelada a situações presentes e futuras, caso ocorra alguma necessidade em termos de gastos não previstos.

A previsão de resultados presentes, permite pensar no futuro, pois a Fundação, através do Planejamento Orçamentário a cada planejamento estabelecido, busca equacionar questões de gastos para futuras ações. A ferramenta é de uma funcionalidade que resulta para a Fundação análises consistentes com relação a controle dos gastos atuais e futuras despesas, direcionando, assim, o caminho a ser seguido para próximos planejamentos. (MARCELLE FARIAS).

A Diretoria Executiva da Fundação tem total liberdade para a tomada de decisões, porém, qualquer alteração não pode desviar-se de questões que constituam o Planejamento Estratégico da Fundação.

Com os resultados, diante do que é apresentado, procura-se manter a forma e o método de atuação. A Fundação entende que a melhor resposta é sempre a consequente realização das ações. As ações devem ser desenvolvidas de forma que a sustentabilidade, de forma ampla, seja mantida e que, caso haja intercorrências, estas questões sejam debatidas em futuras reuniões para definição do Planejamento Estratégico. (MARCELLE FARIAS).

A Fundação tem todas as suas ações referentes à parte contábil e financeira desenvolvidas dentro da empresa mantenedora, não havendo nenhum tipo de terceirização de serviços relativos a estes aspectos.

A Fundação Holcim não utiliza as seguintes ferramentas para condução de seu processo de gestão: Método de Custeio ABC, Método de Custeio Padrão, Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA), Cálculo do Retorno Sobre o Investimento (ROI) e Preços de Transferência.

#### **4.8.3 Características do Controle Gerencial da Fundação Cyrella**

As características de Controle Gerencial da fundação Cyrella são definidas pelo seu Conselho de Administração, seguindo as normas estatutárias. Conforme data estabelecida e com periodicidade anual, todo o Conselho e a base de gestores reúnem-se e fixam as diretrizes a serem seguidas para o gerenciamento da Fundação.

A fundação divulga a todos os gestores e colaboradores que as características de controle estão em conformidade com as reais necessidades, para que se cumpra, de forma equilibrada e sustentável, as ações do período a qual se refere.

#### 4.8.3.1 Estrutura de Controle

A Fundação Cyrela, em seu planejamento, define para sua gestão a estrutura de controle a ser utilizada, com indicadores de controle e Sistema de Informação, conforme suas necessidades.

Na consequente estrutura definida, a Cyrela analisa os resultados através de relatórios e verifica se os objetivos estão sendo alcançados. Diante das análises, ajusta-se o controle para o próximo período, mantendo as ferramentas ou inutilizando-as.

O processo de controle adotado possui planejamento, avaliação de resultados e decisões corretivas, visando manter o alinhamento dos itens elencados no planejamento e as metas a serem atingidas, através dos valores da Fundação.

O tipo de controle utilizado é o por resultado, definido diante da necessidade de sustentar o planejamento da Fundação, em busca do atingimento das metas sociais, dando equilíbrio para as ações.

#### 4.8.3.2 Orçamento

O Orçamento é utilizado como uma ferramenta de apoio às estratégias da Fundação, estruturado de forma que cada departamento tenha dentro de suas obrigações a cumprir a exata certeza de quanto será despendido em termos monetários para o cumprimento da ação.

O orçamento utilizado é aquele que vai abranger da mesma forma todos os departamentos do Instituto, com a intenção de estar em conformidade com

receitas e despesas; utilizado como apoio para as estratégias da organização, a partir do momento em que o Instituto utiliza esta ferramenta dentro do escopo de seu Planejamento Estratégico. Ela apoia as estratégias, pois as análises dos relatórios financeiros do período subsidiam as ações estratégicas futuras. (RAFAEL MARQUES).

#### 4.8.3.3 *Balanced Scorecard*

A ferramenta *Balanced Scorecard* é utilizada como apoio para as estratégias da organização. Posto que uma das características da gestão estabelecidas no Planejamento Estratégico é a transparência, o BSC oferece a possibilidade de se avaliar diversos aspectos da gestão, mostrando de forma clara o direcionamento e a intenção do Instituto.

O motivo para o uso desta ferramenta é que ela dará o suporte para que a Cyrela possa estabelecer vários aspectos de controle e medição das ações realizadas. Ela, dentro do planejamento da Fundação, proporciona, de forma eficiente, segurança para as informações, dando sustentação para a gestão. (RAFAEL MARQUES).

O uso desta ferramenta gera bons resultados para a organização, pois a partir de aspectos contemplados nesta ferramenta é possível atualizar e adequar seus processos de gestão, por meio de análises de questões tanto internas quanto externas.

#### 4.8.3.4 Governança Corporativa

A ferramenta Governança Corporativa é utilizada pela Fundação com a intenção de fortalecer laços de cooperação e transparência. A ferramenta favorece, também, à visibilidade das ações empreendidas pela Cyrela.

A Governança Corporativa acima de tudo traduz a responsabilidade do instituto para com seus colaboradores e voluntários, estes aspectos estão contidos na estratégia do Instituto. (RAFAEL MARQUES).



#### 4.8.3.5 Medidas de Satisfação dos Clientes

A ferramenta permite que a Fundação tenha uma visão mais precisa acerca de como suas ações estão sendo recebidas; se proporcionam, de fato, resultados satisfatórios à comunidade atendida. Para a implantação desta ferramenta e seu uso, a Fundação estabelece um roteiro com abordagens a serem analisadas na intenção de avaliar o quanto as ações estão sendo bem aceitas pelos seus atendidos.

A busca por maior qualidade no atendimento e nos serviços gerados é uma questão que define bem a satisfação em atender bem a comunidade, e através desta ferramenta é possível medir este comportamento. (RAFAEL MARQUES).

#### 4.8.3.6 *Benchmarking*

O conselho define o uso desta ferramenta para que suas ações possam ser potencializadas, ou seja, possam gerar melhor qualidade, através de aperfeiçoamento de serviços e da observação de maneiras e formas para melhor atender.

Utilizar esta ferramenta dentro do Planejamento Estratégico funciona como um elemento captador de informações para a melhoria no atendimento. O instituto preconiza que todos os setores devem compartilhar o uso da ferramenta, praticando-a, no intuito de que possa tornar melhor as ações e atendimentos. (RAFAEL MARQUES).

#### 4.8.3.7 Capital Intelectual

Na entrevista, a informação apresentada pelo respondente é que a gestão do Capital Intelectual é um desafio para a gestão e, acima de tudo, para uma Fundação/Instituto como a Cyrela. Em suas ações internas, dar aos seus funcionários capacitação e estruturar a própria Fundação constitui a Política de Gestão do Capital Intelectual da Fundação.

Gestão do Capital Intelectual é usado para fortalecer o conhecimento de seu material humano, como também melhorar relações com sociedade. A organização prima pelo aperfeiçoamento de seu Capital Intelectual através de atividades internas que possam dar maior capacitação aos seus colaboradores e voluntários, com programas atualizados, visando treinamentos. A organização possui uma política exclusiva para investimentos no Capital Intelectual. Dentro do Planejamento Estratégico e Orçamentário estabelece meios e formas de investimentos para o uso e aperfeiçoamento da ferramenta. (RAFAEL MARQUES).

#### 4.8.3.8 Planejamento Orçamentário

Os controles para a gestão da Fundação só se sustentam e mantêm-se equilibrado diante de um Planejamento Orçamentário bem equilibrado entre recursos disponíveis e gastos.

Através desta ferramenta poderá estabelecer um equilíbrio entre gastos e receitas. Ele é definido pelo Conselho com a missão de tornar viável todas as ações definidas para o período em que serão realizadas. O Planejamento Orçamentário está relacionado a previsão de resultados futuros e busca dar aos diretores conhecimento sobre as operações de gastos, despesas, receitas, dando um rumo para novos e futuros planejamentos de ações. Questões financeiras e patrimoniais para estabelecer planejamentos futuros, é dentro desta avaliação que podemos traçar planos para as nossas ações, observando até que ponto não se comprometa questões envolvidas a finanças e patrimônio do instituto. (RAFAEL MARQUES).

A Diretoria Executiva da Fundação está sempre atenta e apta em caso de necessidade a tomar as devidas providências que sejam de interesse. O Instituto, ao traçar seus objetivos para o período, está sempre avaliando e observando se as ferramentas traçadas estão oferecendo os resultados que se almeja alcançar. A equipe, diante das respostas, busca adequar-se e orientar seus colaboradores quanto às ações desenvolvidas.

Todas as rotinas inerentes às práticas de contabilidade são realizadas pela empresa mantenedora, não cabendo nenhum serviço a ser realizado fora dos domínios da organização.

A Fundação Instituto Cyrela não utiliza, para condução de seu processo de controle, as seguintes ferramentas: Método de Custeio ABC; Método de Custeio

Padrão; Cálculo do Retorno sobre o Investimento (ROI); Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA) e Preços de Transferência.

#### 4.8.4 Características de Controle Gerencial da Fundação ArcelorMittal

As características de controle gerencial da fundação ArcelorMittal são definidas pelo seu Conselho Curador, na figura de seu Presidente, conforme normas regimentais e estatutárias, em reunião ordinária presidida pelo mesmo.

Aprovado pelo Conselho, o Controle Gerencial e suas características são apresentados a todo corpo de Conselheiros, Diretores e Gestores da Fundação.

A concepção do Sistema de Controle Gerencial da Fundação é conforme o funcionamento da empresa mantenedora (MARINA SANTOS).

##### 4.8.4.1 Estrutura de Controle

A Fundação ArcelorMittal, conforme suas regras, tem sua estrutura de controle composta com indicadores de controle e Sistema de Informação. De acordo com suas características gerenciais, a Fundação elabora o seu processo consoante os padrões da sua mantenedora, adotando as características de planejamento, avaliação de resultados e decisões corretivas segundo determinação de seu Conselho Curador. O tipo de controle utilizado é por resultado, definido pelo Conselho.

As características do controle são conforme a gestão que a mantenedora estabelece, não cabendo maiores informações sobre o porquê do uso destas características. (MARINA SANTOS).

#### 4.8.4.2 Orçamento

A fundação utiliza o orçamento para controle de suas despesas. Este orçamento utilizado para condução da gestão é denominado “orçamento estático ou Budget”, definido como sendo adequado pelo fato de as ações sociais da Fundação serem estabelecidas para o exercício, não havendo modificações em seu planejamento. Em outras palavras, a entrevista realizada permitiu compreender que o orçamento da Fundação é definido, não flexível, ou seja, considera que as ações sociais a serem desenvolvidas pela Fundação não serão comprometidas por fatores extrínsecos.

