

CONTROLE GERENCIAL EM AMBIENTE INTERNACIONALIZADO: ESTUDO DE CASOS DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Michelle Muniz Bronstein

Josir Simeone Gomes

Universidade Unigranrio (Rio de Janeiro - Brasil)

RESUMO:

O objetivo deste trabalho foi analisar aspectos de controle em ambientes internacionalizados, projetados por organizações sem fins lucrativos do terceiro setor que atuam no Brasil. A metodologia utilizou o método de estudo de casos, fazendo uso de um protocolo e uma análise de conteúdo realizada com base em entrevistas com gestores de três organizações internacionalizadas: a *Avina*, fundada por um suíço, a *BrazilFoundation*, fundada por uma norte-americana e o Viva Rio, fundada por brasileiros. Além das entrevistas, a análise também utilizou dados secundários, coletadas nos *websites* destas organizações. Os resultados obtidos demonstram que na prática, estas organizações fazem uso de ferramentas mais tradicionais de controle de gestão como o controle por orçamento e o acompanhamento por relatórios e que o seu processo de internacionalização estabeleceu-se na origem das organizações (*Fundación Avina* e *BrazilFoundation*) e como estratégia de sobrevivência diante da ameaça de concorrência com outras instituições (Viva Rio).

PALAVRAS-CHAVE: Internacionalização; Controle; Gestão; Organizações sem fins lucrativos. Estratégia.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze aspects of control in internationalized environments, designed for non-profit organizations in the third sector operating in Brazil. The methodology used the case study method, making use of a protocol and a content analysis based on interviews with managers three internationalized organizations: Avina, founded by a Swiss, BrazilFoundation, founded by an American and Viva Rio, founded by Brazilians. In addition to the interviews, the analysis also used secondary data collected on the websites of these organizations. The results show that in practice these organizations make use of more traditional tools of management control as the control for budget and the follow-up reports and its internationalization process has established itself at the origin of organizations (Fundación Avina and BrazilFoundation) and as a survival strategy in the face of competition threat with other institutions (Viva Rio).

KEY WORDS: Internationalization; Control; Management; Nonprofit organizations; Strategy.

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho traz como problema de pesquisa uma análise dos aspectos de controle em ambientes internacionalizados, projetados por organizações sem fins lucrativos que atuam dentro do terceiro setor brasileiro. O que justifica esta pesquisa é a complexidade do assunto dada a escassez de informações sobre a forma como são administradas estas organizações.

Segundo consulta ao *website* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2014 (<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/peas/2006/>), as informações disponíveis a respeito das Entidades de Assistência Social Privadas no Brasil “são escassas e dispersas, inexistindo, até o momento, levantamentos ou pesquisas regulares de âmbito nacional que permitam identificar as entidades privadas sem fins lucrativos prestadoras desses atendimentos e as condições em que os mesmos são realizados” (IBGE, 2006). Apesar da dificuldade de atualização, a Pesquisa das Entidades de Assistência Social Privadas baseada no Cadastro Central de Empresas – CEMPRE do IBGE identificou e quantificou em 2006, 33.076 entidades relacionadas ao grupo Assistência Social, das quais 16.089 se declararam como prestadoras de serviços de assistência social.

Dados divulgados por uma pesquisa recente do Censo do Grupo de Institutos Fundações e Empresas – GIFE, no período 2011-2012, demonstram que das 140 organizações cadastradas dentro da entidade, numa amostra de 100 organizações sem fins lucrativos, mais da metade, ou seja, 53% das organizações pesquisadas mantém política de investimento social em outros países (GIFE, 2014).

Percebe-se assim, uma oportunidade de contribuir para o aumento do conhecimento na área de administração dado a caracterização das organizações sem fins lucrativos, na medida em que se quer saber o modo como tais organizações são administradas, quais as ferramentas utilizadas no sistema de controle de gestão e como o processo internacionalização exerce impacto nestes mecanismos.

Escolheu-se para tanto o método do estudo de casos, bastante comum em estudos de natureza qualitativa em ciências sociais aplicadas (COELHO CESAR, 2006). Tal método reside, segundo Oliveira (1999), num conjunto de processos pelos quais se torna possível conhecer uma determinada realidade, produzir determinado objeto ou desenvolver certos procedimentos ou comportamentos. Os Casos construídos baseiam-se em análise de conteúdo colhido por meio de entrevistas longas com informantes qualificados de três organizações internacionalizadas: a *Fundación Avina*, de origem Suíça, a *BrazilFoundation*, de origem Norte Americana e o Viva Rio, de origem Brasileira.

A justificativa da escolha destas três organizações está relacionada ao problema da pesquisa, à intencionalidade e a viabilidade orçamentária para realização da mesma. Além das entrevistas, a análise também tem suporte em dados secundários coletados nos *websites* destas organizações.

A pesquisa, portanto, está estruturada em três partes iniciando por uma revisão literatura abrangendo as seguintes temáticas: Controle de Gestão, Terceiro setor e, Internacionalização. A segunda parte apresenta os três estudos de caso estruturados a partir de dados primários coletados em entrevistas longas com informantes qualificados e dados secundários colhidos em *websites*. A estrutura é formada pela descrição sintética da organização e por dois pontos chave: o sistema de controle de gestão adotado e o processo de internacionalização de cada organização. A terceira parte apresenta uma análise dos resultados através de confrontação com o referencial teórico.

Na última parte são apresentadas as considerações finais onde se busca confrontar os resultados obtidos com os objetivos da pesquisa, chamando a atenção para as implicações, bem como discutir os resultados obtidos com os resultados de outras pesquisas sobre o tema.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Controle gerencial

De uma forma geral os sistemas de controle de gestão envolvem o alinhamento entre as necessidades da organização e as decisões tomadas pelos funcionários. Além disso, inclui o registro e a geração de conteúdo que tanto serve para a tomada de decisão como para a definição de políticas e planos estratégicos por meio de métodos, instrumentos e mecanismos que envolvem uma rede de comunicações e retroalimentações a partir da qual é possível estabelecer a medição da atividade. O controle de gestão, portanto, permite a comparação entre o previsto e o realizado e a necessidade de alteração a partir de desvios (FLAMHOLTZ, 1996, ATKINSON et al., 2000, ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008, FREZATTI et al., 2009).

De acordo com Gomes (2014), a classificação das formas de controle realizadas dentro das organizações constitui uma tipologia formada por: a) controle familiar – de estrutura mais centralizada e de pequeno porte com foco na lealdade dos funcionários para com o dono; b) controle burocrático, praticado em organizações de maior porte realizado em um ambiente social pouco dinâmico, pouco hostil, com estratégia de curto prazo e estrutura organizacional centralizada bastante formalizada, com obediência ao chefe; c) controle por resultado – mais comum em organizações de grandes dimensões que apresentam por sua vez um contexto social dinâmico, muito hostil e complexo, estrutura descentralizada com utilização de centros de responsabilidade e grande formalização, coordenação através de preços de transferência e indicadores financeiros, com avaliação de desempenho baseado em resultados; e, d) controle *ad-hoc* – comum em organizações de dimensões regulares e com contexto social relativamente hostil, bastante complexo, com estratégia pouco formalizada, flexível e de longo prazo, elevada descentralização com política de valorização do capital intelectual.

Neste sentido, percebe-se que o tipo de controle de gestão adotado por cada organização está muito relacionado com o contexto da mesma, ou seja, com um conjunto de circunstâncias em que se produz a mensagem que se deseja emitir, condicionadas por sua vez, ao lugar, ao tempo e à cultura dos indivíduos que se encontram dentro da organização e se relacionam dentro de um ambiente específico. Assim, o comportamento das pessoas e a congruência dos objetivos se tornam fatores chave para a implantação de mecanismos de controle de gestão eficientes.

