

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALAN SANTOS DE OLIVEIRA

**CONTINGÊNCIA ORGANIZACIONAL E MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO: UM
ESTUDO EM ONGs BRASILEIRAS**

JOÃO PESSOA – PB

2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALAN SANTOS DE OLIVEIRA

**CONTINGÊNCIA ORGANIZACIONAL E MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO: UM
ESTUDO EM ONGs BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCCUFPB), como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Usuários Internos

Orientador: Prof.Dr. Antônio André Cunha Callado.

JOÃO PESSOA – PB

2017

O48c Oliveira, Alan Santos de.
 Contingência organizacional e mensuração de desempenho:
 um estudo em ONGs brasileiras / Alan Santos de Oliveira. -
 João Pessoa, 2017.
 194 f. : il. -

 Orientador: Antônio André Cunha Callado.
 Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA

 1. Contabilidade. 2. Fatores contingenciais. 3. Mensuração
 de desempenho. 4. Organizações Não Governamentais.
 I. Título.

UFPB/BC

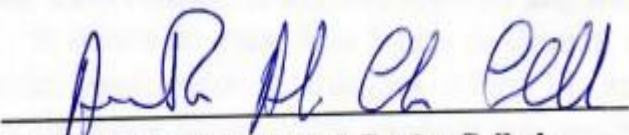
CDU: 657(043)

ALAN SANTOS DE OLIVEIRA

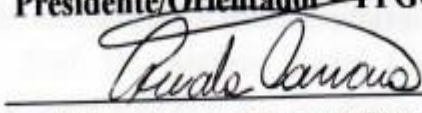
**CONTINGÊNCIA ORGANIZACIONAL E MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO: UM
ESTUDO EM ONGs BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) como requisito para a obtenção do título de mestre no Curso de Mestrado em Ciências Contábeis.

Comissão Examinadora:



Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Presidente/Orientador – PPGCC/UFPB



Profª Dra. Renata Paes de Barros Câmara
Membro Interno – PPGCC/UFPB



Prof. Dr. Cláudio de Araújo Wanderley
Membro Externo – UFPE

A Deus, por ser a minha maior fonte de força e sabedoria.
A minha mãe Adélia, minha fonte de inspiração e proteção.
A minha noiva Giselly, minha maior fonte de amor e amizade.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ser a razão de todas às minhas conquistas.

Agradeço a minha mãe Adélia, pois foi a pessoa que teve uma vida inteira de sacrifício e de renúncias, para proporcionar a chance que seus filhos chegassem a lugares, por ela desejados, mas inviáveis por todo o reflexo de sua vida. Hoje, estou realizando um desejo nosso, pois me considero responsável por continuar seus sonhos.

Agradeço ao meu orientador Antônio André Cunha Callado, que me fez sair da zona de conforto e crescer como pessoa e profissionalmente. Destaco, o seu empenho como orientador com um lado humano muito forte, mas firme nos momentos necessários. Muito obrigado.

Agradeço ao professor Vinícius Gomes Martins, um dos meus primeiros orientadores.

Agradeço ao professor Josedilton Alves Diniz, por além de ser minha fonte de inspiração acadêmica desde a época de graduação, foi meu supervisor no estágio de docência.

Agradeço a todos os professores do PPGCCUFPB, em especial, ao professor Luiz Felipe de Araújo Pontes Girão e a professora Renata Paes de Barros Câmara.

Ao coordenadores do PPGCCUFPB Edilson Paulo e Orleans Silva Martins.

Agradeço a Wilma, secretária do PPGCC, por todo o apoio e disponibilidade.

A todos os alunos das primeiras turmas do mestrado e doutorado PPGCC, em especial, ao Raúl, Karla Katiuscia e Ronaldo.

Aos meus amigos que sempre me apoiaram, em especial, a Gilberto que se tornou um verdadeiro irmão nessa jornada.

À meu pai, irmão e sobrinha, por toda a ajuda e dedicação durante toda a caminhada.

Agradeço, principalmente, ao meu amor Giselly Holanda. Por ser a minha grande razão de dedicação e glória. Além de ser minha maior parceira em todos os momentos acadêmicos e pessoais. Essa vitória é sua também.

"É pelo fogo que se experimentam o ouro
e a prata, e os homens agradáveis a Deus,
pelo caminho da humilhação. Põe tua
confiança em Deus e ele te salvará; orienta
bem o teu caminho e espera nele"
(Eclesiástico, 2)

“Pra quem tem fé
A vida nunca tem fim
Não tem fim”
“A fé na vitória tem que ser inabalável”
(Marcelo Falcão)

RESUMO

O objetivo geral do estudo foi investigar as relações de fatores contingenciais com as práticas referentes à mensuração de desempenho no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. Para tanto, foi utilizado uma *survey* por correspondência, fundamentando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014), com 43 organizações listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). Para operacionalização do questionário da pesquisa, foram utilizadas variáveis subdivididas em três blocos fundamentais: o primeiro destinado à demografia; o segundo especificando os fatores contingenciais em ONGs e o terceiro destacou às variáveis de desempenho. Os dados foram tratados por meio da estatística descritiva e do coeficiente de correlação de *Spearman*. Os principais resultados do estudo, revelaram a influência particular que o perfil dos gestores e presidentes das ONGs pode exercer na utilização de práticas de mensuração de desempenho. Os determinantes organizacionais, representados pelos fatores contingenciais internos, foram os principais atributos que se associaram diretamente com às práticas referentes à mensuração de desempenho em ONGs brasileiras. O ambiente externo das ONGs, exerceu pouca influência na adoção e uso de práticas gerenciais. Além disso, identificou-se fortes correlações positivas entre práticas de planejamento e medição de desempenho com a utilização de sistemas de controles gerenciais. Esta pesquisa pode contribuir para a literatura específica de contabilidade gerencial e para o mercado empresarial do terceiro setor, ao identificar características pouco exploradas, como o perfil dos gestores e presidentes das ONGs, os fatores contingenciais e as práticas utilizadas gerenciais do setor e, sobretudo, a influência de fatores situacionais na utilização de práticas referentes à mensuração de desempenho em ONGs.

Palavras-chave: Fatores contingenciais; Mensuração de desempenho; Organizações Não Governamentais.

ABSTRACT

The general objective of the study was to investigate the relations of contingency factors with the practices related to the measurement of performance in the scope of Brazilian Non-Governmental Organizations (NGOs). For that, a correspondence survey was used, based on the researches of Ferreira and Otley (2009) and Wadongo (2014), with 43 organizations listed in the Brazilian Association of Nongovernmental Organizations (ABONG). For the operationalization of the research questionnaire, variables were subdivided into three fundamental blocks: the first one aimed at demography; the second specifying the contingency factors in NGOs and the third highlighted the performance variables. The data were treated using descriptive statistics and the Spearman correlation coefficient. The main results of the study revealed the particular influence that the profile of the managers and presidents of the NGOs can exert in the use of practices of measurement of performance. Organizational determinants, represented by internal contingency factors, were the main attributes that were directly associated with practices related to performance measurement in Brazilian NGOs. The external environment of NGOs had little influence on the adoption and use of managerial practices. In addition, strong positive correlations were identified between planning and performance measurement practices with the use of management control systems. This research can contribute to the specific literature on managerial accounting and the business market of the third sector by identifying characteristics that are not well explored, such as the profile of managers and presidents of NGOs, contingency factors and management practices used in the sector, The influence of situational factors in the use of practices regarding the measurement of performance in NGOs.

Keywords: Contingency factors; Performance measurement; Non Governmental Organizations.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Modelo Tridimensional do Terceiro Setor.....	30
Figura 2: Estrutura jurídica do Terceiro Setor.....	31
Figura 3: Níveis do Sistema de Mensuração de Desempenho.....	39
Figura 4: Principais perspectivas de mensuração de desempenho sem fins lucrativos.....	42
Figura 5: <i>Balanced Scorecard</i> adaptado para ONGs.....	70
Gráfico 1: ONGs por Região brasileira.....	101

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Evolução histórica das ONGs.....	33
Quadro 2: Categorias de Desempenho em ONGs.....	40
Quadro 3: Especificações dos indicadores de desempenho.....	49
Quadro 4: Indicadores sugeridos de Avaliação de Desempenho em ONGs.....	54
Quadro 5: Indicadores de Desempenho harmonizados para o Terceiro Setor.....	55
Quadro 6: Indicadores de Medição de Desempenho em ONGs.....	56
Quadro 7: Indicadores de desempenho nas perspectivas do BSC.....	68
Quadro 8: Quadro abrangente do Sistema de Controle de Desempenho.....	72
Quadro 9: Ambiente estável versus Ambiente instável.....	82
Quadro 10: Áreas Temáticas de atuação da População do Estudo.....	102
Quadro 11: Variáveis Estruturais do Questionário da Pesquisa.....	106
Quadro 12: Relação entre variáveis e tratamento estatístico para consecução dos objetivos do estudo.....	109

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Sexo dos participantes.....	111
Tabela 2: Idade dos participantes.....	111
Tabela 3: Escolaridade dos participantes.....	112
Tabela 4: Função dos participantes.....	112
Tabela 5: Tempo de atuação dos participantes.....	113
Tabela 6: Ambiente Externo (competição)	113
Tabela 7: Ambiente Externo (dinamismo ambiental)	114
Tabela 8: Ambiente Externo (incerteza ambiental)	114
Tabela 9: Tamanho (número de funcionários das ONGs)	115
Tabela 10: Tamanho (faturamento das ONGs)	115
Tabela 11: Estratégia das ONGs.....	116
Tabela 12: Estrutura Organizacional das ONGs.....	116
Tabela 13: Tecnologia - característica das tarefas.....	117
Tabela 14: Tecnologia - frequência de uso da TI.....	118
Tabela 15: Cultura Organizacional das ONGs.....	118
Tabela 16: Liderança das ONGs.....	119
Tabela 17: Sistemas de controle gerenciais das ONGs.....	120
Tabela 18: Práticas de Planejamento de desempenho das ONGs.....	120
Tabela 19: Metas de desempenho das ONGs.....	121
Tabela 20: Uso de indicadores de desempenho das ONGs.....	122
Tabela 21: Instrumentos de coleta utilizados nas ONGs.....	123
Tabela 22: Recompensas e sanções utilizadas nas ONGs.....	123
Tabela 23: Correlação entre Sistemas de controle e perfil dos representantes das ONGs.....	124
Tabela 24: Correlação entre práticas de planejamento de desempenho e perfil dos representantes das ONGs.....	125
Tabela 25: Correlação entre Metas de desempenho e perfil dos representantes das ONGs.....	125
Tabela 26: Correlação entre o uso de indicadores de desempenho e perfil dos representantes das ONGs.....	126

Tabela 27: Correlação entre instrumentos de coleta e perfil dos representantes das ONGs.....	127
Tabela 28: Correlação entre recompensas e sanções e perfil dos representantes das ONGs....	127
Tabela 29: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (concorrência)	128
Tabela 30: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (dinamismo)	128
Tabela 31: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (incerteza)	129
Tabela 32: Correlação entre Práticas de Planejamento de Desempenho e Ambiente Externo (competição).....	130
Tabela 33: Correlação entre Práticas de Planejamento de Desempenho e Ambiente Externo (dinamismo).....	130
Tabela 34: Correlação entre Práticas de Planejamento de Desempenho e Ambiente Externo (incerteza).....	131
Tabela 35: Correlação entre Metas de Desempenho e Ambiente Externo (competição).....	132
Tabela 36: Correlação entre Metas de Desempenho e Ambiente Externo (dinamismo).....	132
Tabela 37: Correlação entre Metas de Desempenho e Ambiente Externo (incerteza).....	132
Tabela 38: Correlação entre Uso de indicadores e Ambiente Externo (competição).....	134
Tabela 39: Correlação entre Uso de indicadores e Ambiente Externo (dinamismo).....	134
Tabela 40: Correlação entre Uso de indicadores e Ambiente Externo (incerteza).....	134
Tabela 41: Correlação entre Instrumentos de Coleta e Ambiente Externo (competição).....	135
Tabela 42: Correlação entre Instrumentos de Coleta e Ambiente Externo (dinamismo).....	136
Tabela 43: Correlação entre Instrumentos de Coleta e Ambiente Externo (incerteza).....	136
Tabela 44: Correlação entre Recompensas e Sanções e Ambiente Externo (competição).....	137
Tabela 45: Correlação entre Recompensas e Sanções e Ambiente Externo (dinamismo).....	137
Tabela 46: Correlação entre Recompensas e Sanções e Ambiente Externo (incerteza).....	138

Tabela 47: Correlação entre Sistemas de Controle e Tamanho.....	138
Tabela 48: Correlação entre Sistemas de Controle e Estratégia.....	139
Tabela 49: Correlação entre Sistemas de Controle e Estrutura Organizacional.....	140
Tabela 50: Correlação entre Sistemas de Controle e Tecnologia.....	141
Tabela 51: Correlação entre Sistemas de Controle e Tecnologia (TI).....	141
Tabela 52: Correlação entre Sistemas de Controle e Cultura.....	142
Tabela 53: Correlação entre Sistemas de Controle e Liderança.....	143
Tabela 54: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Tamanho.....	143
Tabela 55: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Estratégia.....	144
Tabela 56: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Estrutura.....	145
Tabela 57: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Tecnologia.....	146
Tabela 58: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Tecnologia (TI)	146
Tabela 59: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Cultura.....	147
Tabela 60: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Liderança.....	148
Tabela 61: Correlação entre Metas de desempenho e Tamanho.....	148
Tabela 62: Correlação entre Metas de desempenho e Estratégia.....	149
Tabela 63: Correlação entre Metas de desempenho e Estrutura.....	150
Tabela 64: Correlação entre Metas de desempenho e Tecnologia.....	150
Tabela 65: Correlação entre Metas de desempenho e Tecnologia (TI)	150
Tabela 66: Correlação entre Metas de desempenho e Cultura.....	151
Tabela 67: Correlação entre Metas de desempenho e Liderança.....	151
Tabela 68: Correlação entre Uso de indicadores e Tamanho.....	152
Tabela 69: Correlação entre Uso de indicadores e Estratégia.....	152
Tabela 70: Correlação entre Uso de indicadores e Estrutura.....	153
Tabela 71: Correlação entre Uso de indicadores e Tecnologia.....	154
Tabela 72: Correlação entre Uso de indicadores e Tecnologia (TI)	155
Tabela 73: Correlação entre Uso de indicadores e Cultura.....	156
Tabela 74: Correlação entre Uso de indicadores e Liderança.....	157
Tabela 75: Correlação entre Instrumentos de coleta e Tamanho.....	158

Tabela 76: Correlação entre Instrumentos de coleta e Estratégia.....	159
Tabela 77: Correlação entre Instrumentos de coleta e Estrutura.....	160
Tabela 78: Correlação entre Instrumentos de coleta e Tecnologia.....	160
Tabela 79: Correlação entre Instrumentos de coleta e Tecnologia (TI)	161
Tabela 80: Correlação entre Instrumentos de coleta e Cultura.....	161
Tabela 81: Correlação entre Instrumentos de coleta e Liderança.....	162
Tabela 82: Correlação entre Recompensas e sanções e Tamanho.....	162
Tabela 83: Correlação entre Recompensas e sanções e Estratégia.....	163
Tabela 84: Correlação entre Recompensas e sanções e Estrutura.....	163
Tabela 85: Correlação entre Recompensas e sanções e Tecnologia.....	163
Tabela 86: Correlação entre Recompensas e sanções e Tecnologia (TI)	164
Tabela 87: Correlação entre Recompensas e sanções e Cultura.....	164
Tabela 88: Correlação entre Recompensas e sanções e Liderança.....	165
Tabela 89: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Controles Gerenciais.....	166
Tabela 90: Correlação entre Metas de desempenho e Controles Gerenciais.....	166
Tabela 91: Correlação entre Uso de indicadores de desempenho e Controles Gerenciais.....	167
Tabela 92: Correlação entre Uso de Instrumentos de coleta de dados e Controles Gerenciais.....	168
Tabela 93: Correlação entre Recompensas e sanções e Controles Gerenciais.....	169

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais

BSC - *Balanced Scorecard*

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

NGO - *Non-Governmental Organizations*

ONGs - Organizações não Governamentais

OSCs - Organizações da Sociedade Civil

OSCIPs - Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público

OSs - Organizações Sociais

SCGC - Sistema de contabilidade gerencial e controle

SROI - Retorno Social do investimento

TI - Tecnologia da Informação

TIC - Tecnologia da Informação e Comunicação

VBM - Gestão Baseada em Valor

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	19
1.1 Justificativa.....	19
1.2 Problematização.....	24
1.3 Objetivos.....	28
1.3.1 Objetivo Geral.....	28
1.3.2 Objetivos Específicos.....	28
2. TERCEIRO SETOR.....	29
3. DESEMPENHO.....	36
3.1 Mensuração de Desempenho.....	36
3.2 Indicadores de Desempenho.....	45
3.3 Controles Gerenciais e Medição de Desempenho.....	57
4. TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	74
4.1 Definição.....	74
4.2 Fatores contingenciais.....	77
4.2.1 Ambiente externo.....	78
4.2.2 Tamanho.....	83
4.2.3 Estratégia Organizacional.....	85
4.2.4 Estrutura Organizacional.....	87
4.2.5 Tecnologia.....	91
4.2.6 Cultura Organizacional.....	94
4.2.7 Liderança.....	96
5. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	100
5.1 Tipologia da Pesquisa.....	100
5.2 Abrangência.....	101
5.3 Universo e Amostra.....	102
5.4 Coleta de Dados.....	103
5.5 Variáveis.....	105
5.6 Técnicas Estatísticas de Análise.....	109
6. ANÁLISE DE RESULTADOS.....	111
6.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	111
6.1.1 Perfil dos representantes.....	112
6.1.2 Fatores Contingenciais Externos.....	113
6.1.3 Fatores Contingenciais Internos.....	115
6.1.4 Desempenho.....	119
6.2 CORRELAÇÃO DE SPEARMAN.....	124

6.2.1	Desempenho e perfil dos representantes das ONGs.....	124
6.2.2	Desempenho e fatores contingenciais externos.....	127
6.2.3	Desempenho e fatores contingenciais Internos.....	138
6.2.4	Sistemas de Controles gerenciais e o Planejamento e Mensuração de Desempenho.....	165
7.	CONCLUSÕES.....	170
	REFERÊNCIAS.....	175
	APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA.....	189

1. INTRODUÇÃO

1.1 Justificativa

O ambiente no qual as entidades operam é dinâmico e seu sucesso depende da capacidade de atenderem às necessidades das partes interessadas. Dessa forma, visando garantir a sobrevivência e crescimento de todas as entidades, sejam elas com fins lucrativos e, em especial, as sem fins lucrativos, precisam medir, monitorar e analisar o seu desempenho.

Devido à incapacidade dos governos em atender as necessidades sociais, o Terceiro Setor, no qual as Organizações não Governamentais (ONGs) estão inseridas, vem ocupando uma função relevante na sociedade e obtendo um crescente papel na economia mundial, pois se propõem a solucionar problemas sociais (QUINTAIROS et al., 2009; CRUZ et al., 2009).

Nos últimos anos, após reformas governamentais, o papel das ONGs e o entendimento de seu ambiente, se tornou mais crucial na aceleração do desenvolvimento econômico e social de qualquer país (AL-AMMARY; HAMAD, 2012). Portanto, um maior número de ONGs participaram do bem-estar social, da construção das comunidades e de outras atividades de serviço público, com um esforço para formar uma nova rede de relacionamento com o governo.

Conforme pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2012), foi constatado um crescimento das entidades do terceiro setor no Brasil, que passaram de 267, 3 mil para 290,7 mil entidades, correspondendo a um total de 8,8%. Esse fato pode ser importante pois, nacionalmente, essas organizações exercem a função de ajudar o governo a formular políticas, prestar serviços e aumentar a flexibilidade e agilidade nos processos de gestão pública (GOMES; LIDDLE, 2009).

Desde o ano de 1990, o papel das ONGs foi fortalecido no desenvolvimento de todos os países, juntamente com o interesse e preocupação com a mensuração de desempenho e, consequente, prestação de contas das ONGs, para profissionais atuantes no setor, como governo, cidadãos, doadores, políticos e acadêmicos (KAPLAN, 2001; NANAVATI, 2007; KAREITHI; LUND, 2012).

Nesse sentido, a motivação ético-social e o profissionalismo técnico nas áreas temáticas das ONGs, tais como criança e adolescentes, educação, esporte, dentre outras, não são mais suficientes, uma vez que as ONGs precisam de conhecimentos gerenciais para controlar e

avaliar a forma como os recursos financeiros e não-financeiros, podem ser eficiente e eficazmente utilizados para atender às metas sociais (RAMADAN; BORGONOV, 2015b).

Segundo Beamon e Blacik (2008) as ONGs estão cada vez mais conscientes da importância e da urgência de medição de desempenho, principalmente, devido ao aumento da concorrência no setor, recursos escassos e aumento das demandas de doadores e do público para melhorar a visibilidade e a responsabilidade social.

Conforme Ciurescu e Feraru (2014) as principais razões para implantar medir o desempenho em ONGs, que vem fundamentando o crescente interesse de acadêmicos e profissionais, consistem no aumento do número de organizações; reduções dos orçamentos das entidades; diminuição do número de doadores e aumento dos desafios gerenciais decorrentes da multiplicidade de casos sociais, tais como terrorismo; desemprego; questões de gênero e consumo.

Uma outra razão da medição e gestão de desempenho nas ONGs, é a necessidade de transparência, pois muitas vezes os doadores fornecem recursos para essas organizações sem exigir o pagamento de dividendos em dinheiro, em comparação com as organizações com fins lucrativos, logo precisam acompanhar o efetivo atendimento do objetivo social (KENDALL; KNAPP 2000; MOXHAM, 2009). De acordo com Moxham (2014), o aumento da prestação de contas nas entidades do terceiro setor tem sido atribuído aos escândalos financeiros ocorridos na década de 1990, o ceticismo sobre a eficácia e as preocupações sobre a eficiência do terceiro setor. Atualmente, não se pode mensurar o desempenho dessas organizações sem prestar contas, uma vez que são ligados diretamente.

A legitimidade seria outra linha de discussão, pois a mensuração de desempenho poderia ser motivada por um desejo que não seria a melhoria de programas sociais, mas sim para legitimar suas atividades em relação às partes interessadas externas (MOXHAM, 2014). De acordo com Gneiting (2008) a medição de desempenho também ajuda as organizações a aumentar a sua legitimidade, por meio da adequação aos sistemas de normas, valores e crenças vigentes no país, promove a oportunidade de aprendizado e adaptação nos ambientes instáveis e complexos do setor, sobretudo pode garantir a sobrevivência através da apresentação de resultados visíveis do seu trabalho.

Segundo Moxham (2014) controlar e mensurar o desempenho em organizações do

terceiro setor pode melhorar sua eficiência e eficácia, pois demonstra como informações gerenciais de desempenho serão utilizadas para orientar a organização no atendimento de suas metas estratégicas.

Na mesma direção, Ramadan e Borgonovi (2015b) percebem a necessidade de medição e gestão de desempenho na estratégia das ONGs em todos os níveis, seja para fins de transparência organizacional, objetividade organizacional, aprendizagem organizacional, eficiência, eficácia e melhoria do desempenho. A implementação de estratégias e planos nas ONGs, é relevante para atender às mudanças no ambiente das entidades, que é caracterizado pela complexidade, instabilidade e imprevisibilidade (RAMADAN; BORGOVINI, 2015b).

Não obstante, salienta-se que existe uma complexidade particular na medição de desempenho nas ONGs, pois diferentemente das empresas com fins lucrativos, o foco principal das entidades não são resultados financeiros, mas sim o atendimento das finalidades sociais. Assim, essas entidades possuem dificuldades histórica para monitorar, construir indicadores e avaliar os resultados (SOUZA; SOUZA, 2011).

Hillel (2002) percebe que a avaliação da eficácia e eficiência das organizações do setor é um desafio devido a três razões fundamentais. Em primeiro lugar, essas organizações, geralmente, trabalham para alterar o comportamento humano. Em segundo lugar, os indicadores de eficácia são ambíguos. Em terceiro lugar, o produto produzido por organizações do terceiro setor é geralmente intangível.

Diante dessa realidade, Kareithi e Lund (2012) confirmaram a necessidade de continuar a aumentar a investigação sobre os fatores que influenciam o desempenho das ONGs, advertindo que as tendências dos resultados de estudos anteriores no seu desempenho se baseiam em fundamentos ideológicos, com ausência de verificação empírica.

Wadongo (2014) afirma que mesmo existindo uma demanda em implementar práticas gerenciais de mensuração de desempenho, vários fatores de contingência têm sido ignorados no setor de entidades sem fins lucrativos; tais como incerteza, dinamismo ambiental, estrutura organizacional, estratégia e tecnologia. Assim, esta pesquisa tende a contribuir na literatura, no sentido de investigar o impacto dos fatores contingenciais nas práticas de desempenho.

Nacionalmente, Campos et al. (2011) realizaram um inquérito entre 2007 e 2009, em duas fases: em primeiro lugar, um estudo com base em dados secundários conforme pesquisa

realizada pelo Instituto Fonte e Itaú em 2008 e 2009 e, em segundo lugar, um estudo quantitativo e qualitativo feito nas ONGs do estado de Santa Catarina. Os resultados revelaram que 87% das ONGs entrevistadas em Santa Catarina fizeram algum tipo de avaliação formal. Esse resultado espelhou o estudo nacional, que mostrou que 91% dos entrevistados afirmaram que as ONGs realizaram avaliações em alguns de seus projetos.

Dessa forma, os resultados sugeriram que as ONGs realizam avaliações de desempenho em seus projetos e com prestação de contas aos doadores, advertindo que mais informações sobre as ONGs brasileiras podem ajudar o público internacional a melhor compreender as singularidades desse campo no Brasil. Ressalta-se, que esse estudo apresentou limitações por não considerar outras variáveis contingenciais que podem influenciar a avaliação do desempenho em ONGs.

Segundo Otley (1980) a justificativa para utilização da teoria da contingência, na qual fundamenta o presente estudo, se deve a controvérsia ou limitações dos resultados das pesquisas em contabilidade gerencial, pois as evidências não eram controladas pelas características ambientais internas e externas das empresas, que podem customizar às práticas gerenciais.

Os estudos nacionais que avaliaram como as práticas gerenciais de mensuração de desempenho são influenciadas pelos fatores contingenciais, como ambiente; tamanho; estrutura organizacional; liderança; tecnologia cultura, dentre outros, são limitados a setores com fins lucrativos (GUERRA, 2007; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; BEUREN; FIORENTIN, 2014; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015; LAVARDA et al., 2016).

Guerra (2007) verificou os arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial com base na Teoria da Contingência, utilizando uma amostra composta por 104 empresas das empresas listadas na Revista Melhores e Maiores, os resultados revelaram nos dois arranjos iniciais que o desempenho mostra-se superior e considerando ainda que a disposição das variáveis convergem com os resultados empíricos de outras investigações.

Espejo (2008) identificou o perfil dos atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, nas indústrias paranaenses cadastradas em 2006 na Federação das Indústrias do Estado do Paraná. Os resultados apresentados ratificaram a influência do ambiente nos fatores contingenciais intra-organizacionais, a relação dos fatores contingenciais e o sistema orçamentário da empresa, a influência das variáveis contingenciais no desempenho, a

associação existente entre os atributos orçamentários e o desempenho.

Por sua vez, Junqueira (2010) visou compreender a influência das variáveis contingenciais no desenho da mensuração de desempenho em indústrias de grande porte. Na mesma direção, Leite, Diehl e Manvailer (2015), realizaram um estudo similar utilizando uma amostra que compreendeu 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 de 2012. Ambos os resultados, confirmam que o maior relacionamento entre as variáveis contingenciais e a adoção de práticas de controladoria tende a incentivar o desempenho das empresas.

A pesquisa de Beuren e Fiorentin (2014) teve como objetivo verificar se os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura e porte organizacional) influenciam nos atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial em empresas têxteis do Rio Grande do Sul. Os resultados indicaram que todas as variáveis influenciam os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial, não obstante, o fator contingencial em destaque foi o ambiente.

Corroborando, Lavarda et al. (2016) realizaram um estudo de caso em uma empresa têxtil localizada no sul do país, que possui 4.000 funcionários e 400 centros de custos, com o objetivo de investigar os fatores contingenciais que influenciaram a evolução da empresa e de seu sistema orçamentário. Dessa forma, os resultados também revelaram que o ambiente foi o principal agente na evolução da empresa, levando a empresa a se redirecionar por meio de uma renovação estratégica, direcionada por uma consultoria externa.

Diante das evidências apresentadas, defende-se a relevância do tema, uma vez que vem sendo alvo de estudos recentes, além de demonstrarem a importância de adaptação da Contabilidade Gerencial para cada contexto, o que tornará mais eficiente a utilização de recursos. No entanto, ressalta-se que só foram investigadas empresas com fins lucrativos e, normalmente, de grande porte no Brasil.

Logo, existe uma lacuna de estudos que avaliem as influências das variáveis contingenciais nas práticas de mensuração de desempenho no Terceiro Setor, em especial, nas ONGs brasileiras, objeto de análise. Mesmo que, internacionalmente, estudos recentes venham se concentrando na temática, apresentando indícios de que os fatores contingenciais afetam de modo específico os mecanismos gerenciais de desempenho adotados nas entidades do terceiro setor (THOMSON, 2010; AKINGBOLA, 2006; TEELKEN, 2008; WADONGO, 2014; RAMADAN; BORGONOV, 2015).

1.2 Problematização

A natureza única de trabalho das ONGs mesmo despertando interesse entre acadêmicos e profissionais, torna-se uma tarefa complexa, pois o contexto gerencial dessas entidades é específico e sua análise não pode ser realizada de maneira tradicional como nos demais setores.

Muitas ONGs enfrentam sérias dificuldades gerenciais, principalmente, no que tange a recursos financeiros, que são vistos como uma barreira para alcançar os seus objetivos (FOWLER, 1996; RAMADAN; PILO, 2014). Segundo Ayene, Kumar e Asefa (2014) essas organizações visando sobreviver neste ambiente, precisam desenvolver ferramentas de gestão financeira organizadas e customizadas para realização de suas metas sociais, com os recursos limitados que possuem.

Os recursos humanos das ONGs, através dos procedimentos de recrutamento e seleção, remuneração, treinamento, dentre outros, também são tratados como questões chaves e desafiadoras dessas entidades (AYENE; KUMAR; ASEFA, 2014). Conforme, Mukasa (2002) nem todos os funcionários que trabalham nas ONGs são voluntários, no entanto, recebem muitas vezes salários baixos e com atrasos, isso pode impactar na retenção de colaboradores com baixa habilidades organizacionais e profissionais, por mais que estejam comprometidos com os projetos sociais.

Corroborando, as questões desafiadoras mais comumente identificadas para as ONGs incluem: prestação de contas, mecanismos de controle interno, arrecadação de recursos, limitada experiência financeira e de gestão, capacidade institucional limitada, baixos níveis de auto sustentabilidade, isolamento / falta de comunicação interorganizacional e / ou coordenação, e a falta de compreensão do contexto social ou econômico mais amplo (MUKASA, 2002; EDWARDS, 1994).

Além das questões financeiras, de recursos humanos, competências de gestão e comunicação interna, Bromideh (2011) destaca que os desafios das ONGs podem ser subdivididos em dois grupos: (1) a nível nacional e (2) internacional. Nacionalmente, essas entidades possuem desafios de registro, relacionamento com outras ONGs, e interação com outros setores. A nível internacional, religião, política, internacionalização e crise financeira são as questões mais importantes a esse nível.

Práticas de mensuração de desempenho são amplamente utilizadas em setores com fins lucrativos. No entanto, dentro do contexto das ONGs, as mesmas práticas não podem ser, simplesmente, replicadas nas empresas do setor, pois devido às especificidades das entidades e dos fatores contingenciais do ambiente, os gestores precisam adaptar suas ferramentas de mensuração de desempenho.

Ao contrário de organizações empresariais, as medidas financeiras, como a rentabilidade, o valor de mercado das ações ou retorno sobre investimento, que prevalecem nos demais setores não são úteis para essas organizações, já que as ONGs não estão operando visando aumentar receitas ou maximizar o valor do acionista, sobretudo pretendem atingir suas metas sociais (SPAR; DAIL, 2002; GNEITING, 2008).

Dillon (2012) aponta que as metas sociais das organizações do terceiro setor objetivam promover o bem público, emoção ou consciência das pessoas. Estas características fazem com que seja difícil de quantificar a taxa de sucesso de muitas organizações. Ao passo, que o público em geral pressionam essas entidades por prestações de contas, que possam confirmar se a missão destas organizações está sendo realizada de forma satisfatória.

Avaliar as ONGs pelo seu progresso em direção à sua missão e os benefícios sociais que produzem, é por sua natureza, complexo de quantificar, difícil de medir e depende de valores sociais intangíveis (KANTER; SUMMERS, 1987). Conforme Ayene, Kumar e Asefa (2014) essas dificuldades se tornam mais preocupantes, pois muitas vezes no setor não existe área de atuação bem definida, além da falta de missão, visão e valores bem definidos.

Para Gneiting (2008) em contraste com as empresas e os governos, as ONGs não têm nenhum mecanismo claro a respeito de quem avalia o seu desempenho. Elas são responsáveis por uma variedade de constituintes, incluindo os doadores, beneficiários, funcionários e voluntários, cada um dos quais com diferentes definições de bom desempenho. Assim, a prestação de contas torna-se customizada, pois deve ser ampliada e específica para cada usuário envolvido nas ONGs.

Destaca-se também, a relação de tempo no qual deve ser avaliado o desempenho, pois as atividades não são ligadas a metas de curto prazo, mas são projetadas para ter um impacto e valor social em longo prazo (POLONSKY; GRAU; McNONALD, 2016). Esse fato pode ser exemplificado, para ONGs que visam aumentar a conscientização ambiental ou reduzir os tipos

de discriminação. Dessa forma, para que tais metas sejam alcançadas, normalmente, é necessário um longo período de avaliação.

Para Kaplan (2001) além dessas dificuldades de análise em longo prazo, as ONGs não costumam definir seus planejamentos estratégicos, ou quando os definem, confundem com as atividades que as organizações exercem no seu dia a dia. Diante disso, as ONGs devem modificar sua forma clássica de gerenciamento das operações e mover-se para pensamento e ações estratégicas, com respectivos controles gerenciais e mensuração de desempenho em longo prazo (RAMADAN; PILO, 2014).

No que concerne as métricas de mensuração de desempenho, não há um único indicador de desempenho quantificável, sobretudo, sua mensuração e interpretação, por seu caráter específico, devem ser observados com cautela. Conforme Ahmed (2014) sem indicadores de desempenho quantificáveis, as tarefas de gestão se tornam complexas, e são julgadas mais como uma "arte" do que uma "ciência" exata.

Conforme Boateng, Akamavi e Ndoro (2016) e Hendricks, Plantz e Pritchard (2008) pouco consenso emergiu sobre que métricas são utilizadas e quais são as melhores medidas de desempenho em entidades do terceiro setor, pois há vários indicadores financeiros e não financeiros discutidos na literatura e no mercado, revelando outro desafio nas práticas de mensuração desempenho das ONGs.

Em estudo realizado por Boateng, Akamavi e Ndoro (2016) nas instituições de caridade britânicas, foi identificado 5 grupos de medidas: (1) medidas financeiras; (2) satisfação do cliente; (3) eficácia da gestão; (4) envolvimento dos *stakeholders* e (5) análise comparativa. Indicando que o desempenho global de instituições de caridade é a melhor medida, pois é empregado não só indicadores financeiros, mas também indicadores chaves não financeiros. Salienta-se, que esses resultados são específicos para cada ambiente no qual as ONGs estão situadas, logo não podem ser generalizados.

