

As Características do Sistema de Controle de Gestão em Organizações do Terceiro Setor: Estudos de Caso em Fundações Empresariais

Rinaldo Assis da Silva: Mestre em Administração
UNIGRANRIO
Rinaldoas23@hotmail.com

Josir Simeone Gomes: Doutor em Administração
UNIGRANRIO
Josirgomes@gmail.com

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; tipos de controle gerencial; ferramentas de controle gerencial; terceiro setor; e fundação. 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. As diferenças ocorrem, em maior proporção, no tocante às ferramentas de controle. 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. 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: Controle Gerencial, Fundações Empresariais, Terceiro Setor.

1. Introdução

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.

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) 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.

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.

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.

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.

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.

Fundamentação Teórica

2.1. Controle Gerencial

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.

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.

2.2. Classificação dos tipos de Controle Gerencial

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;
- 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;
- 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; 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.

2.3. Ferramentas de Controle

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.

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. 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.

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”.

2.5. 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.

3. Metodologia

Com o objetivo de entender como se dá o controle gerencial em organizações do Terceiro Setor, fundações empresariais, foi realizada uma pesquisa qualitativa. A opção pela estratégia qualitativa deveu-se à relevância de estudar o fenômeno buscando entendê-lo, registrá-lo e descrevê-lo, como também apreendê-lo, e com a preocupação em perceber a realidade.

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. Quanto 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.

Quanto aos procedimentos técnicos para a condução da pesquisa, foi realizada uma pesquisa de campo e também documental, foram coletados dados primários por meio de entrevistas semiestruturadas com os gestores responsáveis por departamentos encarregados de Controle, com objetivo de obter dos entrevistados uma quantidade maior de observações e pontos de vista, buscando uma melhor compreensão do fenômeno pesquisado. A coleta de dados secundários deu-se através de pesquisas a alguns documentos de divulgação pública colhidos no site das respectivas fundações.

Foi feito inicialmente uma identificação dos gestores responsáveis pelos setores que pudessem disponibilizar as informações para subsidiar a pesquisa, é importante frisar que outra questão a ser observada é a seleção dos sujeitos e a acessibilidade que o mesmo possa oferecer para realização dos estudos.

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.

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.

4. Análise dos Resultados

4.1 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.

Seguem suas empresas mantenedoras, preservando suas características tradicionais, desenvolvendo e capacitando seus membros e colaboradores, através de programas de treinamentos.

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.

O quadro 1 abaixo apresentado sintetiza as principais características do perfil das Fundações pesquisadas

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

Quadro 1: Características do Perfil utilizados
Fonte: elaboração própria

4.2. Análise do Planejamento estratégico das Fundações

Em relação ao Planejamento Estratégico, o quadro 2 a seguir, apresenta um resumo do processo de formação nas Fundações, abordando quem o define, o período de funcionamento, as medidas contidas e como é ajustado para seu funcionamento.

Fundação	Definição do PE	Período	Medidas	Alinhamento
-----------------	------------------------	----------------	----------------	--------------------

Bunge	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
Holcim	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
Cyrela	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.
ArcelorMittal	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.
DPaschoal	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
Avon	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
Fundação X	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 2: Características do Planejamento Estratégico utilizados
Fonte: elaboração própria

4.3. 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.

Balanced Scorecard	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
Governança Corporativa	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza
Medidas de Satisfação dos Clientes	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
Benchmarking	Utiliza						
Preços de Transferência	Não utiliza						
Capital Intelectual	Utiliza						
Planejamento Orçamentário	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza

Quadro 6: Ferramentas de Controle utilizadas

Fonte: elaboração própria

Nos resultados verifica-se que a ferramenta Orçamento é utilizada por todas as Fundações, constituindo-se como um instrumento de fundamental importância para o 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.

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. 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.

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. Esta ferramenta é 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.

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. No caso das Fundações Empresariais, a razão não está atrelada aos resultados financeiros ou

operacionais, mas, 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.

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, ocorre conforme as empresas mantenedoras utilizam, segundo esclarecimentos dos respectivos gestores entrevistados.

5. Conclusões

Para que possam desenvolver suas atividades e por em práticas suas ações, estas Fundações necessitam de gerenciamento em seus processos, fins 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, identificando as práticas e os mecanismos adotados e saber se são capazes de conduzi-las ao cumprimento de suas metas.

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 de 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.

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.

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.

O número de Fundações Empresarias, que estão dentro do segmento terceiro setor, estão 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, diante desta realidade, 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.

6- Referências Bibliográficas

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.

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/Irwin:2003

ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. **Administração de capital de giro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

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.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GOMES, J. S. **Controle de Gestão Comportamental: Textos e Casos**. São Paulo: Atlas, 2014.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 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.

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. A. Using the Balanced Scorecard as Strategic Management System, **Harvard Business Review**. **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.

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.

Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil. 2016. Disponível em: https://esesp.es.gov.br/Media/esesp/Apostilas/Apostila_Marco_Regulat%C3%B3rio.pdf >. Acesso em: 22 de março. 2017.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems**. 2. ed. Prentice Hall, 2007.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

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.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. **The journal of finance**, v. 52, n. 2, 1997.

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.

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.

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.