

**Sistemas de Controlo de Gestão em Instituições Sem Fins
Lucrativos**

Os Casos Assistência Médica Internacional e Banco Alimentar Contra a
Fome do Porto

Susana Raquel Teixeira Soares de Resende

Orientada por Prof. Doutor João Ribeiro

Tese de Mestrado em Ciências Empresariais

2007

Nota biográfica

Susana Raquel Teixeira Soares de Resende nasceu a 28 de Julho de 1980. Em 1998 terminou o ensino secundário na Escola Secundária Manuel Laranjeira em Espinho, com média final de 17 valores.

No mesmo ano ingressou na Licenciatura em Economia da Faculdade de Economia do Porto, tendo concluído a licenciatura no ano lectivo de 2002/2003 com média final de 12 valores.

No ano lectivo 2003/2004 frequentou a parte curricular do Mestrado em Ciências Empresariais, especialização em Contabilidade, da Faculdade de Economia do Porto, tendo obtido média de 14 valores na parte curricular do mestrado.

Em 2005 iniciou a sua actividade profissional como consultora na área de investimentos na PricewaterhouseCoopers, actividade que ainda mantém actualmente.

Agradecimentos

Um agradecimento especial ao Professor Doutor João Ribeiro, pela sua dedicação e disponibilidade, assim como pelos sábios e pertinentes comentários e sugestões.

Ao Sr. Vasco António (Banco Alimentar Contra a Fome do Porto), ao Dr. Manuel Lucas e à Dr.^a Cristina Andrade (Assistência Médica Internacional - AMI) por toda a amizade e pronta disponibilidade com que me receberam.

A todos os que fazem da sua Vida, uma vida melhor para os outros... Obrigada

Resumo

O carácter expressivo que as Instituições Sem Fins Lucrativos (ISFL) têm adquirido na nossa sociedade vem realçar a crescente importância das mesmas e a necessidade premente da sua gestão. Apesar do crescente interesse do tema, a investigação na área de controlo de gestão em ISFL encontra-se numa fase muito embrionária.

Com este trabalho pretende-se analisar os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) das ISFL, apresentando numa primeira fase as características típicas das ISFL e, posteriormente, analisando a forma como essas características influenciam o seu SCG. Atendendo aos objectivos da investigação, recorreu-se à metodologia dos estudos de caso, tendo sido seleccionadas duas instituições como objecto de estudo: a Fundação AMI – Assistência Médica Internacional (AMI) e a Associação do Banco Alimentar Contra a Fome do Porto (BACF do Porto).

Na realização da presente dissertação adoptou-se o modelo de conceptualização de sistemas de controlo de gestão proposto por Merchant e Van der Stede (2003). Este modelo considera que o controlo de gestão compreende todos os mecanismos de controlo utilizados por uma organização de forma a assegurar que os comportamentos e decisões dos seus trabalhadores sejam consistentes com os objectivos e estratégias da organização, distinguindo quatro formas de controlo: controlos de resultados, controlos de acção, controlos pessoais e controlos culturais.

Apesar de os estudos de caso realizados contribuírem para a validação de muita da literatura existente sobre os SCG das ISFL, tornou-se visível que a natureza distinta das ISFL estudadas conduz a diferenças entre os respectivos SCG, pelo que foram também refutadas algumas conclusões genéricas apresentadas na literatura.

Índice

1 Introdução	1
2 Controlo de Gestão em ISFL	6
2.1 Instituições Sem Fins Lucrativos: diferentes designações e abordagens	6
2.2 Modelos de Conceptualização de Sistemas de Controlo de Gestão	8
2.2.1 Mecanismos de Controlo	10
2.2.1.1 Controlos de Resultados	10
2.2.1.2 Controlos de Acção.....	12
2.2.1.3 Controlos Pessoais	12
2.2.1.4 Controlos Culturais	13
2.2.2 Impacto dos mecanismos de controlo nos problemas de controlo organizacionais	14
3 Características das ISFL e forma como influenciam os SCG	16
3.1 Missão com Carácter Social	17
3.2 Ausência da Figura do Accionista.....	19
3.3 Nomeação da Direcção.....	19
3.4 Componente Humana	20
3.5 Stakeholders	20
3.6 Colaboradores.....	22
3.7 Nível de Compensação	23
3.8 Objecto da actividade	25
3.9 Restrições Legais.....	25
3.10 Estrutura Organizacional.....	26
3.11 Conclusões.....	29
4 Metodologia	32
4.1 Escolha da metodologia.....	32
4.2 Limitações	33
4.3 Processo de investigação	35
4.4 Conclusão	38

5 Estudos de Caso.....	39
5.1 Apresentação das Instituições.....	39
5.1.1 AMI.....	39
5.1.2 BACF do Porto	40
5.2 Sistemas de Controlo de Gestão da AMI e do BACF do Porto.....	41
5.2.1 Missão com Carácter Social	41
5.2.2 Ausência da Figura dos Accionistas	42
5.2.3 Nomeação da Direcção	43
5.2.4 Componente Humana	44
5.2.5 Stakeholders.....	45
5.2.6 Colaboradores	47
5.2.7 Níveis de Compensação.....	49
5.2.8 Objecto da Actividade	51
5.2.9 Restrições Legais	53
5.2.10 Estrutura Organizacional	54
5.3 Discussão.....	58
6 Conclusões	65
6.1 Principais conclusões do estudo	65
6.2 Contribuição deste estudo para a investigação.....	67
6.3 Limitações e possíveis investigações futuras	67
Apêndice	70
Bibliografia	74

Índice de Quadros

Quadro 2.1 Aspectos relevados e limitativos das diferentes denominações dadas às Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos.....	7
Quadro 2.2. Impacto dos mecanismos de controlo nas causas de problemas de controlo.....	15
Quadro 3.1 Características das ISFL e impacto no SCG das ISFL.....	28-29
Quadro 5.1 Características da AMI e do BACF do Porto e seu impacto no SCG.....	57
Figura 5.2 Impacto das características da AMI e do BACF do Porto no seu SCG.....	65

Lista de Siglas

ISFL – Instituições Sem fins Lucrativos

BACF – Banco Alimentar Contra a Fome

AMI – Assistência Médica Internacional

SCG – Sistema de Controlo de Gestão

IPSS – Instituição Particular de Solidariedade Social

1 Introdução

Nos últimos anos tem-se assistido a um crescimento da importância das Instituições sem Fins Lucrativos (ISFL), ou não nos referíssemos a estas instituições como constituindo um dos três sectores da economia (o Terceiro Sector), a par do sector privado e do sector público.

Podemo-nos aperceber da importância e da extensão das actividades desenvolvidas por estas instituições nos nossos dias, se reflectirmos sobre o aumento da oferta de bens e serviços oferecidos por este sector (Speckbacher, 2003), oferta essa que vem normalmente colmatar falhas decorrentes do funcionamento do mercado. Por outro lado, este sector representa uma fonte cada vez maior de emprego (Salamon e Anheier, 1996, citado por Speckbacher, 2003), e é também responsável por uma crescente contribuição para o PIB (Baraldi, 1998). Por último, é de realçar a natureza dos recursos utilizados pelas ISFL, a grande maioria dos quais proveniente do sector público (Carvalho, 2004).

A maior parte dos estudos sobre temáticas relacionadas com a actividade das ISFL não define normalmente o que entende por ISFL, optando apenas por fazer uma breve enumeração das suas principais características.

De entre essas características, uma das principais é o carácter não lucrativo das ISFL. Com efeito, o principal objectivo destas instituições não é o lucro (Baraldi, 1998; Carvalho, 2004). As receitas obtidas no decurso da actividade não são distribuídas pelos membros, mas antes canalizadas em benefício dos bens e serviços fornecidos ou reinvestidas na estrutura da organização (Baraldi, 1998; Soldevila e Oliveras, 2000).

Por outro lado, o tipo de bens ou serviços que as ISFL fornecem têm carácter social, podendo os mesmos ser disponibilizados a preços mais reduzidos que os de mercado ou mesmo gratuitamente (Baraldi, 1998; Carvalho 2004; Henderson et al., 2002; Soldevila e Oliveras, 2000;).

Relativamente à respectiva natureza, as ISFL apresentam uma grande heterogeneidade (Baraldi, 1998). As ISFL podem exercer a sua actividade como pequenas organizações que funcionam com base em voluntários informais e com recursos financeiros mínimos, ou como instituições com vastos recursos e que empregam um elevado número de profissionais (Young, 2001). Por outro lado, as ISFL abrangem um conjunto de organizações de grande diversidade nos serviços prestados, como por exemplo, instituições de caridade, religiosas, científicas, literárias ou educativas (Baraldi, 1998; Carvalho 2004; Henderson et al., 2002; Merchant e Van der Stede, 2003; Soldevila e Oliveras, 2000; Young, 2001). Algumas ISFL, como instituições religiosas e instituições de caridade, servem variados interesses privados, enquanto que outras instituições, como por exemplo cooperativas de trabalhadores, trabalham para benefício dos seus membros (Merchant e Van der Stede, 2003).

Outro aspecto normalmente referido na literatura prende-se com o facto de, dependendo do tipo de instituição e do país de localização, as ISFL usufruírem frequentemente de benefícios fiscais (Carvalho, 2004; Soldevila e Oliveras, 2000), por substituírem o Estado no fornecimento de bens e serviços considerados de utilidade pública (Carvalho, 2004).

É ainda de salientar que as ISFL recorrem muitas vezes ao trabalho de indivíduos voluntários e/ou organizações que não esperam obter benefícios económicos em contrapartida (Henderson et al., 2002; Soldevila e Oliveras, 2000), e que se financiam maioritariamente através de donativos de particulares, de outras ISFL, de empresas privadas ou mesmo do sector público (Soldevila e Oliveras, 2000).

Por último, é de referir que as ISFL têm um cariz não governamental (Soldevila e Oliveras, 2000), ostentando um estatuto legal não comercial, tal como fundação, associação profissional ou federação (Soldevila e Oliveras, 2000). Por outro lado, as ISFL não possuem participações accionistas (Baraldi, 1998; Henderson et al., 2002; Merchant e Van der Stede, 2003), não existindo desta forma a figura do proprietário, tal como se encontra presente nas empresas privadas.

O aparecimento das ISFL resultou da necessidade de fornecer bens e serviços onde o sector público se mostrava incapaz de dar resposta (Benson, 1985; Hansmann, 1980; Weisbrod, 1975, citado por Carvalho 2004). Deste modo, os locais com maior diversidade étnica, social e cultural são aqueles em que se verifica uma maior incidência destas instituições (Weisbrod, 1975, 1977, citado por Carvalho, 2004).

São diversos os autores que chamam à atenção para a alteração recente do contexto em que as ISFL operam, tendo surgido, segundo Spiegel (1990), um crescente interesse académico sobre as ISFL. Por um lado, a proliferação de ISFL e o seu crescimento, tanto em dimensão como em complexidade, tem conduzido a uma crescente concorrência neste sector pelas diversas fontes de financiamento, donativos, doações e subsídios (Jasen e Kilpatrick, 2004; Kaplan, 2001; Soldevila e Oliveras, 2000; Speckbacher, 2003). Jasen e Kilpatrick (2004) referem mesmo que, nos Estados Unidos da América, o debate sobre *corporate governance* tem sido alargado também às ISFL. E, por último, Rojas (2000) realça ainda a opinião de Ryan (1999) sobre o facto de o sector privado estar a mover-se para mercados anteriormente exclusivos das ISFL.

A alteração da envolvente em que as ISFL actuam vem realçar a expressão que este tipo de organização adquiriu nos últimos tempos, tornando-se assim visível a necessidade de gestão das mesmas. Apesar de as técnicas de controlo de gestão não se encontrarem introduzidas nas ISFL com a mesma extensão com que se encontram nas ICFL, a crescente competição entre ISFL gerou um maior interesse na implementação de técnicas de controlo de gestão nestas instituições (Soldevila e Oliveras, 2000). Segundo Ramanathan e Hegstad (1982), o sucesso destas instituições passa pelo processo de concepção do sistema de controlo, sendo tanto mais relevante quanto maior a organização, uma vez que a administração se revela com menor capacidade de tomar e controlar todas as decisões, vendo-se forçada a delegá-las.

Apesar da crescente importância do tema, a investigação na área de gestão em ISFL encontra-se numa fase muito embrionária, havendo, nomeadamente, e segundo Soldevila e Oliveras (2000), escassa investigação empírica nesta área. Num estudo realizado a instituições italianas, Baraldi (1998) encontra três justificações para esta

situação ocorrer. Por um lado, a heterogeneidade existente na natureza das diversas ISFL (ex.: associações culturais, associações políticas) dificulta ou impossibilita mesmo a generalização de estudos nesta área. Por outro lado, a relevância das instituições públicas e privadas na nossa sociedade e a complexidade associada às mesmas tem absorvido a atenção de gestores e académicos nesta área, relegando para segundo plano a problemática do Terceiro Sector. Por último, o autor refere ainda que a inexistência de competitividade entre ISFL possibilitou práticas que em condições concorrenciais seriam impensáveis. Segundo Baraldi (1998) e também Soldevila e Oliveras (2000), estas circunstâncias contribuíram para uma menor evolução de investigação na área de gestão de ISFL.

Em suma, o presente contexto das ISFL e a escassa investigação e literatura existente sobre os SCG em ISFL motivaram a escolha do tema de estudo desta investigação: o controlo de gestão em instituições sem carácter lucrativo. Desta forma, procurou-se realizar uma caracterização das ISFL e da forma como essas características influenciam os seus SCG.

Apesar das inúmeras variáveis com implicações nos SCG das organizações, no presente estudo seleccionou-se um conjunto de características a analisar, privilegiando as especificidades inerentes às ISFL. Desta forma, são objecto do presente estudo a Missão de Carácter Social, a Ausência da Figura dos Accionistas, a Nomeação da Direcção, a Componente Humana, os *Stakeholders*, os Colaboradores, o Nível de Compensação, o Objecto da Actividade, as Restrições Legais e a Estrutura Organizacional.

Foram conduzidos estudos de caso a duas instituições portuguesas com âmbito, estatuto jurídico e dimensão distintas: a fundação Assistência Médica Internacional (AMI) e o Banco Alimentar Contra a Fome do Porto (BACF do Porto), tentando apreender de que forma as suas características influenciam o sistema de controlo de gestão. Pretendeu-se assim alcançar uma maior clarificação do fenómeno subjacente e contribuir para o corpo de investigação na área de controlo de gestão em ISFL.

A opção pela metodologia de estudos de caso na área de gestão em ISFL teve em consideração a escassez de literatura de investigação empírica nesta área (Soldevila e Oliveras, 2000). Por outro lado, é de referir que a realização de dois estudos de caso, e não de um único apenas, teve por ambição verificar a possibilidade de duas ISFL com características distintas possuírem SCG diferentes e garantir, desta forma, o enriquecimento das conclusões do presente estudo, através da comparação dos estudos de caso e da proposta de questões para futura investigação.

A presente investigação encontra-se estruturada em 6 capítulos. No capítulo 2 são apresentados os principais conceitos subjacentes à investigação, nomeadamente o conceito de ISFL e a apresentação do modelo de conceptualização de sistemas de controlo de gestão adoptado na análise e estruturação da investigação.

Posteriormente, no capítulo 3 é realizada uma revisão de literatura na qual são abordadas as principais características das ISFL e a forma como estas influenciam o sistema de controlo nas ISFL, facilitando ou dificultando a adopção de determinados tipos de controlo.

No capítulo 4 é apresentada e justificada a metodologia adoptada na investigação, baseada em estudos de caso, evidenciando ainda as vantagens e limitações que lhe estão subjacentes.

No capítulo 5 são apresentados os estudos de caso da AMI e do BACF do Porto, incluindo as principais características destas instituições e a forma como estas influenciam o seu sistema de controlo de gestão.

Por último, no capítulo 6, encontra-se a síntese das principais conclusões do presente trabalho, sem deixar de referir as limitações do presente estudo e sugestões para futuras investigações.

2 Controlo de Gestão em ISFL

Neste capítulo são apresentados os principais conceitos subjacentes ao presente estudo: o conceito de ISFL (secção 2.1) e o modelo de conceptualização de sistemas de controlo de gestão adoptado (secção 2.2).

2.1 Instituições Sem Fins Lucrativos: diferentes designações e abordagens

São várias as denominações dadas às ISFL, nomeadamente Terceiro Sector, Organizações Não Governamentais ou Empresas Sociais. Cada uma das expressões tem significados e assumpções distintas (Scott, 1997), denotando diferentes aspectos deste tipo de organizações (Febbraro et al., 1999; Januário, 2000).

Segundo Carvalho (2004), todas aquelas designações têm limitações. Por um lado, a expressão ‘Terceiro Sector’ realça a importância das instituições que dele fazem parte, colocando-as a par do sector público e do sector privado (Phillips, 1995, citado por Febbraro et al., 1999). No entanto, esta designação não é precisa, uma vez que as instituições do terceiro sector são também instituições privadas (Carvalho, 2004).

Por outro lado, a designação ‘Instituições Sem Fins Lucrativos’ realça o facto de as instituições não terem como finalidade gerar lucros para os seus proprietários (Febbraro et al., 1999). Contudo, segundo Carvalho (2004), esta expressão abrange não apenas instituições privadas sem fins lucrativos, mas também as instituições públicas, por estas não terem como objectivo primordial o lucro.

Por sua vez, a denominação ‘Organizações não Governamentais’ evidencia, segundo Januário (2000), o carácter distintivo destas instituições em relação ao Estado e o carácter dos bens e serviços produzidos, os quais visam o bem comum ou a acção social. No entanto, segundo Carvalho (2004), esta expressão inclui todo o sector privado, tanto lucrativo como não lucrativo.

Por último, a designação ‘Empresas Sociais’ também carece de precisão, pois existem instituições privadas de acção social com fins lucrativos (Carvalho, 2004).

	Aspectos relevados	Limitações
Instituições Sem Fins Lucrativos	Carácter económico: não ter como finalidade gerar lucros para os seus proprietários.	Abrange tanto instituições privadas sem fins lucrativos como instituições públicas, por estas não terem como objectivo o lucro.
Terceiro Sector	Importância das instituições que dele fazem parte, colocando-as a par do sector público e do sector privado.	As instituições do terceiro sector são também instituições privadas.
Organizações Não Governamentais	Organizações distintas do Estado e carácter dos bens produzidos que visam o bem comum e a acção social.	Abrange todo o sector privado, tanto lucrativo como não lucrativo.
Empresas Sociais	Denominação pela positiva. Expressão mais abrangente, incluindo associações, fundações, mutualidades e cooperativas, outras formas de pequenas empresas lucrativas com fins sociais.	Inclui organizações híbridas, abrange instituições privadas de acção social sem fins lucrativos. Parcerias intersectoriais, cooperativas e negócios orientados socialmente.