O ambiente interno e externo no qual as entidades do terceiro setor se relacionam, é influenciado por mudanças que podem afetar a mensuração de desempenho das entidades, motivadas por uma série de fatores contingenciais. Ahmed (2014) observa que os fatores sociais, culturais e políticos podem variar até mesmo dentro dos países em desenvolvimento,

ao passo que as ONGs nos países em desenvolvimento trabalham em ambientes ainda mais incertos, dificultando a adoção de mecanismos de mensuração de desempenho.

Os gestores das organizações devem capturar a natureza dinâmica do mercado e do ambiente e incluí-la nas práticas de mensuração de desempenho, de modo customizado para cada organização (BITITICI; CARRIE; MCDEVITT, 1997; MEDORI; STEEPLE, 2000; NEELY, 2005; PUN; WHITE, 2005; SHEPHERD; GUNTER, 2006).

Segundo Wadongo (2014) há vários fatores de contingência organizacional que influenciam a adoção de práticas gerenciais de mensuração de desempenho nas entidades do terceiro setor, nos quais se incluem o ambiente, tamanho, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, cultura e liderança.

As evidências internacionais, apontam uma relação positiva entre as variáveis contingenciais e práticas gerenciais de mensuração de desempenho das entidades do terceiro setor, em relação ao ambiente (EDWARDS, 1999; JILLO, 2009); tamanho organizacional (ZIMMERMAN; STEVENS, 2006; THOMSON, 2010; WADONGO, 2014); estrutura organizacional (POOLE et al., 2001; FERREIRA; OTLEY, 2010; WADONGO, 2014; RAMADAN; BORGONOV, 2015b), estratégia (AKINGBOLA, 2006; WAWERU; SPRAAKMAN, 2009); tecnologia (AL-AMMARY; HAMAD, 2012; WADONGO, 2014); cultura (TEELKEN, 2008, WADONGO, 2014; RAMADAN; BORGONOV, 2015b) e liderança (TEELKEN, 2008; WADONGO, 2014).

Frente a essa discussão, a questão que expressa o problema do estudo é: **De que maneira os fatores contingenciais estão associados às práticas referentes à mensuração de desempenho em ONGs brasileiras?**

1. 3 Objetivos

1.3.1 Geral

Investigar as relações de fatores contingenciais com as práticas referentes à mensuração de desempenho no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras.

1.3.2 Específicos

- Identificar o perfil dos representantes das ONGs e dos fatores contingenciais;
- Caracterizar os procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho;
- Analisar as relações entre o perfil dos representantes das ONGs e os fatores contingenciais acerca dos procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho;
- Avaliar as relações entre os sistemas de controles gerenciais e as práticas de planejamento e mensuração de desempenho.

2. TERCEIRO SETOR

O surgimento do termo Terceiro Setor, bem como dos valores e conceitos relacionados ao tema, foram originados nos Estados Unidos, e devido a isso quando se amplia a análise do setor a um nível mundial não é encontrada uma concepção única, fato este que torna inviável uma análise global (SOUZA; SOUZA, 2011). Entretanto, complementam, que o único consenso é que uma organização classificada no Terceiro Setor, além de não ser, necessariamente, do mercado ou do estado, precisa ser privada e distinta do Governo; não obter lucro em suas atividades e ser auto governável, utilizando na maioria dos casos participação voluntária, ao menos em sua Diretoria.

No Brasil, o nascimento do Terceiro Setor não é recente, pois desde a época da colonização brasileira já existia uma ênfase nas organizações que atuavam com o caráter assistencialista e religioso, de forma a auxiliar ou substituir atividades exercidas, exclusivamente, pelo governo (SILVA, 2010). Segundo o autor, a inclusão do termo no contexto nacional, marcou o início de um movimento social que ao longo de décadas cresceu em razão do aumento populacional, a urbanização da sociedade, conjuntura política, em conjunto com a incapacidade do Estado em atender às necessidades básicas da população.

O terceiro setor merece ser reconhecido como um campo social híbrido no qual se manifestam os valores de interesse público e não como um conjunto de organizações (CABRAL, 2015). De modo que, sua definição não é baseada em um modelo solidamente fundamentado em teoria (organizacional, política ou sociológica), mas é uma ideia-força, um ambiente de reflexão, de recursos e, sobretudo, de ação social das empresas, com o trabalho voluntário de cidadãos e das organizações do poder público privatizadas (FALCONER, 1999).

Para Slomski, Rezende e Cruz (2012) o terceiro setor é utilizado no âmbito de uma tipologia que classifica as organizações em três grandes setores, segundo características que lhes são inerentes; assim, o primeiro setor abrange as instituições governamentais (Estado), e o segundo, as empresas privadas com finalidade de lucro (mercado), por fim, o terceiro setor abrange agentes privados atuando para fins públicos, conforme Figura 1.

Figura 1 - Modelo Tridimensional do Terceiro Setor



Fonte: Slomski, Rezende e Cruz (2012, p.4)

Essa visão do modelo trissetorial do terceiro setor pode ser entendida como uma conjunção do primeiro com o segundo setor, porque as entidades que compõem o terceiro setor possuem características tanto do Estado quanto do mercado. No entanto, o Estado possui responsabilidades políticas intransferíveis, os mercados possuem indicadores de resultado de natureza estrita, e a vida social está sujeita a objetivos informais, familiares ou grupais que obedecem a outras representações (CABRAL, 2015).

Em uma economia convencional, o setor público garante uma alocação eficiente dos recursos com base em preferências do público e aqueles que exigem produtos diferenciados são atendidas pelo setor privado, a um custo prêmio. No entanto, o "bem público" natureza das organizações do Terceiro Setor, enfatiza no fornecimento de produtos ou prestação de serviços para a sociedade, em áreas não alcançadas ou pouco exploradas pela esfera pública e privada com fins lucrativos (ABDEL-KADER, 2014).

De acordo com Fernandes (1994) o Terceiro Setor pode ser reconhecido através de quatro segmentos: (1) formas tradicionais de ajuda mútua (creches, asilos, hospitais); (2) movimentos sociais e associações civis (que lutam por uma determinada causa, assumindo um caráter reivindicatório ou contestatório junto à sociedade e ao Estado); (3) as organizações não-

governamentais; e o (4) a filantropia empresarial (das empresas, ou organismos por elas financiados, que apoiam a execução de projetos sociais, sem preocupação com a lucratividade).

Slomski, Rezende e Cruz (2012) apontam que segundo a legislação brasileira os diversos componentes do terceiro setor, quando do seu registro, terão uma das seguintes formas jurídicas: associações, fundações, organizações religiosas ou partidos políticos, conforme Figura 2.

Figura 2 - Estrutura jurídica do Terceiro Setor



Fonte: Slomski, Rezende e Cruz (2012, p.5)

Vale destacar, porém, que não há, na doutrina jurídica ou mesmo na literatura acadêmica, uma unanimidade quanto ao conceito e à abrangência deste Setor, sendo objeto de discussão inclusive o uso da terminologia: terceiro setor (RAMPASO, 2010). Destarte, esse estudo utilizou a taxonomia sugerida por Slomski, Rezende e Cruz (2012) em termos jurídicos da abrangência do terceiro setor, na qual centra-se nas associações e fundações; e nas organizações religiosas e partidos políticos.

O surgimento do terceiro setor no Brasil possui um relacionamento efetivo com as organizações religiosas, pois fundamentando-se em valores e crenças assistenciais, as confrarias; ordens religiosas e irmandades, produziram as configurações sociais e assistenciais

das entidades que compõem esse setor (EBSEN; LAFFIN, 2004). Segundo Slomski, Rezende e Cruz (2012) nas organizações religiosas tradicionais, encontram-se as igrejas, envolvendo aqui não só a estrutura formal ou templos de culto, mas também todas as demais entidades sem fins lucrativos, que tenham algum vínculo com as igrejas. De modo especial, com as igrejas católicas, através das Santas Casas de Misericórdia, consideradas as primeiras organizações do terceiro setor no Brasil (FALCONER, 1999).

Outro segmento jurídico do terceiro setor são os partidos políticos, nos quais possuem mesma natureza jurídica das organizações religiosas, visto que são construídos sobre uma diversidade de pessoas e não possuem finalidade lucrativa (AZEVEDO, 2006). Slomski, Rezende e Cruz (2012) discutem que os partidos políticos apresentam-se em um “terreno” nebuloso entre os três setores (público, privado e agentes privados atuando sem fins lucrativos), por serem considerados entidades paraestatais não possuem a independência completa do setor público.

Entretanto, o presente estudo centra-se nas entidades caracterizadas como Organizações Não-Governamentais, ou seja, nas ONGs, termo este, normalmente, utilizado no Brasil, com maneira de legitimação diante do mercado. Muito embora sua expressão não apresente unanimidade entre teóricos, a exemplo de Montaña (2002) que considera o termo inconsistente, a terminologia é bem característica em países subdesenvolvidos.

A denominação ONG é uma tradução do termo *Non-Governmental Organizations* (NGO), expressão difundida no Brasil e utilizada, de uma forma geral, para identificar tanto associações como fundações sem fins lucrativos pela sua natureza jurídica (RAMPASO, 2010). Normalmente, esse termo é utilizado para descrever as organizações nos países subdesenvolvidos, que se dedicam à promoção do desenvolvimento econômico e social, com foco no nível de base (SALAMON; ANHEIER, 1992).

Nas ONGs enquadram-se, do mesmo modo, as Organizações da Sociedade Civil (OSCs), Organizações Sociais (OSs), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips) (TACHIZAWA, 2012). Esses outros termos, são dados em função das qualificações que essas entidades (associações e fundações) podem ter, evidentemente, após preencher todos os requisitos legais.

Essas organizações operam com determinados graus de governança em termos de estrutura interna, inicialmente, de forma compulsória, com órgão de natureza deliberativa (Assembleia Geral) e órgão de natureza decisória (Diretoria ou Conselho Administrativo), bem como em alguns casos específicos é exigido a criação do Conselho Fiscal (TACHIZAWA, 2012). As demais estruturas e órgãos que essas entidades podem ter são facultativas, ou seja, dependerá da complexidade da área de atuação ou das características dos próprios gestores.

Para Salamon e Anheier (1992) o termo ONG, possui uma origem relativamente recente, mas teve o seu significado reformulado algumas vezes, pois tinha sido utilizado, inicialmente, a nível internacional nas Organizações Associativas não Governamentais na primeira Liga das Nações e as Nações Unidas mais tarde. Posteriormente, o seu significado alterado incluem ONGs orientadas para o desenvolvimento nas nações subdesenvolvidas e em seguida, estendido para cobrir as iniciativas, autoajuda e grupos de defesa local, e educacional, de saúde e centros de serviços sociais.

Corroborando, a nível nacional e internacional, o processo de evolução das ONGs ocorreu de maneira gradativa e com influência de alguns marcos históricos, conforme pode ser observado no Quadro 1:

Quadro 1 - Evolução histórica das ONGs

Décadas	Marcos históricos
1950 à 1960	Foi marcado por um conjunto de tensões e manifestações (lutas dos negros; campanhas pacifistas; os movimentos feministas, dos homossexuais; dos estudantes; dentre outros) que possibilitaram o surgimento de outros tipos de ONGs. No Brasil, o contexto desfavorável dos governos militares que sugeriram movimentos de oposição e resistência ao regime que ocuparam espaço social e político. Incorporando toda uma diversidade de ações, alguns lutavam pelos direitos dos presos políticos, contra as torturas, enquanto outros atuavam no campo da organização popular, reivindicando melhores condições de vida.
1970	No Brasil, espalhavam-se os “centros de educação popular”, de “promoção social”; e, logo depois, de “assessoria e apoio”, num quadro marcado pelos paradigmas marxistas, pela educação freiriana e pela Igreja da teologia da libertação.
1980	O reconhecimento e importância do trabalho das ONGs pela sociedade mundializava ganha força a partir da década de 1980 e adquire importância/visibilidade no decênio seguinte, sobretudo após a Eco-92, com o empenho na construção de uma agenda social global. Nacionalmente, esse momento destacou as articulações, pois passaram a ser institucionalizadas, adquirindo concretude organizacional.

1990	As ONGs mudaram na natureza, promovendo mobilizações pontuais, locais, atuando a partir de demandas específicas, plurais, com objetivos humanitários, incorporando o plano da cultura, na busca de causa identitárias e éticas. Nesse período, as atenções das agências voltaram-se para tensões do Leste Europeu, alterando o cenário das ONGs latino-americanas, pois essas organizações foram atingidas por uma crise econômico-financeira que gerou a necessidade de mudanças internas, a busca de acesso a outros fundos e canais, alteração de procedimentos, procura de autossuficiência, crescimento da necessidade de qualificação de quadros na busca de eficiência e produtividade na gestão de projetos e das próprias entidades.
2000 à 2010	Na década mais recente, é demonstrado o interesse das ONGs em aumentar sua legitimização por meio do novo marco legal do setor, através da lei 13.019/2014, que entrou em vigor no mês de janeiro de 2016.

Fonte: Matos (2005) e Brasil (2014)

Dentre esses marcos históricos, destaca-se o período em que as ONGs auxiliaram o processo de redemocratização do Brasil, além das articulações por meio de redes, com a criação da Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), em 1991. Atualmente, a ABONG promove um intercâmbio de construção política e também uma rede de intervenção, com incidência, principalmente, em conselhos e conferências de políticas públicas e, sobretudo com outras redes e fóruns, em temas de interesse do conjunto de organizações, como o marco regulatório para o setor (ABONG, 2015).

Silva e Silva (2011) também destacam a década de 90, pois as ONGs passaram a ter visibilidade social, devido ao crescimento da demanda das comunidades, fato este que originou uma necessidade por maiores financiamentos e impulsionou o acesso aos recursos públicos e também empresariais. Salienta-se, conforme os autores supracitados, que desde o surgimento até o presente momento, as ONGs procuraram criar e estimular estratégias de luta e organização, inclusive, inserindo em suas atividades a articulação e a parceria com o Estado e com empresas privadas.

A etapa de evolução atual dessas entidades, centra-se no novo marco regulatório para o setor, por meio da Lei 13.019/2014, na qual entrou em vigor em janeiro de 2016, instituindo normas gerais para regular as parcerias voluntárias firmadas pelo estado com as ONGs. Entretanto, essa nova legislação não mais se refere ao termo ONG, preferindo chamar de Organização da Sociedade Civil (OSC).

Nesse cenário, os principais avanços que a lei trouxe para o setor podem ser descritos em 5 pontos (ABONG, p.10, 2016):

- A criação de instrumentos específicos para regular a relação da administração pública com Organizações da Sociedade Civil, com validade para todo o País, em todos os níveis de governo, ficando vedado o uso do convênio para tal fim;
- O reconhecimento e a valorização, pelo menos em princípio, da autonomia das OSCs, uma vez que propõe um instrumento para o fomento de iniciativas das próprias organizações e não só a colaboração com políticas pré-desenhadas, além de prever a manifestação de interesse social;
- O fato de favorecer organizações com experiência de pelo menos três anos e autorizar o pagamento de pessoal dessas organizações com a devida segurança trabalhista;
- A atenção às organizações menores, com previsão da atuação em rede e prestação de contas simplificadas;
- A proposição de espaços permanentes de monitoramento e avaliação da atuação das OSCs e suas parcerias com a administração pública: os Conselhos de Fomento e Colaboração (ABONG, p.10, 2016).

No que concerne ao processo de Gestão do Terceiro setor, de forma especial a gestão de recursos humanos, essa nova legislação (Lei 13.019/2014) também trouxe avanços pois permitiu a remuneração dos dirigentes dessas entidades, bem como de colaboradores que ajudam na execução dos projetos. Nessa ótica, essas relações necessitam de aumento de profissionalização, uma vez que os serviços prestados, que antes eram apenas voluntários, estão sofrendo uma relativa formalização.

O perfil das organizações do terceiro setor no Brasil parece, preliminarmente, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão: operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, as organizações não conseguem romper o ciclo vicioso de falta de recursos humanos capacitados; gerenciamento inadequado; falta de dinheiro e insuficiência de resultados (FALCONER, 1999).

Contudo, é possível identificar 3 desafios contemporâneos, tais como os apresentados por Oliveira e Sousa (2014): (1) o Terceiro Setor parece passar por uma atuação das Organizações da Sociedade Civil mais expressiva no sentido de promover discussões sobre um Novo Marco Legal do Terceiro Setor; (2) o segundo está relacionado com a formação das organizações que fazem parte do setor na capacidade de planejamento, negociação e relações com os financiadores ainda remanescentes para captação de recursos. E, por fim, o (3) desafio envolve, inevitavelmente, a capacitação profissional dos gestores dessas entidades de tal forma

a proporcionar a obtenção de melhores resultados em eficiência, eficácia e efetividade sem necessariamente perder o foco e a missão do fim social.

A gestão peculiar das organizações que atuam nesse espaço público se caracteriza por reproduzir valores sociais e por pretender resultados que afetam a vida das pessoas, de forma que seus processos não podem ser apropriados imediatamente ou copiados de outros modos de gestão; a avaliação de impacto, que considera fatos alcançados e valores transmitidos, pode ser uma alternativa fundamental para a gestão desse espaço social (CABRAL, 2015).

De forma concomitante, Roche (2002) observa que tentativas lineares e meramente quantitativas não são suficientes para identificar o desenvolvimento e conquistas das intervenções sociais, na medida que a avaliação social não é linear nem previsível, portanto, dificilmente pode ser entendido a partir de pressupostos simplificados de causalidade atividades-resultado.

Assim, os mecanismos de mensuração de desempenho devem ser utilizados de modo customizado para cada realidade social das organizações, considerando a utilização, especialmente, de indicadores de desempenho qualitativos para acompanhar se as ONGs estão atendendo suas metas sociais.

3. DESEMPENHO

3.1. Mensuração de desempenho

O desempenho das entidades pode ser definido como a realização passada, presente ou futura de uma dada tarefa ou dimensão organizacional mensurado contra pré-estabelecidos padrões de exatidão, integridade, valor ou tempo (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014). Assim, as formas e meios de medir com precisão esse desempenho é percebido como sendo um campo cada vez mais importante da pesquisa para organizações e acadêmicos, pois sempre exerceu influência considerável sobre as ações das empresas (FOLAN; BROWNE, 2005).

A mensuração de desempenho nas entidades é fundamental, pois permite que se tenha uma visão geral das deficiências e vantagens competitivas organizacionais e, portanto, há uma maior chance de descobrir as áreas relevantes onde as melhorias são necessárias e onde racionalizações são mais urgentes (SHARMA, 2012). Logo, pode ser entendido como um

instrumento de retroalimentação, que demonstra o atual cenário das entidades e serve de base para as decisões gerenciais futuras.

Melnyk, Stewart e Swink (2004) indicam que as práticas de mensuração de desempenho podem ser usadas para atender três funções fundamentais: (1) controle - as métricas habilitam os gestores e trabalhadores para avaliar e controlar o desempenho dos recursos pelos quais são responsáveis; (2) comunicação - as métricas comunicam performance não só a usuários internos (trabalhadores e gestores), para fins de controle, mas também para usuários externos com outras finalidades e de (3) melhoria – são métricas que identificam lacunas entre performance e expectativa, apontando o caminho para a intervenção e melhoria.

No que se refere às responsabilidades dos gestores, a mensuração de desempenho permite identificar as contribuições financeiras das áreas e das atividades de cada organização, por meio de elementos como custos, receitas e despesas relacionadas as áreas de responsabilidade de cada gestor (OLIVEIRA, 2014). Também, permite identificar o impacto social das ações tomadas pelos gestores individualmente, principalmente, em instituições do terceiro setor, quando se utiliza indicadores intangíveis ou métricas não financeiras.

Destaca-se, que o interesse sobre a mensuração de desempenho não é novo. Nos anos de 1970 e 1980, autores expressaram descontentamento geral sobre a mensuração de desempenho baseada em indicadores de desempenho tradicionais, ou seja, oriundos da contabilidade (SKINNER, 1974; BANKS; WHEELWRIT, 1979; JOHNSON; KAPLAN, 1987; FLAPPER; FORTUIN; STOOP, 1996; BOURNE; KENNERLEY; FRANCO-SANTOS, 2005; SERRAT, 2010).

Inicialmente, os críticos apontavam as fragilidades do sistema de contabilidade e de custeio, pois estimulavam decisões de curto prazo; falta de foco estratégico; incentivo da minimização da variância, em vez de melhoria contínua; não sendo focado com o ambiente externo; subjetividade na alocação de custos e adoção do custo histórico na mensuração de ativos e passivos (SKINNER, 1974; BANKS; WHEELWRIT, 1979; JOHNSON; KAPLAN, 1987; FLAPPER; FORTUIN; STOOP, 1996).

Posteriormente, nos anos de 1980 e 1990, os críticos discutiam que os indicadores financeiros tradicionais, derivados da contabilidade, não deveriam ser excluídos da mensuração de desempenho e sim equilibrados com indicadores de desempenho não financeiros (BOURNE;

KENNERLEY; FRANCO-SANTOS, 2005; SERRAT, 2010). Nessa época, marcou o desenvolvimento de estruturas de medição de desempenho equilibradas ou multidimensionais. Estes novos quadros colocaram ênfase em medidas não-financeiras, externa e de desempenho futuro (BOURNE et al., 2000).

Ressalta-se, que a mensuração de desempenho por meio de indicadores sejam eles financeiros ou não-financeiros, apresentam limitações e vantagens. Normalmente os críticos, como apresentado anteriormente, centram-se suas argumentações nas medidas financeiras, entretanto, esses indicadores tradicionais, além de revelarem informações úteis para o processo de tomada de decisão, possuem um caráter objetivo, ao passo que alguns indicadores não-financeiros, possuem um caráter mais subjetivo, podendo existir viés do gestor para maximização de sua utilidade. Corroborando, com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, a mensuração dos ativos e passivos apresentados na contabilidade, vem evoluindo, por meio de métodos que não utilizam o valor de face (custo histórico), como o valor justo e valor presente. Logo, as informações contábeis estão refletindo em alguns itens patrimoniais uma representação mais fidedigna e com relevância.

Por definição, a mensuração de desempenho pode ser entendida como o processo de se determinar as medidas de desempenho, sua amplitude, grandeza e avaliação, objetivando adequar, ajustar, proporcionar ou regular alguma atividade (SOARES, 2006). Concomitantemente, Poister (2003) observa que a medição do desempenho é um método de identificar, controlar e utilizar diferentes medidas objetivas de desempenho da organização e seus programas em base regular.

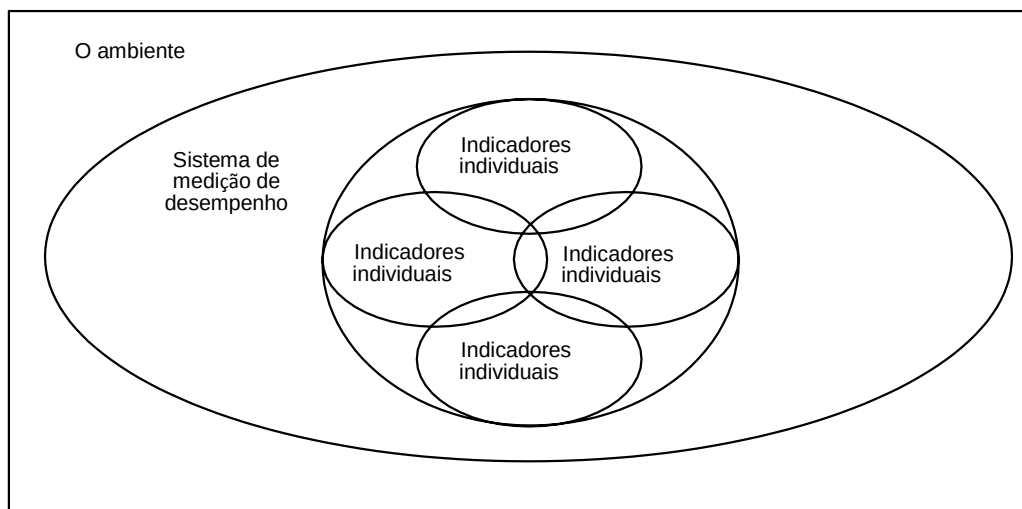
Não obstante, a taxonomia base utilizada no estudo, fundamenta-se no estudo seminal de Neely, Gregory e Platts (1995) no qual descreve a mensuração de desempenho como sendo o processo de quantificação da ação, ao ponto que essa ação leva a performance. De forma abrangente, esse processo de quantificação da ação necessita do entendimento de três definições básicas: mensuração de desempenho; indicador de desempenho e sistema de mensuração de desempenho.

A mensuração de desempenho pode ser definida como o processo de quantificar a eficiência e eficácia da ação. O indicador de desempenho pode ser definido como uma medida utilizada para quantificar a eficiência e / ou a eficácia de uma ação. E, por fim, um sistema de

medição de desempenho pode ser definido como o conjunto de indicadores utilizados para quantificar a eficiência e eficácia das ações.

Neely, Gregory e Platts (1995) apontam ainda, que o sistema de mensuração pode ser examinado através de três níveis, visualizados na Figura 3: (1) indicadores individuais; (2) o conjunto de indicadores de desempenho (o sistema de medição de desempenho) e, (3) a relação entre o sistema de medição de desempenho com seu ambiente interno e externo.

Figura 3 - Níveis do Sistema de Mensuração de Desempenho



Fonte: Neely, Gregory e Platts (1995)

De forma complementar, as práticas gerenciais de mensuração de desempenho consistem em um processo que envolve o planejamento de desempenho, avaliação de desempenho e sistema gestão de desempenho (WADONGO, 2014). A prática de planejamento de desempenho inclui como a organização versa sobre definição e comunicação de missão, visão, objetivos, metas, fatores-chave de sucesso, estratégias e planos. A prática de avaliação de desempenho envolve a identificação e definição de domínios-chave de desempenho e indicadores, metas de desempenho, métodos de coleta de dados, recompensas e incentivos. Finalmente, sistemas de mensuração de desempenho compreendem práticas relacionadas a fatores contextuais, tais como sistemas de fluxo de informação, uso de informações de desempenho, dinamismo do sistema e sistema de força e coerência. A profundidade particular e a especificidade do sistema irá depender da organização individual.

A mensuração de desempenho pode ser analisada em diferentes níveis, especialmente ao nível do processo, a nível da fase de medição e ao nível do foco da medição. Ao nível do processo, a ênfase de medição de desempenho pode estar em insumos, processos, produtos, resultados e / ou impactos. Ao nível da fase de medição, o desempenho pode ser tratado de forma prospectiva (através de planejamento, programação e orçamentação), em uma base contínua (através da monitorização, reporte interno e auditoria) ou a posteriori (por meio de relatórios externos, avaliação e auditoria externas). Por fim, no nível de foco de medição, o foco pode ser sobre os indivíduos, programas, unidades organizacionais, a organização geral ou mesmo redes de organizações (HERMAN; RENZ, 2008; MOUCHAMPS, 2014).

Segundo Ciuscescu e Feraru (2014) o elemento mais importante na mensuração do desempenho é a continuidade de sua avaliação, para tirar as conclusões em um clima regular e manter uma visão constante, de modo a detectar precocemente os problemas. Diante disso, é necessário a integração entre todos os membros das entidades, além de reuniões periódicas com os colaboradores. Assim, a mensuração de desempenho sempre vai se adaptar às mudanças contingenciais do ambiente interno e externo.

No caso específico das ONGs, definir desempenho é um dos pontos cruciais para a mensuração adequada de desempenho, visto que as características dessas organizações são únicas e precisam ser levadas em consideração. Normalmente, a definição de desempenho em ONGs é subdividida em três categorias observadas na literatura, o desempenho econômico, o desempenho gerencial e o desempenho social, conforme Quadro 2:

Quadro 2 - Categorias de Desempenho em ONGs

DESEMPENHO ECONÔMICO
O principal objetivo das organizações sem fins lucrativos, consiste no aumento das receitas (doações, concessões, contratos) e no equilíbrio entre as despesas para que a organização possa apoiar os programas. O poder financeiro das organizações sem fins lucrativos é determinada pela sua capacidade de atrair doadores de forma consistente, a beneficiar o patrocínio, e ter apoio e subsídios a serem utilizados nos serviços de grupos de clientes.
DESEMPENHO GERENCIAL
O sistema de medição com base na avaliação do desempenho de uma perspectiva gerencial envolve a coleta de dados sobre o planejamento e a utilização dos recursos financeiros, a produtividade, a qualidade do serviço e a satisfação do cliente. Os gestores também devem analisar, com regularidade, as medidas e os indicadores utilizados atualmente, e como eles são usados para garantir que eles ainda são válidos, confiáveis e capazes de demonstrar o desempenho. Isso se estende ao nível do conhecimento acumulado, para a generalização e a auto percepção, tanto dentro como fora da organização.
DESEMPENHO SOCIAL
O desempenho social é representado pela contribuição do trabalho desenvolvido pelas ONGs no

desenvolvimento da comunidade através de: incentivar as instituições públicas na tomada de decisões; maior consciência do quadro jurídico; expressando o ponto de vista da opinião pública; auxílios concedidos para a preparação de estratégias de desenvolvimento local; proporcionar oportunidades para a participação dos cidadãos, no maior número possível, para a tomada de decisão.

Fonte: Ciuscescu e Feraru (2014).

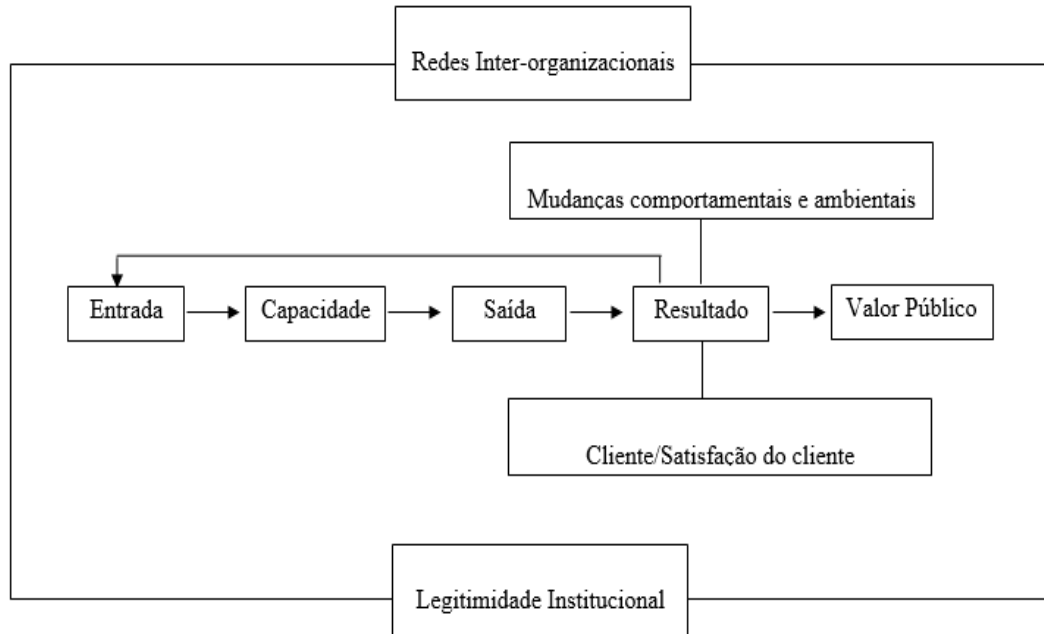
Em contraposição à categoria do desempenho econômico, Spar (2002) aponta que a avaliação de desempenho em ONGs não pode ser exclusiva no aumento de receitas ou maximização do valor para os acionistas. Kaplan (2001) aponta que os recursos financeiros podem desempenhar um papel que podem facilitar ou dificultar as operações das ONGs, mas raramente será o objetivo principal, e o sucesso para organizações sem fins lucrativos deve ser medido pela forma eficaz e eficiente que atende às necessidades de seus beneficiários.

Destaca-se, que o conceito de mensuração de desempenho para ONGs vem sendo discutido academicamente sobre múltiplas perspectivas. Nessa justificativa, Lee e Nowell (2015) realizaram uma pesquisa objetivando rever os modelos contemporâneos de mensuração de desempenho de entidades sem fins lucrativos para desenvolver um quadro integrado, a fim de identificar as direções para o avanço do estudo de mensuração de desempenho, bem como apresentar uma melhor compreensão de como a mensuração de desempenho é conceituada no setor. Os resultados revelaram, a criação de um quadro integrado conforme Figura 4.

Segundo Lee e Nowell (2015) a mensuração de desempenho com ênfase em entradas, pode ser definida como a capacidade que uma organização do terceiro setor possui para aquisição de recursos necessários (financeiro e não financeiro) e a forma eficiente de uso desses recursos para atingir resiliência, crescimento e sustentabilidade a longo prazo. A capacidade organizacional, consiste nos recursos humanos e características estruturais que facilitam a capacidade de uma organização para oferecer programas e serviços. Em relação à saída, implica uma especificação de escala, escopo e qualidade de produtos e serviços fornecida pelo organização e concentra-se em metas e atividades que têm vínculos diretos com a missão organizacional. Sobre a perspectiva de resultados, centram-se na abordagem de mudanças comportamentais e ambientais e na abordagem da satisfação do cliente. Os estudos sobre valor público, centram-se no valor/impacto que a organização espera criar para a comunidade/sociedade. Por fim, na abordagem da legitimidade e rede, o desempenho é conceituado em

termos de como uma organização tem gerenciado suas relações com outras partes interessadas e estabelece uma reputação de confiabilidade e excelência dentro desta rede mais ampla.

Figura 4 - Principais perspectivas de mensuração de desempenho sem fins lucrativos



Fonte: Lee e Nowell (2015)

Benita e Balcik (2008) consideram que as ONGs possuem maiores desafios para medir seu desempenho quando comparado com as empresas com fins lucrativos, devido a fatores como intangibilidade dos serviços oferecidos, mensurabilidade da missões, diversidade dos seus tipos, interesses e padrões de *stakeholders* específicos das organizações. Nesse sentido, a construção de instrumentos de análise em ONGs, deve considerar as características não só das ONGs, mas também do tipo de atividade que as entidades prestam serviços.

Devido ao objetivo primário dessas organizações que consiste em prestar benefícios para comunidade como um todo, a mensuração de desempenho não pode ser adequadamente refletida utilizando indicadores tradicionais compilados para empresas que operam em um sistema orientado na obtenção de lucro. Nesse sentido, objetivo multidimensional, estrutura multi-stakeholder e os benefícios não monetários gerados para o ambiente e a sociedade tornam difícil identificar indicadores adequados para avaliar o desempenho e o valor gerado por essas organizações (DRUCKER, 1990).

Dessa forma, em empresas sociais, como é o caso das ONGs, normalmente, o desempenho é mensurado em três fases de progressão distintas, conforme aponta Mouchamps (2014, p.731), avaliação da fase do projeto, avaliação da fase de medição e avaliação da fase de decisão:

Na fase de concepção da avaliação, as empresas sociais primeiro definem o que o escopo da avaliação. Em seguida, os indicadores e metas são definidas para cada dimensão desempenho. Na etapa de medição, os dados qualitativos e / ou quantitativos são recolhidos para cada indicador; e, em seguida, o desempenho real é geralmente analisado e comparado com os objetivos que foram estabelecidos na fase de concepção. A última etapa, a fase de decisão, engloba todas as ações resultantes do processo de avaliação. Estas ações variam de acordo com o propósito da avaliação. Para avaliações com fins internos, ações tipicamente tomam a forma de operações corretivas ou decisões de gestão com base nos resultados da avaliação. Quando a avaliação tem fins externos, as ações são realizadas pelo beneficiário da avaliação, que decide se ele irá fornecer financiamento, apoio, parcerias, etc. para a empresa social. Além disso, não só o conteúdo de cada etapa é específico para empresas sociais, mas os atores envolvidos no processo de avaliação de desempenho também são diferentes. Por causa da cultura participativa presente na empresa social, muitas partes interessadas estão normalmente envolvidas no processo de avaliação de desempenho, especialmente na fase de concepção da avaliação (MOUCHAMPS, 2014, p.731).