Tal congruência, de acordo com Flamholtz (1996), é necessária porque pessoas têm diferentes interesses, tarefa e perspectivas dentro da organização, por isso, qualquer que seja o tipo de controle adotado este deve requerer integração no que diz respeito ao processo e direção no que diz respeito ao resultado. Nesta perspectiva devem ser direcionados esforços para criar sinergia entre a organização e seus membros de forma a motivar as pessoas para o resultado da organização como um todo independentemente de suas metas e resultados pessoais.

No entanto, tal como explicado por Gomes (2014), para além da congruência interna é importante alinhar também a perspectiva da organização com as diferentes perspectivas dos diferentes entes que fazem parte o ambiente no qual esta está inserida. Neste sentido, faz-se mister o uso de ferramentas adequadas para identificar e atender interesses de diversos *stakeholders*.

Na medida em que a organização amplia suas atividades é necessário o desdobramento e a descentralização a partir da delegação de autoridade, a partir da competência que os responsáveis têm e da confiança que o dono deposita nestes responsáveis. Daí surge o valor dos documentos contábeis e financeiros de acompanhamento. Anthony e Govindarajan (2008) chamam a atenção para a existência dos seguintes centros de responsabilidade: centros de despesas; centros de custos; centros de lucros e centros de investimento.

De uma forma geral figura entre as principais ferramentas de acompanhamento e controle de gestão o controle orçamentário. No entanto, modernamente surgiram metodologias de acompanhamento e controle mais complexas como o *Tableau de Bord* ou Painel de gestão desenvolvido na década de 1960, focadas na pró-atividade e no aprendizado (BOURGUIGNON et al., 2001); o *Balanced Scorecard*, que associa recompensas de acordo com a medição do desempenho (KAPLAN e NORTON, 1996a) e o EVATM que é “um sistema de controle diferente elaborado para estimular o crescimento endógeno” cujo foco é a capacidade criativa dos empregados (MOURITSEN, J., 1998, p.461). Tais metodologias têm sido também incrementadas por sofisticados Sistemas de Apoio à Decisão (SAD), como é o caso do ERP (*Enterprise Resource Planning*) – usado para o gerenciamento no ambiente operacional; e a nova geração de SADs: o *datawarehouse*, o *OLAP* e o *data mining* (BISPO e CASARINI, 1998b).

2.2. Controle em Organizações sem fins lucrativos

De acordo com Anthony e Young (2003), as organizações não vocacionadas para o lucro, as organizações sem fins lucrativos, estão situadas numa espécie de “área cinzenta”. Nestas, ao contrário daquelas que buscam ganhos financeiros, o sucesso de suas operações pode ser medido pelo volume de serviços prestados. Na avaliação do processo decisório destas organizações, o resultado alcançado pelo gestor, no lugar de ser medido financeiramente, será medido com base na qualidade da decisão, onde a lógica estabelecida pretende identificar no objeto da avaliação o quanto as decisões contribuíram para o bem público, o que, segundo os autores, é uma tarefa difícil de mensurar dado o caráter difuso do próprio processo decisório e falta de informações, pelo menos no caso brasileiro, que permitam uma análise comparativa mais aguçada. No entanto, ainda assim é possível separar as organizações públicas (governamentais) das organizações privadas sem fins lucrativos. Nesta separação, os autores explicam que os sistemas de controle gerencial que normalmente funcionam na área pública são diferentes daqueles praticados na área privada.

Nestas organizações, de acordo com a literatura, a gestão dos *stakeholders* é uma das características que vem assumindo um lugar proeminente dentro do *public management* e ao *nonprofit management* desde o fim da década de 1980 (BRYSON, 2004, ANTHONY e YOUNG, 2003, YOUNG, D., 2011). Dennis Young (2011) explicam que parece existir um impacto importante sobre um sistema de controle de gestão voltado para o *stakeholders* nas organizações sem fins lucrativos. Segundo Young (2011), como estas organizações seguem padrões de financiamento muito diferentes daqueles praticados pelas empresas vocacionadas para o lucro, a governança e o controle de gestão são exercidos coletivamente por beneficiários, doadores, governo, voluntários e representantes de grupos de interesses.

As formas de CG em organizações sem fins lucrativos estão distribuídas em duas grandes categorias: a primeira é a categoria pública onde o controle é realizado pelo aparelhamento burocrático do estado que se subdivide de acordo com as instâncias de governo: federal, estadual e municipal, nas quais participam agências, comissões etc.. A segunda é a categoria privada, onde existem organizações voltadas para a caridade. Nesta categoria as organizações têm a participação de doadores que destinam fundos para sua manutenção em troca de benefícios fiscais. Ainda nesta segunda categoria, estão também organizações comerciais e de adesão onde os doadores contribuem normalmente sem a intenção de obter benefícios fiscais.

No Brasil, de acordo com a legislação pertinente Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS, 2011), um dos órgãos reguladores do Terceiro Setor brasileiro, existem três tipos de classificação de entidades sem fins lucrativos: as entidades de atendimento, direcionadas às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal; as entidades de assessoramento, direcionadas a formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social; e as entidades de defesa, direcionadas a defesa e efetivação do direito sócio assistencial.

Independentemente do tipo de classificação da entidade, Anthony e Young (2003) explicam que neste tipo de organizações, existe uma tradição que o controle de gestão é algo inadequado. Segundo os autores esta tradição se deve a três motivos principais: primeiro, o fato que durante muitos anos as diferenças que prevaleciam entre as organizações não orientadas pelo mercado e aquelas voltadas para o lucro admitiam que os sistemas de controle de gestão usados no mercado não estavam de acordo para o uso em organizações não voltadas para tal. Segundo, pela valorização excessiva ao modelo de controle por orçamento e, em terceiro, porque um sistema de CG melhor pode ser ao mesmo tempo, uma ferramenta que facilita o processo de gestão, mas que também facilita o processo de acompanhamento e controle externo, o que nem sempre pode interessar à organização.

Conforme Anthony e Young (2003), este tipo de organização está voltada para o suprimento de demandas da sociedade, por isso, sua atuação se volta para áreas como cultura, saúde, educação, serviço social, religião, ciência, além de clubes, organizações de fraternidade (do tipo Rotary Club, Lojas Maçônicas, Elos Clube, etc.) e organizações de trabalho, como sindicatos e associações de classe. Nas organizações sem fins lucrativos privadas observa-se que perpassam as fronteiras entre o público e o privado uma vez que não apenas a finalidade de tal organização privada acaba por ser o bem público como também projetos e programas são frequentemente financiados pelo orçamento público, daí porque se torna tão importante o estudo dos mecanismos de CG em organizações desta natureza.

As organizações brasileiras deste tipo, privadas, situam-se naquilo que foi convencionalmente denominado de Terceiro Setor formado de pessoas jurídicas de direito privado (NOVO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO, 2002, Art. 44). O conceito de Terceiro Setor tem origem nos EUA, surge na primeira metade do século XX enquanto uma combinação entre o setor público, representado pelo Estado, e o setor privado, representado pelas empresas privadas (MELO NETO e FROES, 1999). Porém, diante da multiplicidade de tipos organizações tais como: associações, fundações, partidos políticos, clubes, organizações não governamentais (ONGs), organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs), organizações sociais (OSs), e etc. que possuem finalidades e naturezas distintas, muitas vezes sem qualquer relação entre si, este se torna um conceito difuso e difícil de medir (GRAEF e SALGADO, 2009).

Apesar das dificuldades de sistematização de informações sobre a oferta de serviços de assistência social no Brasil o setor movimenta um volume expressivo de recursos e pessoas dentro do total de organizações com e sem fins lucrativos. Informações disponíveis no *website* do GIFE (2012) a respeito do volume de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos – FASFIL mostram um estudo realizado pela primeira vez em 2002 pelo IBGE e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), juntamente com o GIFE e a Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG). De acordo com este estudo e com suas atualizações, o volume de organizações no período 2002 – 2010 se manteve em 5,2% do total de 5,6 milhões de entidades públicas e privadas, lucrativas e não-lucrativas, do Cadastro Central de Empresas (CEMPRE-IBGE).