Quadro 2.1 Aspectos relevados e limitativos das diferentes denominações dadas às Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos.

De acordo com Januário (2000), as diferentes denominações adoptadas nos diversos estudos reflectem diferentes abordagens da realidade que cada estudo pretende relevar. Desta forma, e apesar da imprecisão intrínseca às diferentes denominações, ao longo do presente estudo será adoptada a denominação Instituições Sem Fins Lucrativos, por valorizar a vertente económica e a existência de restrições legais e éticas à distribuição de resultados (Januário, 2000), aspectos importantes num estudo sobre Controlo de Gestão.

No entanto, é ainda importante referir que o conceito de ISFL adoptado no presente estudo traz associadas algumas características estruturais e operacionais comuns, que Salamon e Anheier (1998) enumeram do seguinte modo: ISFL são instituições

organizadas, privadas (institucionalmente separadas do estado), que não distribuem lucros, que têm gestão própria e que recorrem a trabalho voluntário.

2.2 Modelos de Conceptualização de Sistemas de Controlo de Gestão

Na maior parte dos estudos de caso são utilizados modelos de sistemas de controlo de gestão com o objectivo de estruturar o material em estudo e/ou oferecer novas perspectivas das realidades descritas (Ferreira e Otley, 2004). Neste contexto, será brevemente apresentado o modelo de Merchant e Van der Stede (2003), o qual estruturará a análise nos capítulos seguintes, estabelecendo-se, sempre que oportuno, pontes entre este e outros modelos de conceptualização de sistemas de controlo de gestão.

Segundo o entendimento de Merchant e Van der Stede (2003), controlo de gestão compreende todos os mecanismos ou sistemas de gestão utilizados por uma organização para assegurar que os comportamentos e decisões dos seus trabalhadores são consistentes com os objectivos e estratégias da organização. Quando concebidos correctamente, os sistemas de controlo de gestão influenciam os comportamentos dos trabalhadores na direcção desejada e, conseqüentemente, aumentam a probabilidade de a organização alcançar os seus objectivos.

Os autores identificam como causas para a necessidade de controlo de gestão a falta de direcção, os problemas motivacionais e as limitações pessoais. A falta de direcção decorre de os trabalhadores não terem conhecimento do que a organização espera dos mesmos. Os problemas motivacionais resultam de situações em que, apesar de os trabalhadores terem conhecimento do que é pretendido deles, não agem em conformidade com os objectivos da organização, uma vez que os objectivos pessoais e organizacionais podem não coincidir. Por último, as limitações pessoais resultam de situações em que os trabalhadores, tendo conhecimento do que a organização espera dos mesmos, e encontrando-se até motivados para executar as tarefas esperadas, são no entanto incapazes de atingir os objectivos, devido a limitações de carácter pessoal (por exemplo, falta de experiência, formação ou conhecimento).

Segundo Merchant e Van der Stede (2003), estes problemas podem ser reduzidos ou mesmo evitados, através da externalização de actividades, da automação, da centralização na tomada de decisão e/ou da partilha de risco com entidades externas (exemplo: subscrição de seguros ou *joint ventures*).

Para problemas que não podem ser evitados recorrendo às estratégias atrás apresentadas, ou tendo simplesmente a organização optado por não aplicar nenhuma daquelas soluções, Merchant e Van der Stede (2003) identificam quatro formas de controlo que se podem complementar entre si: controlos de resultados, controlos de acção, controlos pessoais e controlos culturais. Ao conjunto de mecanismos de controlo que são usados por uma organização, Merchant e Van der Stede (2003) designam sistemas de controlo de gestão.

O benefício de um sistema de controlo é tanto maior quanto maior a diferença entre a probabilidade de os objectivos organizacionais serem atingidos numa situação em que um sistema de controlo de gestão está implementado, face a uma situação em que não existe qualquer sistema de controlo.

É ainda de referir que os sistemas de controlo de gestão variam entre organizações e entre diferentes áreas de uma mesma organização. Estas diferenças podem resultar, por um lado, de um conjunto de factores que condiciona a eficácia de determinados controlos ou a viabilidade financeira dos mesmos. Por outro lado, podem advir de problemas de controlo de gestão distintos entre organizações, ou mesmo entre as diferentes áreas de uma mesma organização. Por último, as diferenças de SCG podem resultar de efeitos indesejáveis associados a determinadas formas de controlos ou de algumas formas de controlos se adaptarem melhor ao estilo de gestão de determinados gestores.

Nas secções seguintes irão ser descritas as quatro formas de controlo de gestão identificadas por Merchant e Van der Stede (2003): controlos de resultados, controlos de acção, controlos pessoais e controlos culturais. Sempre que possível, será efectuada a

ponte para aspectos identificados por outros autores. Por último, no ponto 2.2.2 será abordado o impacto dos mecanismos de controlo nos problemas de controlo organizacionais identificados por Merchant e Van der Stede (2003).

2.2.1 Mecanismos de Controlo

2.2.1.1 Controlos de Resultados

Os controlos de resultados consistem em recompensar ou punir os trabalhadores, monetariamente ou não, dependendo dos resultados que estes gerarem. Esta é uma forma de controlo indirecto, uma vez que não incide directamente sobre as acções dos trabalhadores, mas antes no resultado das suas acções. A organização não dita quais as acções que os trabalhadores têm de tomar: estes têm a liberdade de escolher os procedimentos que acharem mais apropriados para alcançar os resultados desejados. As recompensas associadas aos resultados informam os trabalhadores do que realmente é valorizado pela organização, motivando-os a obter os resultados que a organização recompensa e encorajando-os a desenvolver os seus talentos e a ocuparem posições em que tenham um bom desempenho. No entanto, este tipo de controlo apenas é efectivo em áreas em que os gestores conheçam quais os resultados desejados, e em que os resultados possam ser efectivamente medidos.

Este tipo de controlo é abordado em diversos modelos de conceptualização de sistemas de controlo de gestão. O modelo definido por Otley (1999) identifica cinco áreas fundamentais que, segundo o autor, deverão ser consideradas como parte do processo de desenvolvimento da estrutura de gestão de desempenho. Entre essas variáveis, o autor refere a definição de metas e o sistema de recompensas existentes numa organização. Estes elementos contribuem claramente para a definição do que Merchant e Van der Stede (2003) designam por controlos de resultados.

Por outro lado, o modelo de Ferreira e Otley (2004) baseia-se no modelo de Otley (1999) e procura desenvolvê-lo, identificando um total de dozes áreas que concorrem para a existência do que Merchant e Van der Stede (2003) denominam de controlos de resultados. Segundo Ferreira e Otley (2004), na análise de um sistema de controlo deve

ter-se em atenção as medidas de desempenho chave, que resultam dos objectivos, dos factores chaves para o sucesso e dos planos e estratégias da organização. Segundo os autores, deve ter-se em consideração a forma como a organização mede o sucesso através destas medidas, o nível de desempenho que a organização espera alcançar nas diversas áreas e, conseqüentemente, a forma como são estabelecidas as metas. Fazendo um confronto com o modelo de Merchant e Van der Stede (2003), a definição de controlos de resultados exige a definição de medidas de desempenho e objectivos que se pretende atingir, para que, quando os objectivos definidos sejam atingidos pelos colaboradores, estes estejam a concretizar os objectivos da organização.

Por outro lado, o modelo de Ferreira e Otley (2004) realça os processos de avaliação do desempenho individual, de grupo e organizacional, a importância que a informação (formal e informal) tem nestes processos e as suas conseqüências ao nível de recompensas e penalidades no processo de avaliação. Também aqui é possível estabelecer um paralelo com o modelo de Merchant e Van der Stede (2003), uma vez que os controlos de resultados têm associadas recompensas e/ou penalidades à concretização, ou não, dos objectivos definidos pela organização.

Finalmente, Simons (1995) desenvolveu um modelo designado por “Alavancas de Controlo” que relaciona os sistemas de controlo com a estratégia. Uma das ideias principais deste modelo centra-se nas variáveis chave de desempenho envolvidas num dos quatro sistemas de controlo, designado por “Sistema de Controlo Diagnóstico”. Segundo o autor, este último sistema é um instrumento de gestão essencial para colocar em prática as estratégias da organização, ao comunicar os objectivos e as variáveis de desempenho críticas a atingir e tudo aquilo que não pode falhar na empresa para que esta tenha sucesso. Este sistema é uma forma de controlo negativa, por ser usado para monitorizar resultados da organização e potenciar medidas correctivas. Fazendo a ponte com o modelo de Merchant e Van der Stede (2003), o modelo de Simons (1995) reflecte a existência de variáveis chave de desempenho e a importância da comunicação das mesmas, essenciais no uso eficaz de controlos de resultados: os colaboradores necessitam ter conhecimento das variáveis valorizadas pela empresa para poderem agir em conformidade com as mesmas.

2.2.1.2 Controlos de Acção

Os controlos de acção são, segundo Merchant e Van der Stede (2003), uma forma de controlo directa, que envolve a adopção de medidas que assegurem que os trabalhadores desempenham acções benéficas para a organização e/ou que não desempenham acções prejudiciais para a organização. Este tipo de controlo só é efectivo quando os gestores sabem quais as acções desejáveis para a organização e têm capacidade de assegurar que as mesmas ocorram.

Os controlos de acção podem tomar a forma de restrições comportamentais, revisões prévias, responsabilização pela acção e redundância. As restrições comportamentais podem ser físicas ou administrativas, procurando tornar mais difícil, ou mesmo impossível, que os trabalhadores tomem determinadas acções (por exemplo, *passwords* nos computadores). As revisões prévias, que podem assumir um carácter formal ou informal, consistem no escrutínio de um plano de acção dos trabalhadores em que os revisores podem aprovar, desaprovar, ou fazer alterações. A responsabilização pela acção consiste em responsabilizar os trabalhadores pelas suas próprias acções. Por último, a redundância consiste em atribuir mais recursos, trabalhadores ou máquinas, a uma determinada tarefa do que seria estritamente necessário ou garantir a existência de alguém ou de alguma máquina disponível e capaz de executar determinadas tarefas caso necessário.

De algum modo, Simons (1995) refere-se a este tipo de controlo ao conceptualizar o “Sistema de Fronteiras”, que tem como ideia chave os riscos a evitar. Este sistema exerce uma força negativa no sistema de controlo através da definição e comunicação dos limites de actuação.

2.2.1.3 Controlos Pessoais

Os controlos pessoais concretizam-se nas acções levadas a cabo com o intuito de aumentar a probabilidade de os trabalhadores desempenharem, por sua própria motivação e iniciativa, as tarefas pretendidas de forma satisfatória. Este tipo de controlo

serve três propósitos. Em primeiro lugar promove uma clarificação de expectativas, ajudando a que cada trabalhador perceba o que é que a organização espera dele. Por outro lado, procura assegurar que cada trabalhador tem as capacidades e recursos necessários ao bom desempenho da função. Por último, potencia e estimula a capacidade natural dos indivíduos para se auto-controlarem. Três dos principais métodos de controlos pessoais normalmente implementados são o processo de selecção e recrutamento de pessoal, a formação e a definição de funções e provisão/disponibilização dos recursos necessários.

2.2.1.4 Controlos Culturais

Por último, Merchant e Van der Stede (2003) definem como controlos culturais aqueles que são exercidos devido à prevalência na organização de normas de comportamento organizacionais, encorajando os trabalhadores a monitorizar-se e a influenciar-se mutuamente. Este tipo de controlo é mais efectivo quando os membros de uma organização têm laços afectivos entre si.

Ferreira e Otley (2004) consideram a cultura organizacional como factor a ter em consideração, mesmo que implicitamente, aquando da análise de um sistema de controlo.

Por sua vez, o modelo de Simons abrange este controlo ao mencionar o “Sistema de Crenças”. Segundo Simons (1995), a partilha de valores e propósitos motiva os colaboradores a procurar e criar oportunidades para alcançar a missão da organização. O sistema de crenças incentiva os desejos inatos dos participantes de uma organização em pertencer e contribuir para o propósito da organização, criando um alinhamento entre as estratégias organizacionais e os acontecimentos espontâneos, ou seja, não resultantes da imposição da organização, mas por iniciativa dos trabalhadores. Os valores nucleares exercem assim uma força positiva num sistema de controlo.

2.2.2 Impacto dos mecanismos de controlo nos problemas de controlo organizacionais

Como é possível identificar no quadro apresentado na página seguinte, os diferentes mecanismos de controlo de gestão têm diferentes impactos nos problemas de controlo comumente identificados nas organizações.

Os controlos de resultados são particularmente eficazes em problemas motivacionais, uma vez que induzem os trabalhadores, através da atribuição de recompensas ou punições, a adoptar comportamentos do interesse da organização. Por outro lado, a definição de resultados desejados informa os trabalhadores do que é esperado dos mesmos, diminuindo problemas de falta de direcção. Por último, os controlos de resultados actuam sobre problemas relacionados com limitações pessoais, dado encorajarem os trabalhadores a desenvolver os talentos e a ultrapassar as suas limitações de forma a atingir os resultados que garantem a recompensa definida. Adicionalmente, Merchant e Van der Stede (2003) evidenciam o papel dos controlos de resultados como mecanismos para atrair e reter colaboradores com as competências exigidas para o desempenho das funções.

Os controlos de acção também actuam sobre as diferentes causas dos problemas de controlo. As restrições comportamentais actuam sobre os problemas motivacionais, uma vez que, através das restrições impostas, os trabalhadores podem ser dissuadidos de tomarem acções contrárias aos interesses da organização. Por outro lado, as revisões prévias e a responsabilidade pela acção actuam sobre os diferentes problemas de controlo. Por sua vez, a redundância actua sobre as limitações pessoais e problemas motivacionais.

Por último, diversos controlos pessoais e culturais são também capazes de incidir sobre os diferentes tipos de problemas de controlo numa organização. A falta de direcção pode ser reduzida, por exemplo através do recrutamento de pessoas com perfil adequado às funções. Por sua vez, os problemas motivacionais podem ser enfrentados através da contratação de pessoas que demonstrem motivação ou afectando pessoas a grupos de trabalho que potenciem o alinhamento com as normas do grupo. Por último, estes

controles também podem actuar sobre limitações pessoais, nomeadamente através da formação e da selecção e recrutamento de colaboradores.

Problemas de Controlo <i>versus</i> Mecanismos de Controlo		Falta de Direcção	Problemas Motivacionais	Limitações Pessoais
Controlos de Resultados		√	√	√
Controlos de Acção	Restrições Comportamentais		√	
	Revisões prévias	√	√	√
	Responsabilização pela acção	√	√	√
	Redundância		√	√
Controlos Pessoais	Seleção e recrutamento de pessoal	√	√	√
	Formação	√		√
	Definição de funções e provisão dos recursos necessários			√
Controlos Culturais	Código de Conduta	√		√
	Recompensas de grupo	√	√	√
	Transferências Intraorganizacionais	√		√
	Envolvência Física			√
	Exemplo de liderança ¹	√		√

Quadro 2.2. Impacto dos mecanismos de controlo nas causas de problemas de controlo (adaptado de Merchant, 1998²)

¹ *Tone at the top.*

² Citado por Merchant e Van der Stede (2003).

3 Características das ISFL e forma como influenciam os SCG

Apesar de as ISFL apresentarem características próprias distintas das ICFL (Merchant e Van der Stede, 2003), a distinção entre os dois tipos de instituições parece cada vez mais ténue (Speckbacher, 2003), havendo mesmo algumas características comuns (Merchant e Van der Stede, 2003).

Relativamente aos aspectos em comum existentes entre ICFL e ISFL, Merchant e Van der Stede (2003) argumentam que a maior parte das ISFL presta serviços que competem com os fornecidos por ICFL. Por outro lado, são muitas vezes gestores profissionais que desenvolvem objectivos, estratégias e orçamentos nas ISFL. Por último, é também de referir que nas ISFL os gestores delegam actividades e responsabilidades aos trabalhadores.

Por sua vez, Speckbacher (2003) refere que os instrumentos de gestão de desempenho desenvolvidos recentemente pelo sector privado reflectem uma maior preocupação e consciência das necessidades dos principais *stakeholders*, e não apenas dos accionistas. Por outro lado, ainda segundo Speckbacher (2003), as ISFL adoptam cada vez mais instrumentos de gestão e avaliação de desempenho típicos do sector lucrativo. Na verdade, torna-se necessário a estas instituições providenciar garantias e informação sobre o seu desempenho, caso contrário existe um risco de perda de confiança por aqueles que apoiam as ISFL.

No entanto, e apesar dos aspectos referidos, os sistemas de controlo de gestão e os desafios que as ISFL enfrentam são normalmente bastante diferentes daqueles com o que as ICFL se deparam (Merchant e Van der Stede, 2003).

Nas próximas secções deste capítulo irão ser apresentadas algumas características geralmente típicas e comuns às ISFL, e a forma como essas especificidades afectam os seus sistemas de controlo de gestão.

3.1 Missão com Carácter Social

Os interesses dos proprietários das ICFL constituem muitas vezes as linhas orientadoras pelas quais as empresas se regem (Speckbacher, 2003), encontrando-se explícita ou implicitamente definida na missão destas instituições a maximização dos lucros ou da riqueza dos proprietários/accionistas.

A missão e objectivos das ISFL não são tão lineares (Mara, 2000; Merchant e Van der Stede, 2003; Oster, 1998), existindo normalmente pouco consenso na sua definição (Jasen e Kilpatrick, 2004).

As actividades desenvolvidas pelas ISFL consistem normalmente na prestação de um determinado tipo de serviço com carácter social (Baraldi, 1998; Carvalho, 2004; Henderson et al., 2002; Merchant e Van der Stede, 2003; Soldevila e Oliveras, 2000).

Desta forma, o planeamento estratégico adquire bastante importância nas ISFL, sendo reconhecido por diversos autores como um elemento essencial da gestão (Brown e Yoshika, 2003; Mara, 2000).