#### 4.8.4.3 Governança Corporativa

A Governança Corporativa é seguida conforme as normas do IBGC, orientando o processo de gestão por meio de práticas que favorecem à transparência.

Uma das funções da ferramenta para a Fundação é impedir situações equivocadas, que gerem algum tipo irregularidade, promovendo, assim, aumento da confiabilidade perante à sociedade. (MARINA SANTOS).

#### 4.8.4.4 Medidas de Satisfação dos Clientes

Cumprindo itens em seu planejamento estratégico, a ferramenta de medidas de Satisfação dos Clientes direciona a Fundação para que localize seus pontos de melhoria e possa aperfeiçoar seus processos.

As medidas e os mecanismos de apuração de suas ações, entende a Fundação, que são os norteadores para as respostas necessárias para que possa avaliar em que nível está a satisfação dos clientes. (MARINA SANTOS).

#### 4.8.4.5 *Benchmarking*

A Fundação ArcelorMittal identifica que a prática de *Benchmarking* exige seguir critérios que envolvem qualidade, como um caminho para atingir melhor resultado nas ações.

O motivo para o uso desta ferramenta é acima de tudo para o aprimoramento dos processos, entende a fundação que toda a estrutura departamental tem que realizar o *benchmarking*. (MARINA SANTOS).

#### 4.8.4.6 Capital Intelectual

Fazendo parte da estrutura de controle da Fundação, a ferramenta é utilizada e praticada em prol do aperfeiçoamento do conhecimento de gestores e equipe de apoio.

A ferramenta gera aperfeiçoamento contínuo da equipe, capacita a todos que desenvolvem projetos e praticam ações. (MARINA SANTOS).

#### 4.8.4.7 Planejamento Orçamentário

Ao ser definido por seu Conselho, o planejamento é posto em prática na Fundação.

As especificidades para criação do planejamento orçamentário ficam entre os conselheiros superiores, não havendo acesso às informações que sustentam a definição. Há um mecanismo na gestão que emite relatórios em função das atividades desenvolvidas, com a intenção de preparar próximos planejamentos. (MARINA SANTOS).

A Fundação, caso ocorra alguma dificuldade na condução dos projetos, mantém suas atividades, ajustando para um próximo exercício a realização da ação.

Não ocorre por parte do Conselho Superior alterações ou ajustes em seu planejamento.

Toda a contabilidade da fundação é realizada por uma organização contábil contratada, não tendo sido revelado o nome da referida organização.

A Fundação ArcelorMittal não apresenta em seu processo de Controle de Gestão as seguintes ferramentas: Método de Custeio ABC; Método de Custeio Padrão; Cálculo de Retorno sobre o investimento (ROI); Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA); *Balanced Scorecard* e Preços de Transferência.

#### **4.8.5 Características do Controle Gerencial da Fundação Educar DPaschoal**

A Fundação Educar DPaschoal define seu Sistema de Controle para a gestão do exercício em reunião anual, por meio do Conselho Curador, com a participação do Presidente, Vice-Presidente e Primeiro e Segundo Secretários.

##### **4.8.5.1 Estrutura de Controle**

A estrutura do controle de gestão, cumprindo as formalidades que são inerentes para a condução da administração, requer o uso de indicadores de controle e Sistema de Informação.

Necessita-se que haja interação entre gestores, os indicadores estabelecem esta relação, ocorre um contínuo acompanhamento antes, durante e após as ações. A relação de análises das ações produz gerenciamento das informações. (CAMILA CHEIBUB).

A elaboração da estrutura do controle é realizada em função da avaliação das despesas para as ações a serem desenvolvidas. Existem critérios para avaliação dos projetos, a execução das atividades, as despesas e valores que decorrem das ações, para que a estrutura do controle seja definida.

Define-se que, para o processo de controle, o planejamento e avaliação dos resultados constituirão a base para praticar e aperfeiçoar as ações.

A intenção da Fundação é sempre agir com ações planejadas para obter o melhor resultado possível, e que todos da equipe, através destes mecanismos possam ser avaliados para melhores atuações em próximas jornadas. (CAMILA CHEIBUB).

A elaboração do processo de controle parte de como este processo pode dar sustentabilidade para que as ações da Fundação possam ser realizadas dentro do que é orçado.

A Fundação utiliza na sua gestão o controle por resultado, pois não há centralização na gestão. Segundo a entrevistada, tal escolha se justifica pela facilitação do processo.

O controle por resultado caracteriza-se também pelo fato dele compor melhor coordenação para que as despesas com os investimentos realizados nas ações sejam melhores conduzidas, razão esta, pertinente ao controle por resultado. (CAMILA CHEIBUB).

#### 4.8.5.2 Orçamento

A ferramenta Orçamento é usada pela Fundação DPaschoal para controle em relação aos setores administrativos (instituição), setor de projetos e relações com organizações do Terceiro Setor, como apoio para as estratégias da organização, fornecendo suporte para que as atividades possam ser executadas como planejadas. O orçamento também consiste em uma ferramenta fundamental para a aprovação e definição do tamanho do projeto para a Fundação.

A fundação estabelece orçamento para cada projeto constituído pela fundação, não se inicia um projeto, sem que o orçamento para sua realização esteja devidamente orçado. (CAMILA CHEIBUB).

#### 4.8.5.3 *Balanced Scorecard*

Sobre a utilização da ferramenta *Balanced Scorecard*, pela Fundação DPaschoal, a entrevistada informa o seguinte:

Esta ferramenta já foi utilizada em determinado período pela fundação, diante de um projeto que fora desenvolvido. Após este fato, nos dias atuais, a Fundação não está usando esta ferramenta. (CAMILA CHEIBUB).

#### 4.8.5.4 Governança Corporativa

A Fundação faz uso da ferramenta buscando potencializar aspectos de Governança entre toda sua rede de gestores, voluntários e colaboradores. Cumpre, dentro dos aspectos que regem o protocolo sobre Governança Corporativa, regras que apoiam o controle de gestão, obedecendo, também, as orientações referenciadas pelo IBGC para esta prática, promovendo responsabilidade corporativa, melhor relação com investidores e prestação de contas.

Entende a Fundação que desenvolver práticas de boa governança é uma necessidade constante para que o setor seja cada vez mais fortalecido. As atitudes que compõem a Governança são alinhadas no Planejamento Estratégico da Fundação. (CAMILA CHEIBUB).

#### 4.8.5.5 Medidas de Satisfação dos Clientes

Esta ferramenta traz para Fundação, através de seu funcionamento, uma melhor capacidade de avaliar como seus beneficiários reagem diante das ações desenvolvidas. A Fundação, anualmente, por meio desta ferramenta, mede o índice de satisfação de seus atendidos.

Existe no *site* da Fundação um canal de atendimento para que sugestões e solicitações sejam apresentadas.

A ferramenta permite que a fundação através de índices de avaliação possa medir a satisfação dos usuários atendidos, e esta medição faz parte das ações que compõem o planejamento estratégico da fundação. (CAMILA CHEIBUB).



#### 4.8.5.6 *Benchmarking*

A utilização da ferramenta para o controle de gestão, conforme previsto em seu Planejamento Estratégico, é vista como um elemento aglutinador para melhor desenvolver ações e projetos.

A entrevistada relata que a Fundação reconhece a importância desta ferramenta, como evidencia o trecho a seguir, que elenca seus benefícios.

Melhoria das atividades, busca de inovação, aperfeiçoamento de programas e metodologias de ensino, capacidade de verificar e identificar dificuldades, aperfeiçoamento e aprimoramento de tecnologias de educação. Desenvolver novas habilidades de ensino, que é a marca da Fundação. (CAMILA CHEIBUB).

#### 4.8.5.7 *Capital Intelectual*

A Fundação utiliza a ferramenta de gestão do Capital Intelectual com a intenção de valorizar aquilo que é preciso aperfeiçoar para desenvolvimento de seus projetos, que é o Capital Humano.

A Fundação colhe, através desta ferramenta, benefícios que resultam em valorização das suas ações. A organização prima pelo aperfeiçoamento de seu capital intelectual, pois para a valorização do seu capital intelectual a fundação implementa cursos e investimentos para que seus colaboradores possam estar a par de todas as formas de atuação que visam melhores condições de ensinamentos. A organização possui uma política exclusiva para investimentos no capital intelectual e define, dentro da sua política de atuação, que investir em capital intelectual é estar se colocando dentro de uma visão futurista. A Fundação aperfeiçoa seus departamentos com diversas medidas e aprimoramento, oferecendo, assim, a cada um de seus elementos possibilidades de novos aprendizados. (CAMILA CHEIBUB).

#### 4.8.5.8 Planejamento Orçamentário

O Planejamento Orçamentário, definido pelo seu Conselho Curador para a Fundação, tem a missão de equilibrar toda a estrutura financeira, patrimonial e econômica, visando a sustentabilidade para todas as ações.

O Planejamento Orçamentário está relacionado a previsão de resultados futuros, o seu planejamento orçamentário os itens que vão poder dar sustentação para que suas ações sejam executadas. Quando temos um bom Planejamento Estratégico e Orçamentário, estamos nos preparando para que as ações sejam realizadas com equilíbrio e sustentação. Esta ferramenta nos possibilita ter total controle sobre as ações presentes e futuras da Fundação. (CAMILA CHEIBUB).

O Conselho Curador tem autoridade para a tomada de decisão e para efetuar ações de acordo com suas responsabilidades, estabelecendo e definindo conforme políticas expressa da mantenedora.

A fundação tem ciência de que buscar melhorias em suas ações e atividades fazem parte de uma política de boa gestão. A busca pelo cumprimento dos objetivos e realização e cumprimento do que está planejado é a saída para que problemas futuros sejam evitados, por mais que não se possa prevê-los. (CAMILA CHEIBUB).

A contabilidade da Fundação é desenvolvida pela empresa mantenedora. A Fundação não soube responder se alguma atividade contábil específica é desenvolvida de forma terceirizada.

A Fundação, para condução de sua gestão, não utiliza as seguintes ferramentas de controle: Método de Custeio ABC; Método de Custeio Padrão; Cálculo de Retorno Sobre o Investimento (ROI); Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA); *Balanced Scorecard* e Preços de Transferência.

#### 4.8.6 Características do Controle Gerencial da Fundação Instituto Avon

O Sistema de Controle Gerencial da Fundação/Instituto Avon é implantado na busca por melhor forma de condução para que as metas voltadas para o cumprimento das ações sociais sejam alcançadas.