Na tentativa de conhecer os dados básicos sobre a rede de atendimento sócio assistencial executado pelas instituições sem fins lucrativos o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), visando subsidiar a implantação do Sistema Único de Assistência Social (SUAS) está desenvolvendo o Cadastro Nacional de Entidades e Organizações de Assistência Social, em parceria com o IBGE, com informações sobre os serviços prestados por estas organizações – o que possibilitará, segundo esta entidade “uma melhor orientação para os investimentos estratégicos” (MDS, 2014). Tal fato leva a crer que se encontra em desenvolvimento um sistema de monitoramento e controle, que permita estabelecer mecanismos de acompanhamento e controle próprios e mais adequados para, no mínimo, situar de forma panorâmica os números de o Terceiro Setor.

Independentemente de uma sistematização, a natureza das organizações com atuação no Brasil do tipo sem fins lucrativos vai ao encontro do que afirmam Anthony e Young (2003). Para estes

autores, ainda que marcados pela realidade do terceiro setor norte-americano, estas organizações se voltam para o suprimento de demandas da sociedade e sua atuação tem o foco em áreas como cultura, saúde, educação, serviço social, religião, ciência, além de clubes, organizações de fraternidade e organizações de trabalho.

Além do volume de pessoas e de recursos envolvidos no terceiro setor chamarem a atenção, outra característica das organizações que o compõe, também se torna objeto de interesse. Dados recentes colhidos pelo GIFE numa pesquisa quantitativa bienal com objetivo de apresentar um amplo panorama do investimento social privado no Brasil baseada na rede de organizações associadas à entidade (atualmente possui cerca de 140 institutos, fundações e empresas), mostra que no período 2011-2012, mais da metade, ou seja, 53% das organizações pesquisadas mantêm política de investimento social em outros países, numa amostra de 100 organizações (GIFE, 2014). Tal fato leva a crer que ao estudar os sistemas de controle de gestão de organizações não orientadas para o lucro deve-se considerar também o impacto da internacionalização dentro de tais sistemas, ponto que será tratado em seguida.

2.3. Internacionalização

O aporte teórico que sustenta o fenômeno da internacionalização compreende a Teoria Econômica (WILLIAMSON, 1971; BUCKLEY e CASSON 1976; DUNNING 2000), a Teoria Comportamental (JOHANSON e VAHLNE, 1977; JOHANSON, MATTSSON, 1988; JOHANSON e VAHLNE, 2009) e Empreendedora (MADSEN, SERVAIS, 1997; KNIGHT, CAVUSGIL, 1995), a Teoria da Organização Industrial (PORTER, 1990), Teoria do Ciclo de Vida do Produto (VERNON, 1966) e a Teoria Baseada em Recursos (PENG, 2001).

Várias razões podem impulsionar o processo de internacionalização de uma empresa, seja a busca por expansão dos negócios, pela exploração de novos mercados, seja a necessidade de aperfeiçoar recursos e consolidar operações (DUNNING, 1988, 2000; JOHANSON e VAHLNE, 2009; GAMMELTOFT, APUD BUENO e DOMINGUES, 2011).

Nos modelos existentes mobilizados para o estudo do fenômeno da internacionalização em países emergentes, como é o caso do Brasil, segundo Bueno e Domingues (2011), destacam-se alguns modelos que pelo menos de uma forma didática conseguem dar conta da explicação da internacionalização enquanto processo.

O primeiro é o Modelo de Vernon (1966, 1979), baseado no ciclo de vida do produto; o segundo é o do Paradigma Eclético de Dunning (1980, 1988, 2000), que utiliza os princípios da teoria dos custos de transação (Williamson, 1983) a partir da diferenciação do investimento face às características dos produtos e dos mercados; o modelo seguinte é comportamental, desenvolvido na área de Gestão Internacional que surgiu com pesquisadores da Escola de Uppsala, Johanson e Vahlne (1977, 1990, 2009). Em tal modelo uma rede de relacionamentos se forma criando a base potencial para a aprendizagem mútua e troca cultural que exerce influência na escolha do modo de entrada em outros países. Além destes existem também o modelo de *Born Globals* (nascidas globais) e a internacionalização como estratégia. O modelo de *Born Globals* admite que as empresas já nascem com base em estratégias internacionais, inclusive com a abertura imediata de subsidiárias no exterior (OVIATT e MCDOUGALL, 1994). Colocada sob o ponto de vista da estratégia a internacionalização dos negócios segundo Dymont (1987), será determinante se forem consideradas três dimensões: o ambiente, a competição e a competência típica da organização.

Na prática, organizações voltadas para o lucro que buscam a internacionalização podem adotar no todo ou em parte um ou mais modelos (GOMES, 2014, GOMES e RODRIGUES, 2011, HOFSTEDE, 1986, DYMENT, 1987). De acordo com Gomes e Rodrigues (2011), o estágio de envolvimento nestas organizações pode permitir maior nível de autonomia dos gestores e criar uma

estrutura descentralizada que implicará em modificações nos sistemas de controle gerencial. Conforme o trabalho de Prahalad e Doz (1993), a partir do momento em que as subsidiárias crescem e conseguem maior autonomia em relação aos recursos estratégicos, surge um problema no sistema de controle gerencial de empresas globalizadas, pois a capacidade da organização central controlar as estratégias das subsidiárias se reduz daí porque a reestruturação dos sistemas de controle se faz necessária.

No caso das organizações sem fins lucrativos, outra lógica parece imperar em termos de CG, dado que o sucesso das operações das organizações não orientadas para o mercado internacionalizadas pode ser medido pelo volume de serviços prestados e que os resultados alcançados pelo gestor são medidos com base na qualidade da decisão e na capacidade de contribuir para o bem público. Dentro do contexto difuso em que estão inseridas, estas medidas, segundo Anthony e Young (2003), se tornam usualmente complexas e frequentemente intangíveis e são poucas as organizações que possuem critérios específicos para medir sua efetividade.

As razões que explicam o porquê da internacionalização das organizações são tão diversas quanto o modo como tais organizações utilizam mecanismos de controle de gestão. Segundo Gomes (2014), para algumas empresas a internacionalização decorreu de uma estratégia clara de expansão para mercados externos, assim como em outros casos a internacionalização se dá quase que por acaso, com atendimento de um pedido de um cliente estrangeiro ou o interesse de alguma empresa estrangeira em comercializar os produtos da empresa.

Assim, na perspectiva de tentar sintetizar o referencial trabalhado para a realização desta pesquisa, a seguir apresenta-se o Quadro I onde estão relacionados os principais autores e períodos aos quais se referem os conceitos utilizados.

Quadro I. Quadro de Referências

Temas	Principais referências utilizadas	Período
Controle de Gestão	Hofstede, 1986, 1983, Flamholtz, 1996; Atkinson et al., 2000; Anthony e Young, 2003; Anthony e Govindarajan, 2008; Frezatti et al., 2009; Young, D., 2011; Gomes, 2014.	1996-2014
Terceiro Setor	Constituição Federal, 1988; Melo Neto e Froes, 1999; Código Civil Brasileiro, 2002; IBGE, 2007, 2008, 2010, 2014; MDS, 2014; GIFE, 2014, Graef e Salgado, 2009; Gife, 2014.	1988 - 2014
Internacionalização	Vernon, 1966; Johanson e Vahlne, 1977; Vernon, 1979; Williamson, 1983; Oviatt e Mcdougall, 1994; Tonye e Nigh, 1997; Dunning, 1988, 2000; Johanson e Vahlne, 2009; Buckley e Casson, 2002; Johanson e Vahlne, 2009; Bueno e Domingues, 2011.	1966 - 2011
Controle de Gestão e Internacionalização	Dyment, 1987; Prahalad e Doz, 1993; Carneiro, 2007; Dennis Young, 2011; Gomes, 2011.	1987 - 2011

Fonte: próprios autores.