Por um lado, sem uma definição clara dos objectivos a atingir e do *tradeoff* existente entre os diferentes objectivos, torna-se difícil, ou mesmo impossível, avaliar a qualidade de um sistema de controlo e o desempenho da própria equipa de gestão numa dada ISFL (Baber et al., 2002; Merchant e Van der Stede, 2003), o que potencia problemas motivacionais.

Por outro lado, uma vez que não existe um *bottom line* financeiro que conduza o processo de decisão, como acontece nas ICFL, as ISFL devem recorrer à missão como um instrumento de gestão para organizar a agenda (Garner, 1989; Watad e Ospina, 1999), sob risco de se gerarem problemas de falta de direcção. Ao definir-se claramente a missão, os recursos que geralmente são escassos vão ser afectos apenas a actividades que se encontram abrangidas pela missão (Mara, 2000).

Por último, é ainda de referir que a missão clarifica a nível interno e externo os objectivos da organização (Brown e Yoshika, 2003). Internamente, ao expressar os valores em que se baseia, a organização contribui para motivar e alinhar a conduta dos trabalhadores com os seus interesses da própria organização. Externamente, a definição da missão atrai clientes, doadores, financiadores, trabalhadores e voluntários para a organização. Segundo Merchant e Van der Stede (2003), este contexto resulta da maior identificação dos indivíduos e organizações com os objectivos sociais presentes nas ISFL.

Assim sendo, durante o seu planeamento estratégico uma ISFL deverá explicitar a sua missão, definindo o seu papel perante a sociedade e as necessidades sociais que a instituição se propõe colmatar (Ramanathan, 1982; Ziebell e DeCoster, 1991). Nesta fase deverá ainda formular o conjunto de objectivos da instituição, formalizando e explicitando os resultados desejados e os meios através dos quais a organização se propõe a atingi-los. Segundo Ziebell e DeCoster (1991), os objectivos formulados deverão ser consistentes e relacionados com a missão social da organização, para que o cumprimento dos objectivos signifique que a organização está a concretizar a sua missão.

Em suma, a dificuldade de explicitação da missão e dos objectivos das ISFL pode potenciar a existência de problemas motivacionais e de falta de direcção. No entanto, quando tal definição é conseguida com sucesso, a missão pode actuar como forma de controlo pessoal e cultural. Por um lado, ao explicitar o seu propósito a organização clarifica as suas expectativas relativamente aos trabalhadores. Por outro lado, a definição da missão com um cariz social potencia a partilha de valores e de objectivos comuns entre os colaboradores (Hesselbein e Cohen, 1999). Adicionalmente, é de referir que a explicitação da missão e dos objectivos facilita a definição de sistemas de avaliação que poderão actuar como controlos de resultados.

3.2 Ausência da Figura do Accionista

Ao contrário do que acontece no sector privado com fins lucrativos, as ISFL não possuem a figura do accionista (Baraldi, 1998; Henderson et al., 2002). Apesar de alguém poder controlar as ISFL, ninguém as detém (Merchant e Van der Stede, 2003).

Desta forma, a ausência de accionistas nas ISFL garante a não existência de conflitos entre estes e os gestores, encontrando-se assim reunidas condições para a aplicação de controlos mais efectivos. Por outro lado, a ausência de accionistas poderá sugerir aos colaboradores das ISFL que o seu trabalho contribui para uma causa e não para o enriquecimento de uma pessoa (Preston 1989; Roomkin e Weisbrod, 1999; Rose-Ackerman, 1996; Weisbrod, 1983), concorrendo este facto para uma maior motivação e identificação dos colaboradores com a causa da instituição e para uma maior eficácia na aplicação de controlos culturais e pessoais.

3.3 Nomeação da Direcção

A direcção das ICFL é normalmente nomeada segundo uma lógica de mercado que garante que os gestores das organizações tenham formação e competências para realizar actividades de gestão.

No entanto, segundo Merchant e Van der Stede (2003), os gestores nas ISFL são normalmente nomeados para os cargos por razões que não os qualificam necessariamente para exercer uma gestão organizacional. Entre essas razões poderão estar o facto de se tratar de dadores relevantes da instituição ou de amigos da causa, por exemplo.

Sendo assim, esta situação pode concorrer para a existência de problemas resultantes de limitações pessoais por parte dos gestores das ISFL, proporcionando a aplicação por parte dos mesmos de mecanismos de controlo subóptimos (Taylor et al., 1996).

3.4 Componente Humana

Ziebell e DeCoster (1991) chamam a atenção para o facto de o potencial dos sistemas de controlo se centrar não só na sua estrutura, mas também nas competências dos próprios indivíduos e na capacidade de estes tirarem partido desses sistemas. Os autores enfatizam a importância dos gestores na motivação e desempenho dos elementos de uma organização, reconhecendo que o SCG consiste tanto em processos comportamentais como técnicos.

Segundo Ramanathan (1982), a missão e os objectivos das ISFL são normalmente expressão das preocupações do seu fundador, ao contrário do que sucede nas ICFL, em que a missão se encontra explícita ou implicitamente definida como a maximização dos lucros ou riqueza dos proprietários.

Com efeito, a componente humana exerce bastante influência no SCG das ISFL, reforçando assim a eficácia e importância dos mecanismos de controlo pessoais e culturais implementados nas ISFL. No entanto, é de salientar que a ausência de um líder forte, ou a saída de indivíduos com grande carisma das ISFL facilita o aparecimento de sistemas de controlo sub-óptimos (Ramanathan, 1982; Ziebell e DeCoster, 1991).

3.5 Stakeholders

Como já foi referido anteriormente, as ISFL, ao contrário do que ocorre nas ICFL, não respondem directamente a um determinado grupo de accionistas (Merchant e Van der Stede, 2003; Oster, 1998).

As ISFL financiam-se maioritariamente através de donativos de particulares, de outras ISFL, de empresas privadas ou mesmo do sector público (Soldevila e Oliveras, 2000), podendo não coincidir o grupo de pessoas que usufruem das actividades com os seus financiadores (Baber et al., 2002; Kaplan, 2001).

No entanto, dado que a maior parte das ISFL se encontram instituídas por forma a providenciar serviços sociais, existem vários grupos externos às instituições que se interessam pelo desempenho das ISFL, nomeadamente doadores, entidades

governamentais e a sociedade em geral (Jasen e Kilpatrick, 2004; Merchant e Van der Stede, 2003).

Esta situação reforça o sistema de controlo das ISFL uma vez que caso as (múltiplas) entidades externas às ISFL se apercebam que uma organização não se encontra a gerir os recursos da forma mais apropriada, podem recusar donativos, influenciar os níveis de compensação dos gestores e directores (podendo mesmo forçar a sua saída), ou exercer pressão para que as entidades reguladoras aumentem as restrições de funcionamento ou para que encerrem as ISFL em causa (Merchant e Van der Stede, 2003).

Neste contexto, e segundo Speckbacher (2003), as ISFL necessitam de recorrer a um conjunto de instrumentos para dar conhecimento aos contribuintes da forma como a organização é gerida. Heiniger et al. (2005) chamam à atenção para a importância do controlo e exactidão da informação que as ISFL tornam pública, devendo-se analisar qualquer implicação negativa que a mesma possa ter para a organização.

No entanto, são diversos os factores relacionados com *stakeholders* que podem propiciar a aplicação de controlos subóptimos. Merchant e Van der Stede (2003) chamam a atenção para a dificuldade que muitas instituições têm em chamar a atenção dos *stakeholders* e fazer com que estes entendam os relatórios da organização. Adicionalmente, o grupo de *stakeholders* existente nas ISFL não é um grupo com expectativas e objectivos homogéneos (Jasen e Kilpatrick, 2004; Speckbacher, 2003), pelo que uma influência excessiva por parte dos grupos externos pode influenciar negativamente o processo de decisão e o próprio SCG (Brooks, 2005; Merchant e Van der Stede, 2003; Ramanathan 1982; Speckbacher, 2003).

A influência dos *stakeholders* nas actividades de planeamento e orçamentação das ISFL é normalmente disfuncional quando aquelas resultam de negociação entre grupos heterogéneos que apresentam muitas vezes interesses, valores e preferências divergentes (Brooks, 2005; Merchant e Van der Stede, 2003; Ramanathan, 1982). Neste processo, para além dos gestores e directores, podem estar envolvidos os próprios financiadores e reguladores. Sendo assim, é provável que deste processo resultem objectivos instáveis

(Brooks, 2005) ou que a missão se encontre definida de forma bastante vaga e/ou ambiciosa (Sawhill e Williamson, 2001). De acordo com Kaplan (2001), a maior parte dos documentos sobre estratégia descreve um conjunto extenso de objectivos desejado por todos os participantes no processo de definição da estratégia, reflectindo, na maior parte das vezes, uma dificuldade em organizar as ideias num conjunto coerente e exequível de objectivos.

Segundo Ramanathan (1982), o conjunto de pessoas envolvidas no processo de planeamento tende a variar de acordo com a importância da internalização da missão e dos objectivos nos colaboradores. No entanto, quando o processo de planeamento puder gerar ansiedade, frustração, desgaste para o pessoal, ou levar mesmo a desvantagens competitivas, a comunicação interna e a negociação devem ser restritas a determinados elementos da organização.

Desta forma, podemos identificar como impacto positivo no SCG das ISFL, o resultante da existência de vários grupos com potencial interesse nas ISFL. Porém, é também possível reconhecer as limitações geradas no SCG resultante de os *stakeholders* serem um grupo com expectativas e objectivos potencialmente não homogéneos e de poderem exercer uma influência excessiva na sua actividade. Por outro lado, também foi reportada na literatura a dificuldade sentida por algumas ISFL em cativar a atenção dos *stakeholders*.

3.6 Colaboradores

O contexto em que actuam os colaboradores das ISFL é distinto daquele em que actuam os trabalhadores das ICFL, aspecto que acarreta implicações positivas e negativas no sistema controlo de uma organização.

Segundo Merchant e Van der Stede (2003), há uma maior identificação dos colaboradores com os objectivos sociais presentes nas ISFL do que com o objectivo de criação de valor para os accionistas, típico das ICFL. A ausência de accionistas nas ISFL é um sinal para os colaboradores que o seu trabalho contribui para uma causa e não para o enriquecimento de uma pessoa (Preston 1989; Rose-Ackerman, 1996).

Desta forma, as ISFL atraem facilmente colaboradores que partilham da sua causa (Henderson et al., 2002; Soldevila e Oliveras, 2000), o que reforça os sistemas de controlo. Por outro lado, as ISFL recorrem normalmente ao trabalho de indivíduos voluntários e organizações que não esperam obter benefícios económicos em contrapartida (Henderson et al., 2002; Soldevila e Oliveras, 2000).

No entanto, a identificação dos colaboradores com o objecto social também pode assumir a forma de uma ameaça para o funcionamento da organização, pois ao entrar numa dada ISFL um colaborador ou voluntário, poderá ter uma ideia preconcebida do modo de alcançar a missão: isto pode levar a uma dispersão de energia na instituição (Kaplan, 2001) e a uma difícil obtenção de um total alinhamento de interesses.

Em suma, a identificação com a causa e o comprometimento existente nos trabalhadores de ISFL atenua muitos dos problemas de controlo identificados na literatura, como sejam a falta de direcção e a falta de motivação (Merchant e Van der Stede, 2003). Segundo Manson (1996), é a possibilidade de participar em algo em que se acredita que cativa e pode reter trabalhadores e voluntários nas ISFL. Desta forma, segundo Brown e Yoshika (2003), os incentivos e controlos financeiros são menos efectivos em ISFL, em benefício de incentivos associados a motivações intrínsecas, podendo o controlo ser mais facilmente conseguido através de controlos pessoais e culturais (Merchant e Van der Stede, 2003). No entanto, é de referir que a identificação de colaboradores e voluntários com a causa da organização pode gerar, em alguns casos, situações que dificultam o alinhamento de interesses (Kaplan, 2001).

3.7 Nível de Compensação

Segundo Oster (1998), nas ICFL o cliente é indiferente ao nível de compensação dos gestores de topo, interessando-lhe essencialmente a qualidade e preço do produto. Em contrapartida, tanto os beneficiários como os financiadores das ISFL interessam-se pelo nível de compensação da direcção.

Este autor refere vários estudos que abordam e analisam esta diferença. Por um lado, a opinião pública acredita que os gestores de ISFL não devem auferir um nível de compensação tão elevado quanto os gestores de empresas com fins lucrativos (Herzlinger, 1994). Por outro lado, a dificuldade de quantificar as actividades ou bens fornecidos pelas ISFL (Hansmamm, 1980) podem induzir a que níveis elevados de compensação possam ser interpretados como má gestão ou fraude (Oster, 1998). Por último, é referido ainda que os trabalhadores das ISFL são menos sensíveis a incentivos financeiros em prol da ideologia da organização (Young, 1984).

Apesar das restrições impostas pelos doadores e pela ideologia das ISFL, Oster (1998) refere a existência de algumas semelhanças na forma de remuneração dos gestores das ISFL com a realidade presente no sector privado com fins lucrativos. Segundo o autor, existe uma dualidade entre o desejo de recompensar monetariamente os gestores e a pressão dos *stakeholders* da organização para que se faça uma boa gestão dos recursos. Baber et al. (2002) referem a existência de uma relação entre o nível de compensação dos gestores das ISFL e as acções levadas a cabo por estes no sentido de aumentar os recursos disponíveis pela organização, o que obviamente está de acordo com os objectivos da organização.

No entanto, segundo Oster (1998), a complexidade das ISFL limita o uso de incentivos monetários, dada a dificuldade de avaliação do desempenho e das restrições legais ou morais indissociáveis da actividade das ISFL. Merchant e Van der Stede (2003) referem mesmo que os níveis de compensação dos trabalhadores das ISFL não são em geral muito competitivos em relação aos praticados nas ICFL.

Esta situação pode, segundo Merchant e Van der Stede (2003) proporcionar uma despreocupação dos gestores e colaboradores das ISFL nas suas tarefas e consequentemente a ocorrência de controlos subóptimos ligados a um dos principais problemas numa organização: a diminuição da qualidade de trabalho dos colaboradores (limitações pessoais).

Segundo Heiniger et al. (2005), é necessário que exista um sistema de recompensas implementado e equitativo, e que os colaboradores recebam a recompensa justa pela sua contribuição, de acordo com os valores de mercado. Só assim se poderá atrair e reter colaboradores que tenham a qualificação e a experiência necessárias para o desempenho das funções, condição que segundo os autores é essencial para atingir os objectivos da organização.

3.8 Objecto da actividade

As ICFL dedicam a sua actividade tanto à venda de bens como à prestação de serviços. No entanto, Merchant e Van der Stede (2003) sugerem que a grande maioria das ISFL tem como objecto a prestação de um determinado tipo de serviço. Desta forma, segundo os autores, as ISFL, enquanto prestadoras de serviços, têm um conjunto de variáveis críticas que deverão ser controladas.

Por um lado, o facto de as entidades prestadoras de serviços serem tendencialmente trabalho intensivas torna difícil evitar problemas através da simples substituição do factor trabalho por máquinas. Por outro lado, a capacidade de utilização é um factor crítico, uma vez que os serviços não podem ser inventariados com o intuito de responder às flutuações da procura. Por último, é de referir que a qualidade dos serviços prestados é mais difícil de controlar, uma vez que o *output* da organização, ao não ser tangível, não pode ser visualmente fiscalizado.

Desta forma, as ISFL, enquanto entidades prestadoras de serviços, encontram-se expostas a um conjunto de problemas que limitam ou colocam especiais desafios ao respectivo SCG.

3.9 Restrições Legais

A maior parte das ISFL confronta-se com leis específicas mais restritivas que as enfrentadas pelas ICFL, nomeadamente no que se refere à afectação de recursos e à distribuição de resultados (Merchant e Van der Stede, 2003).

Apesar de algumas ISFL auferirem receitas através da venda de produtos, da prestação de serviços (entradas num museu, por exemplo) ou mesmo da troca de serviços com terceiras entidades, as receitas nas ISFL funcionam apenas como uma restrição e não como um objectivo (Merchant e Van der Stede, 2003). Mesmo nas situações em que algumas sub-entidades das ISFL competem directamente com ICFL, tendo como objectivo gerar lucros (lojas em hospitais, por exemplo), o lucro obtido pelas ISFL destina-se apenas a financiar as actividades da instituição. Esta situação sucede uma vez que não é permitido às ISFL distribuir os resultados que possam ter obtido (Merchant e Van der Stede, 2003; Oster, 1998).

Por outro lado, enquanto que os gestores das ICFL podem usar os seus recursos para qualquer propósito legal que desejem, a maior parte dos recursos obtidos nas ISFL provem de donativos ou concessões cuja afectação pode estar restringida, à priori, por questões legais ou morais. Esta restrição pode passar pela afectação dos recursos a um fim específico (exemplo: conduzir investigação sobre cancro), a um tipo específico de despesa (exemplo: um novo edifício), ou por um determinado período de tempo (exemplo: antes do ano 'x'). De modo a cumprir este tipo de restrições na afectação dos recursos, a maior parte das ISFL recorre a contabilidade específica. Desta forma, as ISFL conseguem facilmente isolar os recursos que se encontram afectos a cada um dos diferentes objectivos.

Em geral, e segundo Merchant e Van der Stede (2003), as ISFL têm necessidade de recorrer a um conjunto de controlos de forma a cumprir com os constrangimentos impostos legalmente.

3.10 Estrutura Organizacional

Segundo Ziebell e DeCoster (1991), a estrutura organizacional é um importante factor na concepção de um sistema de controlo. Numa organização complexa e de grande dimensão, a gestão de topo não é capaz de controlar directamente todas as actividades desenvolvidas, tendo de recorrer a um conjunto de medidas e indicadores.

No entanto, em organizações de pequena dimensão, a pessoa responsável pela sua gestão estará frequentemente envolvida nas actividades operacionais, possuindo uma visão global sobre toda a organização e, conseqüentemente, controlo directo sobre a mesma. Nestas situações, em que a dimensão da organização é suficientemente pequena para um indivíduo ou conjunto de indivíduos estar(em) em contacto com todos os aspectos operacionais, um SCG informal pode ser suficiente e adequado. Desta forma, quanto maior a distância entre os quadros de gestão e as actividades operacionais, maior a necessidade de formalizar um sistema de controlo de gestão.