##### 4.8.6.1 Estrutura de Controle

A estrutura de controle é construída de acordo com os resultados obtidos no período anterior, utilizando-se de indicadores e sistema de informação. Dando continuidade a esta composição, a Fundação utiliza o planejamento e avaliação de resultados como componentes de seu processo, adotando como tipo de controle o por resultado.

A estrutura de controle implantada pela diretoria baseia-se em indicadores de controle, obedecendo as etapas que são necessárias para captação de índices e informações visando ao gerenciamento. (RENATA RODOVALHO).

Conforme relata a entrevistada, segue informações sobre o processo de estruturação utilizado.

Para elaboração deste sistema, os gestores responsáveis enumeram uma série de itens, como recursos, comparação de processos, estabelecimento de metas, bom gerenciamento, ajuste necessários e capacitação de profissionais. (RENATA RODOVALHO).

##### 4.8.6.2 Orçamento

Constituída como uma ferramenta para controle de gestão, o orçamento é usado para dar equilíbrio às receitas, despesas e possíveis investimentos.

Adequação para as despesas e receitas: o orçamento permite que façamos reduções, maior investimento, controle sobre despesas e flexibilização para alterações, em razão dos resultados. (RENATA RODOVALHO).

#### 4.8.6.3 Governança Corporativa

A Governança praticada pela Fundação/Instituto está estrategicamente relacionada com ajustes nas intenções da organização em realizar suas ações, integrando e garantindo melhores resultados.

A realidade para que se tenha sucesso e tenha-se eficiência para as ações: todos precisam estar engajados no projeto. Tentamos ampliar nossas possibilidades e, diante desta busca, praticamos Governança Corporativa. (RENATA RODOVALHO).

#### 4.8.6.4 *Benchmarking*

As atividades realizadas com algum tipo de parceria, constituem parte do planejamento da Fundação/Instituto. Esta interação possibilita aprendizado e aperfeiçoamento para ações futuras, sendo esta uma das possibilidades percebidas pela Fundação para o uso da ferramenta *Benchmarking* para gestão e controle.

É uma ferramenta que dá mais confiança para realizar atividades, identifica boas práticas, converte o aprendizado em aperfeiçoamento, avalia-se. Não é um *benchmarking* competitivo, e sim cooperativo, pois permite fazer comparações. (RENATA RODOVALHO).

#### 4.8.6.5 Capital Intelectual

Na estrutura do planejamento da Fundação/Instituto, o Capital Intelectual funciona como uma ferramenta que, ao aperfeiçoar seu elemento humano, faz com que gere recursos para melhor performance nas ações.

A ferramenta traduz-se em exercer uma política de recursos em função da valorização do capital humano. Não há dentro do planejamento indicadores para medir, quantificar o quanto o investimento proporcionou aumento de rendimento, não é esta a intenção. (RENATA RODOVALHO).

#### 4.8.6.6 Planejamento Orçamentário

O Planejamento Orçamentário, estipulado para o período, é definido pela Assembleia e fornece suporte para gestão e para cada ação prevista.

Na sua definição, é necessária uma equipe de especialistas e técnicos da área de administração e de contabilidade, que analisado os períodos do decorrer dos exercícios anteriores. Ocorrem análises de relatórios e de demonstrativos financeiros para, então, poder definir-se o planejamento orçamentário. (RENATA RODOVALHO).

A Diretoria tem plena autonomia para promover alterações, caso haja necessidade de ajustes e mudanças no planejamento, no decorrer do exercício, redirecionando algum plano.

A entrevistada informa, ainda, que algumas ferramentas estão em estudos, para que, em futuras ações de gestão, diante da necessidade de análises, possam ser utilizadas.

Os serviços relacionados a relatórios financeiros, demonstrações contábeis, escriturações fiscais e os demais, que estejam em conformidade com leis, normas e comitês de pronunciamento, são realizados por empresa particular, não sendo realizados nas dependências da empresa mantenedora.

A Fundação/Instituto Avon não utiliza na sua gestão e controle as seguintes ferramentas: Método de Custeio ABC; Método de Custeio Padrão; Cálculo do Retorno Sobre o Investimento (ROI); Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA); *Balanced Scorecard*; Medidas de Satisfação dos Clientes e Preços de Transferência.

#### 4.8.7 Características do Controle Gerencial da Fundação X

Definidas por sua Diretoria Executiva, as características do Controle de Gestão da Fundação X, compreendem um período anual. Segundo a entrevistada, o Controle de Gestão é definido da seguinte forma:

A forma de gestão é definida conforme estabelecido pela Diretoria Executiva, através de análise de relatórios e demonstrativos apresentados. O diagnóstico é apresentado diante de profundas análises do atual cenário, a gestão vai em conformidade com as dificuldades atuais para desenvolver ações, ciente de que problemas possam ocorrer. Os objetivos são bem claros e sempre buscando atuar a longo prazo. (ENTREVISTADA A).

#### 4.8.7.1 Estrutura do Controle

A Fundação X desenvolve uma estrutura para a sua gestão com indicadores de controle e Sistema de Informação. A concepção de seus processos de controle inclui planejamento e avaliação de resultados. Ainda referente à constituição de seu sistema, utiliza o tipo de controle por resultado, conforme decisão de sua Diretoria Executiva.

#### 4.8.7.2 Orçamento

Conforme declarado na entrevista, “O orçamento é definido pela Diretoria Executiva e tem um sistema de gerenciamento para apurá-lo”. (ENTREVISTADA A). A entrevistada declarou não ter autorização para especificar seu funcionamento e apresentar o sistema mencionado ao pesquisador.

#### 4.8.7.3 *Balanced Scorecard*

A entrevistada relata que a ferramenta *Balanced Scorecard* é utilizada com a seguinte função:

A ferramenta é aquela que para a Fundação servirá de base para apurações e análises somente em questões que envolvam gastos financeiros e investimentos de forma mais ampla. Utilizada para medir *performance* em diversas atividades. (ENTREVISTADA A).

Índices e resultados com relação à ferramenta não puderam ser divulgados pela entrevistada.

#### 4.8.7.4 Governança Corporativa

A utilização da ferramenta consiste, conforme o Planejamento Estratégico da Fundação, em uma ferramenta de apoio a gestão, conforme relata a entrevistada:

A intenção no uso da ferramenta é aumentar a possibilidade de gestão compartilhada, onde desde o Conselho de gestores até membros da equipe atuem de forma que sejam seguidos códigos de governança conforme a estrutura organizacional define. Em se definindo códigos de governança, a Fundação segue normas do IBGC, em que todos os membros e colaboradores estejam inteirados. (ENTREVISTADA A).

#### 4.8.7.5 *Benchmarking*

Resume a entrevistada, que a ferramenta *Benchmarking* faz parte de uma ferramenta que identifica o cenário, possibilitando à Fundação X conhecer onde há mais deficiência.

A ferramenta nos mostra que ao idealizarmos ações com organizações, órgãos públicos e privados nos dá a exata noção de onde estamos e como estamos. (ENTREVISTADA A).

#### 4.8.7.6 Capital Intelectual

O Conselho de Gestores da Fundação X entende que o Capital Intelectual é uma ferramenta que resulta na capacitação daquilo que a Fundação tem de melhor e mais valioso para realização de suas ações, que são em Pessoas.

Dentro do planejamento fica definido que serão executadas políticas de investimentos em gestores e membros da equipe. Projetos de socialização,

educação e cultura exigem que sejam realizadas capacitação para as ações. Agendamentos para realização de investimentos em capital humano são definidos pela empresa mantenedora. (ENTREVISTADA A).

#### 4.8.7.7 Planejamento Orçamentário

A Diretoria Executiva estabelece o Planejamento Orçamentário, segundo a entrevistada, de uma forma que admite a sua flexibilidade, frente a novas necessidades.

A ferramenta promove flexibilidade entre os departamentos caso seja necessários maiores gastos. Por mais que as ações tenham orçamento e sejam controladas, sempre ocorre necessidade de subsídios e o Planejamento Orçamentário tenta equilibrar esta situação. As ferramentas são condicionadas diante dos Planejamentos Estratégico e Orçamentário. (ENTREVISTADA A).

O Conselho de Gestores da Fundação X, por meio de seu Presidente e membros, tem a prerrogativa, conforme normas internas, de alterar a estrutura do Planejamento Orçamentário, caso julgue necessário.

Todas as operações que envolvam o Setor de Contabilidade são desenvolvidas pela empresa mantenedora, não havendo qualquer serviço efetuado por empresa terceirizada.

A Fundação X não utiliza para sua gestão as seguintes ferramentas: Método de Custeio ABC, Método de Custeio Padrão, Cálculo do Retorno Sobre o Investimento (ROI), Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA), Medidas de Satisfação de Clientes e Preços de Transferência



## 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta uma análise diante do referencial teórico contido no trabalho, das entrevistas colhidas e dos dados encontrados nas pesquisas secundárias. A intenção é descrever as características do controle gerencial utilizado pelas Fundações pesquisadas, verificando a proximidade entre as características, conforme aborda a literatura e a forma prática que é desenvolvida.

A pesquisa realizada verificou que as Fundações pesquisadas desenvolvem suas atividades no mesmo segmento, possuindo características semelhantes em seu campo de atuação, com destaque para suas atuações em prol de equilíbrio social e da cidadania em todo o país.

### 5.1 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DO PERFIL DAS FUNDAÇÕES

O perfil das Fundações Empresarias constitui-se de forma bem semelhante, pois seguem um modelo de atuação que promove diversos tipos de ações nas áreas de Desenvolvimento Social, educação, formação de cidadania, Desenvolvimento Local, cultura e esportes, buscando promover a integração entre as comunidades onde atuam e realizar seus projetos por meio de um corpo de voluntários e colaboradores.

Procuram capacitar seu corpo de funcionários para que sejam capazes de gerenciar suas ações sociais, qualificando para manter a visão sistêmica da Fundação, que é o foco na geração de valores e aperfeiçoamento da cidadania.

Todas as Fundações possuem a cultura de terem missão, visão e valores. Todas, também seguem suas empresas mantenedoras, quanto a estes aspectos, preservando suas características tradicionais, desenvolvendo e capacitando seus membros e colaboradores, através de programas de treinamentos. Destaca-se, também, que as Fundações com estas características adotam treinamentos exclusivos para humanização de seu corpo, capacitando seus funcionários e

colaboradores para que estejam sempre alinhados às suas políticas de estratégia, valorizando o Capital Humano, em função das melhores práticas.