3. METODOLOGIA

O trabalho traz como problema de pesquisa uma análise dos aspectos de controle em ambientes internacionalizados, projetados por organizações sem fins lucrativos que atuam dentro do terceiro setor brasileiro.

Escolheu-se para tanto o método do estudo de casos, bastante comum em estudos de natureza qualitativa em ciências sociais aplicadas (COELHO CESAR, 2006). Tal método reside num conjunto

de processos pelos quais se torna possível conhecer uma determinada realidade, produzir determinado objeto ou desenvolver certos procedimentos ou comportamentos (OLIVEIRA, 1999).

Os casos construídos baseiam-se na análise de conteúdos colhidos por meio de entrevistas longas com informantes qualificados de três organizações internacionalizadas: a *Fundaciòn Avina*, de origem Suíça, a *BrazilFoundation*, de origem Norte Americana e o Viva Rio, de origem Brasileira.

Além das entrevistas, a análise também tem suporte em dados secundários coletados nos *websites* destas organizações. As entrevistas com as organizações Avina e *BrazilFoundation* foram realizadas à distância com auxílio da ferramenta de comunicação *Skype*, via Internet. A entrevista com a organização Viva Rio foi realizada presencialmente. Todas as entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas em janeiro de 2014. A duração das entrevistas foi de 46 minutos na Avina, 44 minutos na *BrazilFoundation* e 78m no Viva Rio.

Analisando os dados coletados nas entrevistas e *websites*, foram identificados dois pontos chave a partir do conteúdo e da literatura relacionada: o sistema de controle de gestão e o processo de internacionalização de cada organização. Identificados tais pontos, buscou-se construir um quadro comparativo das três organizações para, posteriormente relacionar os resultados encontrados no conteúdo com a literatura específica afeta aos objetivos elencados. Uma síntese das respostas de cada entrevistado sobre os pontos chave da pesquisa foi realizada a partir identificação de tópicos contidos nos depoimentos dos entrevistados que ora se apresenta. O trabalho de análise foi facilitado com a ajuda dos *softwares Microsoft Excel* e *Atlas ti.6*.

A maneira como a pesquisa foi executada localiza-se na *Grounded Theory*, iniciada por Barney Glaser e Anselm Strauss, em 1967, sendo apontada, segundo Bianchi e Ykeda (2008), como uma das formas mais puras de pesquisa qualitativa e que tem adquirido expressão nos últimos anos nas ciências sociais, principalmente, na área de administração.

A pesquisa, portanto, está estruturada em três partes iniciando por uma revisão literatura, seguida pela apresentação dos três estudos de caso na segunda parte. A terceira parte mostra uma análise dos resultados confrontados com o referencial teórico onde se apresenta também um quadro comparativo. Na última parte deste trabalho são apresentadas as considerações finais onde se busca confrontar os resultados obtidos com os objetivos da pesquisa, chamando a atenção para as implicações, bem como discutir os resultados obtidos com os resultados de outras pesquisas sobre o tema.

4. AS ORGANIZAÇÕES ESTUDADAS

4.1. *Fundaciòn Avina*

De acordo com informações disponíveis no website da fundação, a Avina foi fundada em 1994 pelo empresário suíço Stephan Schmidheiny, que inspirou a visão e os valores que orientam a organização. A *Fundaciòn Avina* é mantida pela *VIVA Trust*, um fideicomisso¹ criado por este mesmo empresário para promover o desenvolvimento sustentável por meio de uma parceria entre empresas bem-sucedidas e responsáveis e as organizações filantrópicas que promovem a liderança e a inovação. O fideicomisso *VIVA Trust* é a principal fonte de fundos administrados pela *Fundaciòn Avina*.

De acordo com as demonstrações contábeis consolidadas da instituição que integra o relatório de atividades de 2012, disponível na Internet, o volume de contribuições recebidas nos anos 2011 foi de USD 23.629.963 e, em 2012 foram de USD 30.214.151. De acordo com este mesmo documento as principais despesas da fundação foram com programas de apoio a projetos focados em desenvolvimento sustentável realizados conjuntamente com organizações, fundações, líderes sociais e do setor empresarial e governamental da América Latina e do mundo. Em 2011 o gasto com

programas, que inclui investimentos sociais e implementação totalizou USD 21.534.400 e, em 2012, USD 25.326.343.

4.1.1. O sistema de controle de gestão

O sistema de controle de gestão na Avina, segundo a entrevistada é composto por um mecanismo institucional na forma de um sistema informatizado de “registro de logros” onde são inseridos dados relativos aos resultados de cada programa realizado. Os recursos são controlados por dois orçamentos definidos pela direção de administração e finanças, um centralizado para custeio e outro descentralizado para programas. A respeito deste último, que concentra o maior volume de recursos da organização, segundo a entrevistada, a Avina trabalha com o conceito de autogestão onde existe um mecanismo de planejamento anual comum que define objetivos, metas e riscos de cada projeto administrado autonomamente pelas organizações selecionadas para o recebimento dos recursos.

Ao descrever o modo de atuar da *Fundaciòn Avina*, a entrevistada explica que a gestão se dá a partir de uma construção conjunta, onde a Avina junto com os parceiros relevantes dentro de um determinado tema, decidem as agendas onde serão realizadas as ações. As parcerias, segundo a informante, fazem parte do “DNA da Avina, é a forma de trabalhar e a essência”, o que pode indicar que o relacionamento da organização com os seus *stakeholders* acaba sendo o principal instrumento de gestão adotado pela instituição. *A organização se estrutura a partir de agendas, desenvolve uma estratégia e atua de duas formas: “promovendo a articulação de atores e no sentido de trazer convergência de interesses”*. Essencialmente, de acordo com a gestora, “a Avina é uma instituição que por um lado é muito comprometida com sua missão, com promoção do bem público, com uma nova economia e o desenvolvimento sustentável” (P.E. *Fundaciòn Avina*, 2014).

4.1.2. O processo de internacionalização

Com respeito ponto-chave: modelo de internacionalização, a *Fundaciòn Avina*, de acordo com a gestora entrevistada, já nasceu internacionalizada. A escolha da América Latina se deu em função das conexões afetivas e culturais do fundador com a região. Um dos principais efeitos da internacionalização notado a partir da fala da entrevistada foi a descentralização da gestão e dos sistemas de acompanhamento e controle. Em cada país existe “*uma diretoria interna de gestão e administração de finanças, uma diretoria de inovação social e as equipes programáticas*”. Conforme relatado pela entrevistada, nos diversos países em que a organização atua são as equipes programáticas “*que cuidam dos programas, de acordo com a leitura de contexto e, de acordo com o diálogo com os seus parceiros no local, definem o seu planejamento e adequam ao formato proposto por essas duas direções*” (P.E. *FUNDACIÓN AVINA*, 2014).

4.2. A *BrazilFoundation*

De acordo com os dados da organização, disponibilizados eletronicamente via internet, a *BrazilFoundation* é uma organização não-governamental que apoia iniciativas da sociedade civil brasileira que propõem soluções criativas e diferenciadas para os desafios enfrentados por comunidades de todo o País. Desde 2000, a organização já arrecadou mais de 25 milhões de dólares e apoiou mais de 350 projetos sociais de pequenas e médias organizações sociais de 26 estados brasileiros, nas áreas de Educação, Saúde, Direitos Humanos, Cidadania, e Cultura. Por meio de um convênio de apoio técnico, a *BrazilFoundation* desenvolve parcerias com empresas e fundações, nos EUA e no Brasil, interessadas em investimento social em comunidades brasileiras.

Atuando sempre com uma perspectiva participativa, a *BrazilFoundation* estimula o protagonismo local, para garantir a aplicação eficiente dos recursos e ajudar comunidades a tomarem as rédeas de seu próprio desenvolvimento. O trabalho da organização é realizado por meio de editais

de seleção e banco de projetos, onde é disponibilizado para doadores a oportunidade de apoiar organizações anteriormente apoiadas pela Fundação que alcançaram sólidos resultados e comprovado sucesso. Além destes mecanismos, a Fundação também direciona recursos, após uma análise minuciosa para organizações não governamentais brasileiras recomendadas por doadores que são indivíduos e empresas nos Estados Unidos e no Brasil através do programa de Doação Recomendada.