Segundo Anthony e Young (1989) e Hasenfeld (1983), grande parte das ISFL apresentam estruturas organizacionais descentralizadas, em que os gestores não controlam directamente as actividades desenvolvidas por um colaborador ou mesmo um determinado programa. Estará aqui em causa uma limitação no SCG das ISFL.

O quadro apresentado na página seguinte analisa o impacto que as características das ISFL têm no respectivo SCG. No capítulo 5, o presente quadro irá basear a estruturação da análise dos dois estudos de caso objecto desta tese.

Características	ISFL	Impacto no SCG de ISFL
Missão	Carácter social.	<p>A definição da missão de carácter social contribui como forma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controlo pessoal: clarificação das expectativas dos colaboradores e voluntários; - Controlo cultural: potencia a partilha de valores e objectivos comuns. <p>E facilita a implementação de controles de resultados, uma vez que contribui para a definição de sistemas de avaliação.</p>
Ausência da Figura do Accionista	Não existem accionistas.	<p>Controlos pessoais e culturais mais eficazes, uma vez que a não existência de accionistas é um sinal para os colaboradores que o seu trabalho contribui para uma causa e não para o enriquecimento dos accionistas, concorrendo para uma maior motivação e identificação dos colaboradores com a causa da instituição.</p> <p>Controlos mais efectivos, uma vez que não existe conflito entre accionistas e gestores.</p>
Nomeação da Direcção	Gestores nomeados normalmente por razões que não os qualificam para exercer uma gestão organizacional.	Problemas derivados de limitações pessoais, aplicação de mecanismos de controles subóptimos .
Componente Humana	Missão e objectivos são expressão das preocupações do fundador.	<p>Reforço da eficácia e importância dos mecanismos de controles pessoais e culturais.</p> <p>Saída ou ausência de um líder facilita o aparecimento de sistemas subóptimos.</p>
Stakeholders	Vários grupos externos com expectativas e objectivos não homogéneos que se interessam pelo desempenho das ISFL.	<p>Reforço do SCG resultante da existência de vários grupos com potencial interesse nas ISFL</p> <p>Limitações no SCG, resultante dos <i>stakeholders</i> não serem um grupo homogéneo e de poderem exercer uma influência excessiva na sua actividade, e pelo facto de algumas ISFL sentirem dificuldades em cativar a atenção dos <i>stakeholders</i>.</p>
Colaboradores	Maior identificação e atracção de colaboradores e voluntários com a causa das ISFL.	<p>Atenuação de problemas como a falta de direcção e problemas motivacionais e controles pessoais e culturais mais efectivos, dada a maior identificação dos colaboradores com a missão das ISFL.</p> <p>Possíveis problemas de alinhamento de interesses geram limitações no SCG.</p>

Características	ISFL	Impacto no SCG de ISFL
Nível de Compensação	<i>Stakeholders</i> interessam-se pelo nível de remuneração dos gestores. Nível de remuneração inferior ao de mercado.	Constrangimentos na aplicação de controles de resultados monetários. Despreocupação por parte dos gestores e colaboradores e consequente aplicação de formas de controlo subóptimos , evidenciando problemas decorrentes de limitações pessoais.
Objecto da actividade	Prestação de Serviços.	Limitações no SCG: capacidade de utilização é um factor crítico e a qualidade dos serviços prestados é difícil de controlar.
Restrições Legais	Maiores restrições: impossibilidade de distribuição de resultados e afectação dos recursos a determinados fins específicos.	Necessidade de recorrer a controles de acção de forma a garantir o cumprimento das obrigações legais.
Estrutura Organizacional	Estruturas Descentralizadas	Limitações no SCG , dada a incapacidade de controlar as actividades desenvolvidas.

Quadro 3.1 Características das ISFL e impacto no SCG das ISFL.

3.11 Conclusões

Neste capítulo foi analisada a literatura sobre as características e factores presentes na actividade da maior parte das ISFL, e o impacto que as mesmas têm no SCG destas instituições.

São vários os aspectos nas ISFL que resultam como formas de controlo pessoal e cultural, reforçando assim o SCG das ISFL. Por um lado, é de referir que a explicitação da missão clarifica os objectivos organizacionais de uma ISFL, motivando e alinhando os colaboradores e atraindo grupos importantes para o bom funcionamento da mesma, nomeadamente voluntários e financiadores que se identificam com a causa. Por outro lado, o facto de as ISFL não possuírem proprietários é um sinal para os colaboradores que o seu trabalho contribui para uma causa e não para o enriquecimento de um conjunto de particulares, o que se configura como forma de controlo cultural. Por

último, é de referir que os fundadores podem desempenhar um papel muito importante na motivação dos elementos de uma organização, facto que pode também contribuir como forma de controlo cultural.

É ainda de salientar que, quando a definição da missão de ISFL é explicitada com sucesso, a sua enunciação concorre como um adjuvante no SCG de uma ISFL, ao permitir a adopção de controlos de resultados mais efectivos.

Por outro lado, dada a importância da imagem transmitida pelas ISFL ao exterior e o facto de a actividade das ISFL se encontrar sujeita a um maior conjunto de restrições legais do que a das ICFL, as ISFL têm necessidade de adoptar controlos especialmente eficazes a este nível.

Por último, ainda como forma de reforço do SCG encontra-se o facto de as ISFL não possuírem a figura do accionista, ao contrário do que acontece no sector privado com fins lucrativos, garantindo assim a ausência de conflitos entre accionistas e gestores, tão comum nas ICFL, e, desta forma uma maior eficácia na aplicação das diferentes formas de controlo.

No entanto, existe um conjunto de factores que pode induzir a adopção de formas de controlo subóptimas. Entre estes encontra-se o facto de a nomeação dos gestores não ser normalmente baseada em critérios relacionados com as competências dos mesmos, dos níveis de remuneração auferidos pelos gestores não serem muito competitivos, e de as consequências da saída de figuras carismáticas das ISFL serem especialmente gravosas. Por outro lado, é de referir a possível dificuldade em obter o alinhamento de interesses entre colaboradores de ISFL que podem ter uma ideia predefinida de como atingir a missão da instituição. Adicionalmente, poderá ser problemática a potencial influência excessiva dos grupos externos na gestão das ISFL, a difícil enunciação da missão a que as ISFL se propõem e, por último, o facto de as entidades prestadoras de serviço (como o são, usualmente, as ISFL) terem maior dificuldade de controlo da capacidade de utilização e da qualidade do serviço prestado.

Segundo Brown e Yoshika (2003), os incentivos mais efectivos em ISFL são os associados a motivações intrínsecas. Esta constatação vai ao encontro do defendido por Merchant e Van der Stede (2003) que defendem que o controlo em ISFL é mais facilmente conseguido através da aplicação de formas de controlos pessoais e culturais. Na literatura exposta foram várias as especificidades das ISFL que reforçam estes argumentos, sustentando que os controlos pessoais e culturais são especialmente eficazes em ISFL, nomeadamente se comparados com outras formas de controlo.

No presente capítulo foi ainda analisada a estrutura organizacional como importante característica organizacional. Na literatura sugere-se que grande parte das ISFL apresentam estruturas organizacionais descentralizadas, em que os gestores não controlam directamente as actividades desenvolvidas por um colaborador ou mesmo um determinado programa, aspecto que determina limitações no SCG das ISFL.

Apesar da influência dos diferentes factores apresentados, não é possível determinar os impactos prevaletentes no SCG de cada instituição, dada a especificidade de cada organização e do contexto em que se insere. Segundo Baraldi (1998), a heterogeneidade presente na natureza das diversas ISFL torna a generalização uma tarefa complexa. Assim, e apesar de a literatura tender para a generalização das características das ISFL e seu impacto no SCG, tal generalização é problemática. Este aspecto reflecte-se, de resto, nos estudos de caso apresentados no capítulo 5.

4 Metodologia

No presente capítulo será apresentada a metodologia deste estudo. Na secção 4.1 são expostas as motivações para a escolha do método utilizado, identificando as suas principais potencialidades. Seguidamente, na secção 4.2, são apresentadas as principais limitações e perigos associados ao método adoptado. Por último, na secção 4.3, é apresentado o processo de investigação, revelando os principais passos da investigação e a forma como foram ultrapassados os problemas surgidos.

4.1 Escolha da metodologia

Como foi referido na introdução deste estudo, a presente investigação tem por objectivo a caracterização das ISFL, e a exploração da forma como essas características influenciam os seus SCG. Este objectivo envolve uma ampla e profunda compreensão do fenómeno referido, incluindo o contexto no qual as ISFL se inserem.

Esta necessidade de compreensão da envolvente nem sempre foi aceite na área da contabilidade. No entanto, segundo McKinnon (1988), tem-se assistido a um progressivo reconhecimento, por parte dos investigadores nesta área, da necessidade de os estudos terem em conta a envolvente organizacional e social dos fenómenos sob análise (Flamholtz, 1983, Hopwood, 1983, citados por McKinnon, 1988), havendo mesmo investigadores que defenderam um maior uso da observação participante, de entrevistas, e da análise de documentos na investigação em contabilidade (Kaplan, 1983; Scapens e Sale, 1985).

Desta forma, uma vez que a pergunta de partida impõe um carácter intensivo de investigação, e não existindo muitos estudos que façam o enquadramento desta problemática na sua envolvente organizacional e social, recorreu-se, no presente estudo, ao método de estudo de caso, de forma a obter uma compreensão mais profunda do objecto de estudo.

Como qualquer outro método, o estudo de caso apresenta vantagens e limitações. Yin (1984) define estudo de caso como um estudo empírico que tem por objecto a investigação de um fenómeno actual no seu contexto e em que os limites entre o próprio fenómeno e a envolvente não são claros, recorrendo-se a diversas fontes de evidência.

A flexibilidade metodológica característica dos estudos de caso confere um elevado grau de liberdade de movimentos ao investigador, permitindo-lhe a utilização das técnicas que o investigador entenda como mais adequadas.

Esta metodologia adequa-se a investigações que se encontrem numa fase inicial, porque permite clarificar proposições teóricas iniciais (Eisenhardt, 1989; Geenwood, 1965; Otley e Berry, 1998), dado o grau de liberdade de exploração permitido. Como vimos na introdução da presente tese, e apesar da crescente importância do tema objecto deste estudo, a investigação nesta área encontra-se numa fase muito embrionária (Baraldi, 1998).

4.2 Limitações

McKinnon (1988) defende que a metodologia de estudo de caso é um grande facilitador do desenvolvimento do conhecimento em contabilidade. No entanto, este tipo de metodologia foi criticado por diversos autores, como Geenwood (1965), McKinnon (1988), Patton e Appelbaum (2003), e pela falta de precisão, objectividade e rigor.

Apesar de se ter assistido a um aumento do número de estudos de caso realizados, a contribuição das investigações deste tipo não são sempre claras, uma vez que a forma como a validade e o nível de confiança são garantidos são frequentemente pouco perceptíveis (McKinnon, 1988; Otley e Berry, 1998).

Desta forma, segundo McKinnon (1988), é necessário que haja uma maior clareza para que seja obtido o máximo benefício de um estudo de caso. Para tal, os investigadores que adoptem este método têm a responsabilidade de obter conclusões plausíveis, transmitindo confiança ao leitor, e de detalhar a forma como o estudo foi conduzido, por

forma a permitir que outros avaliem a validade e nível de confiança das suas conclusões.

Por outro lado, como consequência da flexibilidade metodológica inerente a um estudo de caso, surgirão dados extraordinariamente diversificados para os quais não existem processos normalizados de tratamento. Sendo assim, segundo Geenwood (1965), é exigido ao investigador que identifique a multiplicidade de factores que influenciam o fenómeno, a interacção entre os mesmos e o próprio processo de desenvolvimento do fenómeno.

Há ainda que ter em consideração que a investigação do tipo estudo de caso depende em maior grau da interpretação pessoal do investigador do que, por exemplo, em estudos quantitativos (Stake, 1995, citado por Patton e Appelbaum, 2003), uma vez que todo o conhecimento adquirido pelo investigador só muito dificilmente é transmissível a terceiros (Geenwood, 1965). Em suma, o investigador assume um papel central no resultado do estudo (Patton e Appelbaum, 2003).

Segundo Gummensson (1991), a influência do investigador num estudo de caso passa, por um lado, pela proximidade do investigador ao objecto de estudo. Por outro lado, aquela influência passa pelo conhecimento e experiência anterior ao início do projecto de investigação que o investigador detém: o conhecimento de teoria, das técnicas, das condições da instituição, do entendimento dos padrões sociais que abrange o sistema de valores culturais, ou dos atributos pessoais do investigador. Assim, sendo certo que a escassez de uma compreensão prévia do fenómeno sob estudo obriga o investigador a despende mais tempo a agregar informação básica, a verdade é que tal compreensão prévia pode constituir um risco para a objectividade do estudo.

Por último, é de referir que as conclusões resultantes de um estudo de caso não são passíveis de generalização, pelo menos de um ponto de vista estatístico, pois o volume de dados extraídos na investigação não é representativo (Geenwood, 1965).

Em geral, é necessário que o investigador esteja ciente dos perigos associados a este método, nomeadamente o da subjectividade, que esteja permanentemente aberto a novas possibilidades e explicações (Patton e Appelbaum, 2003). Segundo Hamel (1993), a subjectividade existente em estudos de caso deverá ser uma variável claramente definida, tornando-se materializada em algo que é claramente o ponto de vista do investigador e por isso numa variável do estudo de caso. Segundo Patton e Appelbaum (2003), na essência, a investigação em gestão através de estudos de caso é válida e fiável, apesar de diferente dos estudos clássicos que recorrem a métodos quantitativos.

4.3 Processo de investigação

Tendo em conta as limitações e perigos de um estudo de caso apresentados na secção anterior, esta investigação teve em consideração as diferentes fases metodológicas apresentadas por diversos autores, como por exemplo Eisenhardt (1989), Patton e Appelbaum (2003), Stake (1995).

Desta forma, iniciou-se a investigação com a determinação do objecto de estudo e dos seus objectivos, os quais foram sendo reformulados ao longo deste estudo de forma a que se tornassem mais claros, pertinentes e exequíveis.

Foi necessário explicitar os conceitos de base utilizados no estudo, nomeadamente o que se entende por sistema de controlo de gestão e por ISFL.

Recorreu-se à elaboração de dois estudos de caso com o intuito de verificar a possibilidade de duas ISFL, com características distintas, possuírem SCG diferentes, garantindo assim um maior enriquecimento das conclusões da presente investigação, através da comparação das conclusões dos mesmos.

Após uma pesquisa na Internet, foi realizado um contacto telefónico a várias instituições para as quais se enviou, via e-mail, o projecto de tese e uma carta convite para colaborar no estudo. Foram recebidas respostas afirmativas, entre outras, do Banco Alimentar

Contra a Fome do Porto¹ (BACF do Porto) e da Assistência Médica Internacional (AMI).

A selecção da AMI e do BACF do Porto resultou do facto de estas serem instituições distintas ao nível do seu objecto social, dimensão e estatuto legal. Com a sua selecção pretendeu-se perceber como é que diferentes variáveis poderiam influenciar o SCG destes dois estudos de caso específicos, não se pretendendo retirar vantagens ao nível da generalização estatística das suas conclusões, mas em atribuir à investigação maior riqueza de observações, gerando pistas para futuras investigações.

Durante o processo de investigação, foram concretizadas diversas leituras sobre estudos já efectuados sobre o tema, com base nas quais foi construída uma teoria inicial sobre o objecto em causa.

Seguidamente, concretizou-se o estudo de caso propriamente dito. Procedeu-se à recolha de evidência de diversas fontes (McKinnon, 1988) e à sua análise. Este processo não foi linear e sequencial, mas sim interactivo, de forma a estabelecer num primeiro momento um contacto com a realidade objecto de estudo e uma primeira abordagem às questões formuladas, e posteriormente, a responder e confirmar as respostas às questões formuladas na presente investigação.

Como foi referido, foi recolhida evidência de diversas fontes, nomeadamente da Internet, de notícias publicadas na imprensa, de material interno das instituições, e de entrevistas e reportagens emitidas na televisão. Esta pesquisa teve como objectivo garantir a validade e o nível de confiança da presente investigação, ao permitir apreender de forma mais integrada o fenómeno sob estudo e as organizações envolvidas.

¹ A escolha do BACF localizado especificamente na região do Grande Porto decorreu de um primeiro contacto telefónico com a presidente da Federação dos Bancos Alimentares Contra a Fome que esclareceu que cada banco alimentar a nível nacional funcionava de forma autónoma. Assim, por questões de proximidade geográfica, poderia ser mais adequado contactar o BACF do Porto.

Foram conduzidas entrevistas presenciais semi-estruturadas a colaboradores com amplo conhecimento do funcionamento das duas instituições. Na AMI foram conduzidas entrevistas semi-estruturadas ao vice-presidente da direcção da AMI e à coordenadora do Centro Porta Amiga do Porto. No BACF do Porto foram conduzidas entrevistas ao presidente do BACF do Porto. As entrevistas tiveram por base o guião apresentado em anexo e uma duração média de 90 minutos cada, tendo os entrevistados autorizado a gravação das mesmas. Ao longo das entrevistas foi fornecido pelos entrevistados material posteriormente utilizado na análise, incluindo jornais institucionais, material interno utilizado na actividade das instituições, relatórios de actividades, entre outros.

Posteriormente, foram realizados alguns telefonemas e novas entrevistas presenciais, tanto ao presidente do conselho fiscal da AMI como ao presidente do BACF do Porto, para esclarecimento de algumas questões que foram surgindo ao longo da investigação e para colocação de novas questões.

O facto de apenas se ter recorrido a um pequeno número de entrevistas a colaboradores das instituições justifica-se pela escassez de tempo existente e pela riqueza do material adicional recolhido. É ainda de referir que numa instituição de dimensão pequena, como é o BACF do Porto, os dirigentes encontram-se envolvidos com as actividades operacionais, tendo uma percepção global do funcionamento da organização e considerável controlo sobre a mesma (Ziebell e DeCoster, 1991). Por outro lado, no caso específico do BACF do Porto, o entrevistado é um dos únicos elementos da direcção que não exerce outra actividade a tempo inteiro, havendo desta forma maior disponibilidade da sua parte e maior conhecimento do modo de funcionamento e dos problemas existentes na organização.