Observa-se que o número de funcionários que atuam sob as regras e normas da CLT é pequeno dentro do efetivo das Fundações. Porém, existe um corpo de voluntários e colaboradores que ajuda na realização dos projetos e, normalmente, muitos destes colaboradores são funcionários da empresa mantenedora, mas não fazem parte do efetivo de funcionários contratados da Fundação.

Exceto a Fundação Bunge, que foi criada a mais de 60 anos, as demais possuem até 20 anos de existência, o que demonstra que ainda tem pouco tempo nesta área de atuação. As Fundações Empresariais pesquisadas atuam na região Sudeste, estando as Fundações Bunge, Cyrela, DPaschoal e Avon no Estado de São Paulo; a Holcim, no Rio de Janeiro e a ArcelorMittal, em Minas Gerais.

O Quadro 7, apresentado a seguir, sintetiza as principais características do perfil das Fundações pesquisadas.

<b>Fundação</b>	<b>Início Atividades</b>	<b>Área de Atuação</b>	<b>Região/ Estado</b>	<b>Qt. funcionários</b>
<b>Bunge</b>	1955	Desenvolvimento Social, Educação e Desenvolvimento local e capacitação de voluntários	Sudeste/SP	09
<b>Holcim</b>	2002	Desenvolvimento local, Educação, Projetos de Formação de Educadores e Capacitação de Voluntários	Sudeste/RJ	10
<b>Cyrela</b>	2010	Desenvolvimento local, Educação para Jovens e Adultos e Capacitação de Voluntários	Sudeste/SP	17
<b>ArcelorMittal</b>	1998	Cursos Técnicos, Educação, Cultura, Promoção Social através do Esporte, e Capacitação de Voluntários	Sudeste/MG	11
<b>DPaschoal</b>	1989	Preparação de Educadores, Campanhas de Conscientização de Saúde Pública, Cidadania e Capacitação de Voluntários.	Sudeste/SP	08
<b>Avon</b>	2003	Suas ações são direcionadas para o Combate ao Câncer de Mama, e Combate à Violência Doméstica.	Sudeste/SP	16
<b>Fundação X</b>	2001	Atividades de ações em Educação, Esporte, Cultura e Inovação Social	Sudeste/RJ	45

Quadro 7: Características do perfil das fundações  
Fonte: Elaboração própria

As Fundações estabelecem parcerias para desenvolver suas atividades, porém nenhuma delas utiliza recursos públicos. A Fundação Bunge realiza parceria com órgão público, porém esta parceria se beneficia apenas do uso de estruturas cedidas, como espaços para atividades.

Todas as Fundações cumprem uma agenda de eventos externos com outras organizações do setor, voltados para a sociedade, independentemente das suas atividades estabelecidas no planejamento.

## 5.2 ANÁLISE DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DAS FUNDAÇÕES

A pesquisa apontou que as Fundações possuem missão, visão e valores conforme está destacado em seus Planejamentos Estratégicos, agregam, também, como itens de importância, as metas, que se resumem nas ações sociais. É comum entre todas as Fundações estudadas que o Planejamento Estratégico seja o orientador para as ações. Há, na concepção das estratégias das Fundações, que toda sua elaboração será em função da relação pretendida para o alcance de metas sociais, sempre no intuito de realizar as ações em prol do bem-estar social.

Em relação ao Planejamento Estratégico, o quadro a seguir apresenta um resumo do processo de sua formação nas Fundações, abordando quem o define, o período de funcionamento, as medidas contidas e como é ajustado para seu funcionamento.

<b>Fundação</b>	<b>Definição do PE</b>	<b>Período</b>	<b>Medidas</b>	<b>Alinhamento</b>
<b>Bunge</b>	Conselho Administrativo, através do seu Presidente e Diretor Executivo	Anual	Ações sociais, Educação, Desenvolvimento Local, Capacitação de voluntários e Integração social	Todos os departamentos se integram no cumprimento do PE
<b>Holcim</b>	Conselho Consultivo, através do seu Presidente e Vice-Presidente Executivo	Anual	Ações sociais, Atividades de práticas para fortalecimento da cidadania e Capacitação de voluntários	Desenvolvimento das ações compartilhada por todos os departamentos em função do PE
<b>Cyrela</b>	Conselho de Administração	Anual	Ações sociais, Educação, Cursos técnicos profissionalizantes, Capacitação de voluntários e Programas de premiação	A Fundação define em seu PE que seus setores e suas equipes estejam devidamente alinhados quanto às ações.
<b>ArcelorMittal</b>	Conselho Curador e Presidente	Anual	Ações sociais, Educação, Cultura, Promoção social e Esportes.	Toda equipe, através dos respectivos departamentos atua de forma compartilhada em prol das ações.
<b>DPaschoal</b>	Conselho Curador, Presidente, Vice-Presidente, Primeiro e segundo secretários	Anual	Aperfeiçoamento da cidadania, Preparação para educadores, Campanhas de saúde pública e Capacitação de voluntários	As ações são executadas por todos os setores em conformidade com o PE
<b>Avon</b>	Conselho Administrativo	Anual	Ações exclusivamente voltadas para a mulher, Câncer de mama e Violência contra a mulher	O PE é conduzido de forma que todo o Instituto desenvolva as ações de forma integrada e compartilhada
<b>Fundação X</b>	Conselho Gestor, Diretoria Executiva e Gestores de Programas e Projetos	Anual	Ações nas áreas de Educação, Esporte, Cultura e Inovação Social	Definido pelo Conselho Gestor, baseado em resultados obtidos. Políticas de Sustentabilidade ajustam ou modificam seu PE

Quadro 8: Características do planejamento estratégico das fundações  
Fonte: Elaboração própria

### 5.3 ANÁLISE DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS FUNDAÇÕES

Observa-se que todas as Fundações estudadas representam em sua estrutura organizacional um sistema formal do tipo funcional, pois seguem o organograma de suas empresas mantenedoras.

Na visão de Hall (2004) as estruturas organizacionais possuem três funções básicas: produzir resultados, atingir metas organizacionais e mostrar como o poder é exercido para que as decisões sejam tomadas.

Diante das funções que exercem e desempenham na estruturação apresentada por cada uma das pesquisadas, fica evidente que suas ações direcionam para um gerenciamento voltado para uma estrutura hierárquica. Porém, a concepção do funcionamento foi dada de forma bem clara pelos entrevistados, que é no sentido de que haja um alinhamento e compartilhamento entre todos os departamentos e setores em busca do real cumprimento das metas, que são as ações sociais.

Há um consenso entre todas as Fundações entrevistadas de que, apesar de possuírem por questões estatutárias uma formação organizacional semelhante às suas empresas mantenedoras, mesmo sendo organizações do Terceiro Setor utilizam uma estrutura orgânica, pois uma das características deste tipo de estrutura é a propagação de compromisso com a organização. Tem-se que a integração é outro instrumento desta característica, que se adapta para o funcionamento de uma Fundação Empresarial, pois a integração proporciona melhores resultados.

A entrevistada da Fundação Bunge resume bem o sentido da estrutura organizacional para uma Fundação:

A estrutura organizacional é seguida como a forma da empresa mantenedora; os Diretores e Conselheiros costumam manter o mesmo modelo. Adequações são feitas apenas em questões de melhor maneira de desenvolver a ação social, nada relacionado a questões financeiras ou econômicas, porém há uma configuração de que alguém toma a decisão e se respeita uma cadeia hierárquica. (JULIANA SANTANA).

## 5.4 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES

As características do controle das Fundações pesquisadas mostram que cada uma faz uso de algumas das ferramentas destacadas, sejam eles de origem financeira ou não financeira, de acordo com os conceitos destacados por Antony e Govindarajan (2008).

A pesquisa teve como objetivo identificar se as práticas e os mecanismos adotados para o controle gerencial, apontados na literatura, são capazes de conduzir as Fundações/Institutos para o alcance de suas metas, que são as suas ações sociais.

Na elaboração do roteiro de entrevistas, para compor a pesquisa, buscou-se entender, diante do Referencial Teórico proposto, quais as estruturas de controle as Fundações possuem, em função da adequação ao ambiente em que atuam. Sendo assim, o quadro 9 mostra, dentro do sistema de controle, as estruturas de controle adotadas pelas Fundações.

<b>Sistema de Controle</b>							
<b>Estrutura de Controle</b>							
	<b>Bunge</b>	<b>Holcim</b>	<b>Cyrela</b>	<b>ArcelorMittal</b>	<b>DPaschoal</b>	<b>Avon</b>	<b>Fundação X</b>
<b>Indicadores de Controle</b>	Possui	Possui	Possui	Possui	Possui	Não possui	Possui
<b>Sistema de Informação</b>	Possui	Possui	Possui	Possui	Possui	Possui	Possui

Quadro 9: Estrutura de controle utilizados  
Fonte: Elaboração própria

Segundo os entrevistados, a estrutura de controle segue regras definidas no Planejamento Estratégico das Fundações e são construídos conforme rotina de funcionamento de suas empresas mantenedoras. Estão inseridos na rotina com a função de medir e produzir informações para que o desempenho seja avaliado. Há uma referência que, em organizações deste segmento, usam-se os indicadores e a informação para que se possa comparar as ações sociais quanto ao que foi planejado para cumpri-la.

O quadro 10, apresentado a seguir, mostra, dentro do sistema de controle, os processos de controle que são utilizados pelas Fundações.

<b>Sistema de Controle</b>							
<b>Processo de Controle</b>							
	<b>Bunge</b>	<b>Holcim</b>	<b>Cyrela</b>	<b>ArcelorMittal</b>	<b>DPaschoal</b>	<b>Avon</b>	<b>Fundação X</b>
<b>Planejamento</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
<b>Avaliação de Resultados</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
<b>Decisões Corretivas</b>	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza

Quadro 10: Processo de controle utilizados  
Fonte: Elaboração própria

O quadro 11, a seguir apresentado, mostra os tipos de controle gerencial utilizados pelas Fundações pesquisadas, e que são abordados no referencial teórico.

<b>Sistema de Controle</b>							
<b>Tipos de Controle</b>							
	<b>Bunge</b>	<b>Holcim</b>	<b>Cyrela</b>	<b>ArcelorMittal</b>	<b>DPaschoal</b>	<b>Avon</b>	<b>Fundação X</b>
<b>Familiar</b>	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Burocrático</b>	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Resultado</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
<b>Ad-hoc</b>	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza

Quadro 11: Tipos de controle utilizados  
Fonte: Elaboração própria

No que tange às ferramentas utilizadas pelas Fundações para sua gestão, o quadro 12 fornece uma visão geral.