Corroborando, a mensuração de desempenho pode ser formal, completa e estruturada. Em outras situações, a mensuração de desempenho pode ser subjetiva, baseada em percepções e sem evidência formal (CAMPOS et al., 2011). Entretanto, sob os dois aspectos constituem um instrumento para o desenvolvimento de projetos e objetivos de longo prazo.

Ainda para Campos et al. (2011) a mensuração de desempenho deve fazer sentido para todos os diferentes “atores” envolvidos na organização, em particular os membros da própria ONG e seus usuários. Pois diferentemente de outros setores, essas entidades sofrem pressões adicionais para prestação de contas de suas atividades em todos os níveis hierárquicos.

As práticas gerenciais de mensuração de desempenho nas ONGs não são apenas uma ferramenta que ajuda as organizações avaliarem seu impacto, resultados e produtos, sobretudo são igualmente consideradas um instrumento de *feedback* para aprendizagem interna (RAMADAN, BORGONOV, 2015b). Para Kareithi e Lund (2012) a principal missão das ONGs está focada nos objetivos desejados por seus beneficiários-alvo e suas comunidades, dessa forma o desempenho das ONGs deve ser avaliado por sua eficácia para ajudar os beneficiários atingirem metas sociais mutuamente identificadas.

Sobre outra perspectiva, Righi e Andreoni (2014), discutem mensuração de desempenho no Terceiro Setor, com dois níveis de análise: o micro e o macro. O micro, refere-se as organizações individuais e diz respeito a um processo interno para avaliar o desempenho operacional das organizações e melhorar o grau em que os objetivos serão atingidos. Enquanto o nível macro, relaciona-se com o sistema nacional de contabilidade de um país e inclui medidas para investigar as dimensões gerais das atividades do Terceiro Setor e para quantificar a sua contribuição para o desenvolvimento socioeconômico.

Entretanto, um menor número de tentativas foram executadas em um contexto macro, em que a atenção tem sido tradicionalmente dedicada a quantificar a magnitude do negócio orientado para o lucro, geralmente com uma análise limitada da contribuição socioeconômico do terceiro setor (RIGHI; ANDREONI, 2014).

Nacionalmente, as normas que regulam o registro e a manutenção do *status* das entidades do terceiro setor não obrigam a adoção de modelos informacionais para mensuração de desempenho e comparação da eficiência entre as entidades (MILANI FILHO, 2009). Não obstante, a Lei 9.790/1999, proporcionou o avanço nas práticas de mensuração de desempenho do setor, uma vez que foi permitida a remuneração dos funcionários e criação dos contratos de parcerias. E de forma especial, a lei 13.019/2014, que modificou a Lei nº 9.790/1999, tornou obrigatória a utilização de contratos de Colaboração e Termos de Fomento, nas relações jurídicas das parceiras (BRASIL, 1999; BRASIL, 2014).

A partir dessa formalização, foi estimulada a mensuração de desempenho sob a ótica das ONGs e, sobretudo, da Administração Pública. As ONGs ao serem beneficiadas pelos recursos do governo para prestar serviços em áreas necessitadas de profissionais especializados, como exemplo, crianças e adolescentes ou pessoas com deficiência, devem mensurar o desempenho das ações realizadas e prestar contas para ao órgãos da administração pública e a própria sociedade. Enquanto que a administração pública, deve compulsoriamente monitorar e avaliar o desempenho das ações e recursos utilizados oriundos dos contratos de parceria, bem como prestar contas dos contratos firmados e da execução dos serviços das parcerias.

Dessa forma, espera-se que as ONGs brasileiras possuam um nível mínimo de práticas gerenciais de mensuração de desempenho visando garantir sua sobrevivência no mercado ou, simplesmente, para atender as exigibilidades de órgãos governamentais.

3.2. Indicadores de desempenho

Os indicadores de desempenho, instrumentos fundamentais das práticas de mensuração de desempenho das organizações, precisam ser posicionados em um contexto estratégico para ser relevantes, pois influenciam o que as pessoas fazem diariamente. Do mesmo modo, que a coerência das ações dos indivíduos determina como as estratégias são criadas e realizadas (NEELY; GREGORY; PLATTS, 1995).

Para Fischmann e Zilber (2000) os indicadores de desempenho auxiliam as entidades no processo de definição das estratégias empresariais e planejamento estratégico, bem como permitem identificar a propriedade de como as decisões foram tomadas. Corroborando, os indicadores de desempenho revelam as verdadeiras metas da instituição, ao demonstrar “os sinais vitais da organização”, pois eles informam às pessoas o que estão fazendo, a maneira como estão se saindo e se estão atuando como parte de um todo, devendo ainda representar um balanceamento entre os objetivos tangíveis e intangíveis das organizações (TEIXEIRA, 2006).

Assim, considerando essa relação entre indicadores de desempenho e estratégia, Melnyk, Stewart e Swink (2004) afirmam que a estratégia sem indicadores de desempenho é inútil; bem como indicadores sem uma estratégia não tem sentido.

Entretanto, uma visão abrangente acerca da definição do termo indicador de desempenho é condição fundamental para conhecer seu significado institucional, além de entender a sua amplitude de utilização, para avaliar se a direção que a empresa está tomando, permanece em consonância com a estratégia previamente planejada (CALLADO et al., 2012).

Conforme a taxonomia base utilizada no estudo, um indicador de desempenho pode ser definido como uma medida utilizada para quantificar a eficiência e /ou a eficácia de uma ação (NEELY; GREGORY; PLATTS, 1995). A eficácia refere-se ao ponto em que são cumpridos os requisitos do cliente, enquanto a eficiência é uma medida de otimização dos recursos utilizados pela empresa na prestação de um determinado nível de satisfação do cliente. Contudo, é possível identificar outras definições na literatura que podem ampliar a concepção sobre indicadores de desempenho.

Para Melnyk, Stewart e Swink (2004) um indicador de desempenho, é uma medida verificável, seja ela em termos quantitativos ou qualitativos, definida a partir de um ponto de

referência pré-definido (uma base de comparação que pode ser desenvolvida internamente ou externamente) e que gera valor aos seus clientes-alvo.

Essa definição apresentada pelos os autores, deve ser utilizada com cautela, pois possuem alguns elementos críticos que merecem reflexão. Inicialmente, um indicador deve ser verificável, ou seja, ele deve ser baseado em um acordo sobre um conjunto de dados e um processo bem compreendido e bem documentado para converter esses dados para a medida (MELNYK; STEWART; SWINK, 2004).

Dessa forma, complementam, que as entidades ao mensurarem o seu desempenho, necessitam de mecanismos mínimos de controles gerenciais. Outro ponto, é que os indicadores devem ser diretamente relacionados com a agregação de valor aos clientes. No entanto, essa característica pode ser considerada subjetiva e difícil de ser alcançada, pois o valor é um elemento particular de cada cliente-alvo e, evidentemente, pelo fato da empresa se relacionar com vários clientes, torna-se um tarefa desafiadora agregar valor de modo completo.

O significado de um indicador é menos preciso do que uma medida ou métrica, entretanto o uso de indicador como um dos atributos de medição do Sistema de Mensuração Desempenho é encorajador tendo em conta que ambas as métricas e medidas utilizam o parâmetro quantitativo e mais preciso e, portanto, um indicador pode ser usado para apoiar a medição através de elementos que podem ser não-quantitativos, como o comportamento das pessoas, a satisfação do cliente e qualidade do serviço (CHOONG, 2013).

No entanto, para o autor supracitado, tal medição não-quantitativa deve ser feita objetivamente ou então os resultados de tal medição podem levar a conclusões incorretas. Por exemplo, a utilização do número de reclamações por parte dos clientes deste ano versus o número de reclamações por parte dos clientes no ano passado é uma má indicação de satisfação do cliente, mas o uso da escala de *Likert* para classificar a satisfação do cliente pode melhorar a informatividade do indicador.

As empresas utilizam simultaneamente vários indicadores de desempenho junto à informação orçamentária, com o propósito de estipular metas, cujo alcance contribua para o melhor resultado possível, e garantir o seu alcance da forma planejada (OLIVEIRA, 2014). Através, das medidas de desempenho é possível identificar uma visão global das instituições, aumentando com isso a possibilidade de atender os objetivos estratégicos das organizações.

O uso de indicadores de desempenho é uma forma eficaz de aumentar a competitividade e a rentabilidade de uma empresa, bem como para apoiar e promover a melhoria de produtividade (TANGEN, 2005). Complementando, quando utilizados adequadamente, podem garantir que os gestores adotem uma perspectiva de longo prazo e aloquem eficazmente os recursos da empresa para as atividades de melhoria.

Existe a necessidade de utilização de indicadores de desempenho, uma vez que promove o refinamento de dados, pois no momento em que o volume de dados passa a ser destilado, simultaneamente, aumenta a riqueza de informações (MELNYK; STEWART; SWINK, 2004). Por fim, os indicadores, servem de instrumento para as pessoas envolvidas na organização. Assim, as ações e decisões que as pessoas realizam podem ser influenciadas por indicadores.

Choong (2013) define um bom indicador, quando ele consegue ser relevante para a meta; pode ser facilmente medido e compreensível para os usuários e, por fim, fornece informações confiáveis, quer na forma quantitativa ou qualitativa (característica) - financeira ou não financeira. Um indicador é mais adequado para ser usado para avaliação de desempenho em entidades do Terceiro Setor, pois os objetivos sociais na maioria dos casos não podem ser mensurados de modo, exclusivamente, quantitativo.

Nesse sentido, Tangen (2005) discorre que um indicador pode ser caracterizado como bem sucedido, quando ele atende a dois critérios básicos: (1) quando a informação é gerada a partir de um indicador de desempenho, assim é considerado como sendo benéfico para o organismo e (2) quando a informação do indicador de desempenho é utilizada pela organização, pois recolher informações que não são usadas é considerado um desperdício de recursos.

Entretanto, não basta que os indicadores de desempenho sejam medidos e utilizados pelos gestores ou de mais usuários da organização, pois assim como a empresa, que é considerada um “organismo vivo” em constante adaptação e modificação, os indicadores precisam também ser revisados, para possíveis atualizações. Segundo Ciuscescu e Feraru (2014) os gestores devem analisar, com regularidade, as medidas e os indicadores utilizados atualmente, e como eles são usados para garantir que ainda são válidos, confiáveis e capazes de demonstrar o desempenho. Isso se estende ao nível do conhecimento acumulado, para a generalização e a auto percepção, tanto dentro como fora da organização.

No processo de mensuração de desempenho, é fundamental que se estabeleçam indicadores que possam orientar o gestor a avaliar o que se pretende de fato medir (SOARES, 2006). O autor afirma, que uma das etapas mais complicadas ao se estabelecerem indicadores de desempenho é a escolha da medida que possa melhor representar o desempenho de uma organização.

Segundo Callado et al. (2012) a seleção de indicadores de desempenho apropriados para auxiliar os gestores de uma determinada empresa deve estar fundamentado em etapas sequenciadas de maneira lógica. Tangen (2002) sugere que após o indicador de desempenho ser escolhido, necessita possuir algumas características essenciais, tais como:

- Deve ser derivado de objetivos estratégicos para garantir que o comportamento dos funcionários é consistente com os objetivos da empresa.
- Deve fornecer *feedback* em tempo útil, relevante e preciso, tanto a longo prazo e curto prazo.
- Deve ser realizado de forma que seja facilmente compreendido por aqueles cujo desempenho está sendo avaliado.
- Deve ser mensurado com base em indicadores financeiros e não-financeiros.

Corroborando, Band (1990) propõe que os indicadores de desempenho selecionados devem possuir 4 principais características: (1) ter apoio da alta administração; (2) envolver os funcionários em seu desenvolvimento (medidas de satisfação do cliente particularmente); (3) garantir que essas medidas utilizadas sejam relevantes para gerentes e funcionários no desempenho de suas tarefas do dia-a-dia e (4) ser parte de um ciclo de *feedback* que os liga a avaliações de desempenho de gerente e funcionários.

O indicador de desempenho precisa igualmente preencher certos requisitos funcionais de forma que seu usuário seja capaz de mensurar, bem como entender os resultados das medições de desempenho realizadas (TANGEN, 2005). Assim, o autor propõe parâmetros de especificações dos indicadores agrupados em três categorias, conforme Quadro 3: informações gerais sobre o indicador de desempenho; instruções de como o indicador é medido e por quem; e, por fim, instruções de como os resultados das medições realizadas devem ser analisadas e utilizadas.

Quadro 3 - Especificações dos indicadores de desempenho

INFORMAÇÕES GERAIS	ESPECIFICAÇÕES
Título	O indicador de desempenho deve ter um título claro, o que indica que ele é e por que é importante. Um título facilita a comunicação e reduz o risco de medidas diferentes que estão sendo misturadas.
Fórmula	O desafio é definir uma fórmula que dá ambas as informações relevantes e precisas, bem como possa ter uma influência positiva sobre o comportamento das pessoas.
Finalidade	O indicador de desempenho deve ter um propósito explícito e as pessoas que o utiliza devem estar plenamente consciente do que é.
Associações com outras medidas	Se o indicador de alguma forma tem associações ou conexões com outras indicadores devem ser mencionados, por exemplo, se ela é agregada a partir de outros indicadores em um nível inferior.
Data da última/próxima revisão	O indicador de desempenho deve ser modificado quando as circunstâncias mudam. É importante especificar a próxima vez que a medida deve ser revista.
Outras notas e comentários	Outras informações adicionais sobre a medida é colocada aqui.
INSTRUÇÕES DE MENSURAÇÃO	ESPECIFICAÇÕES
O que é medido?	A fim de assegurar que o indicador é medido na prática (se não for feito automaticamente); alguém tem que assumir a responsabilidade pela recolha e comunicação de dados.
Fonte de Dados	É importante que os dados sejam sempre recolhidos de acordo com um procedimento definido e a partir da mesma fonte.
Frequência de Medição	Alguns indicadores de desempenho devem ser medidos diariamente, enquanto outros só precisam de ser relatado algumas vezes a cada ano.
Como a medida é exibida?	Uma das maneiras para apresentação desses indicadores pode ser através de gráficos, no entanto, cada entidade precisa determinar sua forma específica.
INSTRUÇÕES DE ANÁLISE	ESPECIFICAÇÕES
O que atua sobre os dados?	Se a medição não vai melhorar o desempenho. A ação deve sempre seguir a medição. A pessoa responsável por este trabalho deve ser identificada.
Tipo de medida	Algumas medidas existentes serão de grande importância para a organização e podem ser frequentemente utilizadas, enquanto outras são menos importantes e só serão utilizadas em menor grau.
Alvo	A fim de apoiar o trabalho de melhoria é, normalmente, necessário especificar um alvo para a medida de desempenho e um período de tempo que o alvo tem de ser alcançado.
O que fazer?	Orientações devem ser dadas sobre as ações apropriadas a tomar após os resultados da medida terem sido interpretadas.
Limitações	Se o indicador de desempenho contém quaisquer limitações que devem ser considerados quando o resultado é analisado, deve-se notar aqui.

Fonte: Tagen (2005)

As contribuições das especificações para indicadores de desempenho, é que desde o gestor até colaboradores de áreas operacionais da entidade podem ser capazes de mensurar os índices corretamente, independentemente do tipo de indicador trabalhado, sobretudo terão uma visão de como interpretar os resultados dos indicadores. Dessa forma, erros poderiam ser evitados e a rotatividade da equipe não provocaria uma perda informacional significativa na mensuração de desempenho.

No geral para medir o desempenho das entidades, Horngren, Foster e Datar (2000) classificam em quatro tipos de indicadores de desempenho: (1) medidas de rentabilidade (resultado operacional e crescimento da receita); (2) medidas de satisfação do cliente (participação do mercado, tempo de resposta do cliente, pontualidade e confiabilidade do produto); (3) medidas de eficiência, qualidade e tempo (variação da eficiência dos materiais diretos e do preço dos custos indiretos de fabricação, defeitos, rendimentos, tempo de fabricação, número de funcionários e estoques e tempo de entrega) e, por fim, (4) medidas de inovação (número de novas patentes, lançamento e tempo de incremento de novos produtos).

Por sua vez, Tangen (2005) sugere a utilização de três tipos de indicadores diferentes: tipo A, B e C. De maneira que, indicador de desempenho que não se enquadre nessas categorias não tem utilidade para a organização e deve, portanto, ser removido do sistema de mensuração de desempenho ou da mensuração de desempenho individual.

Para ser classificado no tipo A, a informação do indicador de desempenho deve ser considerada como sendo muito benéfica para a organização, bem como ser utilizado a um alto grau. Assim, os indicadores do tipo A devem ser vistos como medidas de desempenho indispensáveis, que a organização deve ter para funcionar corretamente. Além disso, as decisões importantes são, muitas vezes com base na informação a partir destas medidas, tais como questões de planejamento e controle.

Os indicadores de desempenho do tipo B, significa que a informação a partir do indicador é considerada significativa, mas não tão vital como com do tipo A. O uso da medida ainda é frequente, mas a informação de um indicador do tipo B, tem apenas um impacto limitado sobre a organização.

Por fim, o tipo C inclui indicadores de desempenho que são empregados principalmente para fins informativos. A informação é usada com uma frequência menor, em relação aos tipos

A e C, bem como é considerado secundário em comparação com as informações dos outros tipos de indicadores. Nota-se, que esse modelo de classificação por tipo (A, B e C) é subjetivo e dependente das especificidades da organização que será mensurado o desempenho. No entanto, pode ser utilizado tanto por organizações com fins lucrativos ou sem fins lucrativos, que é caso das ONGs objeto de estudo.

No processo de mensuração de desempenho, as ONGs também podem avaliar o seu desempenho através da criação de indicadores e, em seguida, recolher informações relativas a estes indicadores de modo multidimensional, visto que individualmente a análise pode se tornar incompleta (RAMADAN; BORGONOV, 2015b).

Tachizawa (2012) sugere a utilização dos indicadores, com ênfase na gestão das ONGs, permitindo o monitoramento, como uma relação matemática que mensura atributos de um processo ou dos resultados empresariais, com o objetivo de comparar essa métrica advinda de fatos reais, com metas e padrões preestabelecidos. Complementando, para determinação dos indicadores algumas características descritivas podem ser identificadas, tais como: (1) relação matemática que resulta em uma medida quantitativa; (2) identifica-se um estado do processo ou resultado deste; e (3) associa-se a metas numéricas preestabelecidas.

De acordo com Fowler (1991) a avaliação de desempenho em ONGs pode ser subdividida em indicadores que abordam três categorias; de saídas, de resultados e impacto, pois rastreiam a estreita colaboração inerente da complexidade das tarefas de qualquer ONG. Essa última categoria de impacto, visa justamente identificar as ações que afetam a vida das pessoas assistidas pelas ONGs, em prol do atendimento dos objetivos sociais dessas organizações.

Conforme Roche (2002) os estudos iniciais sobre a avaliação de impacto foram realizados em 1950, com o intuito de prever, antes do começo de um projeto, suas possíveis implicações ambientais, sociais e econômicas – para aprová-lo, ajustá-lo ou rejeitá-lo. Após o desenvolvimento da abordagem por impacto, sua definição passou a ser entendida como “a análise sistemática das mudanças duradouras ou significativas – positivas ou negativas, planejadas ou não – nas vidas das pessoas e ocasionadas por determinada ação ou série de ações” (ROCHE, p.37, 2002).

A abordagem por impacto não pode ser limitada aos resultados ou efeitos das ações, pois esses tratam de como a entidade atua com eficiência, eficácia e consistência (WILLOT,

1995). Destarte, uma avaliação de eficiência auxilia a decidir se os mesmos resultados poderiam ter sido alcançados a um custo menor, ou com um pequeno aumento de recursos, mas com resultados maximizados. A avaliação de eficácia objetiva identificar o grau onde os processos ou métodos adotados estavam consistentes com o resultados alcançados. Enquanto a abordagem por impacto, visa analisar o grau até onde os resultados de uma intervenção conduziram a mudanças nas vidas daqueles que se pretendia beneficiar (ROCHE, 2002).

Para garantir uma melhor avaliação por impacto, deve ser considerado todo o ciclo dos projetos que financiam as ONGs. Dessa forma, um estudo preliminar precisa ser realizado, os indicadores precisam ser monitorados de modo eficiente, bem como objetivos precisam ser claros, com as correspondentes atividades e indicadores específicos (ROCHE, 2002). Após isso, será possível determinar os efeitos de que o projeto conseguiu obter na vida das pessoas envolvidas.

Essa abordagem pode ser sugerida como instrumento de gestão pública, pois com a nova lei 13.019/2014, que criou normas gerais para regular as parcerias voluntárias firmadas pela administração pública com as ONGs, foi exigido aos gestores governamentais a criação de procedimentos de monitoramento e avaliação da parceira, logo a abordagem por impacto poderia ser utilizada ao longo de todo ciclo do projeto, sejam projetos por colaboração (o plano de trabalho é sugerido pela administração pública) ou por fomento (as ONGs propõem o plano).

Segundo o decreto nº 8.726, de abril de 2016, que descreve regras detalhadas sobre o regime jurídico das parcerias entre ONGs e a administração pública, regulada pela lei 13.019/2014, é discutido alguns pontos centrais dos procedimentos de monitoramento e avaliação da parceira que a gestão pública deve considerar: (1) as ações de monitoramento e avaliação possuem caráter preventivo e saneador; (2) o órgão da administração pública deverá, caso seja essencial, realizar visita técnica *in loco* para subsidiar o monitoramento da parceria e (3) deverá ser realizada pesquisa de satisfação com os clientes das ONGs, ou seja, a sociedade nas parcerias com vigência superior a um ano (BRASIL, 2016).

A prestação de contas pode ser considerada outro elemento base no monitoramento de avaliação das parcerias. Para o decreto nº 8.726, a prestação de contas visa evidenciar e verificar resultados das ONGs, contendo elementos que permitam avaliar a execução do objeto e o alcance das metas. Conforme, o art.55 do decreto nº 8.726, as ONGs deverão apresentar

relatório de execução do objeto, com a finalidade de prestação de contas anual e final, conforme os seguintes requisitos (BRASIL, 2016):

- I - a demonstração do alcance das metas referentes ao período de que trata a prestação de contas;
 - II - a descrição das ações desenvolvidas para o cumprimento do objeto;
 - III - os documentos de comprovação do cumprimento do objeto, como listas de presença, fotos, vídeos, entre outros; e
 - IV - os documentos de comprovação do cumprimento da contrapartida, quando houver.
- § 1º O relatório de que trata o **caput** deverá, ainda, fornecer elementos para avaliação:
- I - dos impactos econômicos ou sociais das ações desenvolvidas;
 - II - do grau de satisfação do público-alvo, que poderá ser indicado por meio de pesquisa de satisfação, declaração de entidade pública ou privada local e declaração do conselho de política pública setorial, entre outros; e
 - III - da possibilidade de sustentabilidade das ações após a conclusão do objeto (BRASIL, 2016).

Sobre outra perspectiva, os indicadores de desempenho em ONGs podem ser classificados como indicadores internos e externos (BOSCHKEN, 1994; GILL; FLYNN; REISSING, 2005; RAMADAN; BORGONOV, 2015b). Os indicadores internos são associados com a “saúde organizacional” dessas entidades, mensurando elementos como capacidade de financiamento, orçamento, despesas e custos. Por sua vez, os indicadores externos mensuram a relação entre a ONG e seu ambiente externo, verificando o desempenho das empresas sob uma perspectiva mais ampla, ao analisar múltiplos *stakeholders* que essas entidades tem parcerias, tais como o governo e empresas.

Corroborando, Sharma (2012) observa que as medidas de desempenho para uma ONG podem ser mensuradas através de indicadores financeiros e não-financeiros, para permitir uma visão integrada entre várias unidades dentro de uma ONG. Ainda segundo a autora supracitada, a análise por meio de indicadores financeiros é geralmente uma medida *post hoc* detalhando o resultado do desempenho e, por outro lado, o parâmetro não financeiro eleva a medida para reorganização estratégica e melhoria contínua visando melhorar o desempenho.

Uma taxonomia mais voltada ao campo de ação (gestão) das ONGs pode levar em conta dois níveis de abrangência: (1) indicadores de gestão ou indicadores de desempenho global e (2) indicadores de qualidade e desempenho (TACHIZAWA, 2012). Os indicadores de gestão destinam-se a avaliar a organização como entidade fornecedora de produtos e prestadora de serviços a seus clientes atuais e potenciais, conforme mensuração dos parâmetros estratégicos,

sobretudo em seu processo de interação com o meio ambiente externo. Por sua vez, os indicadores de qualidade e de desempenho, destinam-se a avaliação da qualidade e de desempenho relativo a cada processo da organização (a exemplo os indicadores de gestão ambiental e de responsabilidade social).

De modo específico, como indicadores de qualidade de um processo entendem-se os índices quantitativos estabelecidos sobre os efeitos de cada processo para medir a qualidade, custos e entrega de serviços. Já os indicadores de desempenho de um processo subentendem-se os indicadores quantitativos estabelecidos sobre as principais causas que afetam determinado indicador de qualidade (TACHIZAWA, 2012).

Tachizawa (2012) sugere que para determinação dos indicadores de qualidade e desempenho, por meio de cada processo, sejam utilizados os seguintes passos: a) identificação das saídas mais significativas do processo ou da tarefa; b) identificação das dimensões críticas do desempenho para cada uma dessas saídas; c) desenvolvimento das medidas para cada dimensão crítica e d) estabelecimento de objetivos ou padrões para cada medida.

Souza e Souza (2011) realizaram um estudo objetivando retomar alguns modelos de análise de desempenho voltados para as instituições do Terceiro Setor e propuseram um modelo adaptado para essas instituições, com ênfase na gestão dessas organizações, levando em conta a especificidade dos serviços prestados e a diversidade das áreas de atuação e de beneficiários. Assim, foi criado um indicador de desempenho composto por três dimensões (Crescimento, Eficiência e Eficácia), de acordo com Quadro 4.

Quadro 4 - Indicadores sugeridos de Avaliação de Desempenho em ONGs

DIMENSÃO	COMPOSIÇÃO DA VARIÁVEL
Crescimento	1. Evolução dos Financiadores
	2. Evolução dos Projetos
	3. Evolução dos Beneficiários
	4. Evolução dos Colaboradores (Funcionários+Voluntários+Estagiários)
Eficiência	5. Quantidade por diversidade dos serviços prestados
	6. Receita por colaboradores
Eficácia	7. Beneficiários por colaboradores
	8. Quantidade por diversidade dos beneficiários apoiados

Fonte: Souza e Souza (2011)

A primeira dimensão objetiva mensurar o quanto a organização cresceu nos termos de evolução de financiadores, projetos, beneficiários e colaboradores, de um ano para o outro, sendo necessário obter os quantitativos desses itens referentes aos dois anos considerados. A segunda dimensão que mensura a eficiência, visa identificar a quantidade de projetos executados por área de atuação e a receita por colaboradores. Por fim, a terceira dimensão que visa identificar a eficácia, foca na quantidade de beneficiários por colaboradores e na quantidade por diversidade de beneficiários apoiados (SOUZA; SOUZA, 2011).

Não obstante, a tarefa de mensuração desempenho em ONGs pode ser desafiadora, pois não existe na literatura um consenso sobre quais seriam os principais indicadores de desempenho utilizados no setor e que tipo de informações poderiam ser extraídas para o processo de tomada de decisão (BOATENG; AKAMAVI; NDORO, 2016).

Dentre as tentativas mais recentes para definir quais seriam os principais indicadores utilizados na análise de desempenho em ONGs, os estudos de Righi e Andreoni (2014) e Ramadan e Borgonovi (2015b), propuseram uma série de índices focados sobre uma perspectiva das organizações individuais e do Terceiro Setor como um todo.

O estudo de Righi e Andreoni (2014), teve como objetivo contribuir para avaliação de desempenho de organizações do Terceiro Setor, baseando-se na experiência italiana no desenvolvimento e adoção de indicadores harmonizados. Assim, os resultados revelaram a sugestão de 21 indicadores padronizados, mediante Quadro 5, abrangendo dimensões ambientais, sociais e econômicas.

Quadro 5 – Indicadores de Desempenho harmonizados para o Terceiro Setor

DIMENSÃO	DEFINIÇÃO
Econômica	(1) Valor econômico direto, gerado por empregado
	(2) Valor econômico direto, gerado por empregado e voluntários
	(3) Valor econômico direto, distribuído para diferentes partes interessadas sobre o total do valor econômico gerado
	(4) Intervenções ou serviços fornecidos por atividades setoriais.
	(5) Intervenções ou serviços fornecidos por categorias de beneficiários
	(6) O apoio financeiro recebido do governo sobre o total de fontes financeiras
	(7) Os doadores e doações por tipo e projetos realizados
Ambiental	(8) Gastos totais com proteção ambiental e investimentos sobre receitas totais
	(9) O consumo de energia de recursos Renováveis
Social	(10) Número de mulheres em relação ao total de empregados
	(11) Número de empregados com contratos atípicos em relação ao total de empregados.

	(12) Trabalhadores desfavorecidos em relação ao total de empregados
	(13) Rotatividade da força de trabalho (por gênero)
	(14) Funcionários treinados em relação ao total de empregados
	(15) Custo do trabalho per capita
	(16) Disparidade salariais
	(17) Voluntários
	(18) Número de Voluntários Treinados em relação ao total de funcionários
	(19) Acionistas e acionistas em relação ao total de empregados
	(20) Operações implementado o envolvimento da comunidade local, avaliações de impacto e programas de desenvolvimento sobre as operações totais
	(21) A participação em redes ou colaborações ativas com outras organizações sobre o total de Operações

Fonte: Righi e Andreoni (2014)

Conforme Righi e Andreoni (2014), o valor adicionado pelo quadro proposto, em relação a outros conjuntos de indicadores de desempenho sugeridos internacionalmente, é que: primeiro, fornece definições padronizadas e métodos de cálculo claros; em segundo lugar, baseando-se em medições quantitativas e permitindo a agregação, ele fornece uma visão geral da magnitude e do desempenho do setor; e terceiro, é a primeira tentativa de fornecer um conjunto harmonizado de indicadores num contexto específico, como o italiano, onde um quadro comum de avaliação de desempenho Terceiro Setor era inexistente e onde os dados estatísticos são incompletos.

Corroborando, o estudo de Ramadan e Borgonovi (2015b) teve por objetivo realizar uma revisão das diferentes definições e quadros de medição e gestão de desempenho nas ONGs. Os autores destacaram, principalmente, os diferentes quadros de medir o desempenho e os indicadores-chave de desempenho mencionados na literatura. Assim, após um exame de revisão da literatura conseguiram classificar 10 categorias de indicadores específicos mais utilizados em ONGs e suas definições, segundo Quadro 6:

Quadro 6 - Indicadores de Medição de Desempenho em ONGs

MEDIDAS DE DESEMPENHO	DESCRIÇÃO
A eficiência de captação de recursos	A capacidade de uma ONG para aceder ao financiamento.
Transparência financeira	Elaboração de relatórios e submetê-los às partes interessadas.
Programas / Projetos de eficiência financeira	O melhor uso dos recursos financeiros para alcançar o necessário ou o planejado (Este indicador mede a relação entre as entradas e as saídas financeiras).
Programas / Projetos não-eficiência financeira	O melhor uso dos recursos não financeiros para atingir o necessário ou as saídas planejadas. (Este mede a relação

	entre as entradas não financeiras, tais como o tempo, a equipe, conhecimentos e as saídas).
Desempenho resultados (efetividade)	Em que medida os resultados de um programa da ONG foram alcançados?
Desempenho de impacto	As consequências a longo prazo do programa de uma ONG, incluindo efeitos positivos ou negativos.
Parceria	O nível de <i>networking</i> com parceiros, a sua relevância e satisfação.
Qualidade	A qualidade dos serviços prestados por uma ONG.

Fonte: Ramadan e Borgonovi (2015b)

Ressalta-se, por existirem várias áreas temáticas de prestações de serviços em ONGs, não se deve limitar a mensuração de desempenho nessas categorias apresentadas, ou nos indicadores chaves apresentados anteriormente, pois dependendo das especificidades das ONGs, essas categorias e indicadores chaves podem ser ampliadas ou até mesmo simplificadas. Adicionalmente, as próprias características dos sistemas de mensuração de desempenho adotados podem influenciar os tipos de indicadores selecionados para o controle gerencial, tornando à análise dessas organizações mais abrangente em relação ao quadro proposto.

3.3 Controles gerenciais e medição de desempenho

Na gestão das organizações, existe uma função administrativa, fundamental, para acompanhar se o desempenho das organizações está em conformidade com as metas planejadas, que é o controle gerencial. Nesse sentido, percebe-se uma relação fundamental entre o planejamento e controle gerencial das organizações, mesmo o planejamento precedendo o controle, se o planejamento é incoerente, o controle é inócuo, bem como se o planejamento é coerente, mas a filosofia de controle gerencial é voltada para constatação, existe uma falha importante de *feedback* (FREZATTI, 2013).

A partir dessa contextualização, é possível definir a função de controle gerencial nas organizações. Segundo Anthony e Govindarajan (2008) o controle gerencial, corresponde ao processo pelo qual os gestores influenciam os membros da organização para atingir os objetivos estratégicos. Corroborando, Canan e Fonseca (2006) observam que os controles gerenciais auxiliam na identificação dos elementos que possibilitam às entidades associar as estratégias estabelecidas pela administração com a resposta dos colaboradores.

Para Atkinson et al. (2015, p.272), no âmbito da contabilidade gerencial, “o termo controle refere-se ao conjunto de procedimentos, ferramentas, medidas de desempenho, sistema de incentivos que as organizações usam para orientar e motivar todos os funcionários a atingir os objetivos organizacionais”. Os autores supracitados, percebem que o sistema está no controle dos gestores se forem orientados para estratégia da organização, caso contrário o controle gerencial não será eficaz.

Para atender tais definições, uma série de atividades dos gestores devem ser executadas, tais como: planejamento sobre o que a organização deve realizar; coordenação das atividades de áreas da organização; comunicação das informações; avaliação das informações; decisão, se houver, sobre qual ação deve ser executada e influência sobre pessoas, visando a alteração de seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

O controle gerencial é importante para o conhecimento do nível de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado (FREZATTI, 2013). Ou seja, o controle gerencial pretende garantir que as decisões planejadas realmente ocorram com um nível de desempenho significativo na prática.

Frezatti (2013) complementa que, uma vez verificado o controle gerencial, é possível redirecionar, enfatizar, ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados. Essas características revelam outro lado importante na gestão das organizações, pois o controle gerencial não é um elemento estático, devendo se adaptar com as condições específicas das organizações, sejam elas relacionadas ao ambiente interno ou externo.

Corroborando, o controle gerencial que visa garantir a efetividade (eficácia e eficiência) de utilização dos recursos em consonância com os objetivos estratégicos das entidades, sofre influência direta ou indireta dos contextos de negócios de cada organização, tais como liderança; cultura; estrutura; organizacional; dentre outros fatores contingenciais (OTLEY, 1994). Logo, as responsabilidades dos gestores aumentam nessas condições, pois eles precisam adequar suas práticas de controle gerencial constantemente para garantir a sobrevivência de qualquer tipo de organização.

Em busca da integração dos controles gerenciais com as diretrizes estratégicas da empresa e contextos de negócios, as organizações utilizam de forma global medidas de desempenho com base em dados internos e dados externos (OLIVEIRA, 2014). Essas medidas

globais, sejam elas de caráter financeiro ou não financeiro, analisadas conjuntamente formam os sistemas de mensuração de desempenho. Como aponta Neely, Gregory e Platts (1995), ao determinar que um sistema de medição de desempenho abrange um conjunto de medidas utilizadas para quantificar a eficiência e eficácia das ações.