De forma a atenuar possíveis fragilidades decorrentes do número reduzido de entrevistas realizadas, teve-se em consideração, na elaboração deste estudo a triangulação da informação com outras fontes de evidência que vieram complementar a validade e nível de confiança. Desta forma, tomou-se em consideração a informação recolhida nas páginas de Internet e jornais institucionais, relatórios de actividade,

material interno, entrevistas e artigos publicados e emitidos nos meios de comunicação social, e outras publicações.

Após a fase de recolha de dados, procedeu-se à análise da informação obtida. Para evitar interpretações incorrectas nos estudos de caso realizados, enviou-se as interpretações efectuadas aos elementos das instituições, para que as mesmas fossem alvo de comentários, esclarecimentos e validação.

4.4 Conclusão

A adopção da metodologia de estudos de caso ficou a dever-se à fase inicial em que se encontra a investigação na área de controlo de gestão em ISFL, e à necessidade de obter uma ampla e profunda compreensão do fenómeno em estudo, exigida pelos objectivos da investigação e só possível considerando a envolvente, tanto a nível organizacional como social.

A investigação teve em consideração as seguintes fases metodológicas: a determinação do objecto de estudo, a selecção dos estudos de caso, a construção da teoria inicial, o estudo de caso propriamente dito, a análise da informação obtida e, por último, as conclusões.

Durante todo o processo de investigação tomou-se em consideração os perigos e limitações associados ao método utilizado, tentando minimizar a potencial falta de rigor, de precisão e de objectividade associada aos estudos de caso, bem como a dependência destes estudos face às características e interpretações do investigador, a inexistência de processos normalizados no tratamento da informação diversificada e a impossibilidade de generalização estatística.

Foi ainda justificada neste capítulo a realização de dois estudos de caso, ao BACF do Porto e à AMI, e apresentada a forma como foram conduzidos.

5 Estudos de Caso

Neste capítulo irão ser apresentados os dois estudos de caso objecto desta tese: a AMI e o BACF do Porto. No ponto 5.1 são apresentadas brevemente as instituições e as principais actividades desenvolvidas por estas. Posteriormente, no ponto 5.2 será abordada a forma como cada uma das especificidades ou variáveis mencionadas no capítulo 3 influencia ou determina o funcionamento do sistema de controlo de gestão das instituições objecto deste estudo. Ainda neste ponto são referidos alguns controlos implementados pelo BACF do Porto e pela AMI, os quais visam reforçar o sistema de controlo de gestão destas organizações. Por último, no ponto 5.3 são apresentadas as principais conclusões dos estudos de caso desenvolvidos.

5.1 Apresentação das Instituições

5.1.1 AMI

A AMI é uma instituição humanitária, com estatuto jurídico de fundação, fundada a 5 de Dezembro de 1984 pelo Dr. Fernando Nobre, à semelhança da organização francesa “Médecins Sans Frontières” na qual aquele indivíduo se encontrava envolvido.

Até 1994, a AMI centrou a sua actividade na ajuda médica internacional a populações carenciadas. No entanto, e segundo o relatório anual de 2004, “com o enfraquecimento do “Estado de Providência” e o avolumar dos problemas sociais, a AMI constituiu um Departamento de Acção Social”. Alargou-se assim a sua actividade à intervenção a nível nacional, com o objectivo de dar apoio à população portuguesa.

De acordo com o relatório de 2004, a actividade da AMI assenta nas seguintes bases de intervenção:

- 1 “Ajuda às vítimas de guerras, catástrofes naturais, pobreza extrema de todo o Mundo;
- 2 Acção em favor dos excluídos sociais em Portugal;
- 3 Sensibilização da opinião pública para uma indignação activa.”

Desta forma, a nível internacional, a intervenção da AMI consiste na prestação de auxílio a missões de emergência em países atingidos por guerras, catástrofes naturais ou epidemias, em missões de desenvolvimento desencadeadas em países com estruturas médicas insuficientes ou inexistentes e em missões de apoio a organizações não governamentais locais.

Relativamente à intervenção a nível nacional, a AMI encontra-se mais vocacionada para o apoio à população sem abrigo e carenciada ao nível da alimentação, assistência social, psicológica e jurídica, através dos centros Porta Amiga, de Equipas de Rua e do serviço de Simpatia e Refeição à Porta.

5.1.2 BACF do Porto

O primeiro banco alimentar contra a fome nasceu na América nos anos 60, tendo sido introduzido na Europa, mais concretamente em França, em 1984. Em Portugal, o primeiro banco alimentar surgiu em Lisboa em 1992 e posteriormente no Porto, a 16 de Maio de 1994, como Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS). Outros foram os bancos que foram aparecendo pelo país, totalizando actualmente 9 bancos alimentares, localizados em Lisboa, Porto, Aveiro, Coimbra, Leiria-Fátima, Abrantes, Cova da Beira, Setúbal e Évora.

Em 2001 foi criada a federação portuguesa dos bancos alimentares contra a fome, que se encontra sediada em Lisboa. A direcção é constituída por um elemento de cada um dos bancos alimentares existentes no país.

Segundo os estatutos do BACF do Porto, o objecto da organização é “contribuir para dar uma resposta ao problema da fome”. Desta forma, a sua principal actividade consiste na colecta de produtos alimentares a empresas e ao público em geral e na sua redistribuição maioritariamente por outras IPSS do distrito do Porto, que por sua vez distribuem refeições ou géneros alimentares à população carenciada.

O BACF do Porto não pretende assim contribuir directamente para a erradicação da pobreza, considerando que a sua actividade se encontra a montante, cabendo às instituições que se encontram mais próximo da realidade em causa passar o *know-how* para que efectivamente as pessoas consigam ultrapassar a situação de carência que as afecta.

5.2 Sistemas de Controlo de Gestão da AMI e do BACF do Porto

Nesta secção irão ser abordadas as principais características presentes na AMI e no BACF do Porto, de acordo com a estrutura apresentada no capítulo 3, e algumas formas de controlo implementadas com o intuito de reforçar o sistema de controlo de gestão destas instituições.

5.2.1 Missão com Carácter Social

A missão da AMI e do BACF do Porto encontra-se definida, revelando um propósito de carácter social, confirmando assim o defendido por Baraldi (1998), Carvalho (2004), Henderson et al. (2002) e Soldevila e Oliveras (2000), relativamente ao carácter social da missão das ISFL.

No que concerne à definição de objectivos, é possível referir que a AMI os enumera no seu plano anual de actividades. A explicitação dos objectivos serve de suporte à avaliação da concretização da missão da AMI, havendo neste processo um confronto entre os objectivos propostos e os efectivamente realizados. No entanto, o presidente do conselho fiscal da AMI salientou que:

“[...] é muito difícil estabelecer metas, porque os resultados são difíceis de medir e difíceis de conseguir.”

Por sua vez, o BACF do Porto define os objectivos anuais em termos de receitas necessárias para fazer face às despesas previstas para aquele ano, não havendo assim uma relação clara e directa entre os objectivos formulados e a missão social a que se propõe. A avaliação do desempenho do BACF do Porto realiza-se através do valor dos alimentos distribuídos.

Por outro lado, no que se refere à clarificação dos objectivos da organização, é de referir que a *nível interno* a explicitação da missão, tanto na AMI como no BACF do Porto, motiva e alinha a conduta dos trabalhadores. Segundo o presidente do Conselho Fiscal da AMI, mesmo os colaboradores que não se encontram directamente envolvidos com a realidade sobre a qual actuam, têm consciência de que o seu trabalho contribui para a causa da AMI. Igualmente importante é a clarificação da missão do ponto de vista de entidades *externas* à organização. A título de exemplo, segundo o Presidente do BACF do Porto, algumas empresas do sector alimentar, ao tomarem conhecimento da missão e dos objectivos do BACF do Porto, demonstram maior predisposição para contribuir com os seus excedentes de produção. Por outro lado, muitos indivíduos oferecem o seu trabalho voluntário devido à sua identificação com a missão da organização.

Desta forma, a explicitação da missão de carácter social na AMI e no BACF do Porto opera como forma de controlo cultural, uma vez que os colaboradores e voluntários têm a percepção de estar a contribuir para uma causa. Por outro lado, a explicitação da missão clarifica as expectativas dos trabalhadores, ao expressar o que a organização espera dos mesmos, funcionando como forma de controlo pessoal. Por último, é de referir que, os objectivos definidos no plano anual de actividades da AMI contribui para a implementação de formas de controlos de resultados, ao contrário do que acontece no BACF do Porto, uma vez que neste último não existe uma relação clara e directa entre os objectivos formulados e a missão social.

5.2.2 Ausência da Figura dos Accionistas

Tanto o BACF do Porto como a AMI não são detidos por accionistas, ao contrário do que sucede nas ICFL. Esta é uma situação típica nas ISFL: autores como Baraldi (1998), Henderson et al. (2002) e Merchant e Van der Stede (2003) notam que as ISFL não possuem qualquer proprietário.

A não existência de conflitos entre accionistas e gestores propicia na AMI e no BACF do Porto uma maior eficiência das formas de controlo implementadas, uma vez que a

estratégia definida e, por sua vez, os controlos a implementar não são resultado de negociação entre grupos com interesses diferentes.

Acresce que a não existência de accionistas tanto na AMI como no BACF do Porto é um sinal, para os colaboradores e voluntários, que estes se encontram a contribuir para uma causa e não para o enriquecimento de um conjunto de pessoas particular, tornando os controlos pessoais e culturais mais eficazes.

Desta forma, o facto da AMI e do BACF do Porto não serem detidos por accionistas proporciona uma maior eficácia nos controlos implementados pelos gestores e um maior impacto na aplicação de controlos pessoais e culturais nestas instituições.

5.2.3 Nomeação da Direcção

Tanto a AMI como o BACF do Porto garantem nos seus estatutos a nomeação dos gestores. A AMI, enquanto fundação, assegura ao seu fundador a presidência no conselho de administração e delega neste a nomeação dos administradores.

Relativamente ao BACF do Porto, os Corpos Gerentes são eleitos entre e pelos seus associados, podendo estes ser qualquer pessoa colectiva, ou pessoa singular com idade superior a 18 anos.

Segundo afirmou o Presidente do Conselho Fiscal da AMI, os elementos da direcção da AMI são nomeados pelo seu fundador entre pessoas suas conhecidas que tenham, no seu entendimento, capacidades para o exercer. Por outro lado, no BACF do Porto, os Corpos Gerentes são eleitos pelos associados, num mecanismo que poderia garantir a considerável rotação de corpos gerentes e a permanente nomeação de indivíduos com a melhor qualificação para o exercício da actividade. No entanto, a dificuldade de formação de listas que concorram à direcção possibilita, segundo o presidente do BACF do Porto:

“[...] um eternizar das pessoas que constituem a administração”.

Não existem pois mecanismos na AMI e no BACF do Porto que assegurem a nomeação de gestores com qualificações para exercer uma gestão organizacional, podendo assim haver nomeação de pessoas para cargos por razões que não as qualificam. Esta situação pode propiciar o aparecimento nestas instituições de problemas relacionados com o que Merchant e Van der Stede (2003) classifica como limitações pessoais e a aplicação de controlos subóptimos.

5.2.4 Componente Humana

A AMI surgiu em 1984 como resultado das preocupações do seu fundador relativamente à necessidade de assistência médica internacional. Segundo o presidente do conselho fiscal da AMI, a actividade desenvolvida pela organização tem beneficiado da experiência adquirida pelo seu fundador aquando da sua colaboração com a ‘Médecins Sans Frontières’, sendo óbvia a grande associação existente entre a actividade desenvolvida pela AMI e o seu fundador.

Por sua vez, o primeiro BACF surgiu nos EUA em 1966, tendo a ideia sido implementada pela Europa e surgido em 1992 em Portugal. O BACF do Porto foi constituído em 1994 por pessoas com preocupações nesta área, havendo aqui também um conjunto de pessoas fundadoras. No entanto, ao contrário do que se encontra na AMI, a actividade do BACF do Porto não se encontra muito associada às pessoas que o constituíram e dinamizam.

“Não queremos dar um cunho pessoal à actividade do BACF do Porto. O BACF do Porto vale pela sua acção. No entanto, como em qualquer actividade, as ‘coisas’ valem um pouco pelas pessoas que as dinamizam.”
(Presidente do BACF do Porto)

Desta forma, torna-se claro que a missão e os objectivos, tanto da AMI como do BACF do Porto, são expressão das preocupações do seu fundador, confirmando Ramanathan (1982). No entanto, ao contrário do que sucede no BACF do Porto, a influência do fundador na actividade actual da AMI encontra-se ainda bastante presente, tornando os controlos pessoais e culturais mais eficazes. Obviamente não foi possível avaliar o

eventual impacto da saída dos fundadores destas instituições, uma vez que tal saída não ocorreu.

5.2.5 Stakeholders

Os financiadores da AMI e do BACF do Porto não são coincidentes com as entidades que usufruem dos bens e serviços disponibilizados por estas instituições, confirmando o constatado por Baber et al. (2002) e Kaplan (2001) relativamente às ISFL em geral. A AMI e o BACF do Porto financiam-se maioritariamente através de donativos de particulares e de empresas privadas, corroborando o defendido por Soldevila e Oliveras (2000).

Na linha de Speckbacher (2003), as entidades objecto de estudo não possuem um grupo bem definido de *stakeholders* com expectativas e objectivos homogéneos.

Neste contexto, há uma percepção das entidades objecto deste estudo de que a imagem transmitida para o exterior é extremamente sensível e de grande importância para o seu funcionamento:

“O sucesso do BACF reside na transparência da sua actividade.”
(Presidente da Federação dos BACF)

“O nosso maior património é a imagem que conseguimos criar. Procuramos reunir todas as condições para garantir transparência e visibilidade na nossa actividade. (...) Graças à credibilidade da AMI, são muitas as empresas que, por sua iniciativa, nos contactam para fazer campanhas a favor da AMI.” (Presidente do Conselho Fiscal da AMI)

Assim sendo, tanto o BACF do Porto como a AMI realizam esforços para que a sua conduta seja pautada por transparência e credibilidade.

Além de se encontrarem sujeitas às auditorias levadas a cabo pelos financiadores dos projectos e da fiscalização e acompanhamento das contas pelo conselho de fiscalização, a AMI, por sua iniciativa, contrata entidades externas para certificação das suas contas, um tipo de acção que será levado a cabo pelo BACF do Porto a partir do próximo ano.

Por outro lado, a AMI realiza anualmente o Dia da Porta Aberta, que consiste em possibilitar, num determinado dia por ano, que qualquer pessoa ou instituição visite a AMI. O BACF do Porto possibilita por sua vez que qualquer pessoa, em qualquer dia do ano, possa visitar o BACF do Porto, podendo mesmo acompanhar o percurso de um alimento, desde o momento em que é doado até ao momento em que é consumido por uma pessoa carenciada. Por último, é ainda de referir que a AMI realiza anualmente o “Encontro dos Amigos da AMI” com vista a prestar contas aos doadores sobre as actividades desenvolvidas e que o BACF do Porto pretende organizar um encontro com as instituições apoiadas com o intuito de enunciar quais as condições necessárias para que determinada instituição seja apoiada pelo BACF do Porto. Desta forma, estes critérios serão conhecidos publicamente e haverá transparência no processo de selecção das entidades apoiadas.

Relativamente à influência dos *stakeholders* na actividade da AMI, o presidente do conselho fiscal da AMI refere que a organização procura ter autonomia na sua intervenção. Neste contexto, a AMI desenvolveu uma estrutura que a permite ter autonomia financeira e assim actuar de acordo com a sua missão, não se encontrando condicionada pelo eventual atraso na recepção de apoios.

“(…) a Fundação AMI continuou, com sucesso, o esforço de consolidação financeira graças a uma gestão de investimentos criteriosos” (Relatório Anual 2004 da AMI)

No que respeita ao BACF do Porto, e segundo o presidente desta instituição, há uma dificuldade em captar a atenção das partes interessadas na sua actividade, condicionando desta forma a actividade da instituição.

Tanto o BACF do Porto como a AMI recorrem a um conjunto de controlos de forma a reforçar o seu SCG, garantindo assim a transmissão de confiança e transparência aos grupos externos com influência na sua actividade. Apesar da importância da imagem transmitida para o exterior, o BACF do Porto tem dificuldade em chamar à atenção dos grupos externos com impacto na sua actividade. Por sua vez, a actividade da AMI não se encontra excessivamente condicionada pelas influências dos *stakeholders*.

5.2.6 Colaboradores

A identificação dos colaboradores das ISFL com os objectivos sociais da instituição (Henderson et al., 2002; Merchant e Van der Stede, 2003; Soldevila e Oliveras, 2000) é plenamente corroborada pelos estudos de caso em análise:

“Vesti a camisola no primeiro dia que ouvi falar o Dr. Fernando Nobre.”
(Coordenadora do Centro Porta Amiga do Porto, AMI)

“[O] projecto [do BACF é] de tal maneira aliciante e de tal maneira gratificante (...) Sentimento de que estamos efectivamente a mudar um pouco o mundo e as mentalidades.” (Presidente da Federação dos BACF de Portugal)

Durante o processo de recrutamento dos colaboradores, a AMI procura perceber se os candidatos se encontram, ou não, vocacionados para o tipo de trabalho desenvolvido. Segundo o presidente do conselho fiscal, a AMI não oferece grandes níveis de remuneração, sendo necessário que exista motivação por parte dos colaboradores.

“Neste tipo de instituições não se atribuem grandes ordenados, por isso é importante que os candidatos tenham outro tipo de motivações, se sintam motivados por outras razões.” (Presidente do Conselho Fiscal da AMI)

No que se refere ao BACF do Porto, os colaboradores demonstram uma clara identificação com a causa, apresentando empenho e boa vontade durante a realização das campanhas, altura em que é exigida uma maior flexibilidade horária da sua parte.

Por outro lado, é de referir que tanto a AMI como o BACF do Porto recorrerem normalmente ao trabalho de indivíduos voluntários, que não esperam obter benefícios económicos em contrapartida:

“A ‘espinha dorsal’ de todos os Bancos Alimentares são os voluntários [...] Só são contratados assalariados para desempenhar tarefas que não podem ser feitas por voluntários, como por exemplo, a condução de máquinas.” (Presidente da Federação dos BACF de Portugal)

O recrutamento de voluntários no BACF do Porto faz-se essencialmente através de uma base de dados para a qual esses indivíduos enviam informação e através da “passagem

da palavra” aos voluntários. Segundo o Presidente do BACF do Porto, os voluntários que chegam ao BACF do Porto com ideias diferentes das que se encontram instituídas não recebem grandes incentivos em continuar na instituição, não havendo assim grande dispersão na actividade do BACF do Porto. No que respeita aos voluntários da AMI, a coordenadora do Centro Porta Amiga do Porto referiu que são diversas as motivações que levam as pessoas a oferecerem-se como voluntárias. No entanto, considera que quando não existe uma identificação dos voluntários com a causa da AMI ou um enquadramento com o modo de funcionamento da AMI, os voluntários rapidamente desistem do serviço de voluntariado, havendo desta forma uma espécie de “selecção natural” dos voluntários.