	Fundações						
	Bunge	Holcim	Cyrela	ArcelorMittal	DPaschoal	Avon	Fundação X
<b>Orçamento</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
<b>Método de Custeio ABC</b>	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Método de Custeio Padrão</b>	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Cálculo do Retorno Sobre o Investimento (ROI)</b>	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA)</b>	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Balanced Scorecard</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
<b>Governança Corporativa</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza
<b>Medidas de Satisfação dos Clientes</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Benchmarking</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
<b>Preços de Transferência</b>	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
<b>Capital Intelectual</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
<b>Planejamento Orçamentário</b>	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza

Quadro 12: Ferramentas de controle de gestão utilizadas  
Fonte: Elaboração própria

Nos resultados da pesquisa verifica-se que a ferramenta Orçamento é utilizada por todas as Fundações, constituindo-se como um instrumento de fundamental importância para o controle. De acordo com o referencial teórico proposto, ela é que oferece todas as condições para suporte às ações. Atkinson et al. (2000) destacam que o orçamento é uma ferramenta que força a coordenação



das atividades, enquanto Anthony e Govindarajan (2002) ressaltam que o orçamento é um dos instrumentos mais utilizados para planejamento e controle.

A ferramenta *Balanced Scorecard* não é utilizada pelas Fundações ArcelorMittal e Avon. As demais utilizam, pois consta em seus planejamentos o quanto esta ferramenta alinha-se aos novos conceitos em relação ao controle de gestão. Baseado nas pesquisas, a intenção maior em usar o *Balanced Scorecard* está relacionada ao fato de favorecer a uma gestão mais moderna, que considera e valoriza os resultados com abordagens não financeiras, o que há em comum entre as Fundações quanto ao uso desta ferramenta é que ela mede retorno sobre ações sociais, não existe qualquer recompensa sobre esta medição .

Exceto à Fundação DPaschoal, as demais Fundações utilizam Governança Corporativa como ferramenta para gestão. Na visão deste pesquisador, foi a ferramenta que mais teve uma resposta positiva pelos entrevistados; todos que a adotam responderam de maneira convicta o quanto a prática de Governança Corporativa deriva em bons resultados, utilizada em conformidade ao IBGC, na observação de seus conceitos e padrões.

A prática da Governança conduz as Fundações a uma maior transparência com seus colaboradores e doadores, transmite confiabilidade quanto às atividades praticadas, além do que, abre espaços para que seus colaboradores participem de Conselhos de gestão.

A ferramenta Medidas de Satisfação dos Clientes é praticada por quase todas as Fundações pesquisadas, exceto pelo Instituto/Fundação Avon e pela Fundação X. Conforme definição dada pelo Planejamento Estratégico, é utilizada por ser, acima de tudo, um canal de comunicação com a comunidade atendida e toda a sociedade. As fundações pesquisadas utilizam canais de comunicação através de seus próprios *sites* institucionais. A intenção com o uso da ferramenta é a de que sirva como norteadora para possibilitar maior eficiência em ações futuras, tendo em vista que as opiniões emitidas pelas pessoas atendidas aos serem avaliadas revelam os pontos positivos e negativos quanto à forma de atendimento.

Outra ferramenta sobre a qual há um consenso entre os entrevistados quanto à sua funcionalidade é o *Benchmarking*. Na visão deste pesquisador, esta ferramenta é a melhor maneira pela qual as Fundações conseguem estabelecer uma relação de

aproximação com outras organizações para realizar suas atividades, além do processo de aprimoramento que desenvolvem.

O *Benchmarking* é a ferramenta que legitima as Fundações quanto às boas práticas socioambientais, ao estabelecerem parcerias com outras organizações do segmento, como também com órgãos públicos.

O Capital Intelectual constitui mais uma das ferramentas utilizadas por todas as Fundações. O pesquisador através das informações dos entrevistados conclui que todas as organizações cumprem um protocolo anual, que estão contidos em seus planejamentos, oferecendo e proporcionando desenvolvimento de habilidades, valorizando o capital humano, como também, motivando-o para melhor desempenho de suas atividades. Esta é uma forma de investimento em busca de melhorias para as ações.

Definido por seus Conselhos Superiores, o Planejamento Orçamentário demonstra a intenção das Fundações em organizar e manter toda estruturação a médio e longo prazo, para que possam manter níveis de atuação elevados.

As Fundações se utilizam do Planejamento Orçamentário com a intenção comum a diversas empresas, nas quais ele é formalmente estabelecido e expresso em busca de resultados. A diferença é que, no caso das Fundações Empresariais, a razão não somente está atrelada aos resultados financeiros ou operacionais, mas, também, em favor de resultados das ações sociais.

São os Planejamentos Orçamentários que direcionam para o cumprimento da missão das Fundações, na medida em que sustentam um ambiente de organização mais claro para os gestores. Esta situação é uma observação do pesquisador e precisaria ser melhor investigada para a sua constatação.

Nenhuma das Fundações pesquisadas mencionou se há algum sistema ou programa que auxilie na definição do Planejamento Orçamentário. O controle de gestão, fazendo uso das ferramentas, ocorrem conforme as empresas mantenedoras utilizam, segundo esclarecimentos dos respectivos gestores entrevistados.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Este último capítulo traz as considerações que encerram a pesquisa e fornece algumas sugestões para pesquisas a serem futuramente realizadas.

### 6.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O interesse em realizar este estudo partiu da certeza de que organizações do Terceiro Setor, nos dias atuais, possuem fundamental importância para a sociedade. As Fundações Empresariais, pertencendo a este segmento, vem, de forma ativa, buscar soluções de questões que estão relacionadas ao meio ambiente, educação, saúde, cidadania, apoio à mulher, segurança, entre outras.

Desta forma, para que possam desenvolver suas atividades, por em práticas suas ações, estas Fundações necessitam de gerenciamento em seus processos, para compor uma estrutura organizacional capaz de administrar as questões relacionadas.

Sendo assim, o objetivo da pesquisa recai sobre identificar as características do funcionamento do Sistema de Controle Gerencial das Fundações pesquisadas, identificar as práticas e os mecanismos adotados e saber se são capazes de conduzi-las ao cumprimento de suas metas.

Buscando atingir os propósitos mencionados, optou-se por uma pesquisa com abordagem qualitativa, de natureza descritiva, conduzida por meio de estudo de casos múltiplos, com a obtenção de dados por consulta a documentos internos e entrevistas, sendo as informações colhidas tratadas através de Análise de Conteúdo.

A pesquisa possibilitou um levantamento teórico sobre o tema, produzindo, assim, uma busca na literatura sobre as características das ferramentas de Controle de Gestão, como também sobre as organizações do Terceiro Setor, permitindo tecer considerações acerca de como cada uma das Fundações pesquisadas conduzem suas rotinas, quais e como as ferramentas são usadas para a gestão.

O estudo de caso tem como natureza ampliar conhecimentos por meio de observações e análises, desta forma, os dados colhidos nas Fundações e interpretados nesta pesquisa não se esgotam e permitem, inclusive, apresentar sugestões para trabalhos futuros.

Ocorreu em um primeiro momento que algumas Fundações pesquisadas disponibilizavam para as entrevistas funcionários pouco familiarizados sobre ferramentas de controle de gestão, o que ocasionava informações insuficientes. Diante deste desconforto foi necessário aguardar que as mesmas pudessem disponibilizar aqueles que estivessem aptos a oferecer o devido conhecimento.

Observou-se que o controle de gestão das Fundações é gerido por suas empresas mantenedoras, tendo o seu controle sob a gerência de um executivo que pertence ao alto escalão da empresa instituidora, e que também faz parte do Conselho Executivo da Fundação Empresarial. Esta condição implicou em algumas dificuldades em se cumprir o roteiro de entrevistas para a pesquisa, pois ao mesmo tempo que era necessário estar diante de um responsável capaz de responder questões técnicas, encontrava-se também a dificuldade em se conseguir um tempo que pudesse ser suficiente para a condução da entrevista, onde por algumas vezes a entrevista teve que ser interrompida e posteriormente remarcada.

Conforme enquadramento legal, as Fundações Empresariais são definidas como organizações do Terceiro Setor e têm configuração jurídica criada pelas empresas mantenedoras, sendo assim, atuam como um braço destas. Isso as condiciona a terem baixa autonomia, assim, percebe-se em parte na sua gestão, características de empresas privadas e, ao mesmo tempo, de organizações do Terceiro Setor. O estudo de caso de organizações com estas características evidenciou que, apesar de terem autonomia como pessoa jurídica, são dependentes de suas instituidoras quanto às questões gerenciais, não havendo por parte de seus funcionários poder discricionário, não possuem liberdade e autonomia de ação para ajustes ou alterações em qualquer momento da gestão corrente, obedecem a um estatuto e seguem regras estabelecidas pelos conselhos, a gestão e o controle são desempenhados por uma estrutura interna da empresa mantenedora.

As Fundações, quando da tentativa do entrevistador em ampliar informações sobre o funcionamento das ferramentas, sempre se colocavam de forma a cumprir

apenas o que estava previsto no roteiro de entrevistas, não dando possibilidade de ampliar dados sobre a questão pesquisada. Foi sugerido pelo entrevistador poder participar da rotina de algumas das fundações, a intenção era poder ter melhor compreensão sobre suas rotinas e poder ir um pouco mais além. Porém esta solicitação não pode ser atendida, cabendo ao solicitante visita às Fundações Bungue, Holcim e Cyrela fins realizar as devidas pesquisas, nas demais Fundações as entrevistas foram conduzidas através da ferramenta de comunicação Skype ou telefone .

A tentativa de participar da rotina das Fundações, por mínima que fosse essa intenção, era no intuito de trazer maiores informações, e conseguir dar melhor compreensão sobre o uso das ferramentas de controle e gestão, tentando estabelecer uma triangulação entre entrevistador, entrevistado e organização.

Algumas fundações em que a pesquisa já tinha sido iniciada, informaram da não possibilidade em dar sequência nas informações em virtude de não poder disponibilizar um gestor capaz de responder questões pertinentes a planejamento estratégico e ferramentas de controle e gestão, caso das Fundações Volkswagen e Itaú Social.

Outras Fundações como a Natura, Boticário, ABRINQ não responderam a todas as questões do roteiro, ficando o entrevistador sem poder concluir seus estudos.