Os sistemas de medição de desempenho estão intimamente associados com a função de controle gerencial da administração, pois ajudam a acompanhar a obediência da estratégia adotada pelas organizações (SOARES, 2006). Concomitantemente, Woulters e Sportel (2005) evidenciam que um sistema de medição de desempenho tem como objetivo apoiar a implementação e monitorização de iniciativas estratégicas, a um ponto que a própria definição de indicadores de desempenho e a definição de metas para estes indicadores são formulações concretas de escolhas estratégicas da empresa.

Teixeira (2006) identifica que os objetivos de uma sistema de medição de desempenho abrangem planejamento, controle de desempenho, dimensões e hierarquia. Complementando, Sharma (2012) indica que um sistema de medição de desempenho envolve a criação de um mecanismo de *feedback* de informação, através do qual a administração identifica, monitora e toma medidas para melhorar os indicadores-chave de desempenho selecionados que rastreiam áreas de desempenho da organização.

Os primeiros passos no processo de desenvolvimento de um sistema de mensuração de desempenho deve ser a definição clara dos objetivos estratégicos e contribuição das operações ou áreas funcionais para atingir estes objetivos estratégicos (WOULTERS; SPORTEL, 2005). Na sequência, cada área funcional da organização deve desenvolver medidas de desempenho global capaz de definir a posição competitiva global da empresa, assegurando também a compatibilidade das medidas de desempenho utilizadas em todas as áreas funcionais (NEELY; GREGORY; PLATTS, 1995). Por fim, deve ser reavaliado periodicamente a adequação do sistema de medição de desempenho estabelecido tendo em conta o ambiente competitivo atual.

No núcleo de uma entidade maior que é o sistema de contabilidade gerencial e controle (SCGC), Atkinson et al. (2015) apresentam características de um bom sistema de medição de desempenho que são relacionados a considerações técnicas e considerações comportamentais.

Os fatores técnicos classificam-se em duas categorias: (1) a relevância das informações geradas e (2) o escopo do sistema. A relevância do sistema é mensurada em quatro

características. A primeira é a precisão, onde os projetistas precisam desenvolver um sistema que leve a informações mais precisas possível, sujeitas a um *trade-off* de custo benefício. A segunda é a pontualidade, pois as informações precisas que chegam tarde são também de pouco uso para a tomada de decisão, pois as condições de tomada de decisão já podem ter sido modificadas. O SCGC deve ser projetado de modo que os resultados da mensuração de desempenho deem *feedback* às unidades apropriadas do modo mais adequado possível, com tempo hábil. A terceira característica é a consistência, na qual os projetistas devem estruturar o SCGC para produzir um modelo consistente que possa ser aplicado globalmente em todas as unidades ou divisões da entidade. A quarta característica é a flexibilidade, os projetistas devem permitir que os colaboradores utilizem as informações disponíveis do sistema de maneira flexível, de modo que possam customizar sua aplicação às decisões locais.

Finalizando as considerações técnicas, os autores supracitados destacam que o escopo do SCGC deve ser abrangente e incluir todas as atividades da cadeia de suprimentos, pois um erro comum que existe em algumas organizações é de pensar na empresa isoladamente, sem considerar os “*players*”, que possuem relação direta ou indireta com as organizações.

No que tange às considerações comportamentais, Atkinson et al. (2015) percebem que o sistema com qualidade, deve considerar 4 características comportamentais fundamentais: (1) incluir o código ético de conduta da organização no projeto do SCGC; (2) usar um conjunto de indicadores de desempenho qualitativos e quantitativos a curto e a longo prazos; (3) dar poderes para que os colaboradores estejam envolvidos no processo de tomada de decisão e no projeto do SCGC e (4) criar um sistema de remuneração e incentivos apropriados para recompensar o desempenho, ampliando a satisfação dos colaboradores.

Ressalta-se, que no desenvolvimento de um sistema de mensuração de desempenho pode existir fatores que limitam a sua implantação e, conseqüentemente, pode distanciar o controle gerencial de atender o seu principal objetivo, que é verificar se as organizações estão atendendo as ações planejadas estrategicamente. Anthony e Govindarajan (2008) destacam alguns fatores inibidores do sucesso desses sistemas de mensuração de desempenho, tais como a correlação fraca entre medidas não-financeiras e resultados; fixação em resultados financeiros; indicadores desatualizados; mensuração em excesso e dificuldade em estabelecer escolhas.

Outra dificuldade de implementação, é que o sistema de mensuração de desempenho precisa interagir com um ambiente organizacional mais amplo (NEELY; GREGORY; PLATTS, 1995). Assim, as ações do sistema de mensuração de desempenho precisam ter relações homogêneas com o ambiente interno, conhecido como a própria organização. E o ambiente externo, representando o mercado em que a organização concorre e os seus clientes.

Em relação às ONGs, que historicamente prestavam pouca atenção aos aspectos de controle gerencial, ultimamente, vem utilizando definições de administração como forma de tornar mais eficiente a utilização dos recursos a elas destinadas, com a intenção não apenas de prestar contas da captação desses recursos junto às entidades financiadoras, como também de aumentar o volume de tais recursos, no intuito de atender seus objetivos sociais e, conseqüentemente, sobreviver no mercado (CARVALHO, 2009).

Para Ahmed (2014) os controles gerenciais em ONGs precisam de desenvolvimento, com o objetivo de atender a questões como pressão de grupos de doadores e clientes, o crescente número de escândalos públicos decorrentes de questões de legitimidade, o crescimento de profissionais e consultores que servem o setor e o rápido crescimento de outras organizações do terceiro setor similares, profissionais que competem por recursos e contratos, dentre outras.

Complementando, o controle gerencial em ONGs deve manter à transparência de suas operações, garantir à responsabilização dos “atores” tanto de cima para baixo, bem como de baixo para cima, ligar o planejamento estratégico organizacional com as operações do dia-a-dia, cristalizar os seus objetivos e metas, e fornecer *feedback* a partir de diferentes partes interessadas enquanto age como uma base de adaptação (AHMED, 2014).

As ONGs precisam manter um controle das mudanças dentro e fora da organização, por meio de sistemas de medição de desempenho, para determinar a sua capacidade de crescer e melhorar constantemente, mesmo aumentando a responsabilidade de seus funcionários, pois são essenciais para conduzir os objetivos estratégicos e alinhar com os objetivos organizacionais (SHARMA, 2012).

Um bom sistema de indicadores para monitoramento e avaliação de desempenho em ONGs, apresenta as seguintes características (TACHIZAWA, 2012, p.209):

- é coerente com a visão e com a concepção que as organizações envolvidas tem sobre os objetivos centrais e as dimensões que um projeto deve considerar e resulta da negociação transparente e não impositiva dos diferentes interesses e expectativas;

- considera as particularidades do contexto e foi desenvolvido com base em bom conhecimento da realidade na qual se vai intervir;
- define indicadores que captam os efeitos atribuíveis às ações, serviços e produtos gerados pelo próprio projeto;
- tem indicadores bem definidos, precisos e representativos dos aspectos centrais da estratégia do projeto, sem ter pretensão de dar conta da totalidade;
- está orientado para o aprendizado, estimulando novas reflexões e a compreensão pelos vários envolvidos sobre a complexidade dos fatores que podem determinar ou não o alcance dos objetivos;
- prevê e especifica os meios de verificação que serão utilizados, bem como os responsáveis pela coleta de informação, pela análise e tomada de decisões;
- combina, de modo adequado à natureza do projeto, indicadores relativos a eficiência, eficácia e efetividade;
- é simples, capaz de ser compreendido por todos, e não apenas por especialistas, sem ser simplista;
- é viável do ponto de vista operacional e financeiro;
- fornece informações relevantes e em quantidade que permite a análise e a tomada de decisão;
- aproveita as fontes confiáveis de informação existentes, poupando recursos, tempo e energia do projeto (TACHIZAWA, 2012, p.209).

Na literatura, estruturas e sistemas de medição de desempenho são frequentemente usados como sinônimos, mas os quadros de medição de desempenho não são sistemas, muito embora formem uma base para o desenvolvimento de sistemas de medição de desempenho (BENITA; BALCIK, 2008). Dessa forma, ao longo dos anos, foram desenvolvidos quadros de medição de desempenho para ONGs, os quais podem ser classificados como de processos ou processuais e quadros estruturais (POOLE et al., 2000; RITCHIE; KOLODINSKY, 2003; HENDERSON; CHASE; WOODSON, 2002; KAPLAN; NORTON, 1992).

Os quadros processuais podem ser considerados o passo-a-passo para o desenvolvimento de métricas de desempenho, pois possuem o objetivo para medir a eficiência dos programas das ONGs (WADONGO, 2011). Na literatura, identificou-se os modelos criados por Poole et al. (2000), Henderson, Chase e Woodson (2002) e Ritchie e Kolodinsky (2003) como quadros processuais.

No primeiro estudo, de Poole et al. (2000), foi criado um modelo para avaliar a qualidade dos sistemas de medição de desempenho, intitulado de “Escala de Qualidade de Responsabilidade do Programa. Esse modelo foi subdividido em 7 níveis de escalas: (1) **recursos** - ingredientes do programa (por exemplo, fundos, pessoal, apoio comunitário, participantes); (2) **atividades** - métodos usados para cumprir os objetivos do programa (por exemplo, aulas, aconselhamento); (3) **saídas** - unidades produzidas por um programa (por exemplo, número e

tipo de clientes atendidos, Número de políticas desenvolvidas, número de eventos planejados); (4) **resultados** - indicadores curtos e imediatos do progresso em direção às metas (por exemplo, Comportamentos relacionados com a escola, aumento do conhecimento dos pais sobre o desenvolvimento da criança, melhoria do funcionamento da família); (5) **objetivos** - efeitos do programa desejado a longo prazo (por exemplo, prevenção da violência); (6) **indicadores** - termos específicos e observáveis para medir se um programa tem resultados pretendidos (por exemplo, notas, frequência, relatórios de disciplina); e, por fim, (7) **plano de avaliação** - um método sistemático para gerar dados confiáveis e válidos para progresso em direção aos resultados (por exemplo, ferramentas de medição, de coleta de dados, dentre outras).

Henderson, Chase e Woodson (2002) apresentaram um quadro processual intitulado de “modelo anual de monitoramento e avaliação de impacto”. Esse modelo, usa um conjunto de indicadores de saúde e educação padronizados para medir o impacto (resultado) e processo (saída). Os indicadores impacto medem o progresso em direção ao bem-estar das crianças, objetivo básico da organização que implantou o modelo. Os indicadores de processo medem o efeito de uma mudança positiva nas áreas de impacto.

Finalizando, Ritchie e Kolodinsky (2003), teve por objetivo apresentar um processo de avaliação de medidas de desempenho financeiras, bem como identificar categorias relacionadas ao desempenho, examinando dezesseis indicadores financeiros. Os indicadores foram derivados de duas fontes: literatura sem fins lucrativos e informantes chave. Os resultados, revelaram um modelo de análise baseado em três fatores de desempenho, cada um com dois indicadores de medição financeira associado, para estar presente. Assim, foram categorizados os fatores de desempenho como a eficiência de captação de recursos, apoio público e desempenho fiscal.

Em relação aos quadros de estrutura, eles tem por objetivo especificar uma tipologia para gestão das medidas de desempenho (BENITA; BALCIK, 2008). Conforme Wadongo (2011), esses quadros determinam vários quadros com foco na medição das entradas do programa, resultados, impactos e resultados.

Mouchamps (2014) aponta que esses quadros foram criados no contexto de negócios corporativos, enquanto outros emergem diretamente das empresas sociais, em organizações sem fins lucrativos ou do ambiente do terceiro setor. Nessa perspectiva, o autor ao realizar um estudo teórico apresentou duas ferramentas de mensuração de desempenho que seriam tidas

como as principais nessas organizações: Retorno Social do investimento (SROI) e *Balanced Scorecard* (BSC)

O SROI “é uma metodologia que auxilia organizações a avaliar aspectos intangíveis de seus programas, isto é, aspectos que criam um valor que é real, mas que, por ser difícil de medir e tangibilizar, muitas vezes não são avaliados” (KISIL; FABIANI, 2016, p.111). Dessa forma, através dessa ferramenta é possível medir o impacto social e ambiental que as ONGs apresentam ao executarem os seus projetos oriundos das parcerias governamentais ou das atividades próprias da organização.

Esse quadro é capaz de medir o conceito mais amplo de valor; e tem por objetivo reduzir as desigualdades, degradação e melhorar o bem-estar através da incorporação de indicadores sociais (GUIA SROI, 2012). Ou seja, é um instrumento que possui a capacidade de mensurar o impacto social e ambiental de cada tipo específico de ONGs, de modo concomitante.

Segundo Kisil e Fabiani (2016, p.112), a utilização do SROI permite uma série de vantagens informacionais, nas quais os instrumentos de mensuração de desempenho tradicionais se limitariam, como observado a seguir:

A avaliação SROI gera muito mais do que um número: a metodologia busca retratar a história da mudança. E, na busca pela história de como a mudança foi gerada, mede-se o impacto social, ambiental e econômico de um projeto ou programa. Seu objetivo principal é gerar informações que apoiem decisões, trazendo dados qualitativos, quantitativos e monetários para o processo decisório. A avaliação SROI permite um diálogo mais direto entre o investidor, que compreende melhor a linguagem econômica, com o empreendedor e gestor, que naturalmente tem um olhar voltado às questões socioambientais que motivaram o programa ou projeto. Este diálogo pode ser muito importante para que empresas, fundações e institutos sem fins lucrativos possam estimar seu impacto social nos balanços, fomentando uma cultura de prestação de contas e valorização da contribuição de uma organização para a sociedade onde está inserida (KISIL; FABIANI, 2016, p.112).

Outro benefício obtido com o SROI, é sua capacidade de adaptação com a estratégia das organizações. Assim, ao mesmo tempo que tem efeitos principalmente externos, gerando interesse particular dos investidores que contribuem com suas doações, ele pode também ser usado de uma maneira estratégica, ao se testar os impactos de uma mudança na estratégia na proporção SROI (MOUCHAMPS, 2014). Logo, o SROI é adaptável e aberto para vários graus de ambições organizacionais estratégicas.

O SROI foi desenvolvido a partir da contabilidade social, da análise de custo-benefício e, sobretudo, por meio de sete princípios fundamentais: (1) envolver os *stakeholders*; (2) compreender o que muda; (3) valorizar as coisas que importam; (4) incluir apenas o que é material; (5) evitar superestimar os resultados; (6) ser transparente e (7) verificar o resultado (GUIA SROI, 2012). Nesse sentido, qualquer organização atendendo esses requisitos mínimos poderão implantar, com maior possibilidade de sucesso, esse instrumento de mensuração do impacto social e ambiental.

Logo em seguida após implantação, deve ser analisado o estágio de desenvolvimento do SROI, para verificar os possíveis pontos críticos e de sucesso da avaliação de impacto. Conforme o Guia SROI (2012) esses estágios são segregados em 6 seis etapas gerais (Estabelecimento do escopo e identificação dos *stakeholders*; Mapeamento de resultados; Evidenciar resultados e dar-lhes um valor; Estabelecer impacto; Cálculo do SROI e Relatórios, uso e incorporação), para se obter uma avaliação completa do impacto das atividades sociais e ambientais das ONGs.

A primeira etapa de desenvolvimento, que é o estabelecimento do escopo e identificação dos *stakeholders*, refere-se aos limites sobre o que a análise SROI irá cobrir, quem estará envolvido no processo e como será realizada. A segunda etapa, através do envolvimento com os *stakeholders*, desenvolve um mapa de impacto, ou teoria da mudança, que mostra a relação entre os insumos e resultados. A terceira etapa de evidenciação, envolve encontrar dados para mostrar se os resultados ocorreram e, em seguida, valorizá-los. A quarta etapa de estabelecimento do impacto, determina que ao coletar evidências sobre os resultados e monetizá-los, deve-se identificar aqueles aspectos da mudança que teriam acontecido de qualquer maneira ou se são oriundos das ações desenvolvidas. A quinta etapa, que é o cálculo do SROI, versa sobre o somatório de todos os benefícios, subtraindo os negativos e comparando o resultado. Finalizando, a sexta etapa que trata dos relatórios, utilização e incorporação, envolve a partilha de conclusões com as partes interessadas, incorporando bons processos de resultados e verificação do relatório.

Mouchamps (2014) ressalta, que determinar o impacto social e ambiental de uma organização abrange todos os efeitos produzidos pela organização, entretanto, isso é particularmente difícil porque a identificação dos impactos que são exclusivamente imputáveis

à organização e não a fatores externos é uma tarefa muito desafiadora. Esses desafios observados se deve, além dos objetivos sociais múltiplos das ONGs, à dificuldade que os presidentes das ONGs ou gestores possuem na utilização de instrumentos gerenciais mais sofisticados, seja por desconhecimento ou mesmo o custo de implantação e avaliação contínua.

O modelo mais conhecido dentre os quadros de estrutura, é o BSC de Kaplan e Norton (1992), bem como o quadro posteriormente adaptado de Kaplan (2001) para entidades sem fins lucrativos. Ambos possuem como objetivo traduzir a missão, a visão e a estratégia das organizações em indicadores mensuráveis, a fim de monitorá-los e operar ações corretivas.

O estudo seminal de Kaplan e Norton (1992), que tratou da criação do BSC, foi oriundo de um projeto de pesquisa durante um ano, com 12 companhias. A principal contribuição do estudo, foi a criação de 4 perspectivas que são abrangidas para avaliação das empresas - financeira, clientes, processos internos, inovação e aprendizagem - nas quais propiciaram um quadro equilibrado do desempenho operacional e futuro, por meio de indicadores financeiros e não financeiros.

A primeira perspectiva trata-se da área financeira, que possui objetivos típicos em relação à rentabilidade, crescimento e valor para o acionista. A contribuição dessa abordagem é indicar se a estratégia, implementação e execução da empresa estão contribuindo para a melhoria da empresa (KAPLAN; NORTON, 1992). A principal justificativa para o BSC iniciar com a vertente financeira, é que o quadro foi desenvolvido, inicialmente, para empresas privadas que possuem como objetivo principal a maximização dos lucros, logo devem ter uma atenção especial a essa perspectiva.

A segunda vertente, revela que os executivos devem traduzir a missão geral da empresa visando atender as necessidades dos clientes, considerando que estes usuários são as peças-chaves para o desenvolvimento da empresa (KAPLAN; NORTON, 1992). Os indicadores de desempenho genéricos estão associadas à satisfação do cliente, retenção de clientes, aquisição de novos clientes, à lucratividade do cliente e do mercado (KAPLAN; NORTON, 1996).

Kaplan e Norton (1992), ressaltaram que as medidas com foco nos clientes são relevantes, mas não podem estar dissociadas das operações internas críticas que lhes permitam satisfazer as necessidades dos clientes. Os processos de negócios críticos internos permitem que a unidade de negócio, atenda os seguintes objetivos (KAPLAN; NORTON, 1996):

- Suprir as proposições de valor dos clientes em segmentos do mercado-alvo.
- Satisfazer as expectativas dos acionistas através de excelentes retornos financeiros.
- Identificar as medidas principais nos processos internos que terão o maior impacto na satisfação dos clientes e, conseqüentemente, influenciaram o atingimento dos objetivos financeiros da organização.

Por fim, é importante considerar que a intensa competição global exige que as empresas façam contínuas melhorias nos seus produtos e processos, devendo desta forma estarem em constante aprendizagem e com inovação (KAPLAN; NORTON, 1992). Essa abordagem, surge a partir de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais. Dessa forma, cabe a organização identificar a infraestrutura que a organização deve construir para gerar crescimento a longo prazo e melhorias, bem como examinar o alinhamento de incentivos do empregado com fatores de sucesso organizacionais gerais e taxas de medidas de melhoria sobre clientes e processos internos (KAPLAN; NORTON, 1996).

As perspectivas do BSC, discutidas anteriormente, levantam algumas questões fundamentais no processo gerencial das empresas (ATKINSON et al., 2015):

- Perspectiva financeira: Como o sucesso é mensurado por nossos acionistas?
- Perspectiva dos clientes: Como criar valor para nossos clientes?
- Perspectiva dos processos internos: Em que processo interno devemos ser excelentes para atender às expectativas dos clientes e dos acionistas?
- Perspectiva de aprendizagem e crescimento: Que competências de funcionários, sistemas de informação e capacidades organizacionais necessitamos para melhorar continuamente nossos processos e relacionamentos com clientes?

Nesse cenário, essas questões fundamentais servem de reflexão para os gestores entenderem e visualizarem estrategicamente a empresa, bem como de apoio para criação e utilização dos indicadores de desempenho. Garrison, Noreen e Brewer (2013) e Atkinson (2015) apresentam uma série de indicadores de desempenho para cada perspectiva que podem ser encontradas nos BSCs das empresas, conforme Quadro 7:

Quadro 7 – Indicadores de desempenho nas perspectivas do BSC

Medida de Desempenho da Perspectiva Financeira	Mudança Desejada
ROA	+
ROI	+
Medida de Desempenho da Perspectiva do Cliente	Mudança Desejada
Satisfação do cliente medida pelos resultados de pesquisas	+
Número de reclamações dos clientes	-
Participação do mercado	+
Devoluções de produtos com um percentual de vendas	-
Percentual dos clientes retidos do último período	+
Número de clientes novos	+
Medida de Desempenho da Perspectiva dos processos internos	Mudança Desejada
Percentual de vendas de novos produtos	+
Tempo de introdução de novos produtos no mercado	-
Percentual de ligações dos clientes respondidas em menos de 20 segundos	+
Entregas no prazo como um percentual de todas as entregas	+
Estoque de produção em andamento como um percentual das vendas	-
Variações desfavoráveis de custos-padrão	-
Unidades não defeituosas como um percentual das unidades concluídas	+
Tempo do ciclo do pedido	-
Tempo de transformação	-
Eficiência do ciclo de produção	+
Custos da qualidade	-
Tempo de configuração	-
Tempo decorrido da ligação do cliente até o conserto do produto	-
Percentual de reclamações dos clientes resolvidas no primeiro contato	+
Tempo para resolver uma reivindicação do cliente	-
Medida de Desempenho da Perspectiva da aprendizagem e do crescimento	Mudança desejada
Sugestões por colaborador	+
Rotatividade de colaboradores	-
Horas de treinamento interno por colaborador	+

Fonte: Garrison, Noreen e Brewer (2013) e Atkinson et al. (2015)

Entretanto, não existe um padrão ou uma quantidade de indicadores de desempenho para ser utilizado nas empresas, pois dependerá das especificidades e necessidades de cada empresa para ser determinando quais indicadores serão utilizados. Garrison, Noreen e Brewer (2013) apontam que os gestores devem selecionar os indicadores do BSC com cautela, pois as métricas devem ser consistentes com a estratégia da empresa, os indicadores de desempenho devem ser significativamente claros e controláveis por aqueles que serão por eles avaliados e, por fim, os BSCs não devem conter indicadores de desempenho excessivos.

Como apresentado, o BSC foi desenvolvido no setor privado para superar as deficiências do modelo de contabilidade tradicional, que deixa de sinalizar mudanças no valor econômico da companhia quando uma organização faz investimentos substanciais em ativos intangíveis, tais como as habilidades, motivação e capacidades dos seus colaboradores, aquisição e retenção

de clientes, produtos e serviços inovadores e de Tecnologia da Informação (TI) (KAPLAN, 2001). Esse fato se deve, pois a contabilidade necessita que o requisito de mensuração em bases confiáveis seja atendido, caso contrário muitas características das empresas deixam de ser registradas, pois não possuem objetividade na mensuração, muito embora possam ter relevância de cunho gerencial.

Entretanto, Kaplan (2001) observou a oportunidade de utilização do BSC para o controle gerencial das ONGs de uma forma ainda mais acentuada, quando se compara com as empresas privadas. Como essas organizações possuem estratégias organizacionais baseadas em valores subjetivos e intangíveis, as vertentes do BSC clientes, processos internos, inovação e aprendizagem, podem ser um instrumento efetivo para o processo de tomada de decisão. Enquanto, que a vertente financeira perde relevância para essas organizações, pois o lucro não é o objetivo, mas sim os meios para alcançar os objetivos sociais.

Devido a essa característica peculiar das ONGs, no início essas organizações tiveram dificuldade para implantar o BSC em sua forma original, pois é exigido a perspectiva financeira no topo da hierarquia do quadro estrutural. Nesse sentido, Kaplan (2001) sugere uma adaptação do modelo para as ONGs, ao colocar a perspectiva dos clientes como prioritária.

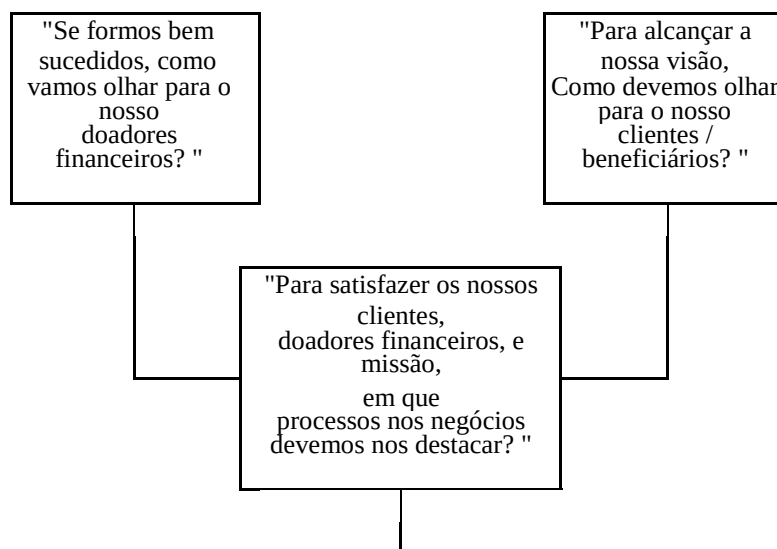
Outra adaptação necessária do BSC, é a própria perspectiva do cliente, que no setor privado os clientes pagam pelo serviço ou recebem os serviços. Enquanto que para ONGs, os doadores são clientes, pois acreditam no projeto desenvolvido por essas organizações, bem como existe o grupo que recebe os serviços oferecidos por essas organizações que também são considerados clientes (KAPLAN, 2001).

Dessa forma, deve ser colocado no topo do BSC os doadores e os beneficiários dos serviços prestados, como observado na Figura 5, de forma conjunta com a missão dessas organizações. A inclusão da missão - que podem ser como exemplo redução de pobreza, o analfabetismo, a desnutrição, pobreza, doença, poluição, ou discriminação - dessas organizações no topo, pode ser relevante, para que possa orientar as práticas de satisfação dos clientes, conforme objetivos sociais definidos. Segundo, Kaplan (2001) a missão das ONGs, representa a responsabilização entre ela e a sociedade, fato este que justificativa a sua existência.

Figura 5 - *Balanced Scorecard* adaptado para ONGs

A missão

A Missão, em vez de os objetivos financeiro / acionistas dirige a estratégia da organização.



Fonte: Kaplan (2001, p.361)

Através dessa adaptação, os objetivos financeiros deixam de ser priorizados e todos os membros da organização, podem ter uma visão clara das atividades exercidas pelas ONGs e aonde se pretende chegar. Contudo, não se pode confundir esses elementos de planejamento estratégico, com os projetos desenvolvidos por essas organizações, nos quais, teoricamente, deveriam sempre existir após definições dos objetivos das ONGs.

Entretanto, a precisão do uso do BSC em um contexto de empresa social precisa de qualificação, pois não existe um quadro amplamente aceito para aplicar em ONGs (MOUCHAMPS, 2014). O estudo de Kaplan (2001) é a principal referência básica, mas outros devem ser realizados pois as ONGs constantemente mudam seus objetivos devido a carências das sociedade e também existe uma diversidade de áreas que as ONGs podem atuar, não permitindo a existência de um único modelo de quadro, aplicável a qualquer organização.

Na contrapartida dos quadros estruturais e de processos, que foram focados exclusivamente na medição de desempenho de empresas sem fins lucrativos, Wadongo (2011) destaca que os quadros mais modernos tem se concentrado na análise conjunto da gestão de

desempenho com os sistemas de controle gerenciais.

Como exemplo, o estudo de Ferreira e Otley (2009) que criaram um modelo de estrutura de gerenciamento de desempenho e controle amplo, relacionando tanto aspectos processuais e estruturais, assim, movendo a medição de desempenho para um gerenciamento de desempenho de modo abrangente.

A literatura base do referido quadro, sustenta-se, inicialmente, nos sistemas de controle de gestão, inspirado no trabalho seminal de Anthony (1965). Essa pesquisa base, dividiu o controle entre o planejamento estratégico, controle de gestão e controle operacional. De modo que, o controle de gestão ou controle gerencial é definido, conforme Anthony (1965, p. 17), como "o processo pelo qual os gerentes se asseguram que os recursos são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficientemente na realização dos objetivos da organização".

Todavia, devido à percepção restritiva desse sistema, Ferreira e Otley (2009) perceberam a necessidade de usar um descritor mais geral de sistemas de gestão de desempenho, para capturar uma abordagem holística na gestão e controle de desempenho da organização. Assim, utilizam o conceito de sistemas de gestão de desempenho como sendo os mecanismos, processos, sistemas e redes formais e informais em evolução, utilizados pelas organizações para transmitir os principais objetivos e metas obtidos pela administração, para auxiliar o processo estratégico e a gestão contínua através da análise, planejamento, medição, controle, recompensa e gestão global do desempenho, e para apoiar e facilitar a aprendizagem e a mudança organizacional.

No que tange aos quadros que deram base para a proposta abrangente de Ferreira e Otley (2009), destacam-se as alavancas de controle de Simons (1995) e o quadro de Otley (1999), que discute a gestão de desempenho.

As alavancas de controle de Simons (1995), são uma ferramenta que visa a implementação e controle das estratégias dos negócios. Esse quadro que é considerado uma teoria do controle orientada para ação, foi fruto de mais de 10 anos de trabalhos, incluindo estudos de caso e discussões com diversos gestores de empresas. Dessa forma, uma das principais contribuições do estudo, que serviu de fundamento para o quadro abrangente de Ferreira e Otley (2009), foi a criação de quatro conceitos chave associados às alavancas de

controle: valores, riscos a serem evitados, variáveis críticas de desempenho e incertezas estratégicas.

Enquanto o estudo de Otley (2009), propõe um quadro para analisar o funcionamento dos sistemas de controle de gestão, estruturado em torno de cinco temas centrais. Estes temas dizem respeito a objetivos, estratégias e planos para a sua realização, definição de metas, de incentivo e estruturas de recompensa e os tipos de fluxo de informações, descritos a seguir:

- I. Quais são os objetivos-chave que são centrais para o sucesso global futuro da organização e como será avaliado seus resultados para cada um desses objetivos?
- II. Quais estratégias e planos a organização adotou e quais são os processos e atividades que ela decidiu que serão necessários para implementá-los com êxito? Como avalia e mede o desempenho dessas atividades?
- III. Qual é o nível de desempenho que a organização precisa alcançar em cada uma das áreas definidas nas duas perguntas acima, e como é que vai definir metas de desempenho apropriadas para elas?
- IV. Que recompensas os gerentes ganharão ao atingir esses objetivos de desempenho?
- V. Quais são os fluxos de informação necessários para que a organização possa aprender com sua experiência e adaptar seu comportamento atual à luz dessa experiência?

Ressalta-se, que a representação desses temas são através de perguntas formuladas em caráter normativo utilizados na contabilidade gerencial das empresas, mas que podem ser utilizadas de maneira descritiva para realização pesquisas empíricas (OTLEY, 1999).

Por sua vez, o quadro abrangente de Ferreira e Otley (2009) possui 12 perguntas e integra aspectos das alavancas do quadro de controle de Simons (1995) e o Quadro de Otley (1999), formando o Sistema de Controle de Desempenho, de acordo com o Quadro 8:

Quadro 8 – Quadro abrangente do Sistema de Controle de Desempenho

TEMAS	PERGUNTAS CENTRAIS
Visão e Missão	P.1 Qual é a visão e a missão da organização e como é levada ao conhecimento dos gestores e empregados? Que mecanismos, processos e redes são usados para

	transmitir propósitos e objetivos mais abrangentes da organização para seus membros?
Os fatores-chave de sucesso	P.2 Quais são os principais fatores-chave para o sucesso que se acredita ser fundamental para o futuro da organização e como eles são trazidos à atenção dos gestores e colaboradores?
Estrutura da Organização	P.3 Qual é a estrutura da organização e qual o impacto que isso tem sobre a concepção e utilização de sistemas de controle de desempenho? Como isso influencia e como é influenciado pelo processo de gestão estratégica?
Estratégias e Planos	P.4 Quais estratégias e planos que a organização tem adotado e quais são os processos e atividades necessários para garantir o sucesso? Como as estratégias e planos de adaptação são produzidas e comunicadas aos administradores e empregados?
Os indicadores-chave de desempenho	P.5 Quais são os principais indicadores de desempenho da organização? Como os indicadores são especificados e comunicados e que papel exercem na avaliação de desempenho?
A fixação dos objetivos	P.6 Qual o nível de desempenho que a organização precisa alcançar em cada um dos seus indicadores de desempenho (identificadas na pergunta anterior). O nível está adequado ou é desafiador?
Avaliação de Desempenho	P.7 Quais processos a organização utiliza para avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional? São avaliações de desempenho objetivas, subjetivas ou mistas, o qual a importância das informações e controles formais e informais nesses processos?
Sistemas de Recompensas	P.8 Quais recompensas financeiras e ou não financeiras gerentes e outros funcionários ganham por atingir metas e outros aspectos avaliados no desempenho ou quais as penalidades sofrem ao não alcançá-los?
Fluxo de informação, sistemas e redes.	P.9 Quais as redes e sistemas de fluxo de informação a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Sistema de Controle de Desempenho?
Utilização do Sistema de Controle de Desempenho	P.10 Que tipo de uso é feito com a informação e os diversos mecanismos de controle em vigor? Como os controles e seus usos diferem entre os níveis hierárquicos?
Alteração do Sistema de Controle de Desempenho	P.11 Como o Sistema de Controle de Desempenho é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e seu ambiente? As mudanças no projeto do Sistema de controle de desempenho são feitas de uma forma proativa ou reativa?
Força e Coerência	P.12 Qual a força e coerência das ligações entre os componentes do sistema de controle de desempenho e as formas em que são utilizados?

Fonte: Ferreira e Otley (2009)

Assim como o modelo de Otley (1999), o Quadro descrito por Ferreira e Otley (2009), possui uma característica tanto voltada à pesquisa acadêmica e, sobretudo, para fins de práticas gerenciais, pois permite apresentar de forma ampla os principais aspectos dos Sistemas de Controle de desempenho.

Uma das possíveis limitações desse quadro, é que ele não pode ser entendido como um modelo ideal para as organizações, pois não foi considerado a influência dos fatores contingenciais, que são variáveis internas e externas que customizam as práticas de controle e mensuração de desempenho. Entretanto, Ferreira e Otley (2009) justificam que não foi desenvolvido nenhuma análise considerando a teoria da contingência, uma vez que o foco do

quadro e a sua extensão é fornecer uma ferramenta, especificamente, descritiva.

Salienta-se, que embora os acadêmicos e profissionais atuantes no setor de ONGs tenham desenvolvidos quadros de avaliação de desempenho ao longo dos anos, como ferramenta de controle gerencial para alcance dos objetivos estratégicos, não se pode generalizar esses instrumentos para todas as entidades, pois variáveis ambientais influenciam de forma positiva ou negativa as práticas de medição de desempenho. Assim, novos avanços devem existir na literatura e no mercado profissional.

Corroborando, para Nanavati (2007) a eficácia e sustentabilidade das organizações estão sujeitas além de boas práticas de gestão estratégica, controle gerencial e, sobretudo, a variáveis contingenciais como cultura de trabalho profissional, tecnologia, estrutura e relações externas. Logo, entende-se que as práticas gerenciais de desempenho se adaptam para cada contexto ambiental das ONGs e devem fazer parte dos modelos de controle e mensuração de desempenho.