Para além do referido, a AMI e o BACF do Porto têm implementado outras formas de controlos pessoais e culturais, de forma a garantir um maior envolvimento de todos os colaboradores. Assim, como forma de controlos pessoais, tanto a AMI como o BACF do Porto, tentam desenvolver um voluntariado profissional, contribuindo assim como um mecanismo de controlos culturais ao atenuar problemas de motivação e de falta de direcção.

“Faz-se a atribuição de tarefas pelos voluntários de acordo com as suas capacidades, aproveitando cada voluntário naquilo que sabe fazer melhor e promovendo assim que os voluntários se sintam enquadrados e parte integrante do projecto. (...) os BACF transmitem a cada voluntário que faz parte de um todo (...) que este representa um elo importante numa cadeia de solidariedade” (Presidente da Federação dos BACF de Portugal)

Por outro lado, a AMI incentiva a participação dos colaboradores nas festas de Natal, nos Centros Porta Amiga e no peditório anual, para que os colaboradores contactem de perto com a realidade sobre a qual actuam, garantindo assim um maior envolvimento (controlos culturais).

Por último, é ainda de referir que a AMI tem implementado um manual de procedimentos no qual se encontram descritas as tarefas de cada posto de trabalho. Desta forma, para cada posto de trabalho sabe-se exactamente quais as tarefas a executar. As tarefas encontram-se associadas a um posto de trabalho e não a uma

determinada pessoa, pelo que quando ocorre a substituição de um colaborador, o novo colaborador sabe exactamente onde se encontra inserido e quais são as tarefas que fazem parte daquele posto. O Manual de Procedimentos actua assim como uma forma de controlo pessoal extremamente forte, uma vez que clarifica o que a organização espera dos seus colaboradores, atribuindo a estes responsabilidades. Actua ainda como forma de controlo de acção, pois, ao serem discriminadas as funções e respectivas tarefas por posto de trabalho no manual de procedimentos, a AMI tem conhecimento da responsabilidade de cada colaborador na execução das mesmas.

Em suma, o comprometimento existente entre os colaboradores e voluntários com a causa da instituição atenua alguns dos problemas motivacionais e de falta de direcção. Adicionalmente, tanto o BACF do Porto como a AMI recorrem a um conjunto de controlos pessoais e culturais de forma a garantir um maior envolvimento de todos com a causa da instituição, o que demonstra a importância das formas de controlo associadas a motivações intrínsecas na actividade da AMI e do BACF do Porto. Por último, é de referir que, ao contrário do mencionado por Kaplan (2001), as instituições objecto de estudo não se deparam com problemas de alinhamento de interesses entre voluntários e a instituição.

5.2.7 Níveis de Compensação

Relativamente aos níveis de compensação dos gestores nas instituições objecto de estudo, é de referir que os gestores do BACF do Porto não auferem, como já foi anteriormente referido, qualquer remuneração e que na AMI o nível remuneratório dos gestores é inferior ao praticado no mercado.

No que concerne ao nível de compensação dos colaboradores destas instituições, a remuneração no BACF do Porto, segundo o Presidente desta instituição, é superior ao estabelecido no contrato colectivo de trabalho entre a CNIS - Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade e a FNE - Federação Nacional dos Sindicatos da Educação e outros. No entanto, não foi possível comparar os níveis salariais do BACF do Porto com os praticados no mercado. Na AMI, o nível de remuneração dos colaboradores, assim como dos gestores, é mais baixo que o praticado no mercado:

“Não é possível concorrer com as empresas privadas em termos de remuneração. O que se procura é que quem trabalha na AMI tenha o suficiente para ter uma vida digna. Além do incentivo financeiro, há o incentivo em termos de consciência da pessoa que trabalha neste tipo de instituição estar a contribuir para uma causa, para o bem comum. Mesmo as pessoas que não estão directamente envolvidas (...) sabem que um pouco daquilo que está a ser feito [ao nível da AMI] é fruto do seu trabalho.” (Presidente do Conselho Fiscal da AMI).

É ainda de referir o esforço de ambas as instituições em compensar monetariamente os seus trabalhadores de acordo com o seu desempenho. Por um lado, o BACF do Porto encontra-se a ponderar a atribuição aos seus trabalhadores de prémios anuais de acordo com um conjunto de variáveis de desempenho. Por outro lado, encontram-se implementadas formas de controlos de resultados na AMI, nomeadamente um sistema de avaliação monetário e um sistema de incentivos não monetário. O sistema de avaliação de desempenho implementado na AMI consiste na classificação dos colaboradores pelo seu responsável hierárquico, com base numa série de parâmetros constantes de um questionário. Posteriormente, essa avaliação é discutida com o colaborador objecto de avaliação e finalmente vai a um conselho de avaliação que decide as melhorias a nível de remuneração a introduzir, de acordo com o desempenho de cada um.

“(...) procuramos que haja um certo equilíbrio entre o desempenho e a retribuição” (Presidente do Conselho Fiscal da AMI)

É ainda corrente na AMI a aplicação de um sistema de incentivos não monetário a todos os colaboradores que, no final de determinado tempo ao serviço, a AMI entenda estarem enquadrados no espírito da fundação.

“(...) procuramos criar incentivos não financeiro. Estabelecemos que todas as pessoas ao fim de um ano de trabalho e que estejam inseridas dentro do espírito da fundação têm a possibilidade de, durante alguns dias, visitar um Centro Porta Amiga. (...) As pessoas sentem como uma distinção resultante do seu mérito quando são destacadas para ir visitar esses Centros Porta Amiga (...) Procuramos também dar, ao fim de 10 anos de actividade na fundação, e se a pessoa mostrar que tem o espírito de dedicação e colaboração à causa, a possibilidade de visita a uma missão internacional (...) para ver como funciona no terreno uma missão

internacional (...) Temos ainda uns pequenos prémios mais simbólicos (...)" (Presidente do Conselho Fiscal da AMI)

No caso do BACF, e apesar de não ser atribuído aos gestores do BACF do Porto qualquer remuneração, a motivação de exercer esta função não passa por qualquer incentivo monetário. Na verdade, esta situação é perfeitamente conhecida aquando da nomeação dessas pessoas. Segundo o presidente do Conselho Fiscal da AMI, as possíveis limitações no SCG decorrentes da não competitividade do nível de remunerações dos gestores e colaboradores na AMI, são amortecidas pela identificação com a missão e pelo sistema de incentivos implementado.

A constatação de que os gestores do BACF do Porto não são remunerados e que o nível de compensação auferido pelos gestores e colaboradores da AMI é inferior ao de mercado, vem ao encontro do defendido por Merchant e Van der Stede (2003) no que se refere à não competitividade do nível de remuneração auferido nas ISFL. No entanto, não é possível validar a opinião de Merchant e Van der Stede (2003) no que se refere ao nível de despreocupação dos gestores na realização das suas tarefas, uma vez que, de acordo com os estudos de caso elaborados, os potenciais problemas motivacionais decorrentes de níveis de remuneração inferiores aos de mercado, são atenuados pela identificação dos colaboradores com a missão e pelo sistema de incentivos implementado na AMI. Por outras palavras, os estudos de caso conduzidos demonstram que a motivação dos colaboradores deste tipo de instituições não resulta prioritariamente de incentivos de cariz monetário.

Ainda assim, é de referir que a implementação de incentivos monetários na AMI e, futuramente, no BACF do Porto, vem refutar o defendido por Oster (1998) no que concerne à complexidade das ISFL como factor limitativo do uso de incentivos monetários.

5.2.8 Objecto da Actividade

A actividade principal da AMI consiste na prestação de serviços, na linha de Merchant e Van der Stede (2003), os quais sugerem que grande parte das ISFL se dedica à

prestação de um determinado tipo de serviço. No entanto, o mesmo não sucede no BACF do Porto. A actividade do BACF do Porto assemelha-se à de uma empresa comercial, uma vez que o seu objecto consiste na angariação, armazenagem e distribuição de produtos alimentares, e não na oferta de um determinado trabalho especializado.

Como foi referido na secção 3.8, Merchant e Van der Stede (2003) evidenciam a dificuldade de entidades prestadoras de serviços em controlar a capacidade de utilização de forma a responderem às flutuações da procura, e em fiscalizar a qualidade dos serviços prestados. No entanto, a AMI criou mecanismos que visam atenuar estes problemas de controlo.

Por um lado, relativamente à capacidade de resposta da AMI às flutuações de procura da sua actividade, a AMI desenvolveu uma estrutura financeira que a possibilita avançar para missões mesmo antes de ter obtido qualquer apoio financeiro¹ e recorre a um conjunto de voluntários que se encontram disponíveis para participar em missões quando solicitados, garantindo assim uma maior flexibilidade na sua oferta.

A qualidade dos serviços prestados pela AMI quer a nível nacional quer a nível internacional é garantida através de fiscalizações periódicas realizadas ao trabalho desenvolvido, as quais permitem avaliar a evolução e qualidade do serviço prestado. Adicionalmente, e para além de possuir um livro de reclamações (imposto legalmente), a AMI é avaliada e fiscalizada por várias entidades, nomeadamente a Segurança Social e o Serviço Regional de Saúde.

Relativamente ao BACF do Porto, e dado que a actividade é semelhante à de uma empresa comercial, estão à disposição um conjunto de controlos que facilmente permitem gerir o produto ao nível da resposta a flutuações da procura e do controlo da qualidade dos produtos oferecidos. No entanto, a organização sofre de algumas limitações ao nível logístico que se revelam sobretudo em situações de maior afluência

¹ Após o desencadear da missão, a AMI procura apoio financeiro junto de doadores.

de produtos angariados. Estes problemas poderiam ser facilmente ultrapassadas caso o BACF não se encontrasse sujeito a fortes restrições financeiras:

“(...) começa a aparecer à evidência a dificuldade com que nos deparamos na logística, isto é, armazenamento e distribuição atempada dos produtos angariados.

Está totalmente fora do nosso horizonte aumentar o número de colaboradores efectivos por manifesta falta de financiamento para tal [...] apenas nos restam duas opções, a saber:

- a) aumentar o número de voluntários para o trabalho de armazém
- b) otimizar o trabalho no armazém para aumentar a produtividade”
(CABAZ, Luta Contra a Fome e o Desperdício – Porto, 2º Quadrimestre 2005)

No entanto, é de referir que o BACF do Porto possui um sistema informático que disponibiliza a qualquer momento informação relevante ao nível de gestão de stocks. Por outro lado, complementando a informação do sistema informático, o BACF do Porto efectua todos os meses inventários permanentes a um determinado conjunto de produtos, garantindo que em cada ano cada produto tenha sido inventariado duas vezes. Por último, é ainda de referir que o BACF do Porto tem facilidade em controlar a qualidade dos produtos em armazém, uma vez que os produtos alimentares são passíveis de ser facilmente fiscalizados.

5.2.9 Restrições Legais

O excedente financeiro resultante da actividade da AMI e do BACF do Porto destina-se unicamente a financiar as actividades, não sendo permitido proceder à distribuição de qualquer resultado obtido. Esta constatação está em consonância com a literatura (Merchant e Van der Stede, 2003; Oster, 1998).

Por outro lado, parte dos recursos da AMI e do BACF do Porto estão afectos a um determinado fim específico. Em causa estão, nomeadamente, recursos provenientes de financiamentos por parte da Segurança Social. Neste contexto, é exigido tanto à AMI como ao BACF do Porto a adopção de centros de custo para imputação de despesas. No entanto, a AMI recorre a centros de custos que não são impostos legalmente com o

intuito de controlar a situação financeira de cada projecto e departamento num dado momento.

Adicionalmente, o BACF do Porto encontra-se sujeito a diversas imposições legais semelhantes às encontradas nas ICFL, nomeadamente condições de higiene e segurança, cumprimento do prazo de validade na distribuição dos alimentos, e rotulagem adequada nas embalagens.

Em suma, tanto o BACF do Porto como a AMI recorrem a um conjunto de controlos com vista a cumprir os requisitos exigidos por lei, reforçando assim o seu SCG. No entanto, é de referir que a AMI, no desenvolvimento da sua actividade, recorre a centros de custo de forma a obter um maior controlo dos seus recursos, independentemente da exigência legal a que se encontra sujeita.

5.2.10 Estrutura Organizacional

O BACF do Porto não possui qualquer vínculo de subordinação a qualquer outra instituição:

“[A federação de BACF tem por objectivo] aglutinar o interesse dos vários bancos, e servir de interlocutor dos bancos alimentares portugueses junto de entidades oficiais, tendo ficado salvaguardado que os bancos são perfeitamente autónomos e livres no seu funcionamento.. (Presidente do BACF do Porto)

Desta forma, cada BACF existente a nível nacional possui estatutos e políticas de funcionamento próprios, havendo apenas entre eles uma demarcação de ponto de vista das áreas de actuação.

Por sua vez, a AMI é uma instituição autónoma relativamente a outras organizações, tem a sua sede em Lisboa e possui várias delegações espalhadas pelo país e duas delegações a nível internacional. A estrutura hierárquica da AMI encontra-se perfeitamente definida e centralizada na sede, não havendo estruturas independentes. Este aspecto parece contrariar o defendido por Anthony e Young (1989) e Hasenfeld

(1983) no que se refere ao facto de tipicamente as ISFL apresentarem estruturas organizacionais descentralizadas.

“Há uma estrutura hierárquica perfeitamente definida e uma gestão centralizada, não existindo estruturas independente.” (Presidente do Conselho Fiscal da AMI)

Desta forma, as decisões são tomadas ao nível do conselho de administração, constituído pelo presidente e pelos administradores que abarcam cada uma das áreas.

A pequena dimensão e estrutura simples do BACF do Porto, que actualmente conta com 9 colaboradores efectivos, e o pouco distanciamento existente entre as actividades operacionais e as actividades de direcção possibilitam que os elementos dirigentes do BACF do Porto tenham uma visão global do funcionamento da instituição. Assim, os responsáveis pelo BACF do Porto conseguem controlar a generalidade das actividades, não existindo necessidade de implementar sistemas de controlo demasiado formais.

“As tarefas encontram-se bem definidas. Depois de estabelecida uma rotina, apenas tenho de me preocupar com pormenores.” (Presidente do BACF do Porto)

Porém, o mesmo já não acontece na AMI, uma organização que envolve cerca de 160 funcionários e 1.000 voluntários. O distanciamento existente entre a sede e as actividades operacionais exigem da AMI a utilização de diversos mecanismos de controlo formais por forma a obter uma maior percepção das actividades desenvolvidas. Entre estes mecanismos encontram-se relatórios de actividades e de prestação de contas que as delegações têm de reportar mensalmente à sede. Estes relatórios baseiam-se num modelo pré-definido e uniforme, e neles são justificadas as despesas e receitas canalizadas pelas delegações, as actividades que foram desenvolvidas nas delegações e as dificuldades com que estas se depararam.

Por outro lado, é ainda de salientar o recurso, por parte da AMI, a um conjunto de controlos que foram referidos nas secções anteriores e que denotam uma maior formalização do SCG da AMI em relação ao BACF do Porto: utilização de centros de

custos não exigidos por lei para controlo interno da afectação dos recursos; definição de objectivos anuais relacionados com a missão, permitindo assim a avaliação da concretização da missão; sistemas de avaliação com repercussão a nível financeiro; e sistema de incentivos não monetário com o intuito de promover um maior envolvimento dos colaboradores com a causa da AMI.

Claramente, são a maior dimensão e a estrutura centralizada da AMI que implicam a existência de um conjunto de controlos formais mais desenvolvido do que o BACF do Porto. Esta observação é consistente com Ziebell e DeCoster (1991), que mencionam a necessidade de organizações com estrutura organizacional de maior dimensão recorrerem a um conjunto de medidas e indicadores formais de forma a ter uma melhor percepção das actividades desenvolvidas.

O quadro apresentado na página seguinte resume as secções anteriores. Nele são indicados os principais impactos no SCG da AMI e do BACF do Porto resultantes das características destas organizações, tendo como termo de comparação a literatura sobre ISFL (ver quadro 3.1 do capítulo 3).

Características	Impacto no SCG da AMI e do BACF do Porto
Missão com Carácter Social	A definição da missão na AMI e no BACF do Porto contribui para o SCG como forma de controlo pessoal e cultural . A explicitação dos objectivos da AMI contribui para definição de controles de resultados .
Ausência de Accionistas	Controlos mais eficientes na AMI e no BACF do Porto, dada a inexistência de conflitos entre accionistas e gestores. Controlos pessoais e culturais mais eficazes na AMI e no BACF do Porto, uma vez que a não existência de accionistas é um sinal para os colaboradores que se encontram a contribuir para uma causa, e não para o enriquecimento dos accionistas
Nomeação da Direcção	Não existem mecanismos de controlo formais que garantam a nomeação de elementos para a direcção com qualificações para exercer uma gestão organizacional. Esta situação pode propiciar o aparecimento nestas instituições de problemas relacionados com limitações pessoais e a aplicação de controlos subóptimos.
Componente Humana	A influência do fundador na actividade actual da AMI encontra-se bastante presente, tornando os controlos pessoais e culturais mais eficazes . Não foi possível concluir sobre o impacto no SCG que geraria a saída do fundador da AMI.
“Stakeholders”	Reforço do sistema de controlo de gestão , através da adopção de mecanismos que transmitam transparência e confiança da actividade do BACF do Porto e da AMI aos <i>stakeholders</i> . O BACF do Porto tem dificuldade em cativar a atenção dos <i>stakeholders</i> , facto que limita o seu SCG . A actividade da AMI não é influenciada excessivamente pelos <i>stakeholders</i> , não limitando o seu SCG.
Colaboradores	A identificação dos colaboradores e voluntários com a missão atenua problemas de falta de direcção e motivacionais, reforçando o SCG da AMI e do BACF do Porto. O BACF do Porto e a AMI recorrem a um conjunto de controlos pessoais e culturais de forma a garantir (i) um maior envolvimento de todos com a causa das instituições e (ii) que os colaboradores desempenhem as suas funções de acordo com os interesses da instituição. Evidencia-se assim a importância das formas de controlo associadas a motivações intrínsecas na actividade. O problema de alinhamento de interesses não se coloca como um elemento perturbador do SCG da AMI e do BACF do Porto.
Nível de Compensação	Os gestores do BACF do Porto não são remunerados e o nível de compensação auferido pelos gestores da AMI é inferior ao praticado no mercado. No entanto, os potenciais problemas motivacionais decorrentes de níveis de remuneração inferiores aos de mercado são atenuados pela identificação dos colaboradores com a missão e pelo sistema de incentivos implementado na AMI. Encontram-se implementados incentivos monetários na AMI e serão futuramente implementados no BACF do Porto.
Objecto da actividade	Existe uma maior dificuldade na adopção, por parte da AMI, de um conjunto de mecanismos de controlo que permitam a minimização dos problemas decorrentes da actividade desenvolvida, por esta entidade ser de prestação de serviços.
Restrições Legais	Tanto a AMI como o BACF do Porto têm de adoptar um conjunto de controlos de forma a garantir o cumprimento das restrições impostas na sua actividade, reforçando assim o SCG .
Estrutura Organizacional	A AMI e o BACF do Porto apresentam estruturas centralizadas. No entanto, dada a maior dimensão da AMI em relação ao BACF do Porto, aquela tem maior necessidade de formalizar diversos mecanismos de controlo de forma a garantir o controlo das actividades desenvolvidas.