Mesmo diante das respostas pelas Fundações participantes, observou-se a forte resistência em relatar de forma mais ampla o uso de determinada ferramenta para o controle e gestão, estas questões por serem definidas por suas empresas mantenedoras acabam sendo respondidas de forma sucinta e sem maiores explicações, não havia por parte dos entrevistados interesse em serem mais abrangentes diante das perguntas elaboradas. O momento político e econômico que atravessa o país pode ter interferido na não realização de pesquisas em determinadas fundações, inclusive houve por parte de uma das Fundações pesquisadas a não autorização para divulgação do seu nome, como também do gestor técnico responsável pelas informações.

Um campo que ficou inexplorado neste trabalho, embora estar no roteiro de entrevistas, foram as questões envolvendo a ferramenta contabilidade das respectivas fundações, as Fundações Bungue, Holcim, DPaschoal e Fundação "X"

informaram que as práticas de contabilidade são desenvolvidas por suas empresas mantenedoras, e conforme determinação legal viabilizam e divulgam suas demonstrações contábeis, através de canais de comunicações, onde são evidenciados seus investimentos, despesas, receitas com doações e patrimônio. As Fundações Arcellor Mital e Avon por questões de implementação de suas empresas mantenedoras realizam suas atividades de contabilidade de forma terceirizada, justifica a Fundação Arcellor Mital, que a terceirização é uma questão de melhor adequar a ferramenta para a gestão, a Fundação Avon informou que não possui um departamento em sua mantenedora que realize estas atividades, e logo, a terceirização é necessária.

O que ficou bem claro nos estudos é que as Fundações, independente da sua estrutura, buscam realizar com maior qualidade possível suas ações voltadas para a sociedade. Quanto ao fato da condução da gestão destas organizações estarem sob a regência de suas mantenedoras observou-se através de conversa informal com os gestores entrevistados que relatórios desenvolvidos sobre quaisquer projetos deficitários e planejamentos para futuras ações são debatidos em reuniões de conselho superior.

As fundações empresariais que são financiadas por suas empresas institucionais possuem forte influência dos executivos gestores, que compõem conselhos curadores, fiscais e diretoria, esta condição gerou limitação em obter maior enfoque sobre os objetivos da pesquisa, fica evidente as dificuldades em se compreender melhor o contexto interno destas organizações, haveria necessidade de se conhecer melhor os processos e padrões utilizados para a gestão e controle de organizações com esta concepção.

## 6.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Apesar das limitações que são comuns em projetos de pesquisas, este estudo espera ter contribuído para o aprofundamento do conhecimento acerca das

características do Sistema de Controle de Gestão em organizações do Terceiro Setor, mais especificamente, em Fundações Empresariais.

Este campo de investigação ainda é pouco estudado, apesar do Terceiro Setor e do número de Fundações Empresarias que atuam neste segmento estarem em crescimento, haja vista os consideráveis investimentos em organizações com estas características e a notoriedade que o setor vem ganhando a partir da década de 90.

Espera-se que as questões aqui descritas e as inferências resultantes do diálogo com o referencial teórico-conceitual sobre as características do Sistema de Controle Gerencial possam contribuir para o aperfeiçoamento da compreensão desse fenômeno. Espera-se, também, que possam estimular estudantes, pesquisadores e profissionais que atuam em gestão de organizações de Terceiro Setor a implementar ajustes no processo de gestão para assegurar a melhoria de desempenho em organizações deste segmento, derivando em resultados mais proveitosos para as ações sociais desempenhadas por estas Fundações, possibilitando beneficiar cada vez mais a sociedade, com educação, cidadania, cultural, formação profissional etc.

Espera-se, por fim, que pesquisas futuras sobre o tema possam ter maior profundidade quanto à forma de constituição das ferramentas de controle e que venham a fortalecer, ainda mais, a transparência dessas organizações, pois elas têm um papel fundamental perante à sociedade, contribuindo para políticas de bem-estar social.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; MARTINS, G. A. A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 17, p. 51-64, aug. 2006. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34195>>. Acesso em: 13 abr. 2017.
- ALVES, M. A. Quanto vale ou é por quilo? O Terceiro Setor na produção acadêmica da área de Administração no Brasil. **Informativo ANPAD**, n. 10, jan./fev./mar. 2006. Disponível em: <[http://anpad.org.br/publicacoes\\_informativo\\_opiniao.php?cod\\_informativo=10](http://anpad.org.br/publicacoes_informativo_opiniao.php?cod_informativo=10)>. Acesso em: 17 mar. 2017.
- ANDION, C. Gestão das organizações de economia solidária: contornos de uma problemática. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32 (1). jan./fev. 1998. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewFile/7680/6246>>. Acesso em: 15 mar. 2017
- ANSOFF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1997.
- ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**. Cambridge, Mass.: Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2002.
- ANTHONY, R. N.; YOUNG, D. W. **Management control in nonprofit organizations**. 7. ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin: 2003.
- ARMANI, D. O Desenvolvimento Institucional como condição de sustentabilidade das ONGs no Brasil. In: CÂMARA, C. (Org.) **Aids e Sustentabilidade: sobre as ações das Organizações da Sociedade Civil**. Brasília: Ministério da Saúde, 2003.
- ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. **Administração de capital de giro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ÁVILA, H. A.; ROCHA, A. Teoria Institucional e modos de entrada de multinacionais de países emergentes. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 55, n. 3, p. 246-257, jun. 2015.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.



BAUER, M. W., GASKKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: Um manual prático**. 2. ed., Petrópolis: Vozes, 2002.

BECHT, M.; BOLTON, P.; RÖELL, A. Corporate governance and control. **Handbook of the Economics of Finance**, v. 1, p. 1-109, 2003.

BEDICKS, H. **Governança corporativa e dispersão de capital: múltiplos casos no Brasil**. 1.ed. São Paulo: Saint Paul, 2009.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1967.

BERNARDI, L. A. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BETTEN, R.; ROTONDARO, C.; KASSAI, J. R.; KASSAI, S.; SANTOS, A.; ASSAF NETO, A. **Retorno de investimento: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BHUTTA, K. S.; HUQ, F. Benchmarking – best practices: an integrated approach. **Benchmarking: An International Journal**, v. 6, n. 3, p. 254-268, 1999.

BILHIM, J. (Org.). **Estratégia e planejamento na gestão e administração pública**. Fórum 2000 – Renovar a Administração, Lisboa: ISCSP, 1995.

BOAS, A. A. V.; JONES, G. D. C. Planejamento financeiro e controle orçamentário: Um estudo de caso em uma empresa industrial. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Fortaleza, v. 3, n. 1, p. 25-34, jan./jun. 2005. CD ROM.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei 13.019, de 31 de julho de 2014**. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm)>. Acesso em: 03 fev. 2017.

BRASIL. Governo Federal, Portal da Transparência. Disponível em: <[www.portaldatransparencia.gov.br](http://www.portaldatransparencia.gov.br)>. Acesso em: 11 Jul. 2017.

BRESSAN, F. O método do estudo de caso. **Administração On Line**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./fev./mar. 2000.

BRESSER-PEREIRA, L. C.; GRAU, N. C. (Orgs.). **O público não-estatal na reforma do Estado**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.

CABRAL, E. H. S. Espaço público e controle para a gestão social no Terceiro Setor. **Serviço Social e Sociedade**, 2006, 86(1), p. 30-55.

CAMARGO, M. F. SUZUKI, F. M.; UEDA, M.; SAKIMA, R. Y.; GHOBIL, A. N. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Futura, 2001.

CARVALHO, A. O.; FADUL, E. M. C. Os Fatores Críticos de Sucesso na Gestão de Organizações Não Governamentais. **APGS**, v. 4, n. 2, p. 148-171, 2012.

CANÇADO, A. C.; PEREIRA, J. R.; TENÓRIO, F. G. **Gestão social: epistemologia de um paradigma**. 2. ed. Curitiba: CRV, 2015.

CELLARD, A. A análise documental. In: POUPART et al. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis: Vozes, 2008.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHAVES, M. Religious organizations: Data resources and research opportunities. **The American Behavioral Scientist**, v. 45, n. 10, p. 1523-49, 2002.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CVM – COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS. **Cartilha de Governança**. 2002. Disponível em: <[www.cvm.gov.br/port/public/publ/cartilha/cartilha.doc](http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/cartilha/cartilha.doc)>. Acesso em: 01 jun.2017.

CUNHA, A. S.; LIMA, M. A.; SCHEFFEL, F. R. Teoria da contingência estrutural: as mudanças estratégicas ocorridas de 2000 a 2010 em uma empresa do setor elétrico. **Interfac – Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, Natal, v. 9, n.1, p. 40-53, jun. 2012.

DAVILA, A.; FOSTER, G.; OYON, D. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: venturing into new research opportunities. **European Accounting Review**, v. 18, n. 2, p. 281-311, 2009.

DEFOURNY, J.; HULGARD, L.; PESTOFF, V. **Social enterprise and the third sector: Changing european landscapes in a comparative perspective**. New York: Routledge, 2014.

DELLAGNELO, E. H. L.; SILVA, R. C. Análise de conteúdo e sua aplicação em pesquisa na administração. In: VIEIRA, M. M. F.; ZOVAIN, D. M. (Orgs.). **Pesquisa qualitativa em administração: teoria e prática**. São Paulo: FGV, 2005, p. 97-118.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, 1983.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999, v. 1, p.105-133.

DOWBOR, L. Tendências da gestão social. **Saúde e Sociedade**, 1(8), p. 3-16, 1999.

DINIZ, M. H. **Curso de Direito Civil brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

DUTRA, R. G. **Custos uma Abordagem Prática** .3 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

DRUCKER, P. **Desafios gerenciais para o Século XX**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. **Capital intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos**. São Paulo: Makron Books, 1998.

ESESP - ESCOLA DE SERVIÇO PÚBLICO DO ESPÍRITO SANTO. **Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil**. 2017. Disponível em: <[https://esesp.es.gov.br/Media/esesp/Apostilas/Apostila\\_Marco\\_Regulat%C3%B3rio.pdf](https://esesp.es.gov.br/Media/esesp/Apostilas/Apostila_Marco_Regulat%C3%B3rio.pdf)>. Acesso em: 22 de març. 2017.

FAGUNDES, J. A. et al. Estrutura Organizacional e gestão sob a ótica da Teoria da Contingência. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 78, p. 52-63, out. 2010.

FALCONER, A. P. **A promessa do Terceiro Setor**. Um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. São Paulo: USP, 1999.