4. TEORIA DA CONTINGÊNCIA

4.1. Definição

A teoria da contingência surgiu na década de 1960 para 1970, sustentada na premissa de que não existem práticas de contabilidade universalmente adequadas que se apliquem para todas as empresas em todas as circunstâncias, pois dependerão de fatores contextuais (OTLEY, 1980; FERREIRA; OTLEY, 2010).

Essa teoria foi construída a partir de um conjunto de teorias que investigam a evolução da complexidade das empresas e suas estruturas organizacionais e tem como objetivo principal conhecer e estudar os fatores internos e externos à organização, também conhecidos como fatores contingenciais, que são norteadores para a tomada de decisão, podendo influenciar a estrutura organizacional e sistemas de controle gerenciais (MARQUES; SOUZA; SILVA, 2015).

Determinados fatores provocam incertezas na tomada de decisão das empresas, (BEUREN; FIORENTIN, 2014) citam alguns deles, os rápidos avanços tecnológicos; aumento da globalização; a extrema competitividade no mercado. Nesse sentido, a teoria da contingência

busca compreender e explicar a influência desses fatores nas empresas, bem como o modo de funcionamento das organizações em diferentes condições (ameaças ou oportunidades), que mudam conforme o ambiente em que estão inseridas (BEUREN; FIORENTIN, 2014).

A teoria da contingência sustenta que diferentes ambientes requerem diferentes desenhos nos planos estratégicos e nas estruturas organizacionais que, por sua vez, terminam por impactar a forma como o sistema de contabilidade gerencial é organizado (GUERRA, 2007). Complementando, que variações no ambiente ou na tecnologia conduzem a variações na estratégia empresarial, na estrutura e nos demais componentes organizacionais.

Segundo Chenhall (2003) a teoria da contingência afirma que não existe nenhum sistema de controle gerencial aceitável para todas as organizações e nenhum sistema que seja satisfatório em todas as circunstâncias dentro de uma única organização. Dessa forma uma implicação desta teoria, é que pesquisadores e profissionais devem procurar identificar fatores de contingência importantes e sua influência na concepção do sistema de controle, em vez de um único melhor sistema de controle gerencial (AHMED, 2014).

A Teoria da Contingência opõe-se à Escola Clássica da Administração, pois defende que não há uma maneira única de gestão que contemple efetivamente todas as empresas (DONALDSON, 1999). Cada empresa tem sua especificidade, portanto sofrem diversas influências e transformações conforme as condições do ambiente no qual estão inseridas.

Lacombe e Heilborn (2003) enfatizam que para a teoria contingencial as empresas são vistas como sistemas abertos, pois necessitam estar constantemente se readequando, uma vez que não há uma melhor forma de organização, é preciso levar em consideração as tarefas e o ambiente em questão.

Nesse sentido, Mantovani (2012) destaca uma importante perspectiva teórica, de que a estrutura e funcionamento da empresa são dependentes da sua interconexão com o ambiente externo. Assim, é imprescindível levar em consideração as características ambientais significativas que atuam diretamente nas características organizacionais.

Portanto, identifica-se que a teoria da contingência defende que as empresas são influenciadas pelo ambiente e que a mudança organizacional é gradual e simultânea com a mudança ambiental (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007). Dessa forma, a empresa busca um

contínuo reajuste interno com o ambiente, correndo o risco de sofrer o processo de entropia (morte) (MOTTA; VASCONCELOS, 2008).

Conforme Marques, Souza e Silva (2015) a origem e evolução da teoria da contingência acompanham um processo que almeja maior compreensão da estrutura organizacional adequada à medida que as empresas se tornam constantemente mais complexas e as relações interorganizacionais são modificadas. Ainda segundo esses autores, em contrapartida à Escola Clássica da Administração que dota de uma abordagem mecanicista, a teoria contingencial, surge como uma estrutura orgânica e integrativa na qual os controles são mais flexíveis e existe participação dos empregados no processo de tomada de decisão.

Os estudos realizados que se baseiam na teoria da contingência buscam identificar a influência dos fatores contingenciais na empresa. Para Donaldson (2001), esses fatores representam qualquer variável que regula o efeito de uma característica organizacional no desempenho da empresa e abrangem, por exemplo, o ambiente, a estratégia, o porte, a tecnologia, a estrutura e os estágios do ciclo de vida organizacional.

Dentre os principais estudos que contribuíram para a consolidação de uma teoria contingencial temos (WOODWARD, 1965; BURNS; STALKER, 1961; CHANDLER, 1962; LAWRENCE; LORSCH, 1967; PERROW, 1967; THOMPSON, 1967; KHANDWALLA, 1972; MILES; SNOW, 2003; WATERHOUSE; TIESSEN, 1978). Tais abordagens contribuíram efetivamente para o desenvolvimento de pesquisas organizacionais, criando, portanto, um conjunto de conhecimentos sobre os principais fatores que exercem influência na estrutura organizacional.

Nesse contexto, Lex Donaldson tentou juntar as diversas abordagens da teoria da contingência integrando-as na *Neo-Contingency Theory*. Conforme Mckinley e Mone (2003), essa teoria moderna é considerada uma evolução da teoria da contingência que é subjacente às outras abordagens já existentes na literatura, ou seja não se manifesta claramente e, portanto, está implícita nas outras.

De uma forma geral, dentre as principais ideias abordadas acerca da teoria da contingência Morgan (2007, p. 63) destaca:

- I. As organizações são sistemas abertos que precisam ser cuidadosamente administrados para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais;
- II. Não existe uma melhor maneira de organizar. A forma

apropriada depende do tipo de tarefa e do ambiente em questão; III. A administração precisa preocupar-se, acima de tudo, em atingir alinhamentos e “bons ajustamentos”; IV. Abordagens diferentes da administração podem ser necessárias para realizar diferentes tarefas dentro da mesma organização; V. Diferentes tipos ou “espécies” de organização são necessários em diferentes tipos de ambiente (MORGAN, 2007, p. 63).

Nesse contexto, a abordagem contingencial mudou a perspectiva de implantação de sistemas gerenciais e, sobretudo, nos sistemas de avaliação de desempenho, uma vez as práticas gerenciais devem ser específicas para cada entidade e setor. Para Junqueira (2010) a contabilidade gerencial passou a preocupar-se com as características dos sistemas contábeis de cada empresa, analisando e identificando os fatores contingenciais, ou seja, características ambientais internas e externas, que afetam a sua implantação, observando se o mesmo possui diferenças entre entidades e qual o impacto de sua utilização no desempenho organizacional.

A abordagem da contingência sugere que características particulares de um sistema adequado dependerá das circunstâncias específicas em que uma organização se encontra. Assim, a teoria da contingência deve identificar aspectos específicos de um sistema que estão associados com certas circunstâncias bem definidas e demonstram uma compatibilidade adequada (OTLEY, 1980). Consequentemente, uma questão essencial na teoria da contingência é a compreensão de quais fatores contingenciais afetam a configuração organizacional, sem estabelecer uma estratégia administrativa geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias.

4.2 Fatores contingenciais

A teoria da Contingência, centra-se nos estudos acerca do comportamento organizacional e foca na relevância das características da entidade e de seu ambiente no projeto e operação de sistemas de contabilidade gerencial (COVALESKI et al., 2003).

Nesse sentido, as práticas gerenciais de mensuração de desempenho, que possuem a missão de gerar informações que possam orientar e apoiar as decisões dos gestores, são passíveis de sofrer a influência dos fatores ambientais (DUTRA, 2014). Assim, a abordagem da teoria da contingência permite discutir a influência de diferentes variáveis contextuais sobre organizações individuais sem identificar detalhes particulares destas organizações (AHMED, 2014).

Conceitualmente, os fatores contingenciais são elementos que exercem variados níveis de influência sobre a organização, interna ou externamente, como os vários aspectos do ambiente externo, a exemplo da estrutura organizacional, cultura, liderança e a estratégia, entre outros (DUTRA, 2014).

De acordo com Mantovani (2012), fatores contingenciais são variáveis que influenciam a escolha e o respectivo uso de ferramentas de controles gerenciais, de forma que o desenho e o uso de sistemas de contabilidade focados no clientes devem ser customizados para auxiliar os gestores a atingir os objetivos organizacionais.

Espejo (2008) percebe que artefatos contábeis, instrumentos de controle gerencial, devem ser postos a reflexão, em vez de serem aplicados indistintamente como práticas universais ou verdades absolutas, independentemente do tempo e do espaço. E de modo específico, destaca que o sistema orçamentário, artefato contábil, deve possuir características adaptáveis a cada ambiente organizacional, impactando dessa forma no desempenho organizacional como um todo.

Corroborando, Silva e Gonçalves (2008) ao realizarem um estudo multicaso em duas empresas de grande porte, apontam que as variáveis contingenciais, tais como tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração do sistema orçamentário, ajudam a explicar a forma que o sistema orçamentário é utilizado, ou seja, os fatores ambientais influenciam nas práticas gerenciais.

Na literatura internacional de empresas do terceiro setor, onde as ONGs estão inseridas, evidências empíricas sugerem que as práticas de mensuração de desempenho são influenciadas por fatores que incluem o ambiente externo, tamanho, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, cultura e liderança (WADONGO, 2014). Nesse sentido, o presente estudo utiliza como *proxies* esses fatores contingenciais para o contexto específico das ONGs brasileiras.

4.2.1 Ambiente Externo

De uma forma mais ampla, o próprio surgimento da teoria da contingência se confunde com o reconhecimento da influência do ambiente externo nas práticas de mensuração de desempenho das organizações. A teoria da contingência é também chamada de Escola

Ambiental, pois os resultados das pesquisas iniciais (WOODWARD, 1965; BURNS; STALKER, 1961; CHANDLER, 1962) demonstraram que a estrutura da organização e o seu funcionamento são dependentes das características do ambiente externo, ou seja, não existia um único e melhor jeito (*the best way*), mas tudo dependeria das condições ditadas pelo ambiente externo das empresas (CHIAVENATO, 2014).

O ambiente externo é um fator contingente significativo que inclui um certo grau de imprevisibilidade ou incerteza, o grau de competição ou hostilidade exibido e o dinamismo ambiental ou turbulência enfrentados pela organização (WADONGO, 2014). De modo complementar, Chiavenato (2014, p. 434) percebe que:

O ambiente é uma fonte de recursos, mas, ao mesmo tempo, fonte de muitas pressões e ameaças que variam de forma considerável. Algumas organizações estão sujeitas a grandes pressões ambientais, enquanto outras ou não estão sujeitas a essas pressões ou se insulam, protegendo-se com eficácia. Para tanto, as organizações procuram aproveitar as influências positivas e facilitadoras do ambiente, embarcando nas oportunidades que surgem e procuram amortecer e absorver as influências negativas ou simplesmente adaptar-se a elas. Essa resposta organizacional às forças ambientais realimenta o processo de uma maneira positiva ou negativa, fazendo com que a organização identifique e aprenda a comportar-se diante de uma multiplicidade de forças ambientais diferentes, de modo que saiba aproveitar o embalo das forças favoráveis e evitar o impacto das forças desfavoráveis para manter sua sobrevivência e crescimento (CHIAVENATO, 2014, p. 434).

Nesse sentido, o ambiente externo, muitas vezes nocivo para alguns tipos de empresas que não sabem identificar as suas possíveis vantagens competitivas, serve ao menos de aprendizagem organizacional e ajuda a futuras adaptações das empresas em suas práticas de mensuração de desempenho.

As variáveis ambientais também são relacionadas com outros fatores contingenciais. Em ambientes muito estáveis, torna-se mais fácil desenvolver tecnologias claras e inequívocas para a realização de seus objetivos. No entanto, em ambientes turbulentos e dinâmicos, ONGs enfrentam o desafio adicional de si sustentar em meio a constante mudança as flutuações no financiamento, o ambiente político, a disponibilidade de recursos humanos, tecnologias relevantes e prioridades públicas (LEE; NOWELL, 2015).

O ambiente externo é uma variável contextual que está na base das pesquisas que utilizam a teoria da contingência em diversos tipos de empresas, tais como empresas públicas, bancárias e indústrias (CHENHALL, 2003). Uma literatura a nível internacional que vem

tomando destaque, são os estudos em organizações do terceiro setor (WAGONDO, 2014), pois devido às características distintas dessas organizações em relação às empresas privadas, os fatores contingenciais podem afetar a mensuração de desempenho.

A situação socioeconômica dos países pode ser considerada um fator determinante das características dos ambientes externos inerentes a essas organizações. Segundo Ahmed (2014) os mecanismos de mensuração de desempenho utilizados pelas ONGs ocidentais não são facilmente transferíveis para os países em desenvolvimento, porque seus contextos sócio-políticos são diferentes.

Desse modo, as ONGs nos países em desenvolvimento trabalham em ambientes muito incertos, a um ponto que os doadores temem que os recursos investidos não tenham a finalidade correta e que as ONGs apresentem resultados negativos. No entanto, os doadores afirmam que se as ONGs operarem de forma eficaz e transparente, o desempenho futuro será melhorado, e se as operações são transparentes, apoio e financiamento pode ser feito de modo mais seguro (AHMED, 2014).

Para facilitar o entendimento do efeito do ambiente externo nas ONGs, esse estudo utiliza a taxonomia sugerida por Wadongo e Abdel-Kader (2014), que classifica o ambiente externo em três variáveis. A primeira o grau de imprevisibilidade ou incerteza ambiental. A segunda variável o grau de concorrência ou competição. Finalizando, o dinamismo ambiental enfrentado pelas organizações.

De acordo com Chenhall (2003), possivelmente, a variável do ambiente externo mais estudada é a **incerteza**. Para o autor, a incerteza é uma situação em que probabilidades de ocorrências não podem ser determinadas e mesmo os elementos do ambiente não podem ser previsíveis, distinguindo-se desse modo do risco, mas afetam a gestão das organizações.

A incerteza ambiental está associada com a concepção e implantação de sistemas de mensuração de desempenho, focados muitas vezes em indicadores não financeiros para as ONGs, bem como afeta o nível de prestação de contas dessas organizações (KAPLAN, 2001; POISTER, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2010).

Alguns estudos investigaram a relação empírica dessa variável nas práticas de mensuração de desempenho. A exemplo do estudo de Hoque (2004), a partir de um quadro de contingência, que investigou os determinantes e as consequências das medidas de desempenho.

Em geral, investigou o papel da escolha de medidas de desempenho na relação entre (a) prioridades estratégicas e desempenho e (b) incerteza e desempenho ambiental. Os resultados revelaram a existência de uma associação significativa e positiva entre escolha estratégica e desempenho do gestor através da alta utilização das Medidas não financeiras para a avaliação do desempenho. Por outro lado, o estudo não encontrou evidência de uma relação significativa entre incerteza ambiental e desempenho através da utilização de medidas de desempenho não financeiras por parte da administração.

As evidências empíricas qualitativas do estudo de Wadongo (2014) no setor sem fins lucrativo do Quênia, revelaram que as exigências e demandas das partes interessadas indicava ser previsível, particularmente as exigências dos doadores e as exigências de prestação de contas. Os resultados do estudo quantitativo mostraram que as práticas de mensuração de desempenho foram influenciadas por várias partes interessadas, incluindo: governos, doadores, reguladores grupo de interesse público e os beneficiários. A justificativa da alta imprevisibilidade das demandas das partes interessadas, especificamente os doadores, pode ser devido a uma comunicação clara dos requisitos e condições associados ao financiamento dos doadores. Por sua vez, incerteza ambiental foi negativamente relacionada com a coleta de dados e as recompensas de desempenho baseadas na Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), ao mesmo tempo em que estava positivamente relacionada aos indicadores de desempenho, à força e coerência do sistema de gestão de desempenho e aos fluxos de informações do sistema de gestão de desempenho.

A segunda variável utilizada no estudo, foi o grau de intensidade da **concorrência ambiental** das ONGs. Normalmente, a concorrência ambiental está associada com empresas do setor privado (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014). Essa característica é normal devido a finalidade das empresas privadas em obter lucro, considerando todos aspectos do mercado, como escassez dos recursos, disputa por clientes, fornecedores, competições internas, dentre outros, que incentivam a adaptação dos controles gerenciais a essas condições ambientais.

Entretanto, as ONGs precisam também responder às crescentes pressões do mercado e competitividade no terceiro setor, de modo que a concorrência é caracterizada por intensa competição por funcionários e voluntários, financiamento externo, os novos projetos inovadores e recursos da comunidade (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014).

Corroborando, Beamon e Balcik (2008) discute que uma das justificativas para implantar mecanismos de mensuração de desempenho em ONGs, é devido ao crescimento da concorrência de uma série de proliferação de agências, concorrência interna nas organizações e todos os concorrentes para o financiamento dos doadores escassos.

Os resultados de pesquisas internacionais como as de Kaplan (2001), Beamon e Balcik (2008) e Ferreira e Otley (2010) revelam que as práticas de mensuração de desempenho e os controles formais e orçamentos, são influenciados pelo ambiente de concorrência das organizações.

Na mesma direção, as evidências quantitativas de Wadongo (2014) mostraram que há uma competitividade ambiental alta; no entanto, o financiamento externo e a competição por recursos locais e da comunidade emergiram como os fatores mais competitivos. Os resultados revelaram que os participantes consideraram a concorrência para o financiamento como um determinante significativo da mensuração de desempenho. Além disso, a competitividade ambiental teve uma relação positiva com as práticas de planejamento de desempenho e métodos de coleta de dados, mas foi negativamente relacionada com o uso de indicadores do projeto.

A última variável do ambiente externo, foi o grau de **dinamismo ambiental**. Segundo, Wadongo e Abdel-Kader (2014) o dinamismo ambiental é altamente incerto, e a organização enfrenta frequentes mudanças no ambiente regulatório, socioeconômico, político e tecnológico.

Com base na tipologia dessas variável, o ambiente pode ser classificado em estável e instável (CHIAVENATO, 2014). O ambiente estável se caracteriza por pouca ou nenhuma mudança; sendo elas progressivas e perfeitamente previsíveis. Por sua vez, o ambiente instável, é o ambiente dinâmico que se caracteriza por muitas mudanças, onde os agentes estão constantemente provocando mudanças e influências recíprocas, formando um campo dinâmico de forças que produz turbulência.

Quadro 9 – Ambiente estável versus Ambiente instável

AMBIENTE ESTÁVEL	AMBIENTE INSTÁVEL
Estabilidade e permanência	Instabilidade de variação
Pouca mudança	Muita mudança
Problemas ambientais rotineiros	Problemas ambientais novos
Previsibilidade e certeza	Imprevisibilidade e incerteza

Rotina	Ruptura
Manutenção do <i>status quo</i>	Inovação e criatividade
Reações padronizadas e rotineiras	Reações variadas e inovadoras
Tendência à burocracia	Tendência à adhocracia
Lógica do sistema fechado	Lógica do sistema aberto
Preocupação com a organização	Preocupação com o ambiente
Intraorientação para a produção	Extraorientação para o mercado
Ênfase na eficiência	Ênfase na eficácia

Fonte: Chiavenato (2014, p.436)

Após as características apresentadas no Quadro 9, é possível verificar que o ambiente estável é muitas vezes só obtido em um estágio de maturidade do ciclo de vida das organizações, pois em outros cenários como nascimento, crescimento e declínio, dificilmente a entidade apresentará uma situação com poucas mudanças e previsibilidade. Contudo, salienta-se que diversas características do ambiente estável não podem ser controlados pelos gestores, uma vez que são inerentes ao próprio negócio, exigindo uma maior atenção com as práticas de gestão.

No contexto das ONGs, o dinamismo ambiental, que inclui climas econômicos e políticos turbulentos, preocupações regulatórias e um ambiente de rápida mudança tecnológica, muitas vezes coloca desafios para o terceiro setor, podendo afetar as práticas de mensuração do desempenho (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014). Corroborando, o estudo de Kaplan (2001) indica que o ambiente dinâmico está positivamente relacionado com os controles formais e orçamentos.

As evidências empíricas da pesquisa de Wadongo (2014) indicaram que o Dinamismo Ambiental, foi positivamente relacionado com o uso de indicadores do projeto, a força e coerência do sistema de gestão de desempenho, o dinamismo foi relacionado com uso da informação de desempenho. Contudo, foi apresentado um relação negativa do uso de métodos de coleta de dados baseados em TIC no setor com o dinamismo ambiental. Esses resultados foram justificados, pois o Quênia tem assistido a vários desastres naturais, ataques terroristas, a violência pós-eleitoral e da fome nos últimos anos, o que levou as ONGs a reorientar as suas atividades e, assim, teve um efeito sobre o processo de avaliação de desempenho.

4.2.2 Tamanho

O fator contingencial tamanho ou porte, inicia as discussões sobre os determinantes organizacionais que podem afetar as práticas gerenciais. Nesse sentido, essa variável capta a complexidade das organizações e a sua necessidade de implantação e utilização dos sistemas de gestão de desempenho (WADONGO, 2014).

O crescimento das empresas privadas tem incentivado os gestores para melhorar a eficiência, proporcionando oportunidades de especialização e divisão do trabalho (CHENHALL, 2003). O autor ainda aponta, que as grandes organizações tendem a ter mais poder no controle de seu ambiente operacional, e quando empregam técnicas de produção em massa em grande escala reduzem a incerteza das tarefas, assim, essas empresas estão associadas com estruturas organizacionais mais divisionalizadas e com ênfase na participação e nos orçamentos e controles sofisticados (CHENHALL, 2003).

No contexto das organizações do Terceiro setor, durante a década de 1990, foi percebido um sucesso e o rápido crescimento do tamanho e da complexidade das ONGs (AHMED, 2014). Nessa época, foi identificado o potencial das atividades do setor, devido à crescente necessidade da sociedade e, conseqüente, ineficiência para alguns tipos de serviços de empresas privadas e públicas. Entretanto, ficou evidenciado problemas de gestão que ameaçam a sua singularidade e sua eficácia (AHMED, 2014)

Segundo o autor supracitado, na medida em que aumentaram suas atividades, algumas delas sofrem com um foco estratégico incerto, estrutura de governança clara, liderança fraca, estruturas mal desenvolvidos e sistemas, investimento limitado no desenvolvimento pessoal, o financiamento irregular, influências contraditórias de doadores estrangeiros e políticos locais, e crescentes demandas de seus beneficiários. Esses fatores, tendem a comprometer a utilização e implantação de sistemas de controles gerenciais sofisticados.

Nas empresas com fins lucrativos, as medidas de níveis de porte ou tamanho organizacional são padronizadas por número de funcionários ou faturamento. Para as empresas sem fins lucrativos, as medidas que indicam o porte das empresas parecem ser arbitrária, daí a necessidade de pesquisa empírica (WADONGO, 2014).

Conforme apontado por Leite, Diehl e Manvailer (2015) mesmo o porte podendo influenciar na estrutura e nos mecanismos de mensuração desempenho, as evidências são escassas no cenário nacional. Internacionalmente, os resultados sugerem uma relação positiva

entre tamanho organizacional e práticas de gestão de desempenho (ZIMMERMAN; STEVENS, 2006; THOMSON, 2010). Ou seja, organizações com menor faturamento e funcionários são menos expostas a possuírem sistemas de medição de desempenho.

Concomitantemente, os resultados do estudo de Wadongo (2014) evidenciaram que grandes ONGs com recursos mais elevados, investem mais em sistemas abrangentes de gestão de desempenho quando comparado com ONGs menores que enfrentam limitações de recursos.

Não obstante, Ahmed (2014) aponta que o tamanho das ONGs não garante a eficiência na prestação de serviço e implantação de sistemas de gestão de desempenho sofisticados, visto que ONGs grandes ou pequenas, possuem gerentes que precisam administrar recursos, e estão, normalmente, tentando implementar um conjunto diversificado de programas que exigem competências gerenciais, muitas vezes, além das suas capacidades existentes.

4.2.3 Estratégia Organizacional

A estratégia é um determinante organizacional das práticas de mensuração de desempenho, entretanto, não é considerada uma variável contextual como as demais utilizadas no estudo. De acordo com Chenhall (2003) a estratégia é um meio pelo qual os gestores podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os mecanismos estruturais, da cultura e dos sistemas gerenciais de desempenho.

Corroborando, a Estratégia, que vindo sendo estudada empiricamente por uma série de variáveis como agressividade; análise; defesa externa e interna, pro-atividade do futuro, risco, inovação e mudança estratégica (WADONGO, 2014), exige que os gestores avaliem, os ambientes de negócios, tecnologias e estruturas de forma contínua, a fim de melhorar o desempenho (AHMED, 2014).

Nas empresas privadas, Chenhall (2003) aponta que existem relações entre estratégia, gestão de custos e controle, bem como a formalidade na avaliação de desempenho. No entanto, nas ONGs as evidências são contraditórias, uma vez que as características dessas organizações são específicas e precisam ser levadas em consideração para uma análise mais detalhada.

Wadongo (2014) destaca a importância da estratégica na concepção e adoção de sistemas de gestão de desempenho eficazes dentro do terceiro setor. Embora, observe que essa

relação é frequentemente investigada em organizações do setor público e privado, enquanto no terceiro setor essa relação muitas vezes é ignorada nas pesquisas.

Segundo Kaplan (2001) as ONGs têm considerável dificuldade em definir claramente sua estratégia, pois em vez de definir, articuladamente, missão e a visão e demais objetivos de longo prazo, os gestores descrevem e projetam lista de programas e iniciativas ao invés dos resultados que a organização está tentando alcançar. Uma possível justificativa, seria pela inexperiência e falta conhecimento específico em gestão de empresas dos presidentes ou administradores dessas organizações.

Esse fato pode ser preocupante, pois o estado de instabilidade financeira de muitas organizações do setor, pode ser devido a não aplicação da gestão estratégica. Assim, a gestão estratégica é vital para essas organizações, uma vez que garante a perspectiva de longo prazo, em termos de viabilidade econômica e de impacto social nas comunidades (RAMADAN; BORGONOV, 2015a). Além disso, complementam, que a falta de uma filosofia estratégica resultaria em ter metas orientadas para o curto prazo, prejudicando os beneficiários e as comunidades relacionadas com a atuação dessas ONGs.

Mesmo assim, supõe-se que a estratégia, influencia a adoção e implementação de sistemas de medição e gestão de desempenho nas ONGs conforme afirmam alguns pesquisadores, teoricamente (MCADAM; BAILIE, 2002; AKINGBOLA, 2006; WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; WADONGO, 2014).

A pesquisa de Ramadan e Pilo (2014) foi realizada para investigar o impacto do planejamento estratégico sobre o acesso das ONGs para o desempenho de financiamento. A amostra do estudo foi de 50 organizações não governamentais que operam no Marrocos e foi selecionada utilizando a técnica de amostragem intencional. Os resultados sugerem que as práticas de planejamento estratégico levam a níveis elevados de acesso ao financiamento em ONGs. As evidências também mostraram que cada componente do planejamento estratégico é provável que exista o impacto das capacidades de financiamento de ONGs. A conclusão do estudo foi apresentar a necessidade que essas ONGs possuem para entender o processo de planejamento estratégico e as suas dimensões, a fim de descobrir como praticá-lo para melhorar a sua capacidade de obter mais fundos.

Em relação aos achados de Wadongo (2014), foi identificado que as ONGs analisadas apresentaram diferentes tipos de estratégia, sejam elas focadas para defesa externa e interna, pro-atividade e análise. No que tange à inovação, essas organizações aparentaram ser avessas ao risco, pois a maioria dos entrevistados, indicaram que nunca ou raramente embarcaram em projetos de risco para além da sua missão e foco. Além disso, a orientação estratégica foi relacionada com o fator ambiental dinâmico e com as práticas de mensuração de desempenho abrangentes.

4.2.4 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional significa os papéis formais e tarefas dos membros das empresas (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014). Conforme Chenhall (2003) a estrutura organizacional aponta a relação formal de diferentes funções para os membros da organização ou tarefas para os grupos, para garantir que os arranjos estruturais influenciem a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e os sistemas de controle, podendo ajudar a moldar o futuro da organização.

Para Anthony e Govindarajan (2008) a estrutura organizacional define as funções, especificando os relacionamentos e a divisão de responsabilidades do trabalho que configuram a tomada de decisão dentro de uma empresa.

A estrutura organizacional é a configuração das atividades de uma organização que sejam duradouras e persistentes e que forneçam uma regularidade padronizada das divisões do trabalho, bem como atribuições de responsabilidade dos funcionários das empresas (RANSON; HININGS; GREENWOOD, 1980).

Por outro lado, os sistemas de controle interno de empresas com ou sem fins lucrativos precisam estar consistente com a orientação estratégica das organizações e a intenção da estrutura organizacional das entidades, que visam melhorar a eficiência, motivação e sistema de controle global (CHENHALL, 2003).

Revela-se um quadro mais complexo para as ONGs, pois muitas delas tem dificuldade para ter estruturas padronizadas, com sistema de governança corporativa próprios. Não existe uma estrutura administrativa formal ou estabelecida para as ONGs, além disso elas costumam formar suas próprias estruturas de governança (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014).

Estruturas de governança corporativa de ONGs são encontradas, em alguns casos, de cima para baixo, em vez de participativa nos processos, assim as decisões são tomadas nos níveis superiores de organizações, sem existir participação nos processos de tomada de decisão de níveis hierárquicos mais baixos (AHMED, 2014).

Contudo, as ONGs precisam ter uma estrutura organizacional que garanta os trabalhos de forma eficiente, bem como em conformidade com os seus próprios valores e prioridades (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014). Ainda para os autores, a gestão das ONGs também deve olhar para a frente para um melhor desempenho e maior impacto, com as avaliações contínuas para garantir a prestação de contas e transparência das operações.

A estrutura organizacional possível de ser adotada em ONGs pode variar dos tipos clássicos, bem como para os modelos inovadores, com destaque para o modelo inovador de estrutura, que pode ser subdividido em estrutura por projetos; estrutura matricial e estrutura de redes (TACHIZAWA, 2012, p.176):

- por projetos: cada projeto configura uma unidade de funcionamento e as atividades caracterizam-se por terem objetivo determinado, prazo de duração, orçamento e recursos próprios; que facilita o acompanhamento, as adaptações à realidade do projeto, a coordenação de atividades e a análise de resultados;
- matricial: conjuga a estrutura por projetos com a funcional. As unidades funcionais fornecem o suporte aos projetos (recursos humanos, financeiros, tecnológicos etc.); que permite a alocação de recursos de forma eficiente, pois permite utilizar as áreas de especialização das pessoas e maior agilidade operacional. Garante maior flexibilidade a novos objetivos e ao atendimento específico de segmentos sociais;
- redes (TACHIZAWA, 2012, p.176).

A estrutura de redes é bem característica das próprias ONGs, pois elas muitas vezes participam desses grupos para tentar se legitimar no mercado e auferir os melhores recursos. Um dos exemplos dessa estrutura de redes, é justamente a ABONG, objeto de estudo, que é considerada a associação mais representativa do terceiro setor no Brasil.

Não obstante, a participação de ONGs na estrutura de redes necessita que sejam atendidos alguns fundamentos, como aponta Tachizawa (2012, p.177), a seguir:

- autonomia: cada integrante mantém sua independência em relação à rede e aos demais integrantes. Numa rede não há subordinação;
- valores e objetivos compartilhados: o que une os diferentes membros de uma rede é o conjunto de valores e objetivos que eles estabelecem como comuns;
- vontade: ninguém é obrigado a entrar ou permanecer numa rede. O alicerce da rede é a vontade;

- conectividade: uma rede é uma costura dinâmica de muitos pontos. Só quando estão ligados uns aos outros é que indivíduos e organizações mantêm uma rede;
- participação: a cooperação entre os integrantes de uma rede é o que a faz funcionar. Uma rede só existe quando em movimento. Sem participação, deixa de existir;
- multiliderança: uma rede não possui hierarquia nem chefe. A liderança provém de muitas fontes. As decisões também são compartilhadas;
- informação: numa rede, a informação circula livremente, emitida de pontos diversos e encaminhada de modo não linear a uma infinidade de outros pontos, que também são emissores de informação;
- descentralização: uma rede não tem centro. Ou melhor, cada ponto da rede é um centro em potencial;
- múltiplos níveis: uma rede pode desdobrar-se em múltiplos níveis ou segmentos autônomos, capazes de operar independentemente do restante da rede, de forma temporária ou permanente, conforme a demanda ou a circunstância. Sub-redes têm o mesmo “valor de rede” que a estrutura maior à qual se vinculam;
- dinamismo: uma rede é uma estrutura plástica, dinâmica e em movimento, que ultrapassa fronteiras físicas ou geográficas (TACHIZAWA, 2012, p.177).

A orientação estratégica também deve ser levada em consideração para se discutir a estrutura organizacional, pois dependendo das estratégias adotadas, as ONGs podem considerar a importância de modificar suas estruturas, como exemplo através de mudanças de funcionários, fato este que pode influenciar as práticas de mensuração do desempenho (RAMADAN; BORGONNOVI, 2015b). Assim, as ONGs precisam encontrar um equilíbrio entre os diferentes padrões de estrutura organizacional para alcançar uma forma organizacional que levará a um sistema de gestão de desempenho útil (WADONGO, 2014).

A teoria da contingência supõe que variedade de padrões estruturais observados nas organizações, juntamente com estratégia e sistemas de gestão de desempenho influenciam a eficácia organizacional, de modo que, em essência, há uma correlação entre a estrutura organizacional e estratégia organizacional, bem como práticas de gestão de desempenho e eficácia organizacional (WADONGO, 2014).

Normalmente, os estudos que analisam a relação das práticas de mensuração de desempenho com a estrutura organizacional mensuram esse fator contingencial com variáveis de descentralização; formalização; estratificação e complexidade (POOLE et al., 2001; BROWN; IVERSON, 2004; WADONGO, 2014).

As evidências empíricas internacionais revelam a relação positiva entre estrutura com a adoção de sistemas de gestão e medição de desempenho, além da relação com estratégia

organizacional nas organizações do terceiro setor (POOLE et al., 2001; BROWN; IVERSON, 2004; FERREIRA; OTLEY, 2010; WADONGO, 2014; RAMADAN; BORGONOV, 2015b). Entretanto, os estudos associados com ONGs nacionais ainda são escassos (AGUIAR, 2004; AGUIAR; MARTINS, 2006).

Como destaque as pesquisas internacionais, Wadongo (2014) revelaram que as ONGs tiveram estruturas menos estratificadas e mais formalizadas e descentralizadas, no entanto, o grau de complexidade era diferente entre as ONGs. Além disso, a estrutura organizacional foi positivamente associada com práticas de planejamento de desempenho, métodos de coleta de dados tradicionais, recompensas e uso da informação de sistemas de gerenciamento de desempenho, mas negativamente relacionado ao uso de medidas não financeiros e força dos sistemas de gerenciamento de desempenho e coerência.

Nacionalmente, o estudo de Aguiar (2004) buscou identificar e analisar as relações entre os aspectos básicos que determinam as estruturas organizacionais, sob a ótica de Henry Mintzberg, e indicadores de desempenho operacional das Organizações Não-Governamentais do Estado de São Paulo. Os resultados das ONGs em conjunto, revelaram três arranjos organizacionais predominantes, burocracias profissionais, adhocracias e estruturas missionárias e, na análise de específica de cada ONG, uma ausência de configurações puras, sugerindo três conjecturas: presença de estruturas híbridas; transições estruturais. Por fim, as evidências destacaram que organizações próximas de burocracias profissionais obtêm melhores indicadores de desempenho, rejeitando a hipótese de que ONGs próximas de estruturas missionárias sejam as que apresentem melhores indicadores de desempenho.