4.2.1. O sistema de controle de gestão

Na *BrazilFoundation* existem, segundo a entrevistada, ferramentas de monitoramento e controle de gestão compartilhadas que buscam funcionar de modo alinhado entre os dois países principais da organização: EUA e Brasil. O financiamento é feito a partir de um orçamento anual onde a unidade brasileira informa as necessidades e presta contas e a unidade norte-americana capta e repassa os valores destinados à manutenção administrativa e aos projetos. O instrumento de acompanhamento do desenvolvimento dos projetos junto às organizações financiadas pela *BrazilFoundation* são relatórios periódicos onde são comunicados os gastos, as atividades e os resultados atingidos. *“Com relação ao gasto que vai ser feito em cada projeto, existe todo um rigor, um controle financeiro com vistas à transparência, efetividade e eficácia. Esse controle existe, existe essa preocupação na BrazilFoundation, é um trabalho que acontece aqui e em NY”*. Ao descrever o modo de atuar da *BrazilFoundation*, a gestora explica que as ações realizadas pela organização são terceirizadas. *“Nós não executamos diretamente os projetos, o objetivo é fortalecer as organizações e transformar a realidade social”*. No entanto nota-se que a atenção dada aos *stakeholders* pela organização estabelece o formato de atuação. Em tal formato é possível perceber na fala da entrevistada, que, por exemplo, no atendimento do *stakeholder* financiado pela organização existe uma preocupação de tal monta, que cada programa é customizado de acordo com o perfil do *stakeholder* com quem se vai trabalhar: *“Todo o programa é feito com variações de ano a ano inclusive com atenção ao tipo de gestor que foi selecionado para receber o recurso”*. Tal customização também é percebida na forma como são alinhados projetos e os aspectos normativos da organização. *“O alinhamento é feito de acordo com a missão institucional, mas cada projeto vai ter uma especificidade no diálogo, no entrosamento, na aproximação e no distanciamento, cada um é único”* (C.R., BRAZILFOUNDATION, 2014).

4.2.2. O processo de internacionalização

A *BrazilFoundation* começou por trabalho e inspiração da Leona Forman, que apesar de não ter nascido no Brasil, veio morar no país quando jovem. Por isso, a organização já nasceu internacionalizada, em função da intensão de estabelecer minimamente uma relação entre dois países e de vínculos culturais da fundadora. Tempos depois foi criada a *BrazilFoundation* Austrália, *“é recente, tá se consolidando, sua criação se deve a um brasileiro que está na Austrália que conhecia a BrazilFoundation e começou iniciativas de aproximação entre a cultura brasileira, o Brasil e a Austrália”*.

Na *BrazilFoundation*, o principal efeito da internacionalização foi sobre o sistema de controle utilizado serve para mediar as relações entre financiadores e financiados. Segundo a gestora entrevistada: *“NY trabalha pesadamente na captação de recursos e no alinhamento estratégico junto com os doadores, aqui dentro, nós precisamos alinhar o que é adequado com o que é necessário e possível para as organizações financiadas. Periodicamente comunicamos aos EUA o que precisamos fazer”*. Destaca-se também como efeito da internacionalização que a construção dos instrumentos de acompanhamento de resultados e controle é compartilhada entre os dois países, EUA e Brasil, o que pode gerar um efeito positivo de intercâmbio de conhecimentos e experiência.

4.3. O Viva Rio

Segundo dados obtidos no *website* da instituição, o Viva Rio é uma organização comprometida com a pesquisa, o trabalho de campo e a formulação de políticas públicas com o objetivo de promover

a cultura de paz e a inclusão social. A instituição foi fundada em dezembro de 1993, por representantes de vários setores da sociedade civil, como resposta à crescente violência que assolava o Rio de Janeiro. Desde 2004, a instituição, a convite da ONU, participa de uma missão de paz no Haiti, país mais pobre das Américas. Em 2007, passou a atuar mais ativamente no bairro de Bel Air, em Porto Príncipe, expandindo depois suas atividades para Bon Repos e Archaie.

Ao longo desta trajetória, o Viva Rio promoveu a assinatura de cinco acordos de paz entre grupos rivais e desenvolve programas nas áreas de segurança, educação, saúde, meio ambiente, cultura e esporte. Nessas quase duas décadas, desenvolveu e consolidou atividades e projetos que se tornaram políticas públicas reproduzidas pelo Estado, por empresas, mercado, outras organizações e países. Segundo um dos gestores entrevistados a arrecadação bruta da entidade em 2013 foi de aproximadamente R\$ 250 milhões.

4.3.1. O sistema de controle de gestão

Apesar de ser uma organização sem fins lucrativos, a forma de controle de gestão do Viva Rio se assemelha à de uma empresa com fins comerciais. *“Desde o início, perseguíamos constantemente a ideia da eficiência de gestão. O sistema de controle acaba norteando a maneira como nós trabalhamos nossos objetivos e metas, tudo passa pelo sistema”*. Segundo o gestor entrevistado, a percepção do controle está associada à ideia de eficiência e qualidade do serviço prestado. *“A gente não só presta serviço do ponto de vista da qualidade do nosso atendimento, como também na qualidade da gestão desse recurso eu tenho que ser também muito eficiente na ponta, na prestação do serviço”*.

Do ponto de vista da gestão, o controle na organização é descentralizado *“porque as pessoas tem autonomia naquilo que foi determinado, descentralizado, mas existe o controle por parte da nossa controladoria que acompanha par e passo todos os contratos, todas as metas, todas as execuções de projetos”*.

De acordo com o conteúdo respondido pelo gestor do Viva Rio, ao detalhar os processos e motivações que deram origem à organização, destaca-se a construção coletiva e a representatividade. Foram os representantes de segmentos sociais diversos que criaram o Viva Rio e que até hoje fazem a sua gestão, ou seja, a gestão é feita pelos *stakeholders* da organização.

Ainda sobre a descrição da organização e de seu papel no contexto em que atua, novamente destaca-se a ação articulada da organização com as partes interessadas. *Nosso papel não é de substituir o Estado, mas de estimular o Estado, é possível fazer coisas ousadas, é possível fazer essas coisas com baixo custo e com eficiência, temos o nosso próprio corpo técnico, já tivemos mais, hoje menos. Temos parcerias com outras entidades especializadas em pesquisa sendo elas universitárias ou não.*

Na forma de trabalho do Viva Rio atua no Haiti também é possível perceber que as articulações com diferentes *stakeholders* pode produzir uma relação mais próxima ou mais distante. *“O Viva Rio não chegou onde chegou se não fossem as parceiras, mesmo a nossa ação em cada comunidade não somos nós que realizamos sozinhos, a parceria é sempre com a igreja, com a ONG local, com a associação de moradores, enfim, é sempre parceria com quem tá no território, essa mesma metodologia nós levamos para o Haiti”*.

4.3.2. O processo de internacionalização

A internacionalização do Viva Rio se deu aos poucos, antes de estabelecer uma sede no Haiti, o que aconteceu em 2004, a organização já tinha um trabalho relacionado ao desarmamento em vários países da América Latina como Argentina, Venezuela e Uruguai, e na África, em Angola e Moçambique. Conforme dito pelo entrevistado: *“Em 2004, a nossa experiência nas favelas do Rio de Janeiro, nos levou até o Haiti. A ONU nos chamou aplicar lá no Haiti tudo que a gente aplicou aqui,*

mediação de conflito, desmobilização de gangues e o trabalho com a juventude, e nós fomos pra lá”. O vínculo cultural se deu através do esporte, “Os haitianos são loucos por futebol, eles amam o Brasil”.