FERNANDES, R. **O que é Terceiro Setor?** Terceiro Setor: desenvolvimento social sustentado. São Paulo/ Rio de Janeiro, 1997.

FERREIRA, A. A.; REIS, A. C. F.; PEREIRA, M. I. **Gestão Empresarial: de Taylor aos nossos dias: evolução e tendência da moderna administração de empresas**. São Paulo: Pioneira, 1997.

FIGUEIREDO, N. M. A. **Método e metodologia na pesquisa científica**. 2. ed. São Caetano do Sul: Yendis, 2007.

FISCHER, R. M. A constituição dos três setores no Brasil. In: \_\_\_\_\_. **O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresa e Terceiro Setor**. São Paulo: Gente, 2002.

FISCHER, T. Gestão social do desenvolvimento de territórios. **Revista Psicologia**, 22(1), p. 113-119, 2012.

FLAMHOLTZ, E.G. Organizational Control Systems as a Managerial Tool. **California Management Review**, XXII (2), p. 50-59, Winter 1979.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FRANÇA FILHO, G. C. Definindo gestão social. In: SILVA JR et al. (Orgs.). **Gestão Social: Práticas em Debate, Teorias em Construção**. Universidade Federal do Ceará, 2008.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S., NASCIMENTO, A. R., JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. de S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v. 5, n. 4, p. 383-399, 2010.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIFE – GRUPO DE INSTITUTOS E FUNDAÇÕES EMPRESARIAIS. **IBGE calcula participação econômica do Terceiro Setor**. 2007. Disponível em: <<http://gife.org.br/ibge-calcula-participacao-economica-do-terceiro-setor/>>. Acesso em: 1 mar. 2017.

GILL, P.; STEWART, K.; TREASURE E.; CHADWICK, B. Methods of data collection in qualitative research: interviews and focus groups. **British Dental Journal**, v. 204, p. 291-295, 2008.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GOMES, J. S. **Controle de Gestão Comportamental: Textos e Casos**. São Paulo: Atlas, 2014.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HAYES, D. C. The contingency theory of managerial accounting. **Accounting review**, p. 22-39, 1977.

HALL, R. H. **Organizações: estruturas, processos e resultados**. 8. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HUDSON, M. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1999.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Guia das melhores práticas de governança para Fundações e Institutos**. São Paulo: IBGC, 2009.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Indicadores de desenvolvimento sustentável**. Brasil 2012. Estudos e Pesquisas. Informação Geográfica número 9. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS. **Mapa das Organizações da Sociedade Civil**. 2017. Disponível em: <[www.mapaosc.ipea.gov.br](http://www.mapaosc.ipea.gov.br)>. Acesso em: 28 abr. 2017.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <[www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php)>. Acesso em: 11 jul. 2017.

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. A. Using the Balanced Scorecard as Strategic Management System, **Harvard Business Review**, v. 74, n. 1, 1996.

\_\_\_\_\_. **A Estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LA PORTA, R.; SHLEIFER, A.; LOPEZ-DE-SILANES, F.; VISHNY, R. Investor protection and corporate governance. **Journal of Financial Economics**, v. 58, p. 3-27, october, 2000.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Fundamento e abordagem do estudo – Contribuição de uma teoria da contingência das empresas. In: LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **As empresas e o ambiente**. Petrópolis: Vozes, 1973, p. 17-39.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, M. S.; JORGE, J. L. O planejamento orçamentário como fator de diferencial competitivo nas organizações: um estudo realizado em uma indústria do segmento eletroeletrônico. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 31. **Anais...**Rio de Janeiro, 2007.

LIMA, A. N.; IMONIANA, J. O. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 2, n. 3, p. 28-48, 2008.

LUNKES, R. J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. 2003. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC, 2003. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/84627/194318.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2017.

MACEDO, M. A. S.; CAVALCANTE, G. T. Desempenho contábil-financeiro de seguradoras no Brasil: um estudo apoiado em análise envoltória de dados (DEA) para o ano de 2007. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 2, p. 65-84, abr./jun. 2011. CD ROM.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MÁRIO, P. C; GRADUANDO, A. D. F. A.; CARMO, J. P. S.; JUPETIPE, F. K. N. A. Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio. Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. 2012. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29012013-190708/en.php>>. Acesso em: 10 out. 2017.

MARTINS, E. **Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à econômica**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO NETO, F. P.; **Responsabilidade social e cidadania empresarial: a administração do Terceiro Setor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MERCHANT, K. A. Organizational controls and discretionary program decision making: a field study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 1, p. 67-85, 1985.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems**. 2. ed. Prentice Hall, 2007.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal Sociology**. v. 83, n. 2, 1977.

MEYER, J.W., B. ROWAN. The Structure of Educational Organizations. MEYER, J. W.; SCOTT, W. R. (Eds). In: **Organizational Environments: Ritual and Rationality**, Newbury Park, CA: Sage, p. 71-97, 1992.

MILLER-MILLESEN, J. L. Understanding the behavior of nonprofit boards of directors: a theory-based approach. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, São Francisco, v. 32, n. 4, p. 521 -547, dec. 2003.

MINTZBERG, H. The fall and rise of strategic planning. **Harvard Business Review**, [S.l.], v. 72, n. 1, p. 107-114, 1994.

\_\_\_\_\_. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MROSC - MARCO REGULATÓRIO PARA AS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL. **Histórico**. 2016. Disponível em: <<http://www.participa.br/osc/paginas/historico>>. Acesso em: 30 abr. 2017.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceito, sistema implementação - JIT/TQC**. São Paulo: Atlas, 1991.

NANAVATI, A. Performance Evaluation of Non-government development Organizations: A Study in Vadodara, Gujarat. **Journal of Health Management**, v. 9, n. 2, p. 275-299, 2007.

NOVO MANUAL DO TERCEIRO SETOR. Instituto Filantropia / Instituto Pro-Bono / Instituto Mara Gabrielli / Centro de Voluntariado de São Paulo. São Paulo, 2014. Disponível em: <[http://img.org.br/\\_wps/wp-content/uploads/2016/03/novo\\_manual2.pdf](http://img.org.br/_wps/wp-content/uploads/2016/03/novo_manual2.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2017.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, M. C.; COSTA, P. P. O comitê de auditoria nas companhias abertas brasileiras: um estudo multicaso. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5, 2005. São Paulo (SP). **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu et al. Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view. **READ - Revista Eletrônica de Administração**. 69ª. Edição, v. 17, n. 2, p. 298-329, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial** – um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_. **Controladoria básica**. São Paulo: Thomson, 2004.

\_\_\_\_\_. **Planejamento orçamentário**. São Paulo: Thomson, 2005.

PAES DE PAULA, A. P. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PAES, J. E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 7. ed. Brasília: Brasília, 2010.

PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PERES, JR.; PEREIRA, J. R. Abordagens teóricas da gestão social: uma análise de citações exploratórias. **Cadernos Ebape**, 12(2), 221-236 São Paulo: Forense, 2010.

PINTO, A. Balanced Scorecard para projetos. **Revista Mundo PM**, ano 1, n. 2, 2005.

RAMADAN, M. A; BORGONOV, E. Performance Measurement and Management in Non Governmental Organizations, **Journal of Business and Management**, v. 17, n. 2, p. 70-76, 2015.

REZENDE, A. J.; DALMACIO, F. Z.; PEREIRA, C. A. A gestão de contratos de jogadores de futebol: uma análise sob a perspectiva da teoria da agência - o caso do Clube Atlético Paranaense. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, São Paulo, v. 2, n. 3, set./dez. 2010.

ROBBINS, S. P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

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**. 2. ed. São Paulo: SENAC-SP, 2004.

RODRIGUES, M.C.P. Demandas sociais *versus* crise de financiamento: o papel do Terceiro Setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 5, p. 25-67, set./out. 1998.

RUST, R. T.; ZAHORIK, A. J.; KEININGHAM, T. L. **Return on quality: measuring the financial impact of your company's quest for quality**. Chicago: Probus Publishing Company, 1994.

SCOTT, W. Richard. The Adolescence of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, 32 (4), p. 493-511, dez, 1987.

SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. The organization of societal sectors. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J, (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press.1991.

SENADO NOTÍCIAS. **Sistema S**. 2017. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. **The journal of finance**, v. 52, n. 2, 1997.



SILVA, A. A. **A gestão da seguridade social brasileira: entre a política pública e o mercado.** São Paulo: Cortez, 2004.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1, p. 127-43, 1990.

SOUSA, R. P. **Planejamento estratégico como ferramenta de competitividade para micro e pequenas empresas.** (Monografia) Graduação em Ciências Contábeis. UniCEUB, Brasília, 2006.

SOUZA, F. A.; SOUZA, B. C. Análise de Desempenho em ONGs: propondo um modelo adaptado. **RESAC – Revista Sociedade, Administração e Contemporaneidade**, v. 1, n. 1, 2011.

STEWART, T. A. **Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas.** 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TAVARES, M. C. **Gestão estratégica.** São Paulo: Atlas, 2000.

TENÓRIO, F. G. **Gestão de ONG's: principais funções gerenciais.** 10. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

TIROLE, J. **The theory of corporate finance.** New Jersey: Princeton University Press, 2006.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.

VALADÃO JR., V. M.; MALAQUIAS, R. F.; SOUSA, E. G. Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de Terceiro Setor: o caso de uma associação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, ano 5. v. 1, n. 9, p. 131-151, jan./jun. 2008.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Métodos de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2005.

WATHERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WHITE, Chris, J.; VARADARAJAN, Rajan, P.; DACIN, Peter, A. Market situation interpretation and response: the role of cognitive style, organizational culture and information use. **Journal of Marketing**. v. 67, n. 3, p. 63-79, 2003.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

VILLELA, L. E. Escopo metodológico. In: TENÓRIO, F. G. **Cidadania e desenvolvimento local: critérios e análise**, Rio de Janeiro: FGV, 2012, p. 35-46.

ZAIRI, M.; LEONARD, P. **Benchmarking Prático: O Guia Completo**. São Paulo: Atlas, 1995.

ZALESKI, P.; ZECH, C. The optimal size of a religious congregations. **American Journal of Economics and Sociology**, v. 54, p. 439-453, 1995.

ZANLUCA, J. C. **Contabilidade de ONG's**. Curitiba: Maph, 2006.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTAS

Este roteiro de entrevista tem a intenção de orientar a coleta de informações relacionadas às características gerais da organização, seu perfil e planejamento estabelecido, bem como possibilitar a identificação das características do controle gerencial desenvolvido na organização.