Enquanto o estudo de Aguiar e Martins (2006), teve por objetivo identificar implicações que as estruturas organizacionais, sob a ótica da teoria de Mintzberg, predominantes nas Organizações Não-Governamentais (ONGs) do Estado de São Paulo, podem causar na gestão estratégica de custos. Os resultados indicaram que estrutura organizacional predominante foi a burocracia profissional, conforme a tipologia proposta por Mintzberg, mesmo encontrando em algumas ONGs a presença de aspectos organizacionais não consistentes com a burocracia profissional pura. Em relação à gestão estratégica de custos, os gestores das ONGs indicaram que essas organizações utilizam, o parâmetro de treinamento, planejamento de ações, além de

atuarem em ambientes, preferencialmente, estáveis e complexos, apresentam mediano controle de desempenho e um controle externo constante.

Salienta-se, que as pesquisas nacionais de Aguiar (2004) e Aguiar e Martins (2006), utilizaram uma metodologia estritamente descritiva e não possuíram uma análise mais robusta utilizando técnicas estatísticas para relacionar as características estruturais das ONGs como os indicadores de desempenho e gestão estratégica de custos. Assim, esse estudo pretende trazer avanços nesse sentido, discutindo os resultados com pesquisas anteriores.

4.2.5 Tecnologia

A tecnologia que é uma palavra originalmente formada para designar a aplicação dos conhecimentos científicos à produção em geral, se faz presente no contexto das empresas seja do modo rudimentar ou de maneira sofisticada, para executar suas operações e realizar suas tarefas (CHIAVENATO, 2014).

Esse fator contingencial, refere-se à forma como os processos de trabalho da organização funcionam para converter entradas em saídas, que incluem materiais, máquinas, ferramentas, tarefas das pessoas, software e conhecimento (CHENHALL, 2003; WADONGO, 2014). Concomitantemente, Chenhall (2003) e Ahmed (2014) apontam que a tecnologia refere-se à maneira como as tarefas de uma organização transforma entrada em saídas, e inclui *hardware* (como máquina e ferramentas), os materiais, as pessoas, *software* e conhecimento.

De acordo com Chenhall (2003) o sistema de mensuração desempenho é afetado por três características da tecnologia, tais como a complexidade, a incerteza da tarefa e a interdependência. Assim, as respostas que os gestores precisarão dar, serão específicas à características tecnológicas das entidades.

Segundo Woodward (1965) e Chenhall (2003) a complexidade decorre da padronização do trabalho, processos e tecnologias de unidades de pequenos lotes que representam níveis crescentes de complexidade. Para essa característica é esperado que controles administrativos também padronizados, com sistema de mensuração de desempenho tradicional.

Conforme Perrow (1970) e Chenhall (2003) a incerteza da tarefa refere-se à variabilidade nas tarefas e à análise dos métodos de realização das tarefas com alta variabilidade e tarefas não analisáveis que induzem dificuldades de controle e uma necessidade de mais

controles orgânicos. Nesse sentido, sistema de gestão de desempenho tradicional, mecanicista baseado em controles financeiros não deve atender a essas circunstâncias, uma vez nessas condições a entidade precisa implantar métodos customizados para cada “ator” da cadeia de suprimentos ou demais partes interessadas da organização.

Por sua vez, a interdependência aumenta o nível de dificuldades de coordenação e tem implicações para os sistemas de controle, à medida que as interdependências passam de agrupadas, a interdependências sequenciais, a interdependências recíprocas (CHENHALL, 2003). Logo, a dependência dos controles administrativos tradicionais, é improvável que forneça a flexibilidade necessária e que os controles informais mais abertos sejam mais adequados para gerir as interdependências.

Um subitem relevante dentro do fator contingencial tecnologia, é a Tecnologia da Informação (TI) de modo abrangente, bem como a ênfase na comunicação, com a TIC. Segundo Wadongo e Abdel-Kader (2014) a TI inclui o nível de automação de operações, nível de aplicação de TI, modernas tecnologias de comunicação e uso de *software* especializado, que está positivamente relacionada com o planejamento e medição de resultados.

Do mesmo modo, os autores afirmam que a TIC é um aspecto da tecnologia, que também tem sido discutido como chave para a implementação do sistema de gestão de desempenho, sendo um fator que ajuda ou dificulta a coleta de dados e, posteriormente, mensuração de desempenho.

Tachizawa (2012) indica que as organizações do Terceiro Setor ainda utilizam pouco a Internet, sobretudo quando comparadas ao setor privado, além disso o autor aponta uma série de críticas, que são elementos que dificultam a implantação e utilização de TI em ONGs:

- Uso da internet apenas para comunicação, deixando de utilizá-lá como um meio para colaboração e produção de conhecimento.
- Dificuldades de acesso e às carências de recursos financeiros, humanos e equipamentos
- Visão que parte dessas organizações tem das tecnologias de informação, pois algumas delas ainda não se deram conta de como a Internet poderia ser útil em suas atividades.

- Algumas ONGs adotam uma nova tecnologia por acreditar que ela contribuirá para as atividades da organização, mas sem efetuar uma reflexão quanto aos demais aspectos da organização.

Não obstante, O uso estratégico de TI ou da TIC nas ONGs, mesmo que de forma simples, pode ajudar a minimizar os impactos ecológicos e agilizar os projetos sociais, como é possível identificar com os benefícios de se utilizar um *software* do tipo *Outlook Express* (Microsoft) ou do tipo *Netscape* (TACHIZAWA, 2012, p.181):

- fazer que a comunicação flua pela empresa por e-mail, de forma que decisões ocorram com a agilidade requerida pelos novos tempos;
- usar ferramentas digitais para criar equipes virtuais que possam compartilhar tarefas, e aproveitar conhecimentos e ideias, em tempo real, em nível mundial. Usar sistemas informatizados para criação de acervo histórico da empresa para uso compartilhado de todos;
- converter os tradicionais processos convencionais em papel para processos digitais, eliminando entraves administrativos e liberando as pessoas para tarefas mais importantes;
- entender de tecnologias da informação tanto quanto entende de outras funções da empresa e, para tanto, considerá-la como um recurso estratégico para alavancar melhores resultados econômico-financeiros;
- utilizar ferramentas digitais para eliminar funções isoladas, ou transformá-las em atividades de valor agregado;
- estabelecer circuitos ágeis de controle digital para melhorar a eficácia dos processos físicos bem como da qualidade dos produtos e serviços em que cada pessoa torna-se capaz de monitorar facilmente todos os principais parâmetros da empresa;
- interagir com sistemas de informação para encaminhar reclamações dos clientes, bem como de dados estratégicos do mercado, às pessoas responsáveis pelo aprimoramento dos produtos e serviços;
- criar comunicações digitais para redefinir a natureza e as fronteiras de seu negócio, interna e externamente à empresa, avaliando se seus clientes querem uma organização maior, ou uma organização menor e mais personalizada;
- trocar informações por tempo, diminuindo os ciclos operacionais, mediante utilização de transações digitais com todos os fornecedores e parceiros comerciais e transformando cada processo de negócio numa interação *just in time*;
- usar a transação digital de produtos e serviços para eliminar intermediários nas interações com clientes e, se a organização for um intermediário, utilizar ferramentas digitais para agregar valor a suas transações comerciais;
- usar ferramentas digitais para auxiliar os próprios beneficiários das ONGs a resolver problemas, reservando o contato pessoal para responder às necessidades complexas e de alto valor desses clientes (TACHIZAWA, 2012, p.181).

Mediante Al-ammary e Hamad (2012) a tecnologia pode servir para as ONGs de diferentes maneiras; poderia melhorar a produtividade, aumentar a eficácia global através de uma melhor colaboração e estender os serviços para novas comunidades carentes. Nesse

cenário, espera-se uma relação positiva entre práticas de gerenciais de desempenho com a tecnologia.

Corroborando, os resultados da pesquisa de Wadongo (2014) sobre o fator contingencial Tecnologia, mostraram que as ONGs enfrentam a complexidade da tarefa, independência da tarefa e, de forma mais acentuada, a incerteza da tarefa. Destarte, a Tecnologia medida pela incerteza da tarefa apontou uma relação positiva com as práticas de planejamento desempenho, uso de indicadores de desempenho equilibrados, sistemas de fluxo de informação, mas foi negativamente associada com o uso de métodos de coletado de dados baseados nas TIC e recompensas de desempenho.

4.2.6 Cultura Organizacional

A cultura organizacional é um fator contingencial que guia as ações gerenciais explícita ou implicitamente, refere-se ao conjunto de crenças, atitudes e normas organizacionais (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Para Chenhall (2003) a cultura organizacional representa as características inerentes, tais como o conhecimento, crenças, arte, moral, leis, costumes e outras capacidades e hábitos que as pessoas adquirem a partir da sociedade civil, que são levadas em consideração, direta ou indiretamente, em todos os momentos de existência das entidades.

No contexto do terceiro setor, a cultura organizacional refere-se aos comportamentos, valores de trabalho, normas e crenças, nos quais oferece aos funcionários e líderes a capacidade de construir uma identidade coletiva para dirigir as relações cotidianas das ONGs (RAMADAN; BORGONNOVI, 2015b). Essa identidade construída pelos presidentes e gestores, muitas vezes pode garantir o sucesso ou insucesso das ONGs, pois essas organizações precisam sensibilizar os voluntários e potenciais doadores com as causas escolhidas e, sobretudo, com ações realizadas ao longo do anos em favor da sociedade.

Uma extensão da pesquisa baseada em contingência de seus fundamentos organizacionais com ênfase nas preocupações sociológicas, é a relação entre o *design* do sistema de controle gerencial e cultura nacional (CHENHALL, 2003). Para o autor, a proposição fundamental é que os países diferentes possuem determinadas características

culturais, isso predispõe os indivíduos irão responder de maneiras distintas nas práticas de mensuração de desempenho.

Nas ONGs esse processo não é diferente, pois muitas vezes a mudança de países pode influenciar a utilização de sistemas de controles gerenciais distintos, devido a fatores como desenvolvimento do país, crescimento de empresas com caráter filantrópicos, dentre outros aspectos (EFFERIN; HOPPER, 2007). Essas organizações, também podem sofrer influência cultural dos países que atuam, pois já existe muitas ONGs que atuam a nível internacional ou que realizam parcerias com exterior para auferir recursos e prestar serviços sociais.

No Brasil, esses aspectos culturais se acentuam ainda mais, devido às dimensões continentais do país, havendo múltiplos elementos culturais internamente, que podem influenciar as práticas de mensuração de desempenho, de modo específico, em cada região nacional. Além das características de tamanho, o próprio processo de colonização do Brasil, influenciou a heterogeneidade cultural, pois vários países como Portugal, Holanda, Inglaterra, Alemanha, dentre outros, tiveram de alguma forma participação na cultura nacional.

Em comparação com estudos de outros fatores contingenciais, a investigação sobre cultura organizacional tem sido limitada e com resultados controversos, uma vez que pesquisas anteriores examinaram combinações de diferentes dimensões da cultura, bem como de diferentes práticas de mensuração de desempenho, dessa forma existem poucas conclusões e inibe generalizações (CHENHALL, 2003).

Essa pesquisa utiliza parâmetros do comportamento do empregado com base na cultura organizacional tais como, cultura proativa / reativa; cultura flexível / rígida; Coletivismo / individualismo e centralização / descentralização (POOLE et al., 2001; THOMSON, 2010; WADONGO, 2014). Assim, será possível realizar comparações com evidências de outras realidades culturais.

Estudos revelam que as normas, valores e crenças dentro das organizações têm forte impacto sobre o desempenho, sustentabilidade, liderança e eficácia organizacional (TEELKEN, 2008, DUKE; EDET, 2012; WADONGO, 2014; RAMADAN; BORGONOV, 2015b). Poole et al. (2001) ainda acrescentam que a cultura organizacional é um fator incentivador para tecnologia, apoio à gestão e envolvimento das pessoas, logo também pode influenciar as práticas de gestão de desempenho.

Os resultados da pesquisa de Wadongo (2014) apontaram que a maioria das ONGs do Quênia, enfatizaram uma cultura flexível, marcada por coletivismo e descentralização do poder, além de ser menos proativa. Isso significa que houve uma atmosfera de cooperação, lealdade, boas relações informais, espírito de equipe e união e que o trabalho foi feito com base na participação e consenso. A cultura organizacional (dominados pela descentralização do poder, coletivismo e cultura flexível) teve relação positiva com planejamento de desempenho; métodos de coleta de dados baseados nas TIC e força do sistema de gestão de desempenho e coerência, mas foi negativamente relacionada com o dinamismo do sistema de gestão de desempenho.

4.2.7 Liderança

A Liderança Organizacional pode ser definida através de três elementos: influência, grupo e metas (BRYMAN, 2012). Em primeiro lugar, a liderança é percebida com um processo de influência pelo qual o líder tem impacto sobre outros ao induzi-los a se comportar de certo modo. Em segundo lugar, o processo de influência é definido com base em seu surgimento no contexto de um grupo, ou seja, os membros são subordinados ao líder. Por fim, o líder influencia o comportamento dos membros do grupo na direção das metas estabelecidas para o grupo.

Segundo Vanverlsor, Mccauley e Ruderman (2010) a liderança organizacional é conceituada como os papéis e processos para facilitar o estabelecimento da direção, criando alinhamento e manter o compromisso em grupos de pessoas que compartilham de trabalho comum. Dessa forma, o principal desafio do gestores é influenciar que sua equipe atue de forma comprometida e em prol dos objetivos das organizações, sejam eles financeiros ou sociais.

A liderança é um processo organizacional, que acompanha a evolução dos modelos de gestão, das formas organizacionais e das tecnologias de gestão (SILVA, 2003). O autor observa que o papel e o estilo de liderança dos gestores foram modificados ao longo do tempo, deixando características exclusivas do passado, como dominar, dirigir, comandar, planejar e controlar, para dar um ênfase na atividade de conciliação entre os interesses da empresa com os colaboradores.

O novo líder utilizará mais intensamente sua capacidade de comunicação para diversas atividades que consistem em: ratificar a ideologia da organização, “negociar” as metas e os indicadores, promover a unidade grupal ao mesmo tempo em que incentiva certa competição entre os grupos, enfim, traduzir para os grupos os

acontecimentos segundo a ideologia da organização, ou seja, construir o mundo para/com seus “colaboradores” (SILVA, 2003, p.811).

Baseado na Teoria da Contingência, foram desenvolvidos muitos estudos para investigar o estilo de liderança mais adequado para o promover um desempenho eficaz do trabalho, não obstante, os resultados foram controversos, fato que levou aos pesquisadores a considerar a situação em que o líder e subordinados atuam (CHIAVENATO, 2014). Ou seja, um estilo de liderança eficaz seria o situacional.

Nesse sentido, dentre diversas teorias sobre a liderança, a teoria de Fiedler é considerada a base da liderança organizacional, sendo denominada por alguns autores como a Teoria Contingencial da Liderança. Segundo Chiavenato (2014), o estudo de Fiedler (1965) criou um modelo contingencial de liderança segundo o qual não existe um estilo único e melhor de liderança para toda e qualquer organização ou situação. Assim, os gestores ao exercerem a liderança devem se adaptar com as dimensões situacionais identificadas pela teoria de Fiedler, referentes a relação líder-membros; a estrutura da tarefa e o poder da posição do líder, escolhendo o melhor estilo.

De modo mais abrangente, esse estudo ao considerar a liderança organizacional como fator contingencial, parte-se do pressuposto que as práticas de mensuração de desempenho das entidades serão vinculadas com as características de lideranças adotadas pelos gestores. Nacionalmente, esse tipo de influência vem despertando interesse de pesquisadores em estudos com empresas privadas (CRUZ; FREZATTI; BIDO, 2015; FABER; NEITZKE; ESPEJO, 2016; TOMEI; RICHE 2016).

O estudo de Cruz, Frezatti e Bido (2015) investigou o estilo de liderança com um antecedente da definição de uso do sistema de controle gerencial e o papel de seus diferentes tipos de uso na inovação tecnológica. Os resultados, indicaram que a liderança transformacional foi comprovada como um antecedente do uso interativo do SCG e do sistema de crenças. Enquanto que os sistemas de crenças, interativo e de restrições, influenciou positivamente a inovação tecnológica.

A pesquisa de Faber, Neitzke e Espejo (2016) teve como objetivo avaliar e mensurar o impacto da estratégia e do estilo de liderança, enquanto fatores contingenciais, no desempenho orçamentário em indústrias paranaenses. As evidências revelaram que a estratégia teve relação

com as variáveis do orçamento. No que concerne aos estilos de liderança, os perfis transacionais e transformacionais demarcaram relacionamento positivo com o desempenho orçamentário das empresas. Por sua vez, o estilo *laissez-faire* associou-se negativamente ao desempenho.

O estudo de Tomei e Riche (2016) analisaram estilos de liderança e o desempenho organizacional a partir da comparação de duas empresas familiares brasileiras de pequeno porte do comércio varejista. Os resultados da pesquisa indicaram que os líderes da empresa A e B possuem características transacionais, contudo apenas o líder da empresa B possui traços de liderança transformacional. O desempenho da empresa A se destacou apenas nos seus resultados financeiros e de mercado. Diferentemente, a empresa B apresentou indicadores satisfatórios para todos os índices de desempenho e validou a premissa da literatura organizacional de que a liderança transformacional induz a melhores resultados.

No contexto das ONGs, o papel da liderança é significativo para enfrentar os desafios na gestão de desempenho das organizações, não obstante, é necessário que os fatores ambientais externos sejam considerados na análise dos estilos de liderança organizacionais, pois o ambiente interage com as características de liderança, incluindo a educação dos gestores e treinamento funcional, governança eficaz e profissionalismo de líderes (WADONGO, 2014).

Mouchamps (2014) observa uma característica específica das empresas das organizações do terceiro setor, que diz respeito a sua governação, sendo denominada tipicamente governação democrática (decisões não são baseados no grau de participação financeira na organização, por exemplo, em "uma pessoa, um voto" do sistema) e participativa. Esse fato, pode incentivar a adoção de sistemas de mensuração de desempenho mais flexíveis as demandas.

Ressalta-se, que a capacidade de liderança dos gestores e presidentes das ONGs podem ser questionadas, pois argumenta-se que os líderes não são controladores eficazes, mas que, em vez disso, eles usam redes pessoais e laços de parentesco para operar suas ONGs e centralizar os processos de tomada de decisão, levantando problemas de nepotismo e ineficiência (AHMED, 2014).

Não obstante, para o atingimento dos objetivos estratégicos da ONGs os líderes devem mobilizar os recursos e, sobretudo, manter uma comunicação eficaz com todos os membros do grupo para que o desempenho organizacional não possa ser afetado negativamente. Estudos

anteriores corroboram, apontando que a liderança organizacional possui relação com práticas de desempenho (TEELKEN, 2008; WADONGO, 2014; RAMADAN; BORGONOV, 2015b).

Os resultados empíricos da pesquisa de Wadongo (2014) nas ONGs do Quênia indicaram que mesmo a equipe de gestão possuindo excelentes relações de trabalho e fornecendo orientação suficiente e liderança geral, eles dão menos ênfase em práticas de gestão do setor privado, a assunção de riscos e pensamento proativo. A liderança organizacional - medida por excelência em gestão, eficácia do conselho, melhores práticas e estilo de gestão - foi positivamente relacionada com práticas de planejamento de desempenho, uso de indicadores não-financeiros, metas de desempenho, uso de informações de desempenho, mas negativamente relacionada com os métodos de coleta de dados tradicionais.

5. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método consiste no planejamento dos procedimentos realizados para responder aos objetivos do estudo e ao problema de pesquisa. Parra Filho e Santos (2003, p.51) descrevem a metodologia científica como:

Enquanto na lógica formal é feita a abstração da matéria, procurando fazer com que o pensamento concorde consigo mesmo, a lógica aplicada aborda o problema de pôr o pensamento de acordo com o objeto; para tanto; indica o processo a ser seguido, ou seja, o caminho a ser percorrido, tendo em vista o objetivo a ser atingido, que é a verdade. O método é esse conjunto de processos, que etimologicamente tem o significado de caminho para se chegar a um fim.

De acordo com Marconi e Lakatos (2010) o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior confiabilidade e economia, permite alcançar os objetivos e hipóteses do estudo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões dos cientistas.

5.1 Tipologia da pesquisa

No que concerne à classificação do estudo, esta pesquisa é considerada como de campo. Conforme Andrade (2010, p.115) a pesquisa de campo, é classificada quando “a coleta de dados é efetuada “em campo”, onde ocorrem espontaneamente os fenômenos, uma vez que não há interferência do pesquisador sobre eles”. Assim, é investigado uma realidade particular de ONGs brasileiras, para que seja agregado novos conhecimentos na literatura e para profissionais atuantes no setor.

O estudo de campo é aquele utilizado “com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, de descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p.169). As relações investigadas no estudo, são entre práticas de mensuração de desempenho com os fatores contingenciais internos e externos.

Dentre os diversos tipos de pesquisa de campo, o estudo é classificado como exploratório-descritivo. As pesquisas classificadas como exploratórias, tem como objetivo “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses” (GIL, 2010, p.27). Dessa forma, o estudo por analisar práticas de mensuração de desempenho e fatores contingenciais em ONGs brasileiras, aspectos pouco

estudados nacionalmente, poderá aumentar a familiaridade com o tema, para que permita a realização de novos estudos mais precisos, ou modificar e clarificar conceitos.

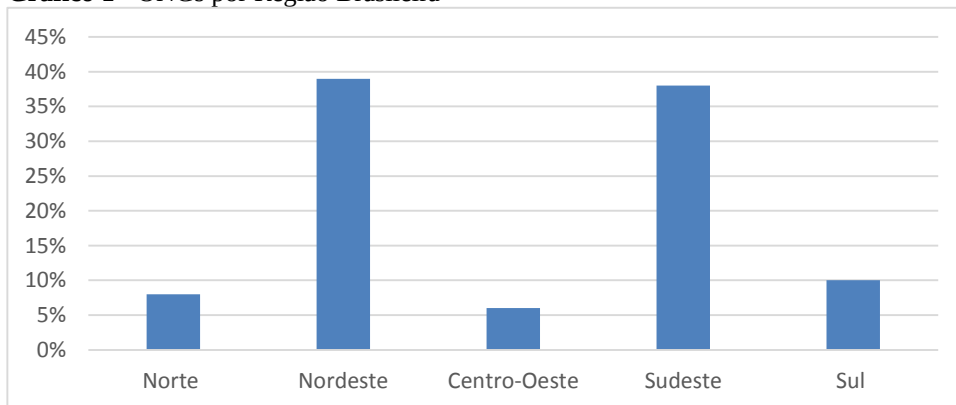
Conforme Cervo e Bervian (2002) a pesquisa descritiva almeja conhecer as situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas. Por isso, podemos dizer que a pesquisa descritiva está interessada em descobrir e observar fenômenos, de uma população, fenômeno ou de uma experiência procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los (GIL, 2008).

Em casos mais simples, as pesquisas descritivas aproximam-se das exploratórias, não obstante em casos mais complexos, como o presente estudo, ultrapassam a identificação das relações entre as variáveis, procurando estabelecer a natureza dessas relações, aproximando-se das pesquisas explicativas (ANDRADE, 2010).

5.2 Abrangência

O estudo possui uma delimitação ao investigar dentre as empresas do terceiro setor, as ONGs nacionais, cadastradas no site da ABONG, conforme Gráfico 1.

Gráfico 1 - ONGs por Região Brasileira



Fonte: Elaboração Própria, baseada na ABONG (2017)

Dessa forma, evidencia-se que a região Nordeste com 39% e a região Sudeste 38%, concentram o maior número de organizações no Brasil. Enquanto, a região Sul representa a terceira maior concentração, totalizando 10% das ONGs cadastradas na ABONG. Por sua vez,

as regiões Norte e Centro-Oeste, com 8% e 6% das ONGs cadastradas, representaram as regiões com o menor número de concentração.

A pesquisa tem uma abrangência apenas para os gestores e presidentes das ONGs analisadas, pois entende-se que são os profissionais mais habilitados para compreender os temas tratados no estudo. Por fim, os fatores contingenciais selecionados – ambiente externo; tamanho; estratégia organizacional; estrutura organizacional; liderança organizacional; tecnologia e cultura organizacional –, tiveram como base a literatura internacional de empresas do terceiro setor (MCADAM; BAILIE, 2002; POOLE *et al.*, 2001; BROWN; IVERSON, 2004; AKINGBOLA, 2006, TEELKEN, 2008, WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; AL-AMMARY; HAMAD, 2012; DUKE; EDET, 2012; WADONGO, 2014), pois nacionalmente ainda não foram desenvolvidos estudos com esse foco.

5.3 Universo e Amostra

O universo do estudo é formado por todas as ONGs brasileiras listadas na ABONG. Após consulta ao site da ABONG (www.abong.org.br), foi identificado um total de 240 ONGs associadas, representando as organizações objeto de estudo. Essas ONGs, exercem atividades em diversas áreas temáticas de atuação, podendo auxiliar a sociedade com os seus serviços especializados em diferentes necessidades, conforme observa-se no Quadro 10:

Quadro 10 - Áreas Temáticas de atuação da População do Estudo

ÁREA TEMÁTICA DE ATUAÇÃO	ORGANIZAÇÕES
Agricultura	34
Arte e Cultura	34
Assistência Social	31
Comunicação	25
Comércio	86
DST / AIDS	21
Discriminação Racial	22
Discriminação Sexual	19
Economia Solidária	47
Educação	85
Esporte	7
Fortalecimento de Outras ONGs/ Movimentos Populares	61
Justiça e Promoção de Direitos	76
Meio Ambiente	69
Organização popular/ Participação popular	75
Orçamento Público	19
Questões Indígenas	26

Questões Agrárias	21
Questões Urbanas	25
Relação de Consumo	10
Relação de Gênero	55
Saúde	46
Segurança Alimentar	30
Segurança Pública	13
Trabalho e Renda	44
Outras	32

Fonte: Elaboração Própria, baseado na ABONG (2017)

Destaca-se o número elevado de ONGs por área temática, pois a maioria das organizações do universo atuam em mais de uma área temática. O comércio e a educação foram as áreas que concentraram o maior número de organizações, em contrapartida, o esporte e as relações de consumo apresentaram os menores números de ONGs atuantes.

A escolha das organizações listadas na ABONG, se deve ao tempo de atuação da entidade, atualmente 24 anos, sendo considerada a maior associação do terceiro setor e uma das primeiras redes de ONGs no país. E, especialmente, devido aos critérios que a ABONG exige para seus filiados, como exemplo atuação de no mínimo 2 anos, descrição de missão e valores, bem como apresentação anual dos relatórios contábeis. Dessa forma, espera-se que as organizações listadas na ABONG possuam um nível mínimo de profissionalização, o que tende a levar a utilização de práticas de mensuração de desempenho.

Todas as 240 ONGs listadas na ABONG, tiveram seus representantes (presidentes e gestores) convidados para participar do estudo por meio de correspondência eletrônica. Não obstante, foi obtido um total de 43 questionários respondidos pelos representantes das ONGs, correspondendo a amostra do estudo.

5.4 Coleta de dados

Como técnica de coleta de dados, é utilizado uma *survey* por correspondência, por meio de questionário padronizado e estruturado, fundamentando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014), conforme Apêndice. Segundo Andrade (2010) uma das características da pesquisa descritiva é a técnica de coleta padronizada, nas quais podem ser através de questionário (como o presente estudo), bem como através de observação sistemática.

A *survey* por correspondência, destinada aos *e-mails* das ONGs listadas na ABONG, utilizou-se como ferramenta para criação e envio dos questionários, bem como do *link*

(https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdmJdsKC8V4qvXu_t6bv6mZip2bzJ9HKFBcXz3wA5tvgyxcA/viewform) para resposta do questionário, o programa “Google Docs”.

O período de coleta de dados foi de 3 meses, iniciando no mês de agosto de 2016 e finalizando no mês de outubro de 2016. O primeiro questionário respondido pelos representantes (gestores ou presidentes) das ONGs foi no dia 08/08/2016 e o último questionário recebido foi no dia 12/10/2016.

O processo inicial de coleta de dados, foi a realização do cadastro, em planilha de *excel*, de todas as ONGs listadas na ABONG, contendo informações como endereço, bairro, cidade, CEP, *email*, endereço das mídias sociais, ano de fundação e áreas temáticas. Essas informações são disponibilizadas no próprio site da ABONG e das ONGs.

A estratégia de envio dos questionários por correspondência se deu em 4 etapas. Em cada início dos meses de coleta de dados (agosto, setembro, outubro) foi enviado um questionário, explicando a importância da participação no estudo e solicitando aos gestores e presidentes para desconsiderar caso já tivessem respondido. O último e-mail, no final do mês de outubro de 2016, foi de agradecimento para os representantes das ONGs, bem como de comprometimento de envio dos resultados da pesquisa, após análise e discussão.

Entretanto, dos 240 questionários enviados no primeiro e-mail para as ONGs, 50 deles se mostraram indisponíveis para envio, pois foram cadastrados de maneira errada no site da ABONG ou que não estão válidos atualmente. Dessa forma, foi preciso acessar as páginas eletrônicas das ONGs, individualmente, atualizando o cadastro e reenviando os e-mails.

Observando o baixo nível de retorno dos questionários por correspondência eletrônica, foi utilizado duas estratégias adicionais com as ONGs para aumentar o número de respostas. A primeira estratégia, foi a disponibilização do *link* do questionário e convite para participar da pesquisa em todas as ONGs que possuíam mídias sociais. A segunda estratégia, foi o contato telefônico com todas organizações listadas na ABONG localizadas na região nordeste, com base no critério de acessibilidade. Nesse procedimento, buscou-se o contato de maneira mais pessoal com os gestores e presidentes das ONGs e, na sequência, foi disponibilizado o *link* do questionário para os e-mails desses representantes, que se dispuseram a participar do estudo.

5.5 Variáveis

Para operacionalização do questionário da pesquisa, foi selecionado um conjunto de variáveis, segundo Quadro 11, baseando-se na literatura específica de empresas do terceiro setor, com o intuito de servir de suporte para o instrumento de coleta de dados e, posteriormente, análise de resultados (POOLE et al., 2001; BROWN; IVERSON, 2004; AKINGBOLA, 2006, TEELKEN, 2008, WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; FERREIRA; OTLEY, 2010; AL-AMMARY; HAMAD, 2012; DUKE; EDET, 2012; WADONGO, 2014).

Essas variáveis, que formam a base do questionário de pesquisa, mediante Apêndice, foram subdivididas em três blocos fundamentais: o primeiro (I) destinado à Demografia; o segundo (II) especificando os Fatores Contingenciais em ONGs e o terceiro (III) destaca às variáveis de Desempenho.

O primeiro bloco, destina-se à categoria específica da Análise Demográfica. Através dessa etapa, será possível conhecer o perfil dos representantes das ONGs Que se dispuseram a responder o questionário, bem como realizar as primeiras interpretações sobre as práticas de mensuração de desempenho das ONGs, que inevitavelmente podem ser influenciadas pelo perfil dos gestores ou presidentes. Para tanto, esse bloco consiste em investigar algumas variáveis como sexo, idade, cargo ou função, escolaridade e tempo de atuação na ONG.

O segundo bloco, possui 7 categorias específicas, correspondendo aos fatores contingenciais utilizados na pesquisa, nos quais foram discutidos na seção 4 do estudo: Ambiente externo, Tamanho, Estratégia Organizacional, Estrutura Organizacional, Tecnologia, Cultura Organizacional e Liderança.

O primeiro fator contingencial Ambiente externo, é investigado por meio de 3 variáveis: intensidade da concorrência, dinamismo ambiental e incerteza ambiental. Em relação a variável intensidade da concorrência, os participantes da pesquisa foram solicitados a responder uma escala linear do tipo *Likert* que variava de 1 (Não competitivo) até 6 (Muita competição), para uma série de áreas como *staff* e voluntários, financiamento externo, programas e projetos inovadores e recursos comunitários entre ONGs. Na variável dinamismo ambiental, os participantes indicam na escala *Likert*, a frequência que os fatores ambientais externos poderiam ser modificados, seja o ambiente regulamentar, econômico social, político e

tecnológico. Por fim, na variável incerteza ambiental, os participantes indicam na escala *Likert* se o ambiente era representado por 1 (não previsibilidade) a 6 (altamente previsível), para requisitos de prestação de contas ao governo, doadores, beneficiários e sociedade.

Quadro 11 - Variáveis Estruturais do Questionário da Pesquisa

Bloco	Categorias	Variáveis	Fontes de Referência
I. Demografia	Análise Demográfica	Sexo, Idade, Cargo, Escolaridade e Tempo de Atuação na ONG	WADONGO, 2014.
II. Fatores Contingenciais em ONGs	Ambiente Externo	Intensidade da concorrência; Dinamismo ambiental; Incerteza ambiental.	POISTER, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2010; WADONGO, 2014.
	Tamanho	Número de Funcionários; Faturamento.	THOMSON, 2010.
	Estratégia Organizacional	Agressividade; Análise; Defesa externa e interna Futuro; Pro-Atividade Risco, Inovação e Mudança na Estratégia	MCADAM; BAILIE, 2002; AKINGBOLA, 2006; WAWERU; SPRAAKMAN, 2009;
	Estrutura Organizacional	Grau de descentralização Grau de formalização Grau de estratificação Grau de complexidade	BROWN; IVERSON, 2004; FERREIRA; OTLEY, 2010; WADONGO, 2014;
	Tecnologia	Complexidade tecnológica Incerteza na tarefa Independência tecnológica Aplicação de TI moderna	WADONGO, 2014; MEDIANTE AL-AMMARY; HAMAD, 2012.
	Cultura Organizacional	Cultura proativa / reativa Cultura flexível / rígida Coletivismo / individualismo Centralização / descentralização	TEELKEN, 2008, DUKE; EDET, 2012; WADONGO, 2014.
	Liderança	Excelência em gestão, eficácia do conselho, melhores práticas e estilo de gestão	TEELKEN, 2008; WADONGO, 2014
III. Desempenho	Sistemas de Controle Gerencial	Gerenciamento por projeto, Orçamento, Controle Interno, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Valor (VBM); Gestão Baseadas em Atividades, Custeio Variável e Custeio Alvo, Análise Custo/Volume/Lucro, Análise da Cadeia de Valor; <i>Balanced Scorecard</i> ; Demonstrações Contábeis adaptáveis aos gestores	CHENHALL; LANDFIELD-SMITH, 1998; ITTNER, 2001; CHENHALL, 2005; JUNQUEIRA, 2010; ESPEJO, 2008; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015.
	Práticas de Planejamento e Desempenho	Missão, Visão, Valores e Objetivos, fatores chave de sucesso	WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; WADONGO, 2014.

	Práticas de Medição de Desempenho	Indicadores de Desempenho; Objetivos de desempenho; Instrumentos de coleta de dados de desempenho, Recompensas e sanções, Sistemas de <i>feedback</i> de informação; Uso Informações de desempenho	WAWERU; SPRAAKMAN, 2009; WADONGO, 2014.
--	-----------------------------------	--	---

Fonte: Elaboração própria.

O tamanho, fator contingencial ligado ao porte das ONGs, é mensurado por duas variáveis: o número de funcionários e o faturamento das organizações. Para tanto, foram criadas questões de múltipla de escolha com intervalos de classe, que indicavam a quantidade de funcionários para ser assinalada e o faturamento das organizações.

A estratégia organizacional, é estudada por um conjunto de variáveis como: Agressividade; Análise; Defesa externa e interna Futuro; Pro-Atividade; Risco; Inovação e Mudança na Estratégia. Foi solicitado aos participantes da pesquisa que respondessem uma escala *Likert* variando em suas extremidades de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), para um total de 9 perguntas, envolvendo as possíveis orientações estratégicas das ONGs. Exemplificando, a ONG constantemente tenta estar entre as principais ONGs do Brasil. Outra orientação, a ONG embarca em projetos arriscados financiados que estão além de sua missão e foco.

A estrutura organizacional, é investigada pelas variáveis de descentralização, formalização, estratificação e complexidade. Os representantes das ONGs, respondem uma escala linear variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), contendo 4 itens, sobre até que ponto as organizações enfatizaram aspectos de estrutura organizacional. Como exemplo, *staff* / participação de voluntários no processo formal de tomada de decisão ou descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos.