Quadro 5.1 Características da AMI e do BACF do Porto e seu impacto no SCG.

5.3 Discussão

Nesta secção, serão brevemente apresentadas as principais constatações decorrentes da elaboração dos estudos de caso da AMI e do BACF do Porto, no que se refere às características geralmente presentes nas ISFL e respectivo impacto no SCG, confrontando sempre que possível as conclusões obtidas com a literatura existente sobre o tema.

Da elaboração dos estudos de caso à AMI e ao BACF do Porto foi possível validar o defendido por diversos autores no que se refere ao impacto das características das ISFL no SCG.

Desde logo, foi possível validar que a explicitação da missão com carácter social da AMI e do BACF do Porto actua como forma de controlo pessoal e cultural. Por um lado, a explicitação da missão clarifica internamente o propósito da organização - validando o defendido por Brown e Yoshika (2003) - facilitando o alinhamento dos colaboradores com os interesses da AMI e do BACF do Porto e atenuando desta forma os possíveis problemas de controlo relacionados com a falta de direcção. Por outro lado, a explicitação da missão com carácter social contribui para a identificação dos colaboradores com a missão do BACF do Porto e da AMI - validando o defendido por Merchant e Van der Stede (2003) - e desta forma para a diminuição de potenciais problemas motivacionais existentes nestas instituições.

Por outro lado, a explicitação dos objectivos da AMI contribui para a definição de controlos de resultados, o mesmo não acontecendo no BACF do Porto, uma vez que os objectivos definidos não se encontram relacionados com a missão.

A ausência de accionistas na actividade do BACF do Porto e da AMI contribui para a maior eficácia dos controlos implementados nestas instituições, dada a não existência de conflitos de interesses na definição dos controlos e estratégias a seguir pelas instituições. Adicionalmente, tal ausência contribui para o reforço da eficácia dos controlos pessoais e culturais, uma vez que é um sinal para os colaboradores que a sua

actividade contribui para uma causa e não para o enriquecimento dos proprietários. Esta observação está em consonância com a literatura (Preston, 1989; Roomkin e Weisbrod, 1999; Rose-Ackerman, 1996; Weisbrod, 1983).

Os estudos de caso elaborados vieram confirmar a importância das competências dos indivíduos no SCG de uma organização, tal como referido por Ziebell e DeCoster (1991). No caso particular da AMI, a presença do fundador na sua actividade atenua problemas de motivação e de direcção, garantindo uma maior eficácia na implementação de controlos pessoais e culturais, uma vez que a sua posição serve de referência aos colaboradores.

No que concerne aos *stakeholders* da AMI e do BACF do Porto, os estudos de caso vieram confirmar a situação típica de heterogeneidade de interesses dos *stakeholders* das ISFL (Speckbacher, 2003). Igualmente identificada nos dois estudos de caso foi a não coincidência dos beneficiários da actividade exercida pelas duas instituições com os seus financiadores. Desta forma, e uma vez que tanto o BACF do Porto como a AMI se financiam maioritariamente através de donativos de particulares e de empresas, a transparência e credibilidade são atributos essenciais para as duas organizações. Diversos mecanismos de controlo são implementados com vista a garantir tais atributos. Por outras palavras, as duas organizações recorrem a instrumentos que transmitam confiança aos *stakeholders*, confirmando o aspecto apontado por Speckbacher (2003). No entanto, é de referir que na sua actividade o BACF do Porto sente dificuldade em chamar à atenção dos *stakeholders*, situação por alguns autores considerada normal em ISFL (Merchant e Van der Stede, 2003). Este facto dificulta a formação de listas para integrar a administração e conseqüentemente limita o SCG da mesma, dado que contribui para a menor qualificação das pessoas que exercem a actividade de direcção.

Por outro lado, a realização dos estudos de caso veio confirmar o defendido por Henderson et al. (2002), Merchant e Van der Stede (2003) e Soldevila e Oliveras (2000), relativamente à identificação de colaboradores e voluntários com a missão das instituições. Durante o processo de recrutamento, a AMI procura assegurar que os candidatos se encontram vocacionados para o tipo de trabalho a desenvolver. Por outro

lado, os actuais colaboradores demonstram grande motivação relativamente à causa da AMI e do BACF do Porto. É ainda de referir que se encontram implementadas formas de controlos pessoais e culturais nestas instituições de forma a garantir um maior envolvimento de colaboradores e voluntários com a missão da AMI e do BACF do Porto. O comprometimento existente entre colaboradores e as organizações atenua problemas de falta de direcção e problemas motivacionais, confirmando o defendido por Merchant e Van der Stede (2003).

Um outro ponto da literatura validado pelos estudos de caso realizados prende-se com o facto de a AMI, como entidade prestadora de serviços, ter maior dificuldade em controlar determinadas variáveis da sua actividade, o que confirma um argumento de Merchant e Van der Stede (2003). Pelo contrário, o BACF do Porto, com uma actividade semelhante à de uma empresa comercial, pode recorrer a mecanismos de controlo de fácil implementação por forma a garantir o controlo de variáveis como a qualidade dos produtos e a resposta a flutuações da procura.

As restrições legais impostas tanto à AMI como ao BACF do Porto na afectação dos seus recursos coage-as a implementar determinados controlos que reforçam assim o seu SCG, nomeadamente a imputação dos custos relativos a determinados financiamentos a centros de custo específicos, validando o defendido por Merchant e Van der Stede (2003).

Adicionalmente, as diferenças ao nível da dimensão e estrutura organizacional entre a AMI e BACF do Porto apontam para a confirmação do defendido por Ziebell e DeCoster (1991). Segundo estes autores, organizações com estrutura de decisão centralizada e de maior dimensão (como é o caso da AMI) têm maior necessidade de formalizar os mecanismos de controlo. Por sua vez, em organizações de pequena dimensão (como é o caso do BACF do Porto), os gestores conseguem ter uma visão mais próxima e global do funcionamento da instituição, inclusive das actividades mais operacionais, não havendo pois tanta necessidade de formalização dos mecanismos de controlo. Entre os mecanismos de controlos que se encontram formalizados na AMI e não no BACF do Porto pode-se referir um sistema de avaliação com impacto nos níveis

de remuneração dos colaboradores; a elaboração de relatórios de actividades e prestação de contas por parte das delegações à sede; o recurso a centros de custos para controlo da afectação dos seus recursos; a realização da certificação de contas e de gestão por entidades externas independentes; a existência de um manual de procedimentos onde se encontram definidas as responsabilidades associadas a cada função; e um conjunto de controlos que garantem um maior envolvimento dos colaboradores com a causa da AMI.

É ainda de referir, como aspecto genérico, que os estudos de caso realizados apontam para uma considerável importância e eficácia dos controlos pessoais e culturais na actividade da AMI e do BACF do Porto. Uma vez mais, este aspecto está em linha com a literatura (Brown e Yoshika, 2003; Merchant e Van der Stede, 2003). Por um lado, a explicitação da missão de carácter social promove a clarificação dos objectivos da organização e facilita uma maior identificação e atracção de colaboradores e voluntários com a missão da AMI e do BACF do Porto, diminuindo assim possíveis problemas de falta de direcção e motivacionais. Por outro lado, a ausência da figura de accionistas na actividade da AMI e do BACF do Porto apresenta-se como um sinal para os colaboradores e voluntários que a sua actividade não contribui para o enriquecimento dos accionistas, mas sim para uma causa, atenuando assim possíveis problemas de motivação. Finalmente, é ainda de referir que a influência do fundador na actividade da AMI serve como referência aos colaboradores e voluntários, contribuindo assim também para atenuação de problemas motivacionais e de falta de direcção. Desta forma, a identificação dos colaboradores da AMI e dos elementos da direcção tanto do BACF do Porto como da AMI com a causa, garante nestes uma motivação suficiente para aceitar níveis de compensação inferiores aos de mercado, comprovando assim a existência de motivações de cariz não financeiro por parte destes elementos.

No entanto, da elaboração dos estudos de caso à AMI e ao BACF do Porto surgiu também alguma evidência que parece refutar literatura existente sobre o tema.

Um primeiro aspecto a salientar prende-se com o facto de, tanto na actividade da AMI como na do BACF do Porto não se ter evidenciado a existência de estruturas

organizacionais descentralizadas. De acordo com Presidente do Conselho Fiscal da AMI, a estrutura da AMI é centralizada, pelo que as delegações têm de responder perante a sede. Por sua vez, segundo o Presidente do BACF do Porto, a dimensão do BACF do Porto permite aos elementos da direcção terem perfeito conhecimento das actividades realizadas, incluindo as operacionais. No entanto, autores como Anthony e Young (1989) ou Hasenfeld (1983) argumentaram que a generalidade dos gestores das ISFL não controlam directamente as actividades desenvolvidas pelos colaboradores, ou mesmo as ligadas a determinados programas.

Por outro lado, autores como Kaplan (2001) sugerem que a identificação dos colaboradores com o objecto social de uma ISFL pode conduzir a problemas de falta de motivação. Na verdade, o colaborador poderá ter uma ideia preconcebida do modo como se pode ou deve alcançar a missão: sendo essa ideia não coincidente com os interesses da organização, poderá gerar-se dispersão nas actividades das instituições. No entanto, da análise dos dois estudos de caso realizados, a possível falta de alinhamento existente entre colaboradores ou voluntários com os interesses da AMI e do BACF do Porto parece não constituir um ruído no SCG destas instituições. Tanto a AMI como o BACF do Porto desenvolvem a sua actividade com alguma maturidade. Ambas as organizações têm instituído um conjunto de actividades e regras rotineiras que impede o desenvolvimento de problemas desta natureza. Por exemplo, segundo a coordenadora do Centro Porta Amiga da AMI, os voluntários que não se encontrem integrados e alinhados com os interesses da AMI tendem a sair voluntariamente da organização, havendo desta forma uma espécie de “selecção natural”.

Finalmente, alguma literatura sugere que as ISFL estão limitadas ao nível da utilização de incentivos de cariz monetário, limitação essa que se deve à usual complexidade destas instituições (Oster, 1998). No entanto, na AMI encontram-se implementadas formas de avaliação de desempenho com correspondência a nível salarial e no BACF do Porto serão brevemente implementados prémios pelo desempenho dos colaboradores. Desta forma, da análise dos estudos de caso realizados, não se conclui pela dificuldade ou inadequação da implementação de formas de incentivo monetário nas ISFL.

As conclusões referidas anteriormente encontram-se esquematizadas e apresentadas no diagrama 5.2 da página seguinte. Neste diagrama é possível visualizar os impactos, no SCG da AMI e do BACF do Porto, das características analisadas no presente estudo. Estes impactos vêm em alguns casos validar (situações sinalizadas com ‘√’) e noutros casos refutar (‘X’) a literatura existente sobre o assunto.

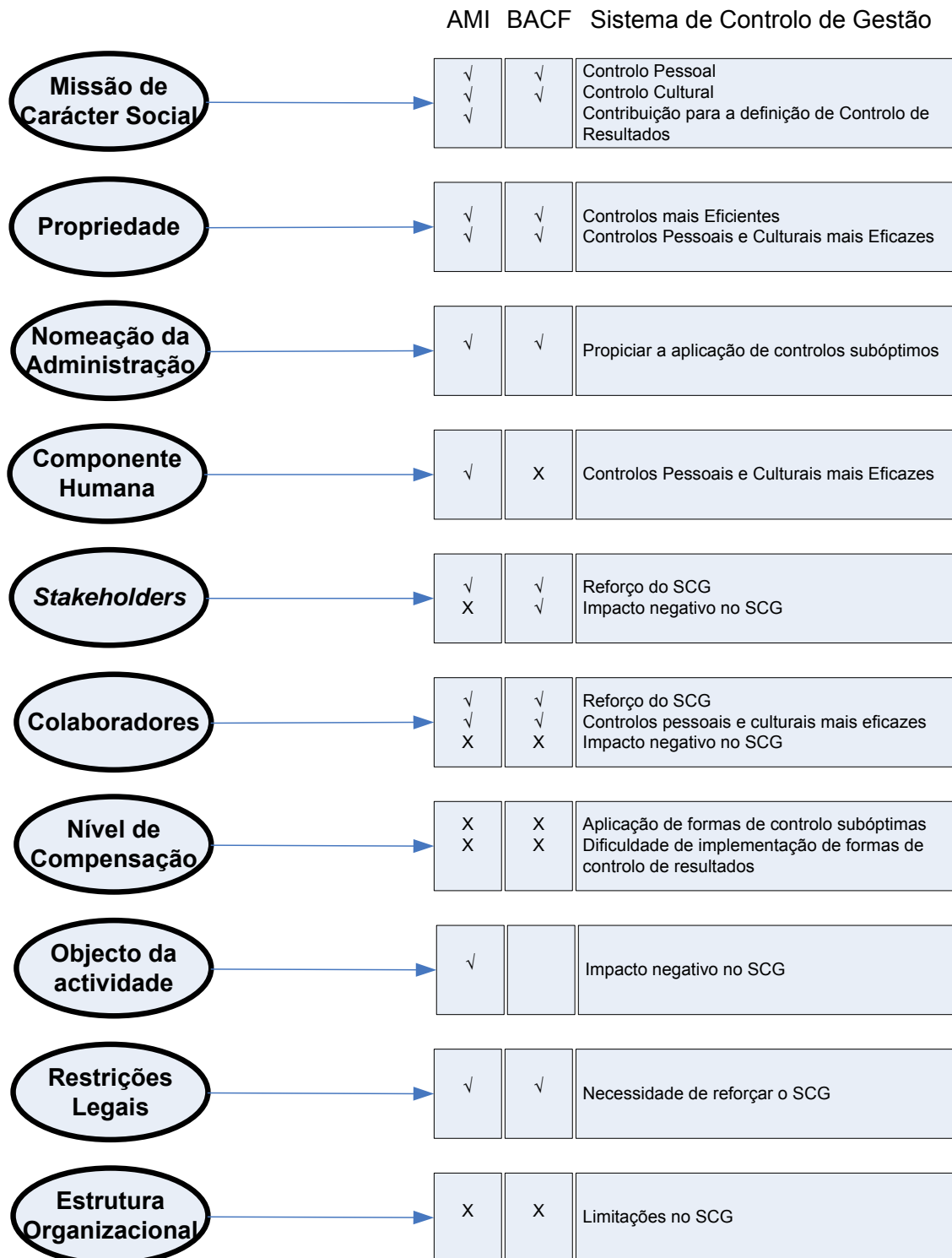


Figura 5.2 Impacto das características da AMI e do BACF do Porto no seu SCG.

6 Conclusões

No último capítulo da presente tese são apresentadas, na secção 6.1, as principais conclusões obtidas. Seguidamente, no ponto 6.2, são apresentadas as principais contribuições resultantes deste trabalho para o corpo de investigação existente sobre o tema. E por último, no ponto 6.3, são expostas as principais limitações da presente investigação e sugeridas linhas de investigação futura.

6.1 Principais conclusões do estudo

Os estudos de caso realizados à AMI e ao BACF do Porto corroboram em muitos aspectos a literatura existente sobre os SCG em ISFL. Em geral, a natureza não lucrativa das instituições estudadas – característica marcante das ISFL – conduz a uma elevada importância e eficácia dos controlos pessoais e culturais na actividade das mesmas. Outras características reforçam esta tendência, como sejam a explicitação da missão com carácter social, a ausência da figura do accionista, a componente humana, e as características dos colaboradores e voluntários. Tudo isto não significa, porém, que controlos mais formais sejam irrelevantes nestas organizações.

Na verdade, a maior dimensão e complexidade da estrutura organizacional da AMI exige desta uma considerável formalização no seu SCG. O estudo realizado parece pois sugerir que dimensão e complexidade são importantes antecedentes de formalismo nos sistemas de controlo, inclusive em ISFL.

Em qualquer caso, também o BACF do Porto apresenta alguns sistemas de controlo formais (por exemplo, ao nível de confronto entre despesas e receitas). Deste modo, uma conclusão importante do estudo parece ser a de que as ISFL estudadas – sobretudo a AMI, mas também o BACF do Porto – não negligenciam e até valorizam a importância de sistemas de controlo formais. Isto sucede não obstante a menor incidência em ISFL de problemas de divergência de interesses ou de agência típicos de ICFL, o que pareceria apontar para um carácter mais ‘informal’ deste tipo de instituição.

Relativamente aos *stakeholders*, é de referir que os estudos de caso vieram confirmar a importância do recurso por parte das ISFL a mecanismos que transmitam confiança aos *stakeholders* no desenvolvimento das suas actividades.

É ainda de referir que os estudos de caso validaram a proposição de que ISFL prestadoras de serviços se debatem com maior dificuldade em controlar determinadas variáveis da sua actividade.

No que diz respeito às restrições legais impostas à actividade das instituições objecto de estudo, é de referir: (i) a imposição de determinados controlos, nomeadamente a imputação dos custos relativos a determinados financiamentos a centros de custo específicos; e (ii) a imposição de controlos relacionados com o tipo de actividade das instituições.