Além disso, a internacionalização também foi para o Viva Rio uma estratégia de sobrevivência na competição por recursos com outras organizações. *“Tinham outras entidades surgindo, fazendo o que nós fazíamos antes, se especializando, e ocupando esse “mercado”. Ao perceber isso, não só nós nos especializamos, investimos muito em nosso trabalho fora do Brasil como também em prestar serviços públicos, fazer cogestão em ações de governo”.*

No Viva Rio, percebe-se que o principal efeito da internacionalização foi a transferência de tecnologia do Brasil para o Haiti. Segundo o entrevistado: *“Esse método de acompanhamento e controle, desenvolvido no Brasil, está sendo replicado no Haiti, nós mandamos toda nossa equipe de controle interno, de contabilidade e de prestação de contas pra lá pro Haiti e trouxemos o pessoal de lá pra cá pra poder aprender”* (T.S. VIVA RIO, 2014).

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

As três organizações estudadas podem ser caracterizadas como sem fins lucrativos porque além da sua natureza jurídica ser sem fins lucrativos, elas tem foco em áreas como cultura, saúde, educação, serviço social, religião, sustentabilidade, ciência, etc. (ANTHONY e YOUNG, 2003).

Analisando os sistemas de controle de gestão destas três organizações, percebe-se que aparecem traços a partir dos quais se pode classificar tais sistemas de acordo com a tipologia proposta por Gomes (2014), no controle por resultado, no caso da *Fundaciòn Avina* e da *BrazilFoundation*, uma vez que tal perspectiva foi enfatizada pelas duas gestoras entrevistadas. Além disso, tal aproximação se justifica no fato de se perceber nas respostas das informantes que tais sistemas surgiram a partir de um contexto social dinâmico e de uma estrutura descentralizada que deu origem às instituições. No entanto, na *Fundaciòn Avina*, também foi possível perceber uma aproximação do tipo de controle de gestão *ad-hoc*, caracterizado pelo modo não muito formal de controle, flexível e de longo prazo, uma vez que segundo a entrevistada, a organização trabalha com um conceito de autogestão em seus projetos.

No caso do Viva Rio, ainda dentro da classificação de Gomes (2014), o controle de gestão aparece um pouco mais rígido focado em resultados se aproximando do tipo de controle burocrático. Por ser uma organização de uma dimensão maior o Viva Rio, tanto no Brasil quanto no Haiti está inserido em um contexto social dinâmico, muito hostil e complexo. Apesar da estrutura descentralizada, a organização utiliza centros de custo e grande formalização com avaliação de desempenho baseado em metas e resultados.

O que se nota no caso das organizações estudadas dentro deste trabalho é que as práticas adotadas dentro de cada uma delas e dentro dos seus contextos de atuação são pautadas no compartilhamento de riscos e resultados onde a mediação de interesses entre a organização e seus interessados pode ser aquilo que viabiliza a sua atividade e a sua sobrevivência dentro do Terceiro Setor.

Dennis Young (2011) explica que existe um impacto óbvio sob um sistema de controle de gestão voltado para o *stakeholders* nas organizações sem fins lucrativos. Segundo o autor, como as organizações sem fins lucrativos seguem padrões de financiamento muito diferentes daqueles praticados pelas empresas vocacionadas para o lucro, a governança e o controle de gestão são exercidos coletivamente por beneficiários, doadores, governo, voluntários e representantes de grupos de interesses. Por isso, supõe-se que dentro destas organizações a importância atribuída à Teoria dos *Stakeholders* dentro dos sistemas de controle de gestão utilizados por estas pode contribuir para o

aperfeiçoamento das relações com as partes interessadas que, por sua vez exercem influência no modo como serão estabelecidas as relações de prestação de contas e de prestação de serviço.

Com respeito ao processo de internacionalização de cada uma das entidades pesquisadas, relacionando as informações colhidas nas respostas dos entrevistados com o referencial teórico utilizado nesta pesquisa, entende-se que tanto na *Fundaciòn Avina* quanto na *BrazilFoundation* este processo parece estar próximo do Modelo de *Born Globals* de Oviatt e Mcdougall (1994), pois ambas organizações já foram criadas com base em estratégias internacionais, inclusive com a abertura imediata de escritórios em países diferentes. Nota-se com isso que, ao nascerem internacionalizadas, estas organizações são facilitadas por alianças estratégicas que permitem o acesso a recursos estrangeiros para o financiamento de atividades nos diversos países em que atuam. Por outro lado, também se percebe em ambas as organizações uma aproximação do processo de internacionalização adotado com o Modelo de Uppsala, em função do modo como são valorizadas as redes de relacionamentos e das conexões afetivas e culturais de seus fundadores em relação à América Latina (*Fundaciòn Avina*) e Brasil (*BrazilFoundation*).

No Viva Rio, diferentemente das outras duas organizações, o que se percebe é que o processo de internacionalização da organização se aproxima da ideia de internacionalização como estratégia onde ficam evidentes as três dimensões apontadas por Dymont (1987) que determinam este tipo de processo: o ambiente, a competição e a competência típica da organização.

Um dos possíveis achados desta pesquisa é que apesar das semelhanças entre os modelos de internacionalização e a maneira de atuação adotadas por duas das três organizações estudadas, a *Fundaciòn Avina* e a *BrazilFoundation*, ambas organizações captam recursos internacionais e repassam para organizações locais executarem os projetos aprovados, os efeitos principais da internacionalização no modo como estas organizações controlam a gestão são diferentes. Na primeira, observa-se que o sistema de controle de gestão adotado parece ter se desenvolvido de modo descentralizado e que a descentralização do controle foi fruto do próprio modo de constituição da entidade, criada ao mesmo tempo em vários países da América Latina e mantida principalmente por um fundo que tem origem em um fideicomisso onde figuram uma série de organizações empresariais. Na segunda, o efeito principal da internacionalização nas estruturas de controle foi o compartilhamento de conhecimentos e experiências proporcionando uma espécie de mediação de diferentes demandas de doadores norte-americanos e o redirecionamento dos esforços para realizações de tais demandas no Brasil conforme disposto no quadro II a seguir.

Quadro II. Resumo dos dados das três organizações estudadas

Organização/ (Ano de fundação)	Origem do(s) Fundador(es)	Países de Atuação	Sistema de Controle de Gestão	Processo de Internacionalização
Fundaciòn Avina (1994)	Suíça	América Latina	Usa sistema informatizado para acompanhamento de resultados, faz controle orçamentário com gestão descentralizada.	Já nasceu internacionalizada
<i>BrazilFoundation</i> (2000)	Norte- americana	Brasil, EUA (NY) e Australia	Usa sistema de controle baseado no orçamento e em relatórios de acompanhamento. As informações geradas são monitoradas em conjunto pelo Brasil e EUA (NY).	Já nasceu internacionalizada
Viva Rio (1993)	Brasil	Brasil, Haiti e alguns países do continente africano	Usa sistema de controle baseado no orçamento. Usa sistema informatizado (ERP) para gerenciamento do ambiente operacional.	Internacionalização se deu aos poucos

Fonte: próprios autores.

Ainda dentro do conjunto de estudos que envolvem o controle gerencial nas organizações, destaca-se neste sentido a abordagem de Hofstede (1983) utilizada por Denberg, M.W.S. (2010), quando da investigação do impacto da internacionalização sobre o sistema de controle gerencial de empresas brasileiras. Conforme Denberg, M.W.S. (2010), o controle de gestão pressupõe que os resultados de uma atividade possam ser identificados e comparados a alvos que foram fixados e que a informação possa ser usada para redirecionar os esforços despendidos na atividade, quando necessários. “O problema é que muitas atividades apresentam resultados que só podem ser definidos em termos qualitativos e em termos vagos” (FONSECA e SILVA, 2009 *apud* DENBERG, M.W.S., 2010).