O fator contingencial tecnologia, é mensurado através das variáveis de complexidade tecnológica, incerteza na tarefa, independência tecnológica e, especificamente, com uma variável de TI (aplicação de TI moderna). Para esse fator, os representantes das ONGs assinalam na escala *Likert* o seu nível de concordância, variando de 1 (não concorda) até 6 (concorda fortemente), sobre uma série de afirmações. Como exemplo, a equipe / voluntários trabalham com tarefas que dependem de procedimentos padronizados e automatizados por processos. De forma adicional, as tarefas de funcionários / voluntários no trabalho envolvem uma variedade de atividades. Em relação à variável de TI, possui um tratamento diferenciado

ao passo que os representantes das ONGs respondem uma escala linear variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), sobre a frequência de utilização de aspectos da TI, como exemplo computadores pessoais, internet, *MS Quickbooks*, *MS Project*, dentre outros.

No que concerne à cultura organizacional, é pesquisada por variáveis de cultura proativa / reativa, cultura flexível / rígida, coletivismo / individualismo e centralização / descentralização. Os participantes da pesquisa indicaram o nível de concordância sobre afirmações que refletem a cultura organizacional de suas ONGs, usando uma escala do tipo *Likert*, variando de 1 (não concorda) a 6 (concorda fortemente). Como exemplo, há atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações informais ou o trabalho é feito com base no consenso e participação dos trabalhadores.

O último fator contingencial é a Liderança Organizacional, mensurada pelas variáveis excelência em gestão, eficácia do conselho, melhores práticas e estilo de gestão. Os representantes das ONGs tiveram que indicar o nível de concordância sobre afirmações que refletiam o estilo de liderança de suas organizações, utilizando uma escala *Likert* que varia de 1 (não concorda) a 6 (concorda fortemente). Como exemplo, a equipe de gestão gosta de assumir riscos e pensar de forma proativa ou a equipe de gestão tem uma excelente relação de trabalho como o conselho de diretores.

O terceiro bloco, chamado de Desempenho, possui três categorias base. Sendo uma destinada aos Sistemas de Controles Gerenciais, a segunda destinada às Práticas de Planejamento de desempenho e terceira destinada às Práticas de Medição de Desempenho.

A primeira categoria investiga os Sistemas de Controle Gerencial, por meio das seguintes variáveis: Gerenciamento por projeto, Orçamento, Controle Interno, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Valor (VBM); Gestão Baseadas em Atividades, Custeio Variável e Custeio Alvo, Análise Custo/Volume/Lucro, Análise da Cadeia de Valor; *Balanced Scorecard*; Demonstrações Contábeis adaptáveis aos gestores. Dessa forma, os gestores ou presidentes das ONGs, responderam perguntas acerca do nível de utilização de tais sistemas gerenciais, através da escala *Likert* variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre).

A segunda categoria destina-se as práticas de planejamento de desempenho, sendo investigada pelas seguintes variáveis: missão, visão, valores e objetivos e fatores chave de sucesso. Os representantes das ONGs são convidados a responder uma escala linear variando

de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), sobre uma série de afirmações, como exemplo, a missão e visão são comunicadas; objetivos e metas são bem especificados e comunicados, dentre outras.

Por fim, a terceira categoria envolve um conjunto de variáveis de mensuração de desempenho, tais como: indicadores de desempenho; objetivos de desempenho; instrumentos de coleta de dados de desempenho, recompensas e sanções, sistemas de *feedback* de informação e uso informações de desempenho. Os participantes também respondem afirmações de níveis de utilização em escala do tipo *Likert* variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), sobre tipos de indicadores, tipos de instrumentos de coletas, dentre outros aspectos.

5.6 Técnicas Estatísticas de Análise

Em relação ao processo de análise de resultados, foi utilizado uma abordagem exclusivamente Quantitativa. De acordo com Martins e Theóphilo (2009) na abordagem quantitativa, o pesquisador precisa organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os numéricos coletados. Corroborando, Richardson (1999) aponta que esta abordagem é caracterizada pelo uso da quantificação, desde as informações coletadas até a análise final por meio de técnicas estatísticas, independentemente de sua robustez.

Para atendimento dos objetivos específicos e, conseqüentemente, do objetivo geral foi realizado testes estatísticos das variáveis investigadas, conforme o Quadro 12, que servem de base para todo o processo de análise e apresentação dos resultados na seção posterior.

Quadro 12 - Relação entre variáveis e tratamento estatístico para consecução dos objetivos do estudo

OBJETIVOS	VARIÁVEIS TESTADAS	MÉTODO ESTATÍSTICO
Identificar o perfil dos entrevistados e dos fatores contingenciais	Perfil dos representantes Fatores Contingenciais Externos Fatores Contingenciais Internos	Estatística Descritiva
Caracterizar os procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho	Desempenho	Estatística Descritiva
Analisar as relações entre o perfil dos representantes das ONGs e os fatores contingenciais acerca dos procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho	Desempenho e perfil dos representantes das ONGs Desempenho e fatores contingenciais Externos	Correlação de <i>Spearman</i>

	Desempenho e fatores contingenciais Internos	
Avaliar as relações entre os sistemas de controles gerenciais e as práticas gerenciais associadas ao planejamento e mensuração de desempenho.	Sistemas de Controle Gerencial e Planejamento e Mensuração de Desempenho	Correlação de <i>Spearman</i>

Fonte: Elaboração própria

Inicialmente, o estudo utiliza a estatística descritiva, através de análise de frequências, para organizar, sumarizar e descrever os dados referentes aos fatores contingenciais, perfil dos representantes das ONGs e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho.

Para investigar as relações entre as perfil dos representantes das ONGs e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho, bem como avaliar as relações entre mensuração de desempenho e fatores contingenciais, essa pesquisa utiliza como técnica estatística, o coeficiente de correlação de *Spearman*.

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p.131) o teste de Correlação de *Spearman* visa mensurar a “intensidade da correlação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas”. Nesse estudo, foram considerados estatisticamente significativos, exclusivamente, os coeficientes de correlação de *Spearman* que obtiveram níveis de 99% ($p= 0,01$).

6. ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste tópico, apresentam-se, na primeira parte, os resultados das estatísticas descritivas das variáveis testadas, servindo de base para caracterizar o perfil dos representantes das ONGs, dos fatores contingenciais e das práticas de mensuração de desempenho. Na segunda parte, apresentam-se os resultados dos testes de correlações *Spearman* entre as variáveis investigadas. O processo de análise, segue a sequência especificada no Quadro 12.

6.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

6.1.1 Perfil dos representantes

Os resultados apresentados nesta seção, visam descrever as características das ONGs investigadas, em relação ao perfil dos representantes. A Tabela 1 evidencia as análises de frequência da variável sexo dos presidentes e gestores das organizações.

Tabela 1 - Sexo dos representantes

Sexo	%
Feminino	57,14
Masculino	42,86

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto à variável sexo dos representantes das ONGs, foi identificado uma representação maior do perfil feminino, correspondendo a um total de 57,14%. Enquanto ao sexo masculino, verificou-se uma representação de 42,86% dos representantes das ONGs.

A Tabela 2 destaca o perfil de idade dos representantes das ONGs. Com base nas frequências apresentadas, identificou-se que a maioria dos representantes das ONGs possuem idade superior a 55 anos, representando uma frequência de 33,34%. Enquanto, apenas 2,38% dos representantes possuem idade abaixo de 25 anos.

Tabela 2: Idade dos representantes

Idade	%
Abaixo de 25 anos	2,38
Entre 26 a 35 anos	21,43
Entre 36 a 45 anos	19,04
Entre 46 a 55 anos	23,81
Acima de 55 anos	33,34

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 apresenta o perfil de Escolaridade dos representantes das ONGs. Os resultados das análises de frequência, evidenciam que a maioria dos representantes das ONGs possuem ensino superior completo, correspondendo a 30, 95%. Seguidos dos perfis de escolaridade, especialização ou MBA (23,81%) e ensino superior incompleto (21, 43%). Também, foi identificado em menor nível de frequência (16,67%), que alguns dos representantes das ONGs possuem Mestrado.

Tabela 3: Escolaridade dos representantes

Escolaridade	%
Ensino Superior Incompleto	21,43
Ensino Superior	30,95
Especialização ou MBA	23,81
Mestrado	16,67

Fonte: Dados da pesquisa

Ainda descrevendo as características das ONGs em relação ao perfil dos representantes, a Tabela 4 apresenta as análises de frequência da variável função dos presidentes e gestores.

Tabela 4: Função dos representantes

Função	%
Gestor	61,91
Presidente	38,09

Fonte: Dados da pesquisa

Nesse sentido, o perfil dos representantes das ONGs em relação a variável função, indicou que 61, 91% são formados por gestores dessas organizações. Enquanto 38, 09 %, são representados por presidentes das ONGs. Esses resultados podem ser considerados importantes, pois devido às características de contabilidade gerencial exploradas no estudo, os gestores tendem a ter maior conhecimento específico de práticas de mensuração de desempenho, quando comparados com os presidentes das ONGs, nos quais tendem a ter maior conhecimento nas áreas temáticas desenvolvidas pelas organizações.

A Tabela 5 evidencia as análises de frequência do Perfil dos representantes das ONGs, em relação à variável tempo de atuação. Corroborando com o perfil de idade acima de 55 anos da maioria dos representantes das ONGs, o tempo de atuação indicou uma relativa experiência dos gestores e presidentes das organizações, pois 85,72% dos representantes possuem mais de 5 anos de tempo de serviço atuando nas ONGs investigadas.

Tabela 5: Tempo de atuação dos representantes

Tempo	%
Até 1 ano	4,76
Entre 1 e 3 anos	4,76
Entre 3 e 5 anos	4,76
Mais de 5 anos	85,72

Fonte: Dados da pesquisa

Essa característica apresentada na variável tempo de atuação dos representantes, pode auxiliar no conhecimento mais detalhado de suas ONGs, ajudando na compreensão das perguntas investigadas, bem como na possível adoção de práticas de mensuração de desempenho.

6.1.2 Fatores Contingenciais Externos

A Tabela 6 apresenta as estatísticas descritivas do fator contingencial ambiente externo das ONGs, em sua variável intensidade da concorrência ou competição. Os tipos de competição foram investigados, por meio das óticas da equipe e voluntários; financiamento externo; novos programas e projetos e recursos comunitários.

Tabela 6: Ambiente Externo (competição)

Tipo de competição	Nada	Muito pouco	Pouco	Relativo	Forte	Muito forte
Equipe e voluntários	40,48	16,67	21,43	16,67	2,38	2,38
Financiamento externo	9,52	4,76	19,05	16,67	21,43	28,57
Novos programas e projetos	11,90	7,14	23,81	21,43	19,05	16,67
Recursos comunitários	11,90	11,90	23,81	14,29	21,43	16,67

Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere ao tipo de competição entre equipe e voluntários, identificou-se que 40,48% das ONGs não apresentam nenhum tipo de competição. Ao passo que apenas 2,38% das ONGs apresentam um nível mínimo de competição. Esse fato pode ser justificado, pois muitas vezes a equipe e voluntários atuam nessas ONGs motivados pelas causas sociais escolhidas por essas organizações, não por objetivos de crescimento em níveis hierárquicos ou financeiros, muitas vezes observados nos setores privados.

Em relação ao financiamento externo, a escala muito forte apresentou a maior frequência (28,57%), representando o maior grau de competição entre as variáveis investigadas. A competição por novos programas e projetos, bem como por recursos comunitários

demonstraram as maiores frequências (23,81%) em relação aos baixos níveis de competição para essas duas variáveis.

A Tabela 7 destaca as estatísticas descritivas do fator contingencial ambiente externo das ONGs, em sua variável dinamismo ambiental. Para isso, evidenciou-se os resultados das frequências do ambiente regulamentar; ambiente econômico social; aspectos políticos e de segurança e ambiente tecnológico, que são consideradas forças do dinamismo no ambiente.

Tabela 7: Ambiente Externo (dinamismo ambiental)

Força de mudanças	Nada	Muito pouco	Pouco	Relativo	Forte	Muito forte
Ambiente regulamentar	4,76	9,52	26,19	26,19	19,05	14,29
Ambiente Econômico Social	2,38	4,76	30,95	19,05	19,05	23,81
Aspectos políticos e de segurança	7,14	4,76	19,05	26,19	21,43	21,43
Ambiente tecnológico	2,38	7,14	19,05	42,86	14,29	14,29

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao ambiente regulamentar, as frequências das escalas pouco (26,17%) e relativo (26,17%) foram determinantes, indicando que o ambiente não é tão volátil. O ambiente econômico social, apresentou a escala pouco com maior intensidade de frequência (30, 95%), característica similar ao ambiente regulamentar. Os aspectos políticos apresentaram frequências oscilando entre dinamismo relativo (26,17%) e muito forte (21,43%). Na mesma direção o ambiente tecnológico demonstrou certo dinamismo, pois o dinamismo relativo (42,86%), apresentou o maior grau de frequência.

A Tabela 8 apresenta as estatísticas descritivas do fator contingencial ambiente externo das ONGs, em sua última variável pesquisada incerteza ambiental. Essa variável trouxe resultados sobre os níveis de imprevisibilidade, acerca dos requisitos que os *stakeholders* (governo; doadores; beneficiários; contas públicas e comunitárias) exigem das ONGs em relação à prestação de contas.

Tabela 8: Ambiente Externo (incerteza ambiental)

Força de mudanças	Totalmente Imprevisível	Imprevisível	Incerto	Relativamente previsível	Previsível	Muito previsível
Governo	0,00	4,76	14,29	19,05	21,43	40,48
Doadores	7,14	4,76	9,52	21,43	26,19	30,95
Beneficiários	4,76	14,29	11,90	26,19	21,43	21,43
Públicas e comunitárias	0,00	4,76	19,05	21,43	26,19	28,57

No geral, os resultados evidenciados sobre a incerteza dos requisitos exigidos de prestação de contas dos *stakeholders* das ONGs, revelaram que a maioria dos representantes indicaram que o ambiente é muito previsível. De modo que, os requisitos de prestação de contas ao Governo, apresentou a escala de maior frequência (40,48%).

6.1.3 Fatores Contingenciais Internos

A Tabela 9 evidencia as estatísticas descritivas do fator contingencial Tamanho ou Porte das ONGs, representado pela variável número de funcionários.

Tabela 9: Tamanho (número de funcionários das ONGs)	
Número de funcionários	%
Com até 19 empregados	85,71
De 20 a 99 empregados	14,29
De 100 a 499 empregados	0,00

Fonte: Dados da pesquisa

Como observa-se na Tabela 9, as ONGs fundamentando-se nos números de funcionários apresentaram em sua maioria um pequeno porte, pois 85,71 % das organizações possuíam um número de funcionários com até 19 empregados.

De modo complementar, a Tabela 10 apresenta os resultados das estatísticas descritivas do fator contingencial Tamanho, com base na variável faturamento das ONGs.

Tabela 10: Tamanho (faturamento das ONGs)	
Faturamento	%
Até R\$ 360.000,00	69,05
De R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00	26,19
Acima de R\$ 3.600.000,00	4,76

Fonte: Dados da pesquisa

Na mesma direção das evidências apresentadas pela variável número de funcionários, os resultados com base no faturamento das ONGs também indicaram que as organizações investigadas em sua maioria podem ser consideradas de pequeno porte, pois 69,05% das organizações tiveram um faturamento de até R\$ 360.000,00.

A Tabela 11 descreve os resultados das estatísticas descritivas do fator contingencial Estratégia, consubstanciando-se pelas seguintes variáveis: agressividade; análise; defesa externa; defesa interna; futuro; pró-atividade; risco; inovação e mudança na estratégia.

Tabela 11: Estratégia das ONGs

Estratégia	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Agressividade	7,14	11,90	9,52	11,90	35,71	23,81
Análise	7,14	14,29	14,29	11,90	30,95	21,43
Defesa externa	0,00	2,38	2,38	14,29	35,71	45,24
Defesa interna	2,38	7,14	2,38	16,67	30,95	40,48
Futuro	0,00	7,14	9,52	26,19	26,19	30,95
Pró-atividade	0,00	4,76	23,81	14,29	30,95	26,19
Risco	57,14	14,29	11,90	4,76	4,76	7,14
Inovação	0,00	9,52	14,29	26,19	26,19	23,81
Mudança na Estratégia	0,00	14,29	14,29	19,05	33,33	19,05

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação às prioridades estratégicas, em sua maioria os representantes das ONGs apontaram que quase sempre adotam as variáveis agressividade (35,71%), análise (30,95%), pró-atividade (30,95%), inovação (26,19%) e mudança na estratégia (33,33%). Por sua vez, em sua maioria adotam sempre as prioridades estratégicas voltadas para defesa externa (45,24%), defesa interna (40,48%) e para o futuro (30,95%). Contudo, a grande maioria das ONGs nunca utilizam a prioridade estratégica voltada para o risco (57,14%).

A Tabela 12 demonstra os resultados das estatísticas descritivas do fator contingencial Estrutura organizacional, por meio das seguintes variáveis: descentralização; formalização; estratificação e complexidade.

Tabela 12: Estrutura Organizacional das ONGs

Estrutura organizacional	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Descentralização	4,76	9,52	23,81	23,81	23,81	14,29
Formalização	0,00	2,38	23,81	28,57	23,81	21,43
Estratificação	0,00	2,38	2,38	16,67	42,86	35,71
Complexidade	4,76	4,76	16,67	14,29	35,71	23,81

Fonte: Dados da pesquisa

No que tange à descentralização, as escalas de vez em quando até quase sempre, com um total de 23,81% ambas, representam o ponto que as ONGs enfatizam a participação de *staff* / voluntários no processo formal de tomada de decisão. Em relação às descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos, por meio da variável formalização, os representantes das ONGs indicaram que enfatizam essa variável frequentemente (28,57%). Na variável estratificação - baseada nas características de simpatia e proximidade entre gestores,

funcionários e voluntários - os gestores ou presidentes das ONGs, em sua maioria, enfatizam quase sempre (42,86%) essa variável. Por fim, a variável de estrutura complexidade, representada pela formação profissional da equipe (*staff*) e especializações profissionais, em sua maioria, sempre (23,81%) é enfatizada pelos representantes das ONGs.

A Tabela 13 descreve os resultados das estatísticas descritivas do fator contingencial Tecnologia, tomando por base as características das tarefas executadas pelo *staff* das ONGs.

Tabela 13: Tecnologia - característica das tarefas

Características das tarefas	Discordo fortemente	Discordo parcialmente	Discordo levemente	Concordo levemente	Concordo parcialmente	Concordo fortemente
Padronizados e automatizados	11,90	19,05	23,81	26,19	16,67	2,38
Variedade de atividades	2,38	7,14	19,05	11,90	30,95	28,57
Claras e facilmente analisadas	4,76	11,90	21,43	19,05	26,19	16,67
Altamente dependentes	0,00	9,52	19,05	28,57	26,19	16,67

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação às tarefas dependentes de procedimentos padronizados e automatizados por processos, na sua maioria os representantes das ONGs concordaram levemente (26,19%) que suas equipes trabalham com esse tipo de serviço. Em relação às tarefas desenvolvidas nas ONGs que envolvem variedade de atividades, a escala concordo parcialmente (30,95%) apresentou a maior frequência. Na mesma direção, 26,19% dos representantes das ONGs concordaram parcialmente que as medidas de desempenho da equipe são claras e as variações são facilmente analisadas. Por fim, os representantes das ONGs, em sua maioria, indicaram que concordaram levemente (28,57%) que as tarefas da equipe são altamente dependentes de outras tarefas da equipe da ONG/projeto.

A Tabela 14 aponta os resultados das estatísticas descritivas do fator contingencial Tecnologia, com ênfase na TI. As variáveis investigadas, exigiram que os representantes das ONGs indicassem a frequência de utilização das seguintes variáveis: computadores/laptops; internet; *softwares*; tecnologias de comunicação e sistemas de informação.

Na grande maioria, os representantes das ONGs utilizam sempre (59,52%) computadores pessoais e *laptops*, bem como 69,05% utilizam sempre internet (intranet, e-mail dentre outros), representando a variável como maior frequência. Por sua vez, em sua maioria,

apenas de vez em quando (23,81%) utilizam *softwares* especializados (por exemplo MS Quickbooks, MS Project e folha de pagamento, análise de dados). No que tange às Tecnologias de comunicação (por exemplo móvel, fax, telefone e SMS), em sua maioria, as ONGs utilizam sempre (66,67%). No entanto, a variável com a menor frequência de utilização foi o Sistema de informação (por exemplo *enterprise resource planning*), pois 30,95% nunca utilizaram essa TI.

Tabela 14: Tecnologia - frequência de uso da TI

Frequência de uso	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Computadores/ <i>laptops</i>	7,14	7,14	4,76	11,90	9,52	59,52
Internet	0,00	2,38	4,76	7,14	16,67	69,05
<i>Softwares</i>	16,67	16,67	23,81	9,52	11,90	21,43
Tecnologias de comunicação	0,00	4,76	0,00	14,29	14,29	66,67
Sistemas de informação	30,95	23,81	11,90	19,05	9,52	4,76

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 15 descreve os resultados das estatísticas descritivas do fator contingencial Cultura, por meio das seguintes variáveis: pensamento proativo (cultura proativa/reativa); receptivos a novas ideias (cultura proativa/reativa); cooperação, lealdade e boas relações (cultura flexível/rígida); abertos, com espírito de equipe e união (coletivismo/individualismo) e consenso e participação (descentralização / centralização).

Tabela 15: Cultura Organizacional das ONGs

Cultura organizacional	Discordo fortemente	Discordo parcialmente	Discordo levemente	Concordo levemente	Concordo parcialmente	Concordo fortemente
Pensamento proativo	2,38	2,38	14,29	30,95	21,43	28,57
Receptivos a novas ideias	0,00	2,38	11,90	16,67	45,24	23,81
Cooperação, lealdade e boas relações	0,00	2,38	4,76	19,05	28,57	45,24
Abertos, com espírito de equipe e união	0,00	0,00	7,14	23,81	26,19	42,86
Consenso e participação	0,00	2,38	9,52	11,90	26,19	50,00

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação à cultura proativa/reativa, 30,95 % dos representantes das ONGs concordaram levemente que os funcionários pensam de forma proativa e tentam evitar potenciais problemas e 45,24% dos funcionários ONGs são receptivos a novas ideias e regulamentos. Por sua vez, nas variáveis cultura flexível/rígida (45,24%);

coletivismo/individualismo (42,86) e descentralização/centralização (50%), os representantes das ONGs indicaram que concordam fortemente. Ou seja, evidenciou-se nas ONGs atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações informais; os funcionários são abertos uns aos outros, possuem espírito de equipe e união e o trabalho é feito com base no consenso e participação dos trabalhadores.

A tabela 16 evidencia os resultados das estatísticas descritivas do fator contingencial liderança, por meio das seguintes variáveis: assumir riscos e pensar pro-ativamente (excelência em gestão); práticas de gestão do setor privado (eficácia do conselho); relação de trabalho com diretores (melhores práticas) e conselho fornece orientação e liderança (estilo de gestão).

Tabela 16: Liderança das ONGs

Estilo de liderança	Discordo fortemente	Discordo parcialmente	Discordo levemente	Concordo levemente	Concordo parcialmente	Concordo fortemente
Assumir riscos e pensar pro-ativamente	2,38	4,76	23,81	21,43	30,95	16,67
Práticas de gestão do setor privado	16,67	16,67	23,81	19,05	16,67	7,14
Relação de trabalho com diretores	0,00	2,38	7,14	11,90	28,57	50,00
Conselho fornece orientação e liderança	4,76	2,38	16,67	16,67	30,95	28,57

Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere à variável assumir riscos e pensar pro-atividade, evidenciou-se que 30,95 % das ONGs concordaram parcialmente sobre a equipe de gestão gostar de assumir tais características. Em relação à variável práticas de gestão do setor privado, a maioria dos representantes das ONGs discordaram levemente (23,81%), sobre a equipe de gestão enfatizar nas práticas de empresas com fins lucrativos, indicando uma possível customização de suas práticas de gestão para organizações do terceiro setor. Contudo, 50% dos presidentes e gestores das ONGs concordaram fortemente que a equipe de gestão tem uma excelente relação de trabalho com o conselho de diretores. No mesmo sentido, concordaram parcialmente (30,95%) que o conselho de diretores fornece orientação suficiente e liderança global para as ONGs.

6.1.4 Desempenho

A tabela 17 descreve os resultados das estatísticas descritivas dos Sistemas de Controles Gerenciais utilizados pelos gestores e presidentes das ONGs.

Tabela 17: Sistemas de controle gerenciais das ONGs

Sistemas de controle	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Gerenciamento por Projeto	0,00	4,76	19,05	16,67	16,67	42,86
Orçamento	0,00	9,52	7,14	7,14	28,57	47,62
Controle Interno	0,00	7,14	11,90	14,29	21,43	45,24
Custeio ABC	9,52	14,29	16,67	11,90	14,29	33,33
Gestão Baseada em Valor	16,67	16,67	21,43	16,67	9,52	19,05
Gestão Baseada em Atividades	2,38	4,76	14,29	21,43	23,81	33,33
Custeio Variável e Alvo	19,05	7,14	23,81	21,43	11,90	16,67
Análise custo/volume/lucro	26,19	14,29	26,19	4,76	11,90	16,67
Análise da Cadeia de Valor	26,19	9,52	28,57	9,52	11,90	14,29
<i>Balanced Scorecard</i>	42,86	9,52	19,05	11,90	4,76	11,90
Demonstrações Contábeis	9,52	4,76	21,43	14,29	26,19	23,81

Fonte: Dados da pesquisa

Os Sistemas de Controles Gerenciais mais utilizados pelos gestores e presidentes das ONGs são, respectivamente: gerenciamento por projeto (42,86%); orçamento (47,62%); controle interno (45,24%); custeio ABC (33,33%); gestão baseada em atividades (33,33%) e Demonstrações Contábeis (23,81%). Evidenciou-se que esses sistemas apresentados, sempre são utilizados pelos gestores das ONGs, pois além da importância gerencial que eles possuem, alguns deles como Orçamento; Controle Interno e Demonstrações Contábeis, possuem exigências legais para implantação nas ONGs.

Por sua vez, aqueles Sistemas de Controles Gerenciais como menor utilização, foram Gestão Baseada em Valor (16,67%); Custeio Variável e Alvo (19,05%); Análise custo/volume/lucro (26,19%); Análise da Cadeia de Valor (26,19%) e *Balanced Scorecard* (42,86%), pois grande parte das ONGs indicaram que nunca utilizaram estes sistemas na gestão de suas organizações.

A tabela 18 evidencia os resultados das estatísticas descritivas das Práticas de Planejamento de desempenho adotadas pelos representantes ONGs.

Tabela 18: Práticas de Planejamento de desempenho das ONGs

Práticas de planejamento de desempenho	Discordo fortemente	Discordo parcialmente	Discordo levemente	Concordo levemente	Concordo parcialmente	Concordo fortemente
Comunica missão e visão	2,38	9,52	2,38	11,90	21,43	52,38
Enfatiza valores fundamentais	0,00	7,14	2,38	14,29	19,05	57,14
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,00	9,52	4,76	11,90	23,81	50,00
Fatores de sucesso identificados	0,00	7,14	4,76	21,43	23,81	42,86
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,00	4,76	11,90	14,29	14,29	54,76
Ações refletem missão e visão	0,00	4,76	4,76	11,90	16,67	61,90
Planejamento estratégico envolve workshops	14,29	11,90	11,90	16,67	28,57	16,67
Conjunto de atividades claras	4,76	0,00	11,90	19,05	28,57	35,71

Fonte: Dados da pesquisa

No geral, a maioria dos presidentes e gestores das ONGs, concordaram fortemente que as seguintes variáveis refletem as práticas de planejamento de desempenho adotadas em suas organizações: comunica missão e visão (52, 38%); enfatiza valores fundamentais (57,14%); objetivos e metas especificados e comunicados (50%); fatores de sucesso identificados (42,86%); planos e estratégias ligados a objetivos e missão (54,76%); ações e programas refletem missão e visão (61,90%) e conjunto de atividades estratégicas claras (35,71%). Entretanto, o processo de planejamento estratégico envolvendo *workshops* de estratégicas dos *stakeholders* (14,29%), foi a prática com menor representatividade no processo de planejamento de desempenho.

A tabela 19 evidencia os resultados das estatísticas descritivas das Práticas de medição de desempenho, com ênfase nas Metas de desempenho utilizadas nas ONGs.

Tabela 19: Metas de desempenho das ONGs

Metas de desempenho	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Objetivos da equipe	7,14	4,76	9,52	28,57	21,43	28,57
Metas individuais	19,05	11,90	16,67	21,43	19,05	11,90
Metas organizacionais	4,76	2,38	21,43	16,67	28,57	26,19

Fonte: Dados da pesquisa

A análise indica que os objetivos da equipe (por exemplo de projeto / metas da equipe departamentais) e as metas organizacionais são as práticas mais utilizadas nas ONGs. Não obstante, as metas individuais (por exemplo trabalhador individual / alvos gerentes) possuem baixa utilização nas ONGs. Uma possível justificativa para essa baixa utilização, é que as metas individuais tendem a estimular competição interna e proporcionar uma avaliação mais específica dos funcionários, fatos estes que podem contrariar os objetivos dos gestores, que muitas vezes, contam com equipes formadas por membros da família ou até mesmo voluntários.

A Tabela 20 evidencia os resultados das estatísticas descritivas das práticas de medição de desempenho, por meio do uso de indicadores de desempenho, que podem ser segregados em três tipos: Projetos (indicadores de entradas; de processo e indicadores de resultados; Financeiros (indicadores de receitas; de custos administrativos; de economia; de eficiência e produtividade) e Não-financeiros (qualidade do serviço; satisfação dos beneficiários; sustentabilidade; inovação; eficácia e flexibilidade da cadeia de suprimentos).

Tabela 20: Uso de indicadores de desempenho das ONGs

Uso de indicadores	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Indicadores de entrada	4,76	0,00	11,90	28,57	28,57	26,19
Indicadores de processo	2,38	0,00	16,67	26,19	26,19	28,57
Indicadores de resultado	2,38	0,00	16,67	26,19	28,57	26,19
Indicadores de impacto	2,38	2,38	16,67	16,67	35,71	26,19
Indicadores de Receitas	4,76	11,90	7,14	26,19	23,81	26,19
Indicadores de custos administrativos	2,38	9,52	16,67	26,19	14,29	30,95
Indicadores da economia	4,76	9,52	7,14	30,95	19,05	28,57
Indicadores de eficiência	4,76	9,52	11,90	28,57	14,29	30,95
Indicadores de produtividade	4,76	9,52	16,67	23,81	19,05	26,19
A qualidade do serviço	4,76	9,52	11,90	30,95	21,43	21,43
Satisfação	7,14	7,14	4,76	23,81	21,43	35,71
Indicadores de sustentabilidade	4,76	7,14	14,29	23,81	19,05	30,95
Indicadores de inovação	4,76	9,52	14,29	28,57	21,43	21,43
Indicadores de eficácia	4,76	4,76	16,67	16,67	40,48	16,67
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	14,29	19,05	9,52	28,57	21,43	7,14

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os representantes das ONGs, os indicadores mais utilizados nas práticas de medição de desempenho, são: indicadores de satisfação (35,71%); indicadores de sustentabilidade (30,95%); indicadores de custos administrativo (30,95%); indicadores da economia (28,57%) e indicadores de eficiência (30,95%). Assim, identificou-se que os indicadores de desempenho mais utilizados, são dos tipos Não-financeiros e Financeiros. Não obstante, o indicador de Flexibilidade da cadeia de suprimentos apresentou a menor frequência de utilização.

A Tabela 21 evidencia os resultados das estatísticas descritivas das práticas de medição de desempenho, com base nos instrumentos de coleta de dados utilizados nas ONGs.

Tabela 21: Instrumentos de coleta utilizados nas ONGs

Instrumentos de coleta	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Entrevistas	11,90	2,38	14,29	16,67	30,95	23,81
Email/Website	7,14	9,52	9,52	9,52	30,95	33,33
Telefone	9,52	16,67	14,29	19,05	19,05	21,43
Formulários	11,90	9,52	2,38	21,43	30,95	23,81
Pessoal	0,00	0,00	9,52	21,43	33,33	35,71
Projetos	2,38	16,67	11,90	16,67	33,33	19,05

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação aos instrumentos de coleta de dados mais utilizados nas ONGs, evidenciou-se que a variável pessoal, oriundos muitas vezes de conversas individuais, e Email/Website são os principais instrumentos utilizados por gestores e presidentes das ONGs. Por sua vez, os instrumentos de coleta de dados através de Entrevistas com informantes ou grupo focais e formulários Pré-preparados / questionários de pesquisa, apresentaram as menores frequências de utilização. Nesse cenário, é possível sugerir que as ONGs tendem a utilizar práticas menos formais para obtenção dos dados que servirão de base para o processo de mensuração de desempenho.

A Tabela 22 descreve os resultados das estatísticas descritivas das práticas de medição de desempenho, enfatizando em Recompensas e sanções utilizadas nas ONGs. Diferentemente dos resultados apresentados nas outras práticas de medição de desempenho, a maioria das ONGs nunca ou raramente utilizam variáveis de Recompensas e Sanções, como destaque para as demissões e recompensas de equipes (por exemplo viagens, bônus de equipe).

Tabela 22: Recompensas e sanções utilizadas nas ONGs

Recompensas e sanções	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
Recompensas de Equipes	40,48	23,81	14,29	4,76	9,52	7,14
Recompensas Individuais	26,19	28,57	16,67	14,29	9,52	4,76
Demissão	47,62	42,86	7,14	0,00	2,38	0,00
Término do Programa	19,05	19,05	21,43	11,90	11,90	16,67

Fonte: Dados da pesquisa

Esses resultados sugerem, que essas organizações quando não trabalham com funcionários voluntários, remuneram seus funcionários por meio de salários fixos, não vinculados a nenhum sistema de incentivos, visando diminuir conflitos de agência e aumentar desempenho. Além dos possíveis índices reduzidos de rotatividade dos funcionários atuantes nessas ONGs, que tendem a diminuir as práticas de sanções utilizadas.

6.2 CORRELAÇÃO DE SPEARMAN

6.2.1 Desempenho e perfil dos representantes das ONGs

A Tabela 23 apresenta os coeficientes de correlação de *Spearman* das relações entre as variáveis representantes dos Sistemas de Controle Gerenciais com as variáveis referentes ao perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 23: Correlação entre Sistemas de controle e perfil dos representantes das ONGs

Sistemas de controle	Sexo	Idade	Escolaridade	Função	Tempo
Gerenciamento por Projeto	0,06	0,27	-0,49	0,04	0,11
Orçamento	-0,03	0,19	-0,49	-0,02	0,19
Controle Interno	0,13	0,22	-0,59	0,08	0,31
Custeio ABC	0,03	0,17	-0,39	0,18	0,06
Gestão Baseada em Valor	0,06	0,03	-0,41	0,14	0,04
Gestão Baseada em Atividades	-0,04	0,15	-0,44	0,11	-0,07
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,11	-0,09	-0,33	0,14	-0,04
Análise custo/volume/lucro	0,17	-0,03	-0,27	0,25	0,08
Análise da Cadeia de Valor	0,12	0,02	-0,36	0,21	0,15
<i>Balanced Scorecard</i>	0,17	0,00	-0,40	0,00	0,11
Demonstrações Contábeis	0,30	-0,09	-0,44	-0,11	0,23

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, pode-se observar que apenas uma variável do perfil dos representantes das ONGs se mostrou relacionada significativamente com os Sistemas de Controles Gerenciais. O nível de escolaridade dos presidentes e gestores das ONGs apresentou uma relação inversamente proporcional com algumas variáveis representantes dos Sistemas de Controles Gerenciais (Gerenciamento por Projeto; Orçamento; Controle Interno; Custeio ABC; Gestão Baseada em Valor; Gestão Baseada em Atividade; BSC e Demonstrações Contábeis).