No entanto, da elaboração do presente estudo surgiu evidência que veio refutar ou ao menos problematizar alguma literatura existente sobre o tema ‘SCG em ISFL’. Por um lado, tanto a AMI como o BACF do Porto apresentam estruturas centralizadas, controlando as actividades desenvolvidas, quer pelos colaboradores, quer relativamente aos programas desenvolvidos.

Relativamente aos problemas, identificados na literatura, de falta de alinhamento de colaboradores e voluntários com os interesses das instituições, os estudos de caso realizados demonstram que na AMI e no BACF do Porto tais problemas não se colocam.

Finalmente, é ainda de referir que na AMI se encontram implementadas formas de avaliação de desempenho com correspondência a nível salarial, e que serão aplicados brevemente incentivos monetários no BACF do Porto. Esta observação parece confrontar alguma literatura que defende a dificuldade de utilização de incentivos monetários em ISFL.

Em suma, os casos apresentados ilustram a existência de diversos factores tipicamente presentes nas ISFL que condicionam ou impulsionam os SCG deste tipo de instituições. Este estudo sugere, porém, que não é possível realizar generalizações excessivas a este nível: algumas diferenças detectadas entre a AMI e o BACF do Porto, no que se refere às respectivas características e SCG, são apenas exemplos das importantes diferenças existentes dentro do universo das ISFL. Baraldi (1998) apresenta argumentos neste mesmo sentido, ao apontar a dificuldade ou mesmo impossibilidade de generalização em estudos desta área, dada a heterogeneidade existente na natureza das diversas ISFL.

6.2 Contribuição deste estudo para a investigação

Com a realização dos estudos de caso à AMI e ao BACF do Porto pretendeu-se contribuir para o desenvolvimento da literatura na área do controlo de gestão em ISFL, a qual se encontra numa fase embrionária (Baraldi, 1998; Soldevila e Oliveras, 2000).

O presente trabalho permitiu caracterizar o SCG das instituições objecto de estudo e demonstrar o impacto que as características de cada uma das instituições tem no seu SCG, tendo sido estabelecidas, sempre que possível e pertinente, comparações entre as duas instituições. Através dos estudos de caso realizados, foram confirmadas empiricamente ou, em alguns casos, problematizadas, as conclusões da literatura.

Por outro lado, o presente estudo, ao ter-se debruçado sobre ISFL portuguesas, vem contribuir para o desenvolvimento desta temática num país como Portugal, em que a investigação é extremamente escassa e onde existe ainda pouca profissionalização dos colaboradores e voluntários destas organizações.

6.3 Limitações e possíveis investigações futuras

A primeira das limitações do presente estudo decorre da adopção da metodologia baseada em estudos de caso. Como qualquer outra, esta metodologia apresenta as suas vantagens e as suas limitações. Em estudos que metodologicamente se baseiam em estudos de caso não é permitida a generalização estatística das conclusões obtidas, uma vez que os dados extraídos não são representativos do universo objecto de estudo, antes

resultando de um determinado contexto específico. O presente estudo foi elaborado com perfeito conhecimento desta implicação, pelo que as conclusões deste estudo deverão encontrar-se sempre associadas às organizações objecto de estudo, a AMI e o BACF do Porto.

Por outro lado, é de realçar como limitação o número reduzido de entrevistas realizadas a cada uma das instituições e de as mesmas terem sido realizadas por alguém externo às organizações e com pouco conhecimento prévio das mesmas. Desta forma, o presente estudo reflecte fortemente o ponto de vista dos elementos entrevistados.

Por último, é de referir que da elaboração do presente estudo, não foi possível inferir sobre o impacto da saída dos fundadores da actividade das instituições, dado que a saída dos mesmos ainda não ocorreu.

Apesar das limitações apresentadas, as conclusões deste estudo encontram-se ressalvadas, sendo possível, através da identificação das limitações encontrar novas oportunidades de investigação que possam contribuir para o desenvolvimento da investigação nesta área.

Como foi referido no capítulo introdutório, apesar da crescente importância das ISFL nos dias de hoje, a investigação nesta área encontra-se numa fase muito inicial, não havendo muitos estudos sobre o tema, nomeadamente estudos empíricos, não sendo Portugal excepção. Desta forma, são inúmeras as oportunidades de investigação nesta área.

Por um lado, uma vez que o presente estudo utilizou a metodologia de estudos de caso, que não permite generalizações estatísticas na medida em que faz depender as conclusões das características das instituições objecto de estudo, a elaboração de outros estudos de caso permitirá o desenvolvimento da investigação nesta área e a possibilidade de promover processos de generalização teórica.

Por outro lado, dada a diversidade existente na natureza das ISFL - que podem assumir nomeadamente fins religiosos, sociais, educativos, desportivos, entre outros - sugere-se que futuras investigações se debrucem sobre ISFL com uma determinada natureza em particular, apreendendo as características que lhes estão associadas e a forma como influenciam os SCG.

Poderão realizar-se ainda estudos a ISFL com naturezas distintas, com o propósito de apreender as características próprias de instituições com determinada natureza e a forma como influenciam o SCG.

Por último, sugere-se ainda a realização de estudos que se debrucem sobre características que não foram abordadas nesta investigação ou que analisem um determinado aspecto em maior profundidade e/ou em diversas instituições. A título de exemplo, muita investigação nesta área tem sido conduzida em contextos outros, que não o português. Podendo assim haver características específicas do contexto português (económicas ou culturais, por exemplo) que possam justificar algumas das especificidades encontradas na AMI e no BACF do Porto. O estudo do impacto de tais características em organizações de diferentes países poderá pois constituir uma linha de investigação promissora.

Apêndice

Guião das Entrevistas Realizadas

Enquadramento

Qual a motivação e o contexto do surgimento da instituição?

Qual o objecto e as principais actividades desenvolvidas pela instituição?

Missão Social

A missão e os objectivos da instituição encontram-se definidos e são conhecidos pelos colaboradores e entidades externas à organização?

De que forma são estabelecidos os objectivos e qual a sua periodicidade?

Como avaliam a concretização da missão a que se propõe a instituição?

Em que medida é que os objectivos definidos se encontram relacionados com o propósito da organização?

Em que medida é que colaboradores, amigos e entidades externas abraçam a causa da instituição?

Ausência da Figura dos Accionistas

Quais as implicações, ao nível da gestão, da não existência de accionistas na actividade da instituição? E ao nível da identificação dos colaboradores e cooperação de entidades externas nas actividades da instituição?

Nomeação da Direcção

De que forma é que são nomeados os elementos da direcção da instituição?

Componente Humana

Em que medida é que a missão da instituição é expressão das preocupações do seu fundador?

Qual o nível de influência do fundador na actividade da organização?

Stakeholders

Quais as principais fontes de financiamento da organização?

Qual é a importância da imagem da instituição transmitida para o exterior? Encontra-se instituído algum mecanismo que contribua para este fim? Se sim, quais?

Qual a influência dos grupos externos na actividade desenvolvida pela instituição?

Colaboradores e Voluntários

Existe por parte dos colaboradores da instituição alguma motivação e identificação com o cariz social da instituição?

Recorrem a trabalho de indivíduos voluntários? Se sim, não existem problemas de alinhamento de interesses?

Existe algum mecanismo que promova o maior envolvimento dos colaboradores e voluntários na concretização da missão? Se sim, quais?

Níveis de Compensação

O nível de remuneração auferido pelos colaboradores e pelos elementos da direcção são comparáveis aos praticados no mercado? Caso sejam inferiores, quais as implicações na actividade da instituição (exemplo: rotação de pessoal, desmotivação)?

Encontra-se implementado algum sistema de avaliação de desempenho com repercussões monetárias? E não monetárias?

Objecto da Actividade

A que medidas é que a instituição recorre com o intuito de responder às flutuações da procura da sua actividade?

Como é que garantem a qualidade da actividade prestada?

Restrições Legais

A actividade da instituição encontra-se sujeita a imposições legais (exemplo: a nível político, económico ou institucional)? Quais?

Estrutura Organizacional

A instituição tem ligações nacionais ou/e internacionais com outras entidades? Se sim, qual é a influência das mesmas nas iniciativas e políticas da instituição?

Os dirigentes da instituição têm controlo sobre as actividades operacionais desenvolvidas? A que controlos recorrem?

Bibliografia

- Anthony, R. N. e D. W. Young (1989), “Characteristics of the Nonprofit Organization”, in D.L. Gies, J.S. Ott e J. M. Shafritz (editors), *The Nonprofit Organization: Essential Readings*, Pacific Grove, Calif.: Brooks/Cole.
- Baber, W. R., P. L. Daniel e A. A. Roberts (2002), “Compensation to Managers of Charitable Organizations: An Empirical Study of the Role of Accounting Measures of Program Activities”, *The Accounting Review*, Vol.77, Nº 3, pp. 679-693.
- Banco Alimentar Contra a Fome - Porto (2002), *Estatutos da Associação*.
- Banco Alimentar Contra a Fome Porto (2005), *CABAZ – Órgão Informativo do Banco Alimentar Contra a Fome – Porto*, 2º Quadrimestre.
- Baraldi, S. (1998), “Management Control Systems in NPOs: An Italian Survey”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14 Nº 2, pp. 141-164.
- Benson, V. O. (1985), “The Rise of the Independent Sector in Urban Development”, *Growth and Change*, Vol. 16, Nº 3, pp. 25-39.
- Brooks, A. C. (2005), “What Do Nonprofit Organizations Seek? (And Why Should Policymakers Care?)”, *Journal of Policy Analysis and Management*, Vol.24, Nº 3, pp. 543-558.
- Brown, W. A. e C. F. Yoshioka (2003), “Mission Attachment and Satisfaction as Factors in Employee Retention”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 14, Nº 1, pp. 5-18.

- Carvalho, J. M. S. (2004), *Orientação de Mercado e Desempenho - Estudo das Organizações Sem Fins Lucrativos de Acção Social em Portugal, através de um Modelo de Equações Estruturais*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Empresariais, Faculdade de Economia da Universidade do Porto.
- Eisenhardt, K. (1989), “Building Theories from Case Study Research”, *Academy of Management Review*, Vol. 14, Nº 4, pp. 532-550.
- Febbraro, A. R., M. H. Hall e M. Parmegiani (1999), “Developing a Typology of the Voluntary Health Sector in Canada: Definition and Classification Issues”, Prepared for the Voluntary Health Sector Project (http://www.phac-aspc.gc.ca/vs-sb/knowledge_savoir/typology_full/index.html consulta em Setembro de 2005)
- Ferreira, A. e D. T. Otley (2005), “The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis”, Paper presented at AAA 2006 Management Accounting Section (MAS) Meeting (<http://ssrn.com/abstract=682984>, consulta em Maio de 2006)
- Flamholtz, E. G. (1983), “Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, Nº 2-3, pp. 153-169.
- Fundação AMI – Assistência Médica Internacional (1990), *Estatutos da Fundação*.
- Fundação AMI – Assistência Médica Internacional (2004), *Relatório Anual 2004*.
- Garner, L. H. (1989), *Leadership in Human Services*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Geenwood, E. (1965), “Métodos de investigação empírica em Sociologia”, in *Análise Social*, nº11.

- Gummensson, E. (1991), *Qualitative Methods in Management Research*, Sage Publications, Newbury Park, California.
- Hamel, J. (1993), *Case Study Methods*, Sage Publication, Newbury Park, California.
- Hansmann, H. B. (1980), “The Role of Nonprofit Enterprise”, *The Yale Law Journal*, Vol. 89, Nº 5, pp. 835-898.
- Hasenfeld, Y. (1983), *Human Service Organizations*, Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Heiniger, M., C. Bill e N. Chaybane (2005), *Best Practices and Benchmarks for Non-for-Profit Organisations in Switzerland*, PricewaterhouseCoopers.
- Henderson, D. A., B. W. Chase e B. M. Woodson (2002), “Performance Measures for NPOs”, *Journal of Accountancy*, Vol.193, Nº 1, pp 63-68.
- Herzlinger, R. (1994), “Effective Oversight: A Guide for Nonprofit Directors”, *Harvard Business Review*, July, pp.52-60.
- Hesselbein, F. e P. M. Cohen (1999), *Leader to Leader: Enduring Insights from the Drucker Foundation’s Award-Winning Journal*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Hopwood, A. G. (1983), “On trying to study accounting in the contexts in which it operates”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, Nº 2/3, pp. 287-305.
- Januário, S. P. C. (2000), *Organizações de Solidariedade Social Radicadas na Comunidade, A Diversidade no Terceiro Sector em Portugal, Estudos de Caso*, Dissertação de Mestrado em Sociologia, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

- Jasen, P. J. e A. R. Kilpatrick (2004), “The Dynamic Nonprofit Board”, *The Mckinsey Quarterly*, Nº 2.
- Kaplan, R. S. (1983), “Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research”, *The Accounting Review*, Vol. LVIII, Nº 4, pp. 686-705.
- Kaplan, R. S. (2001), “Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, Nº 3, pp. 353-370.
- Mara, C. M. (2000), “A Strategic Planning Process for a Small Nonprofit Organization - A Hospice Example”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, Nº 2, pp. 211-223.
- McKinnon, J. (1988), “Reliability and Validity in Field Research: Some Strategies and Tactics”, *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 1, Nº 1, pp. 34-54.
- Merchant, K. A. (1998), *Modern Management Control Systems: Text and Cases*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, p.130.
- Merchant, K. A. e W. A. Van der Stede (2003), *Management Control Systems – Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall.
- Oster, S. M. (1998), “Executive Compensation in Nonprofit Sector”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 8, Nº3, pp. 207-221.
- Otley, D. (1999), “Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research”, *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382.
- Otley, D. e A. Berry (1998), “Case Study Research in Management Accounting and Control”, *Accounting Education*, Vol. 7, pp. S105-S127.

- Patton, E. e S. Appelbaum (2003), “The Case for Case Studies in Management Research”, *Management Research News*, Vol. 26, Nº 5, pp. 60-71.
- Phillips, S. D. (1995), “Redefining government relationships with the voluntary sector: On great expectations and sense and sensibility”, Discussion paper presented at the Voluntary Sector Roundtable, Ottawa, Ontario, Canada.
- Preston, A. (1989), “The Nonprofit Worker in a For-Profit World”, *Journal of Labor Economics*, Vol. 7, Nº 4, pp. 438-463.
- Ramanathan, K. V. (1982), *Management Control in Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc.
- Ramanathan, K. V. e L. P. Hegstad (1982), *Readings in Management Control in Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc.
- Rojas, R. R. (2000), “A Review of Models for Measuring Organizational Effectiveness Among For-Profit and Nonprofit Organizations”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, Nº1, pp.97-104.
- Roomkin, M. e B. Weisbrod (1999), “Managerial Compensation and Incentives in For-Profit and Nonprofit Hospitals”, *Journal of Law, Economics, and Organization*, Vol. 15, pp. 750-780.
- Rose-Ackerman, S. (1996), “Altruism, non-profits, and economic theory”, *Journal of Economic Literature*, Vol. 34, Nº 2, pp. 701-728.
- Ryan, W. P. (1999), “The New Landscape for Nonprofit”, *Harvard Business Review*, Vol. 77, Nº 1, pp. 127-136.

- Salamon, L. M. e H. K. Anheier (1996), *The Emerging Nonprofit Sector*, Manchester: Manchester University Press.
- Salamon, L.M. e H. K. Anheier (1998), “Social Origins of Civil Society: Explaining the Nonprofit Sector Cross-Nationally”, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 9, Nº 3, pp. 213- 248.
- Sawhill, J. C. e D. Williamson (2001), “Mission Impossible? Measuring Success in Nonprofit Organizations”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 11, Nº3, pp. 371-386.
- Scapens, R. W. e J. T. Sale (1985), “An International Study of Accounting Practices in Divisionalized Companies and Their Associations with Organizational Variables”, *The Accounting Review*, Vol. LX, Nº 2, pp. 231-247.
- Scott, J. T. (1997), “Defining the Nonprofit Sector”, in R. Hirshorn (editor), *The emerging sector in search of a framework*, pp. 43-51, Ottawa: Renouf.
- Simons, R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston – Mass., Harvard Business School Press.
- Soldevila, P. e E. Oliveras (2000), “Management Control in Non-Profit Organizations: the Case of the Associations of Economist in Spain”, Working paper from Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra. (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=311522 consulta em Março de 2006)
- Speckbacher, G. (2003), “The Economic of Performance Management in Nonprofit Organizations”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 13, Nº3, pp. 267-281.

- Spiegel, H. B.C. (1990), “New Explorations into the Nonprofit Sector”, *Journal of the American Planning Association*, Vol. 56, pp. 241-244.
- Stake, R. (1995), *The Art of Case Research*, Sage Publications, Thousand oaks, CA.
- Taylor, B. E., R. P. Chait e T. P. Holland (1996), “The New Work of the Nonprofit Board”, *Harvard Business Review*, September/October, p. 36.
- Watad, M. e S. Ospina (1999), “Integrated Managerial Training: A Program for Strategic Management Development”, *Public Personnel Management*, Vol. 28, Nº 2, pp. 185-196.
- Weisbrod, B. A. (1975), Toward a Theory of the Voluntary Nonprofit Sector in a Three-Sector Economy, in E. Phelps (editor), *Altruism, Morality and Economic Theory*, Russel Dage Foundation, New York.
- Weisbrod, B. A. (1977), *The Voluntary Nonprofit Sector: An Economic Analysis*, Lexington, Mass. DC Health.
- Weisbrod, B. A. (1983), “Nonprofit and Proprietary Sector Behavior: Wage Differentials Among Lawyers”, *Journal of Labor Economics*, Vol. 1, nº 3, pp. 246-263.
- Yin, R. K. (1984), *Case Study Research – Design and Methods*, Sage Publications, Beverly Hills.
- Young, D. R. (1984), “Performance and Reward in Nonprofit Organizations”, PONPO Working Papers, Nº 79, New Haven, Conn: Program on Non-Profit Organizations, Yale University.

Young, D. R. (2001), “Organizational Identity in Nonprofit Organizations: Strategic and Structural Implications”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 12, Nº 2, pp.139-157.

Ziebell, M. T. e D. T. DeCoster (1991), *Management Control Systems in Nonprofit Organizations*, Harcourt Brace Jovanovich, Inc.