#### 1) SOBRE O PERFIL DA ORGANIZAÇÃO

- 1.1 Quando iniciou-se as atividades da organização?
- 1.2 Dentre as atividades desenvolvidas, alguma é mais destacada pela organização?
- 1.3 A organização costuma estabelecer parcerias para o desenvolvimento de suas ações/projetos?
- 1.4 Qual o efetivo de funcionários da organização?
- 1.5 A organização costuma realizar atividades internas com os funcionários?
- 1.6 A organização cumpre durante o ano agenda de eventos externos com outras fundações?
- 1.7 A organização possui Código de Conduta?
- 1.8 A organização aplica algum tipo de punição a funcionários que não cumpram seu Código de Conduta?

#### 2) SOBRE O PLANEJAMENTO E ESTRATÉGIA DA ORGANIZAÇÃO

- 2.1 A organização possui missão, visão e valores a serem cumpridos?
- 2.2 Como é desenvolvido o planejamento estratégico da organização?
- 2.3 A organização estabelece metas em seu planejamento?
- 2.4 A implantação do planejamento estratégico é divulgada por toda a organização?
- 2.5 A organização estabelece metas a serem cumpridas?
- 2.6 A organização possui índices para avaliar se as metas estão sendo alcançadas?
- 2.7 Qual a intenção da organização em desenvolver responsabilidade social corporativa?

#### 3) SOBRE A ESTRUTURA DA ORGANIZAÇÃO

- 3.1 Quais as características estruturais da organização?
- 3.2 O novo MROSC está promovendo mudanças na estrutura da organização?

3.3 A organização possui políticas expressas ou códigos de ética ou de conduta que definam direitos e deveres dos líderes e colaboradores?

3.4 A organização mantém a mesma estrutura organizacional desde que foi fundada?

#### 4) CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE GERENCIAL DA ORGANIZAÇÃO

4.1 A organização apresenta junto aos seus gestores a importância do controle de gerencial para seu funcionamento?

As perguntas abaixo referem-se ao sistema de controle de gestão utilizado pela organização.

4.2 Qual estrutura do Controle adotada pela organização?

- Indicadores de controle
- Sistema de Informação

4.3 Quando foi implantada a estrutura do controle?

4.4 Como é elaborada a estrutura do controle?

4.5 Qual o processo de controle adotado pela organização?

- Planejamento
- Avaliação de resultado
- Decisões corretivas

4.6 Quando foi implantado o processo de controle pela organização?

4.7 Como é elaborado o processo de controle pela organização?

As perguntas abaixo referem-se aos tipos de controle de gestão utilizados na organização.

4.8 Qual o tipo de controle utilizado pela organização

- Controle Familiar
- Controle Burocrático
- Controle por Resultado
- Controle *ad-hoc*

4.9 Quando foi implantado os tipos de controle de gestão?

4.10 Como é elaborado os tipos de controle de gestão?

As perguntas abaixo referem-se às ferramentas de controle de gestão utilizadas na organização.

4.11 A organização utiliza a ferramenta orçamento no seu processo de gestão?

- a) Quando foi implantada esta ferramenta?

- b) Quais os tipos de orçamento que a organização utiliza?
- c) O orçamento é utilizado como apoio para as estratégias da organização?

4.12 A organização utiliza a ferramenta Método de Custeio ABC

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta de controle?
- b) A ferramenta método de custeio ABC é utilizada como apoio para as estratégias da organização?

4.13 A organização utiliza a ferramenta Método de Custeio Padrão?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) A ferramenta método de custeio padrão é utilizada como apoio para as estratégias da organização?

4.14 A organização utiliza a ferramenta de Cálculo do Retorno sobre o Investimento (ROI)?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) O cálculo do ROI é utilizado como apoio para as estratégias da organização?

4.15 A organização utiliza a ferramenta Cálculo do Valor Econômico Agregado (EVA)?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) A ferramenta cálculo do EVA é utilizada como apoio para as estratégias da organização?

4.16 A organização utiliza o *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta de controle?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) A ferramenta BSC é utilizada como apoio para as estratégias da organização?
- c) O uso desta ferramenta gera bons resultados para a organização?
- d) Ocorreu dificuldades na implantação desta ferramenta para a organização?

4.17 A organização utiliza Mecanismo de Governança Corporativa como ferramentas de controle?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) O mecanismo de Governança Corporativa é utilizado como apoio para as estratégias da organização?

4.18 A organização utiliza Medidas de Satisfação dos Clientes como ferramentas de controle?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) O uso desta ferramenta permite estar alinhada às estratégias da organização?

4.19 A organização utiliza o *Benchmarking* como ferramentas de controle?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) Qual o departamento que utiliza esta ferramenta?
- c) A elaboração desta ferramenta promove bons resultados?

4.20 A organização utiliza Preços de Transferência como ferramentas de controle?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) Todos os níveis da organização compreendem e estão alinhados para o uso desta ferramenta de controle?
- c) O uso desta ferramenta possibilita a transferência de bens e serviços entre os departamentos da organização?

4.21 A organização utiliza a gestão do Capital Intelectual como ferramenta de controle?

- a) Qual o motivo para o uso desta ferramenta?
- b) A organização prima pelo aperfeiçoamento de seu Capital Intelectual?
- c) A organização possui uma política exclusiva para investimentos no capital intelectual?

4.22 A organização utiliza o Planejamento Orçamentário como ferramenta de controle?

- a) A ferramenta Planejamento Orçamentário está relacionada a níveis de controle que permitem avaliar o desempenho da organização?
- b) O Planejamento Orçamentário está relacionado a previsão de resultados futuros?
- c) A organização dimensiona questões financeiras e patrimoniais para estabelecer o seu planejamento orçamentário?

4.23 A diretoria executiva tem autoridade para a tomada de decisão e para efetuar ações de acordo com suas responsabilidades?

4.24 O índice de resultados e metodologia escolhidos na consecução dos objetivos são suficientes, buscando identificar uma melhor forma de resposta para sustentabilidade, recursos disponíveis, necessidades e alteração em virtude de problemas futuros?

4.25 A organização possui um setor de Contabilidade?

4.26 A Organização desenvolve o serviço de contabilidade internamente ou tem alguma atividade da contabilidade terceirizada?

O pesquisador agradece pela disponibilidade para realização da entrevista e informa, ainda, que, na conclusão do estudo, será encaminhada uma cópia para V. S<sup>a</sup>.

## APÊNDICE B - PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

**1. Dados sobre o entrevistado e a entrevista****Nome:****Contatos: Tel.:****e-mail:****Formação:****Dados Profissionais:****Fundação:****Tempo de serviço:****Data da entrevista:****Hora de Início da entrevista:****Local da entrevista:****Identificação do entrevistado mantida em sigilo? ( ) Sim ( ) Não****2. Dados sobre a pesquisa****Pesquisador:** Rinaldo Assis da Silva**Orientador:** Prof. Dr. Josir Simeone Gomes**Organização responsável pela pesquisa:** UNIGRANRIO – Universidade do Grande Rio – Unidade Lapa – Rio de Janeiro - RJ.**Tipo de pesquisa:** Mestrado Acadêmico**Linha de pesquisa:** Estratégia, Governança e Conhecimento.**Objetivo da pesquisa:** Identificar em que nível as práticas e os mecanismos adotados no processo de gerenciamento das organizações estudadas são capazes de conduzi-las ao alcance dos seus objetivos e aos resultados satisfatórios apontados na literatura.**Contribuições (benefícios) da pesquisa:** Estimular fundações empresariais e outras organizações que compõem o Terceiro Setor a adotarem sistemas de controle gerencial eficientes e eficazes, bem como servir de base para o aprofundamento deste tema a partir de novos estudos em outras organizações sem fins lucrativos.**Etapa atual da pesquisa:** Realização da coleta de informações para a pesquisa.

### **3. Orientações gerais ao pesquisador**

#### **3.1 Ao marcar a entrevista:**

Agendar um tempo adequado para a realização da entrevista, considerando, inclusive o tempo inicial para a preparação e o tempo de finalização; e solicitar que a entrevista seja realizada em um local calmo e reservado;

#### **3.2 O que verificar antes da entrevista:**

Confirmar a entrevista (horário e local de realização) e se o acesso ou permissão de entrada ao local já foram providenciados (para a entrada em uma empresa, por exemplo);

#### **3.3 O que levar para a entrevista:**

- ✓ rol de questões a serem exploradas;
- ✓ protocolo de estudo de caso;
- ✓ definições, figuras, textos etc., para ilustrar as questões formuladas;
- ✓ informações sobre o entrevistado (nome, área, cargo, ramal etc.);
- ✓ documentos para a entrada na organização;
- ✓ gravador (entrevista gravada);
- ✓ lápis, caneta e borracha;
- ✓ relógio; e
- ✓ folhas adicionais em branco para anotações.

#### **3.4 Durante a entrevista:**

- ✓ solicitar a permissão verbal do respondente para a gravação da entrevista;
- ✓ apresentar o objetivo geral da pesquisa e a importância da participação do entrevistado;
- ✓ deixar o entrevistado a vontade;
- ✓ fazer anotações sobre observações captadas que extrapolam o discurso, como informações não verbais: expressões faciais e corporais, gestos sugestivos, entonação etc.;
- ✓ estar atento a declarações hesitantes, diferentes ou incompletas entre os respondentes, para, caso ocorram, buscar outras fontes de dados;



- ✓ estar atento ao “discurso pronto” e excessivamente semelhantes, da maioria dos respondentes, o que sinaliza para um comportamento de repetição da “reza” da instituição a que pertencem; e
- ✓ caso o entrevistado não queira responder a alguma questão por considerar informação sigilosa, solicitar que formule a resposta em um contexto mais geral ou em um nível de detalhamento que não comprometa o sigilo.

### **3.5 Após a entrevista:**

- ✓ lembrar a entrevista, fazendo anotações adicionais e já fazendo interpretações sobre os dados coletados;
- ✓ terminar de preencher o protocolo, caso houver pendências; e
- ✓ transferir o conteúdo gravado para o computador.

### **3.6 Observações gerais ao entrevistado sobre a entrevista**

Informar ao entrevistado que o mesmo tem liberdade para usar seu conhecimento, experiência profissional e opinião pessoal para responder as perguntas. O entrevistado poderá citar exemplos que facilitem ou ilustrem sua resposta, assim como fazer comentários gerais ou específicos sobre a questão e/ou seu contexto.