Quadro III. Comparativo entre as organizações

Organização	Controle	Ferramentas de controle utilizadas	Processo de Internacionalização
<i>Fundaciòn Avina</i>	Controle por resultado e ad-hoc (Gomes, 2014), descentralizado desde a criação da organização.	Controle financeiro exercido por orçamento. Controle de resultados exercido por uma ferramenta informatizada própria (sistema de logros).	Modelo de Born Globals (Oviatt e Mcdougall, 1994) e Modelo de Uppsala (Johanson e Vahlne, 2009).
<i>BrazilFoundation</i>	Controle por resultado (Gomes, 2014), serve para mediar relações principalmente entre Brasil e EUA (NY).	Controle financeiro exercido por orçamento. Controle de resultados exercido por relatórios.	Modelo de Born Globals (Oviatt e Mcdougall, 1994) e Modelo de Uppsala (Johanson e Vahlne, 2009).
Viva Rio	Controle burocrático (Gomes, 2014).	Controle financeiro exercido por orçamento. Controle operacional monitorado pelo sistema ERP.	Internacionalização como estratégia (Dyment, 1987).

Fonte: próprios autores.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que este trabalho trouxe como problema de pesquisa o estudo das características dos sistemas de controle gerencial em ambientes internacionalizados, projetados por organizações sem fins lucrativos que atuam dentro do terceiro setor brasileiro, pode-se perceber que apesar de ser possível identificar o tipo de controle exercido dentro de cada organização como, burocrático, *ad hoc*, por resultado, etc., na prática, estas organizações fazem uso de ferramentas mais tradicionais de controle como o controle por orçamento e o acompanhamento por relatórios.

No conjunto das três organizações somente o Viva Rio demonstrou certa preocupação no aperfeiçoamento de mecanismos de acompanhamento, mas ainda assim, o uso do sistema integrado ERP está focado no operacional. Por isso, pode-se supor que existe certa distância entre as ferramentas de controle de gestão mais modernas apontadas no referencial teórico e o seu uso nas organizações sem fins lucrativos. Acredita-se que isto se dá porque estas organizações não valorizam as mesmas questões que as empresas vocacionadas para o lucro, muito embora ainda se preocupem em medir os resultados alcançados de alguma maneira. Apesar das características de controle de gestão encontradas em tais organizações, Marsha Powers (2002), já apontava na sua pesquisa, para a necessidade de organizações sem fins lucrativos norte-americanas implementarem práticas de controle de custos visando eficiência e melhora das funções de gestão. Daí pode-se perguntar: por que as organizações sem fins lucrativos internacionalizadas que atuam no Brasil não usam tais ferramentas?

Entende-se que o conjunto de informações colhidas durante a pesquisa tornou possível conhecer determinadas realidades que fazem parte das organizações estudadas, sendo possível, em

estudos futuros repetir a pesquisa a partir de casos múltiplos a fim de se alcançar um maior aprofundamento.

Contudo, nestas organizações onde o objetivo principal não é o resultado econômico, como é o caso das organizações públicas, ou o lucro, como é o caso das organizações privadas, a questão do controle de gestão adquire distinta relevância, pois em não havendo mecanismos claros e uniformes para aferição de resultados e avaliação do seu desempenho, tornam-se difíceis e muitas vezes onerosos criar e manter mecanismos particulares de acompanhamento e controle pela sociedade.

Com respeito ao processo de internacionalização, entende-se que nas organizações estudadas a internacionalização foi provocada, por um lado, pela forma como foram criadas (no caso da *Fundación Avina* e *BrazilFoundation*) e por força de uma estratégia de sobrevivência diante da ameaça de concorrência com outras instituições (no caso do Viva Rio).

A importância aos *stakeholders* nestas organizações chama a atenção. Em uma pesquisa semelhante realizada por Heinzen et al. (2013) a partir de os resultados colhidos por meio de um estudo de casos múltiplos mostram que nas organizações sem fins lucrativos todos os *stakeholders* que são compreendidos como influenciadores dos inputs da organização são também vistos como influenciados pelos seus outputs, o que caracteriza certo grau de interdependência entre suas atividades, tema a ser tratado em pesquisas futuras.

7. REFERÊNCIAS:

- AABY, N.E.; SLATER, S. (1989): Management Influences on Export Performance: A Review of the Empirical Literature 1978-88. *International Marketing Review*, Vol.6, nº 4, p.7-25.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. (2008): *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo, Editora McGraw Hill.
- _____; YOUNG, D.W. (2003): *Management Control in Nonprofit Organizations*. New York, McGraw Hill, 2003.
- ATKINSON, A. et al. (2000): *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- BIANCHI, E.M.P.G; YKEDA, A.A. (2008): Usos e Aplicações da Grounded Theory em Administração. *Revista Gestão.Org / PROPAD-UFPE*, Vol. 6, nº 2, p. 231-248.
- BRAZILFOUNDATION: *Visão Geral*. (2014). Disponível em:
<http://brazilfoundation.org.br/portugues/quem-somos/visao-geral.php>. Acesso em 06 jan. 2014.
- BUCKLEY, P.; CASSON, M. (2002): *The future of multinational enterprise*. 25th Anniversary Edition. London: Macmillan.
- CARNEIRO, J.M.T. (2007): *Desempenho de exportação de empresas brasileiras: Uma abordagem integrada*. f.491. Tese (Doutorado em Administração) - Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - COPPEAD.
- COELHO, S.T.C. (2000): *Terceiro setor: Um estudo comparativo entre Brasil e os Estados Unidos*. São Paulo: SENAC.
- COELHO CESAR, A.M.R.V. (2006): Método do Estudo de Caso (Case Studies) ou Método do Caso (Teaching Cases)? Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração. *Universidade Presbiteriana Mackenzie*. Disponível em:
http://www.mackenzie.br/fileadmin/Graduacao/CCSA/remac/jul_dez_05/06.pdf Acesso em: 20 fev. 2014.
- DENBERG, M.W.S. (2010): *Impacto da internacionalização sobre o sistema de controle gerencial de empresas brasileiras: Um estudo de caso múltiplo: Os casos da Lupatech S/A e da Di Solle Cutelaria Ltda*. f. 226. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais, Faculdade de Administração e Finanças, UERJ.
- DICIONÁRIO INFORMAL (2014): *Fideicomisso*, Disponível em:
<http://www.dicionarioinformal.com.br/significado/fideicomisso/381/>. Acesso em 10 jan 2014.

- DUNNING, J.H. (1980): Toward an eclectic theory of international production: Some empirical tests. *Journal of International Business Studies*, Vol. 11, nº 1, p. 9-31.
- _____ (1988): The eclectic paradigm of international production: A restatement and some possible extensions. *Journal of International Business Studies*, Vol. 19, nº 1, p.1-13.
- _____ (2000): The eclectic paradigm as an envelope for economic and business theories of MNE activity. *International Business Review*, Vol. 9, nº 2, p.163-190.
- DYMENT, J.J. (1987): Strategies and management controls for global corporations. *The journal of business strategy*. Vol. 7, nº 4, p.20-6.
- FLAMHOLTZ, E. (1996): Effective organizational control: A framework, applications, and implications. *European Management Journal*, Vol. 14, nº 6, p. 596-611.
- FONSECA, A.C.P.D.; SILVA, A.S. (2009): Controle gerencial através da pesquisa de clima organizacional: O caso de uma organização militar da Marinha do Brasil. In: *Congresso ANPCONT*, 2009, São Paulo: 87, ANPCONT.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A.B. (2007): Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle Gerencial: Uma proposta de análise. In: *Congresso ANPCONT I* Gramado: ANPCONT.
- FUNDAÇÃO AVINA (2014): *O Que fazemos*. Disponível em <http://www.avina.net/por/sobre-avina/que-hacemos/#1>, Acesso em 06 jan. 2014.
- GAMMELTOFT, P., BARNARD, H.; MADHOK, A. (2010): Emerging multinationals, emerging theory: Macro and micro-level perspectives. *Journal of International Management*, Vol. 16, nº 1, p. 95-101.
- GIFE (2014): *Afinal, o que nos mostram os novos dados da FASFIL?* Disponível em: www.gife.org.br/artigo-afinal-o-que-nos-mostram-os-novos-dados-da-fasfil. Acesso em: 15 fev. 2014.
- GOMES, J.S. (2009): Management control in internationalized Brazilian companies: Analysis of six case studies. *Adv Sci. Appl. Account*, Vol. 2, nº 1, p.1001-1011.
- _____ (2013): Management Control in Internationalized Brazilian Companies: A Four Case Comparative Study. *Global Business Review*. Sage Publications, Vol. 12, nº 3, p. 367-376.
- _____ (2014): *Controle de gestão comportamental*. São Paulo. Editora Atlas.
- _____; RODRIGUES, A. (2005): Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas do setor de serviços, Vol. 29, p. 51-60.
- GRAEF, A.; SALGADO, V. (2009): As relações com as entidades privadas sem fins lucrativos no Brasil. In: *XIV Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Salvador.
- HALAL, W.E. (1990): The new management: Business and social institutions in the information age. *Business in the Contemporary World*, Vol. 2, nº 2, p. 41-54.
- HEINZEN et al. (2013): Identificação e categorização dos *stakeholders* de uma organização do terceiro setor. *Revista Ibero-Americana de Estratégia - RIAE*, Vol. 12, nº 1, p. 154-180.
- HOFSTEDE, G.H. (1983): *The cultural relativity of organizational practices International*, Business Studies, Autumn.
- _____ (1986): The poverty of management Control Philosophy. *Academy of Management*. Global, p. 450-461.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (2008): As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2005 - 2008. Estudos e Pesquisas – *Informação Econômica*, nº 8. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em: http://site.gife.org.br/arquivos/publicacoes/19/fasfil_2005.pdf. Acesso em 28 jul. 2012.
- _____ (2010): As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2010- 2010. Estudos e Pesquisas – *Informação Econômica*, nº 20. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf. Acesso em 28 jul. 2012.
- JOHANSON, J.; MATTSSON, L.G. (1988): Internationalization in industrial systems - a network approach. In: N. Hood & J-E.Vahlne (eds). *Strategies in Global Competition*. New York: Croom Helm, p. 303-321.

- _____ (1990): The mechanism of internationalization. *International Marketing Review*, Vol. 7, nº 4, p.11-24.
- _____ (2009): The Uppsala internationalization process model revisited: from liability of foreignness to liability of outsider ship. *Journal of International Business Studies*, Vol. 40, nº 9, p. 1411-1431.
- _____; VAHLNE, J. (1977): The internationalization process of the firm: a model of knowledge development and increasing foreign market commitments. *Journal of International Business Studies*, Vol. 8, nº 1, p. 25-34.
- KNIGHT, G.; CAVUSGIL, S. (1996): The Born Global Firm: A Challenge to Traditional Internationalization Theory. In: CAVUSGIL, S. (ed. Série); MADSEN, T. (Ed. Vol.), *Advances in International Marketing*, Greenwich, CT: JAI Press Inc, Vol. 8, p. 11-26.
- MADSEN, T.K.; SERVAIS, P. (1997): The internationalization of born globals: An evolutionary process? *International Business Review*, Vol. 6, nº 6, p. 561-583.
- MELO NETO, F.P.; FROES, C. (1999): *Responsabilidade Social e Cidadania Empresarial: A Administração do Terceiro Setor*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL E COMBATE À FOME (2011): Entidades de Assistência Social. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/assistenciasocial/entidades-de-assistencia-social>, Acesso em 15 fev. 2014.
- PENG, M. (2001): The resource-based view and international business. *Journal of Management*, Vol. 6, p.803-829.
- PORTER, M. (1990): *The Competitive Advantage of Nations*, New York: Free Press.
- PRAHALAD, C.K.; DOZ, Y.L. (1993): *The internationalization of the firm*. London: Harcourt.
- SILVA, F.L.G. (2006): Os profetas de uma terra prometida: o terceiro setor. *ORG e DEMO*, Vol. 7, nº 1/2, p. 33-50. Disponível em: <http://www2.marilia.unesp.br/revistas/index.php/orgdemo/article/viewFile/392/292>, Acesso em 05 dez. 2012.
- TONYE, B.; NIGH, D. (1997): *The international Business: An emerging vision*. University of South Carolina Press.
- VERNON, R. (1966): International investment and international trade in the product cycle. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 80, nº 2, p.190-207.
- VIVA RIO (2014): *Quem Somos*. Disponível em <http://vivario.org.br/quem-somos-2/>, acesso em 06 jan. 2014.
- WILLIAMSON, O. (1983): *Markets and hierarchies: Analysis and antitrust implications*. New York: The Free Press.
- YIN, R.K. (2001): *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 2. Ed. Porto Alegre: Bookman.
- YOUNG, D. (2011): The Prospective Role of Economic Stakeholders in the Governance of Nonprofit Organizations. *Voluntas*, Vol. 22, p. 566-586.



Michelle Muniz Bronstein

Doutoranda em Administração de Empresas pela UNIGRANRIO, Mestre em Comunicação Social pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (2008), Graduada em Administração de Empresas pela Fundação Educacional Serra dos Órgãos (1999). Sólida experiência em desenvolvimento e gestão de projetos na área cultural e social, coordenação de equipes multidisciplinares, treinamento e desenvolvimento de pessoas (T&D), comunicação empresarial. Atualmente desenvolve pesquisa envolvendo os temas da Governança Corporativa, Controle de Gestão, Teoria da Agência e Teoria dos *Stakeholders*.

Josir Simeone Gomes



Economista (1972) FEA/UFRJ, Contador (1973) ISEC/FGV, Master (1978) y Doctorado (1983) en Administración (COPPEAD/UFRJ), libre-docente en Contabilidad (1985) FEA/UFRJ, pós-doctorado en la área de Control de gestión en la Universidad Carlos III de Madrid (1995). Especialización en San Diego State University, USA (1996) y en Business Administration – Harvard Business School, USA (2002). Profesor en ISEC/FGV (1974-1988), Profesor Titular en el Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração-Coppead, en la Universidad Federal do Rio de Janeiro-UFRJ, experiencia de más de treinta años como empresario y consultor, ex- Vicerector de Patrimonio y Finanzas de la UFRJ, ex-Presidente del Consejo curador de la Fundación Universitaria José Bonifácio, ex-Director de COPPEAD/UFRJ, ex-Director de MBA en IBMEC Business School, Director de UNISA Business School, UBS – SP. Coordinador del programa de Maestría en Contabilidad de la Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Profesor del programa de Doctorado en Administración de la Universidad Unigranrio. Vice-presidente de Pesquisa e Estudos Técnicos del Consejo de Contabilidad de Rio de Janeiro. Autor de más de 100 artículos publicados en Brasil y en exterior, organizador del Master en Contabilidad de la Fundación Getulio Vargas, con más de 100 tesis orientadas en la FGV, Coppead y Ibmec Business School. Profesor conferencista en distintos programas de pos grado en Brasil y en el extranjero, miembro activo de la Business Association of Latin American Studies (BALAS), consultor ad hoc de la CAPES, CNPQ y FAPERJ. Es autor de ocho libros: Proficiencia en español y inglés.

ⁱO fideicomisso é um ato de disposição de vontade expressa em testamento, pelo qual uma pessoa pode deixar um bem imóvel para o sucessor do seu herdeiro. O herdeiro ou legatário que recebe em primeiro grau o imóvel denomina-se fiduciário, ficando ele com o encargo de transmitir a propriedade para aquele que será o proprietário final do bem, designado fideicomissário. O Código Civil brasileiro de 2002, no seu art. 1.951, assim define o fideicomisso: “Pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, resolvendo-se o direito deste, por sua morte a certo tempo ou sob certa condição, em favor de outrem, que se qualifica de fideicomissário”.