A Tabela 24 descreve os coeficientes de correlação de *Spearman* das relações entre as práticas de planejamento de desempenho com o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 24: Correlação entre práticas de planejamento de desempenho e perfil dos representantes das ONGs

Práticas de planejamento de desempenho	Sexo	Idade	Escolaridade	Função	Tempo
Comunica missão e visão	0,24	0,21	-0,55	-0,02	0,37
Enfatiza valores fundamentais	0,23	0,30	-0,56	0,10	0,40
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,28	0,22	-0,47	-0,02	0,44
Fatores de sucesso identificados	0,34	0,24	-0,50	0,01	0,39
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,20	0,13	-0,49	-0,09	0,25
Ações refletem missão e visão	0,29	0,22	-0,54	0,03	0,30
Planejamento estratégico envolve workshops	0,13	0,36	-0,16	-0,02	0,34
Conjunto de atividades claras	0,07	0,45	-0,60	0,08	0,40

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, pode-se identificar que três variáveis representantes do perfil dos representantes das ONGs se mostraram estatisticamente relacionadas com as práticas de planejamento de desempenho. Inicialmente, a idade dos presidentes e gestores obteve relação positiva e estatisticamente significativa com a variável conjunto de atividades claras nas ONGs. A escolaridade, possui relações inversas e estatisticamente significantes com a maioria das variáveis representantes das Práticas de planejamento de desempenho. Por fim, o tempo de atuação dos presidentes e gestores das ONGs, apresentou coeficientes positivos e estatisticamente significantes com as seguintes variáveis representantes das Práticas de planejamento de desempenho: enfatiza valores fundamentais; objetivos e metas especificados e comunicados e conjunto de atividades claras.

A Tabela 25 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e o perfil dos representantes das ONGs. É possível inferir que há relação negativa e estatisticamente significativa entre escolaridade e as metas de

desempenho, associadas aos objetivos da equipe e metas organizacionais. Bem como, há relação positiva e estatisticamente significativa entre o tempo de atuação dos gestores e presidentes das ONGs com as metas de desempenho, associadas as metas organizacionais.

Tabela 25: Correlação entre Metas de desempenho e perfil dos representantes das ONGs

Metas de desempenho	Sexo	Idade	Escolaridade	Função	Tempo
Objetivos da equipe	0,15	0,21	-0,61	0,03	0,19
Metas individuais	0,32	0,16	-0,22	-0,28	0,18
Metas organizacionais	0,26	0,28	-0,50	-0,06	0,45

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 26 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 26: Correlação entre o uso de indicadores de desempenho e perfil dos representantes das ONGs

Uso de indicadores	Sexo	Idade	Escolaridade	Função	Tempo
Indicadores de entrada	0,15	0,26	-0,40	-0,06	0,42
Indicadores de processo	0,20	0,21	-0,48	-0,10	0,35
Indicadores de resultado	0,05	0,22	-0,44	-0,09	0,33
Os indicadores de impacto	0,09	0,25	-0,47	-0,07	0,35
Indicadores de Receitas	0,13	0,24	-0,33	-0,17	0,24
Indicadores de custos administrativos	0,13	0,32	-0,36	-0,11	0,38
Indicadores da economia	0,27	0,23	-0,51	-0,03	0,32
Indicadores de eficiência	0,24	0,36	-0,60	-0,03	0,37
Indicadores de produtividade	0,25	0,30	-0,58	-0,14	0,31
A qualidade do serviço	0,11	0,29	-0,44	-0,01	0,41
Satisfação	0,17	0,20	-0,51	-0,05	0,35
Indicadores de sustentabilidade	0,23	0,20	-0,50	-0,22	0,37
Indicadores de inovação	0,17	0,22	-0,44	-0,11	0,45
Indicadores de eficácia	0,18	0,31	-0,55	-0,05	0,41
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,29	0,17	-0,39	-0,06	0,23

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, pode-se identificar que duas variáveis do perfil dos representantes das ONGs se mostraram estatisticamente relacionadas com o uso de indicadores de desempenho. A escolaridade dos presidentes e gestores das ONGs apresentou relação negativa e estatisticamente significativa com diversos indicadores de desempenho. Por sua vez, o tempo de atuação representantes das ONGs obteve relação positiva e estatisticamente significativa com os indicadores de entrada, indicadores de qualidade do serviço, indicadores de inovação e indicadores de eficácia.

A Tabela 27 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre instrumentos de coleta de dados e o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 27: Correlação entre instrumentos de coleta e perfil dos representantes das ONGs

Instrumentos de coleta	Sexo	Idade	Escolaridade	Função	Tempo
Entrevistas	0,27	0,21	-0,41	-0,12	0,13
Email/Website	0,26	0,14	-0,54	-0,01	0,28
Telefone	0,22	-0,11	-0,42	0,22	0,11
Formulários	0,22	-0,01	-0,28	-0,06	0,03
Pessoal	0,19	0,23	-0,43	0,16	0,17
Projetos	-0,10	-0,13	-0,08	0,18	0,03

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos, verificou-se que apenas uma variável do perfil dos representantes das ONGs se mostrou relacionada estatisticamente com os instrumentos de coleta de dados. Corroborando com resultados anteriores, a escolaridade dos presidentes e gestores das ONGs apresentou uma relação inversa com os instrumentos de coleta de dados baseados em entrevistas, email/website, telefone e pessoal com os funcionários da organização.

A Tabela 28 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre recompensas e sanções e o perfil dos representantes das ONGs.

Tabela 28: Correlação entre recompensas e sanções e perfil dos representantes das ONGs

Recompensas e sanções	Sexo	Idade	Escolaridade	Função	Tempo
Recompensas de Equipes	0,20	0,22	-0,31	0,09	0,19
Recompensas Individuais	0,51	0,17	-0,32	-0,13	0,13
Demissão	-0,10	-0,41	0,08	-0,09	-0,25
Término do programa	0,13	0,01	-0,11	0,03	-0,05

Fonte: Dados da pesquisa

Através resultados obtidos, evidenciou-se que duas variáveis distintas, das apresentadas anteriormente, do perfil dos representantes das ONGs se mostraram relacionadas estatisticamente com as práticas de mensuração desempenhado ligadas as recompensas e sanções. Assim, o sexo dos gestores e presidentes das ONGs apresentou relação direta com as recompensas individuais. Enquanto a idade dos representantes, foi relacionada negativamente com as sanções oriundas de demissão ou rebaixamentos / rescisão de contratos.

6.2.2 Desempenho e fatores contingenciais externos

A Tabela 29 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial ambiente externo, por meio de sua variável específica concorrência.

Tabela 29: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (concorrência)

Sistemas de controle	Equipe e voluntários	Financiamento externo	Novos programas e projetos	Recursos comunitários
Gerenciamento por Projeto	-0,04	-0,03	0,00	-0,08
Orçamento	-0,06	-0,22	-0,15	-0,16
Controle Interno	-0,07	-0,32	-0,26	-0,12
Custeio ABC	-0,20	-0,21	0,05	-0,12
Gestão Baseada em Valor	0,02	-0,23	0,05	0,04
Gestão Baseada em Atividades	-0,12	-0,15	0,04	0,02
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,10	-0,13	0,18	0,17
Análise custo/volume/lucro	0,13	-0,06	0,19	0,17
Análise da Cadeia de Valor	0,17	-0,10	0,13	0,21
<i>Balanced Scorecard</i>	0,33	-0,06	0,05	0,28
Demonstrações Contábeis	0,14	-0,16	-0,03	0,06

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme os resultados obtidos, observa-se que nenhuma das relações mensuradas se mostrou estatisticamente significativa, indicando que a intensidade da concorrência em distintas áreas das ONGs (equipe e voluntários; financiamento externo; novos programas e projetos e recursos comunitários) não tem relação estatisticamente significativa com a utilização de Sistemas de Controle Gerenciais.

Ainda em relação ao fator contingencial ambiente externo, a Tabela 30 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Sistemas de Controle Gerenciais e a variável dinamismo ambiental.

Em relação aos resultados, constatou-se que a variável Ambiente regulamentar (por exemplo, leis e regulamentos) apresenta relação direta e estatisticamente significativa com as demonstrações contábeis, variável dos sistemas de controle utilizados nas ONGs. Dessa forma, supõe-se que a contabilidade brasileira ainda por ter a característica normativa, influencia as ONGs para implantação de seus relatórios contábeis, servindo de apoio aos controles gerenciais.

Tabela 30: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (dinamismo)

Sistemas de controle	Ambiente regulamentar	Ambiente Econômico Social	Aspectos políticos e de segurança	Ambiente tecnológico
-----------------------------	-----------------------	---------------------------	-----------------------------------	----------------------

Gerenciamento por Projeto	0,02	0,04	-0,09	0,16
Orçamento	0,13	0,05	-0,02	0,24
Controle Interno	0,11	-0,17	-0,19	0,12
Custeio ABC	-0,09	0,14	-0,01	0,24
Gestão Baseada em Valor	-0,02	0,03	-0,13	0,21
Gestão Baseada em Atividades	-0,06	0,10	-0,11	0,17
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,12	-0,05	-0,14	0,18
Análise custo/volume/lucro	0,22	0,05	-0,13	0,28
Análise da Cadeia de Valor	0,17	-0,07	-0,20	0,24
<i>Balanced Scorecard</i>	-0,02	-0,25	-0,21	-0,03
Demonstrações Contábeis	0,44	0,00	-0,15	0,34

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 31 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial ambiente externo, através da última variável mensurada incerteza ambiental.

Tabela 31: Correlação entre Sistemas de Controle e o Ambiente externo (incerteza)

Sistemas de controle	Governo	Doadores	Beneficiários	Públicas e comunitárias
Gerenciamento por Projeto	0,36	-0,12	-0,10	0,04
Orçamento	0,39	-0,04	-0,02	0,07
Controle Interno	0,30	-0,11	0,10	0,10
Custeio ABC	0,30	-0,13	-0,07	0,06
Gestão Baseada em Valor	0,38	-0,19	0,16	0,26
Gestão Baseada em Atividades	0,35	-0,16	-0,11	-0,02
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,30	-0,14	0,12	0,16
Análise custo/volume/lucro	0,23	-0,14	0,34	0,28
Análise da Cadeia de Valor	0,34	-0,12	0,26	0,22
<i>Balanced Scorecard</i>	0,23	0,07	0,22	0,14
Demonstrações Contábeis	0,18	-0,12	0,39	0,20

Fonte: Dados da pesquisa

Corroborando com os resultados da variável intensidade da concorrência, os sistemas de controle gerenciais não apresentaram relações estatisticamente significantes com o fator contingencial ambiente externo, representado pela variável incerteza ambiental. Esses resultados sugerem, que a previsibilidade dos requisitos dos *stakeholders* em relação à prestação de contas, não influenciam a utilização dos sistemas de controle gerenciais.

A Tabela 32 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as Práticas de Planejamento de Desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, por meio da variável intensidade da competição.

Tabela 32: Correlação entre Práticas de Planejamento de Desempenho e Ambiente Externo (competição)

Práticas de planejamento de desempenho	Equipe e voluntários	Financiamento externo	Novos programas e projetos	Recursos comunitários
Comunica missão e visão	-0,07	0,05	-0,07	-0,11
Enfatiza valores fundamentais	-0,11	-0,05	-0,12	-0,17
Objetivos e metas especificados e comunicados	-0,02	-0,16	-0,08	-0,24
Fatores de sucesso identificados	0,04	-0,18	-0,04	-0,09
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	-0,11	-0,12	-0,05	-0,21
Ações refletem missão e visão	-0,05	-0,06	-0,07	-0,16
Planejamento estratégico envolve workshops	0,09	0,08	0,13	0,13
Conjunto de atividades claras	0,02	-0,08	-0,16	-0,11

Fonte: Dados da pesquisa

Diante das evidências obtidas, verificou-se, desta vez, que nenhuma das variáveis testadas expuseram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que as práticas de planejamento de desempenho não são relacionadas com o nível de concorrência em distintas áreas das ONGs (equipe/voluntários; financiamento; programas/projetos e recursos).

A Tabela 33 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as Práticas de Planejamento de Desempenho e a variável dinamismo ambiental.

Tabela 33: Correlação entre Práticas de Planejamento de Desempenho e Ambiente Externo (dinamismo)

Práticas de planejamento de desempenho	Ambiente regulamentar	Ambiente Econômico Social	Aspectos políticos e de segurança	Ambiente tecnológico
Comunica missão e visão	0,13	-0,06	-0,09	0,01
Enfatiza valores fundamentais	0,12	-0,07	-0,05	0,00
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,20	-0,06	-0,07	0,05
Fatores de sucesso identificados	0,17	-0,02	-0,09	0,11
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,09	-0,14	-0,16	-0,07
Ações refletem missão e visão	0,09	-0,05	-0,12	0,01
Planejamento estratégico envolve workshops	0,10	-0,01	-0,09	-0,03
Conjunto de atividades claras	0,01	0,02	-0,14	-0,06

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados obtidos, assim como os da variável concorrência, indicaram que nenhuma das relações testadas apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo a ausência de relações entre as práticas de planejamento de desempenho e o nível de mudanças dos fatores ambientais externos, oriundos do ambiente regulamentar (por exemplo, leis e regulamentos), ambiente econômico social (por exemplo, inflação, a população, crimes, desastres), aspectos políticos e de segurança (por exemplo, líderes eleitos, política, violência) e ambiente tecnológico (por exemplo, as inovações).

A Tabela 34 explana os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as Práticas de Planejamento de Desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, através da variável incerteza ambiental.

Tabela 34: Correlação entre Práticas de Planejamento de Desempenho e Ambiente Externo (incerteza)

Práticas de planejamento de desempenho	Governo	Doadores	Beneficiários	Públicas e comunitárias
Comunica missão e visão	0,12	-0,11	0,12	0,06
Enfatiza valores fundamentais	0,18	-0,12	0,06	0,06
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,10	-0,03	0,18	0,01
Fatores de sucesso identificados	0,20	-0,17	0,16	0,04
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	-0,11	-0,19	0,08	-0,15
Ações refletem missão e visão	0,15	-0,14	0,04	0,00
Planejamento estratégico envolve workshops	0,01	0,01	0,25	0,15
Conjunto de atividades claras	0,15	-0,29	0,16	0,25

Fonte: Dados da pesquisa

Corroborando com os outros resultados dos testes de correlação entre práticas de planejamento de desempenho e ambiente externo, nenhuma das relações investigadas apresentaram coeficientes de *Spearman* estatisticamente significantes, sugerindo que a incerteza ambiental criada pelos requisitos dos *stakeholders* (governo, doadores, beneficiários, dentre outros) sobre prestação de contas e demais demandas, não foi relacionada com as práticas de planejamento de desempenho. Diante deste cenário, nenhuma das variáveis do ambiente externo (competição, dinamismo e incerteza) foram correlacionadas com as práticas de planejamento de desempenho.

A Tabela 35 ilustra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as Metas de Desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, através da variável competição ambiental. Com base nos resultados obtidos, todas as variáveis testadas não

apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, indicando que as metas de desempenho, sejam por meio dos objetivos da equipe, metas individuais e organizacionais, não foram relacionadas com o nível de concorrência enfrentados em diversas áreas nas ONGs.

Tabela 35: Correlação entre Metas de Desempenho e Ambiente Externo (competição)

Metas de desempenho	Equipe e voluntários	Financiamento externo	Novos programas e projetos	Recursos comunitários
Objetivos da equipe	0,10	-0,06	-0,09	0,05
Metas individuais	0,16	-0,17	-0,33	0,14
Metas organizacionais	0,05	-0,11	-0,10	-0,11

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 36 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as Metas de Desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, por meio da variável dinamismo ambiental.

Tabela 36: Correlação entre Metas de Desempenho e Ambiente Externo (dinamismo)

Metas de desempenho	Ambiente regulamentar	Ambiente Econômico Social	Aspectos políticos e de segurança	Ambiente tecnológico
Objetivos da equipe	0,18	0,09	-0,09	0,12
Metas individuais	-0,06	-0,22	-0,10	-0,19
Metas organizacionais	0,24	0,07	-0,08	0,19

Fonte: Dados da pesquisa

Diante das evidências obtidas, verificou-se mais uma vez, que nenhuma das relações investigadas apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que as metas de desempenho não são relacionadas com o dinamismo dos fatores ambientais externos investigados.

A Tabela 37 demonstra as evidências da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre as Metas de Desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, com base na variável incerteza ambiental.

Tabela 37: Correlação entre Metas de Desempenho e Ambiente Externo (incerteza)

Metas de desempenho	Governo	Doadores	Beneficiários	Públicas e comunitárias
Objetivos da equipe	0,36	-0,36	0,16	0,29
Metas individuais	0,06	-0,02	0,05	0,14
Metas organizacionais	0,23	-0,12	0,26	0,17

Fonte: Dados da pesquisa

Na mesma direção dos resultados anteriores, identificou-se ausência de coeficientes de correlação estatisticamente significantes, indicando que as metas de desempenho não sofrem influência com o grau de previsibilidade (incerteza) dos requisitos dos *stakeholders* acerca de prestação de contas e demais demandas. Dessa forma, constatou-se que nenhuma das variáveis do ambiente externo (competição, dinamismo e incerteza) foram correlacionadas com as metas de desempenho.

A Tabela 38 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o Uso de indicadores de desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, por meio da variável competição ambiental.

Tabela 38: Correlação entre Uso de indicadores e Ambiente Externo (competição)

Uso de indicadores	Equipe e voluntários	Financiamento externo	Novos programas e projetos	Recursos comunitários
Indicadores de entrada	-0,17	-0,13	-0,15	-0,18
Indicadores de processo	-0,05	-0,13	0,05	-0,20
Indicadores de resultado	-0,01	-0,05	0,09	-0,13
Os indicadores de impacto	0,05	0,04	0,12	-0,02
Indicadores de Receitas	0,00	-0,02	-0,12	-0,14
Indicadores de custos administrativos	-0,03	-0,02	-0,15	-0,14
Indicadores da economia	0,00	-0,01	-0,03	0,03
Indicadores de eficiência	0,01	-0,08	-0,08	-0,05
Indicadores de produtividade	0,05	-0,18	-0,11	-0,06
A qualidade do serviço	0,04	-0,09	0,04	-0,02
Satisfação	0,05	-0,01	0,11	0,05
Indicadores de sustentabilidade	0,13	0,02	0,12	0,09
Indicadores de inovação	0,16	-0,15	-0,02	-0,05
Indicadores de eficácia	-0,01	-0,19	-0,01	-0,06
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,21	-0,09	-0,01	0,16

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, identificou-se que todas as relações investigadas não apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que o uso de indicadores de desempenho não é relacionado com o fator contingencial ambiente externo, representado pela variável de competição ambiental entre equipe e voluntários, por financiamento externo, por novos programas e projetos, por fim, por recursos comunitários.

A Tabela 39 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o Uso de indicadores de desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, através da variável dinamismo ambiental.

Tabela 39: Correlação entre Uso de indicadores e Ambiente Externo (dinamismo)

Uso de indicadores	Ambiente regulamentar	Ambiente Econômico Social	Aspectos políticos e de segurança	Ambiente tecnológico
Indicadores de entrada	0,17	0,27	0,21	0,33
Indicadores de processo	0,23	0,11	0,02	0,31
Indicadores de resultado	0,32	0,24	0,11	0,39
Os indicadores de impacto	0,36	0,18	0,04	0,34
Indicadores de Receitas	0,19	0,23	0,16	0,30
Indicadores de custos administrativos	0,13	0,19	0,15	0,24
Indicadores da economia	0,14	0,06	-0,01	0,21
Indicadores de eficiência	0,06	0,03	-0,10	0,16
Indicadores de produtividade	0,09	0,04	-0,08	0,19
A qualidade do serviço	0,23	0,10	-0,06	0,27
Satisfação	0,27	0,19	0,05	0,31
Indicadores de sustentabilidade	0,16	-0,02	0,03	0,15
Indicadores de inovação	0,30	0,01	-0,08	0,28
Indicadores de eficácia	0,31	0,16	0,02	0,28
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,07	-0,14	-0,17	-0,02

Fonte: Dados da pesquisa

Tomando por base nos resultados alcançados, verificou-se que o uso de um tipo de indicador de desempenho apresentou coeficiente positivo e estatisticamente significativo com o dinamismo ambiental. Especificamente, constatou-se que o uso de indicadores de resultado possui relação direta com o dinamismo do ambiente tecnológico, ou seja, possíveis mudanças em aspectos como inovações tecnológicas, por exemplo, podem levar aos gestores e presidentes das ONGs a utilizarem indicadores de desempenho.

A Tabela 40 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o Uso de indicadores de desempenho e o fator contingencial Ambiente Externo, com base na variável incerteza ambiental.

Tabela 40: Correlação entre Uso de indicadores e Ambiente Externo (incerteza)

Uso de indicadores	Governo	Doadores	Beneficiários	Públicas e comunitárias
Indicadores de entrada	0,36	-0,05	0,12	0,31

Indicadores de processo	0,26	-0,11	0,23	0,09
Indicadores de resultado	0,29	-0,08	0,19	0,18
Os indicadores de impacto	0,26	-0,07	0,16	0,17
Indicadores de Receitas	0,33	-0,03	0,25	0,35
Indicadores de custos administrativos	0,33	-0,09	0,24	0,34
Indicadores da economia	0,30	-0,16	0,24	0,30
Indicadores de eficiência	0,29	-0,19	0,25	0,25
Indicadores de produtividade	0,19	-0,17	0,30	0,25
A qualidade do serviço	0,21	-0,20	0,26	0,19
Satisfação	0,35	-0,19	0,12	0,23
Indicadores de sustentabilidade	0,19	0,02	0,16	0,08
Indicadores de inovação	0,22	-0,02	0,31	0,22
Indicadores de eficácia	0,21	-0,17	0,19	0,20
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,11	-0,07	0,20	0,15

Fonte: Dados da pesquisa

As evidências identificadas da variável incerteza ambiental, foram concomitantes com os resultados das relações entre o uso de indicadores de desempenho e competição ambiental, pois nenhuma das relações testadas apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que a incerteza ambiental associada com os requisitos de prestação de contas requeridos pelos *stakeholders* das ONGs não possui relação com o uso de indicadores de desempenho.

A Tabela 41 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Instrumentos de Coleta de Dados e o fator contingencial Ambiente Externo, por meio da variável competição ambiental.

Tabela 41: Correlação entre Instrumentos de Coleta e Ambiente Externo (competição)

Instrumentos de coleta	Equipe e voluntários	Financiamento externo	Novos programas e projetos	Recursos comunitários
Entrevistas	0,13	0,10	0,08	0,14
Email/Website	0,06	0,02	0,18	0,28
Telefone	0,00	-0,15	-0,02	0,17
Formulários	0,05	0,01	0,05	0,07
Pessoal	-0,13	0,05	0,29	0,13
Projetos	0,18	-0,06	0,15	0,03

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, infere-se que nenhuma das relações investigadas apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que a

utilização de instrumentos de coleta de dados não são afetadas com as possíveis intensidades da concorrência em distintas áreas das ONGs (equipe e voluntários, financiamento externo, novos programas e projetos e Recursos comunitários).

A Tabela 42 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Instrumentos de Coleta de Dados e o fator contingencial Ambiente Externo, por meio da variável dinamismo ambiental.

Tabela 42: Correlação entre Instrumentos de Coleta e Ambiente Externo (dinamismo)

Instrumentos de coleta	Ambiente regulamentar	Ambiente Econômico Social	Aspectos políticos e de segurança	Ambiente tecnológico
Entrevistas	0,18	0,23	-0,07	0,13
Email/Website	0,03	-0,12	-0,18	0,08
Telefone	-0,01	-0,17	-0,31	0,01
Formulários	0,11	0,05	0,09	0,02
Pessoal	0,11	0,11	-0,04	0,18
Projetos	0,22	0,02	-0,12	0,09

Fonte: Dados da pesquisa

De modo similar aos resultados da Tabela 39, os testes realizados também não identificaram relações estatisticamente significativas entre as variáveis analisadas, sugerindo que o uso de instrumentos de coleta de dados não são afetados pelas características de mudanças do ambiente regulamentar, econômico social, político e de segurança e, por fim, do ambiente tecnológico.

A Tabela 43 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Instrumentos de Coleta de Dados e o fator contingencial Ambiente Externo, por meio da última variável incerteza ambiental.

Tabela 43: Correlação entre Instrumentos de Coleta e Ambiente Externo (incerteza)

Instrumentos de coleta	Governo	Doadores	Beneficiários	Públicas e comunitárias
Entrevistas	0,08	0,00	0,13	-0,02
Email/Website	0,07	0,15	0,22	0,03
Telefone	0,06	-0,22	0,21	0,14
Formulários	0,14	-0,02	0,14	0,24
Pessoal	0,00	-0,13	0,11	0,01
Projetos	0,10	-0,02	0,09	0,09

Fonte: Dados da pesquisa

Mais uma vez, corroborando com os resultados apresentados nas Tabelas 41 e 42, nenhuma relação testada se mostrou estatisticamente significativa, indicando que a utilização dos Instrumentos de Coleta de Dados não é relacionada com as variáveis utilizadas (competição, dinamismo e incerteza), como representantes do Ambiente Externo das ONGs.

A última variável de desempenho correlacionada com os fatores contingenciais externos, foi recompensas e sanções. Assim, a Tabela 44 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e Sanções e o fator contingencial Ambiente Externo, através da variável competição ambiental.

Tabela 44: Correlação entre Recompensas e Sanções e Ambiente Externo (competição)

Recompensas e sanções	Equipe e voluntários	Financiamento externo	Novos programas e projetos	Recursos comunitários
Recompensas de Equipes	0,09	-0,04	-0,11	0,08
Recompensas Individuais	0,00	-0,01	-0,07	0,21
Demissão	0,12	0,15	0,23	0,38
Término do programa	0,18	-0,03	-0,16	0,22

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados alcançados, pode-se constatar a ausência de relação estatisticamente significativa entre as variáveis testadas, sugerindo que a utilização de recompensas e sanções, nas práticas de desempenho, não é afetada com a competição ambiental no contexto das ONGs.

A Tabela 45 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e Sanções e o fator contingencial Ambiente Externo, através da variável dinamismo ambiental.

Tabela 45: Correlação entre Recompensas e Sanções e Ambiente Externo (dinamismo)

Recompensas e sanções	Ambiente regulamentar	Ambiente Econômico Social	Aspectos políticos e de segurança	Ambiente tecnológico
Recompensas de Equipes	0,04	-0,07	-0,24	0,07
Recompensas Individuais	0,16	-0,22	-0,30	-0,04
Demissão	0,15	0,09	-0,01	0,12
Término do programa	-0,04	0,18	-0,11	0,01

Fonte: Dados da pesquisa

As evidências obtidas, indicaram que nenhuma das relações testadas apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que a utilização de recompensas e sanções não é associada com o nível de mudanças dos fatores ambientais externos (ambiente regulamentar, ambiente econômico social, aspectos políticos e de segurança e ambiente tecnológico).

Finalizando, a Tabela 46 aponta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e Sanções e o fator contingencial Ambiente Externo, por meio da variável incerteza ambiental.

Tabela 46: Correlação entre Recompensas e Sanções e Ambiente Externo (incerteza)

Recompensas e sanções	Governo	Doadores	Beneficiários	Públicas e comunitárias
Recompensas de Equipes	0,17	-0,13	0,11	0,14
Recompensas Individuais	-0,16	-0,16	0,02	-0,16
Demissão	-0,05	-0,01	0,04	0,12
Término do programa	0,48	-0,02	0,11	0,37

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nas evidências identificadas, pode-se observar que apenas um coeficiente de correlação se mostrou estatisticamente significativo. A incerteza originada dos requisitos e exigências de prestação de contas ao Governo foi diretamente associada com as sanções ligadas ao término de programa ou projeto das ONGs.

6.2.3 Desempenho e fatores contingenciais Internos

A Tabela 47 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Tamanho.

Tabela 47: Correlação entre Sistemas de Controle e Tamanho

Sistemas de controle	Faturamento	Número de funcionários
Gerenciamento por Projeto	0,02	-0,25
Orçamento	0,20	-0,01
Controle Interno	0,18	0,13
Custeio ABC	-0,08	-0,07
Gestão Baseada em Valor	-0,01	-0,02
Gestão Baseada em Atividades	-0,11	-0,22
Custeio Variável e Custeio Alvo	-0,10	-0,10
Análise custo/volume/lucro	-0,18	-0,04
Análise da Cadeia de Valor	-0,07	-0,04
Balanced Scorecard	0,00	0,14

Com base nos resultados obtidos, verificou-se que o fator contingencial tamanho, representado pelas variáveis número de funcionários e faturamento, não apresentou relações estatisticamente significantes quanto ao uso dos Sistemas de Controle Gerenciais nas ONGs.

A Tabela 48 descreve as evidências da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os Sistemas de Controle e o fator contingencial Estratégia. No que concerne aos resultados, verificou-se que diversas prioridades estratégicas foram correlacionadas positivamente e estatisticamente significantes com a utilização dos Sistemas de Controles Gerenciais. Destaca-se, a prioridade estratégica voltada para o futuro, na qual enfatiza na tomada de decisão e planejamento de longo prazo, pois foi relacionada diretamente com todas as variáveis dos Sistemas de Controles Gerenciais. Na mesma direção, a prioridade estratégica que enfatiza na mudança de atividades estratégicas, também foi relacionada diretamente com todas as variáveis dos Sistemas de Controles Gerenciais utilizadas nas ONGs.

Tabela 48: Correlação entre Sistemas de Controle e Estratégia

Sistemas de controle	Agressividade	Análise	Defesa externa	Defesa interna	Futuro	Pró-atividade	Risco	Inovação	Mudança na Estratégia
Gerenciamento por Projeto	0,18	0,34	0,30	0,39	0,49	0,34	0,10	0,36	0,45
Orçamento	0,26	0,26	0,19	0,34	0,48	0,32	0,21	0,37	0,51
Controle Interno	0,30	0,44	0,25	0,45	0,58	0,30	0,07	0,41	0,58
Custeio ABC	0,12	0,38	0,19	0,45	0,65	0,34	0,12	0,34	0,43
Gestão Baseada em Valor	0,16	0,43	0,21	0,48	0,57	0,34	0,31	0,30	0,50
Gestão Baseada em Atividades	0,20	0,42	0,20	0,35	0,52	0,42	0,26	0,34	0,50
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,10	0,44	0,27	0,44	0,49	0,34	0,29	0,30	0,43
Análise custo/volume/lucro	0,27	0,49	0,37	0,47	0,61	0,45	0,15	0,37	0,47
Análise da Cadeia de Valor	0,29	0,60	0,42	0,52	0,67	0,49	0,23	0,41	0,55
Balanced Scorecard	0,33	0,55	0,26	0,44	0,58	0,43	0,34	0,29	0,52
Demonstrações Contábeis	0,34	0,53	0,39	0,44	0,54	0,35	0,24	0,37	0,54

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 49 demonstra as evidências da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Estrutura Organizacional.

Tabela 49: Correlação entre Sistemas de Controle e Estrutura Organizacional

Sistemas de controle	Descentralização	Formalização	Estratificação	Complexidade
Gerenciamento por Projeto	0,27	0,33	0,48	0,43
Orçamento	0,32	0,49	0,53	0,46
Controle Interno	0,48	0,51	0,59	0,39
Custeio ABC	0,12	0,24	0,40	0,25
Gestão Baseada em Valor	0,03	0,12	0,34	0,34
Gestão Baseada em Atividades	0,26	0,36	0,44	0,32
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,12	0,10	0,29	0,22
Análise custo/volume/lucro	0,08	0,22	0,22	0,25
Análise da Cadeia de Valor	0,23	0,28	0,37	0,36
Balanced Scorecard	0,10	0,11	0,21	0,30
Demonstrações Contábeis	0,40	0,42	0,45	0,49

Fonte: Dados da pesquisa

As evidências encontradas indicaram que o fator contingencial estrutura organizacional possui relação direta e estatisticamente significativa com algumas variáveis dos Sistemas de Controles Gerenciais utilizados nas ONGs. O primeiro aspecto da estrutura organizacional, descentralização, foi relacionado com a utilização do controle interno e as demonstrações contábeis. A formalização, foi relacionada com o orçamento e o controle interno. A Estratificação, foi relacionada com o Gerenciamento por Projeto, Orçamento, Controle Interno, Custeio ABC, Gestão Baseada em Atividades e demonstrações contábeis. Por fim, a complexidade foi relacionada com o Gerenciamento por Projeto, Orçamento e demonstrações contábeis.

A Tabela 50 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Tecnologia. No que tange aos resultados, evidenciou-se que a utilização de vários Sistemas de Controles Gerenciais é relacionada positivamente e estatisticamente significativa com características das tarefas do *staff* das ONGs, representando o fator contingencial Tecnologia. Como destaque, a característica das tarefas da equipe, sobre medidas de desempenho, claras e facilmente analisadas, foi relacionada com todos os Sistemas de Controles Gerenciais utilizados nas ONGs.

Tabela 50: Correlação entre Sistemas de Controle e Tecnologia

Sistemas de controle	Padronizados e automatizados	Variedade de atividades	Claras e facilmente analisadas	Altamente dependentes
Gerenciamento por Projeto	0,20	0,45	0,46	0,40
Orçamento	0,22	0,41	0,47	0,44
Controle Interno	0,29	0,43	0,56	0,39
Custeio ABC	0,41	0,39	0,51	0,34
Gestão Baseada em Valor	0,53	0,35	0,52	0,29
Gestão Baseada em Atividades	0,31	0,39	0,57	0,33
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,47	0,27	0,51	0,22
Análise custo/volume/lucro	0,57	0,20	0,58	0,38
Análise da Cadeia de Valor	0,54	0,25	0,63	0,38
<i>Balanced Scorecard</i>	0,59	0,20	0,44	0,34
Demonstrações Contábeis	0,42	0,27	0,63	0,54

Fonte: Dados da pesquisa

De forma complementar, a Tabela 51 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Tecnologia, enfatizando, nos aspectos de tecnologia da informação.

Tabela 51: Correlação entre Sistemas de Controle e Tecnologia (TI)

Sistemas de controle	Computado res/laptops	Internet	Softwares	Tecnologias de comunicação	Sistemas de informação
Gerenciamento por Projeto	0,17	0,40	0,03	0,37	-0,03
Orçamento	0,22	0,42	0,13	0,30	0,06
Controle Interno	0,21	0,34	0,22	0,22	0,25
Custeio ABC	0,00	0,28	0,13	0,19	0,03
Gestão Baseada em Valor	-0,09	0,12	0,21	0,14	0,32
Gestão Baseada em Atividades	-0,02	0,12	0,07	0,13	0,05
Custeio Variável e Custeio Alvo	-0,29	-0,01	0,10	0,02	0,22
Análise custo/volume/lucro	-0,18	-0,03	0,29	-0,03	0,37
Análise da Cadeia de Valor	-0,16	0,04	0,30	-0,02	0,37
<i>Balanced Scorecard</i>	-0,06	-0,09	0,30	-0,18	0,49
Demonstrações Contábeis	-0,09	0,04	0,34	0,13	0,44

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, percebe-se que apenas dois aspectos de tecnologia da informação se mostraram diretamente e estatisticamente significantes relacionados com os Sistemas de Controle Gerenciais. Assim, a utilização da informática foi relacionada com o Gerenciamento por Projeto e Orçamento. E a utilização dos sistemas de informação foi relacionada com o *Balanced Scorecard* e as Demonstrações Contábeis.

A Tabela 52 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Cultura. Com base nos resultados obtidos, constatou-se que todos os aspectos culturais investigados apresentaram coeficientes positivos e estatisticamente significantes com distintos Sistemas de Controle Gerenciais utilizados nas ONGs. Ressalta-se, que os aspectos culturais das ONGs baseados na relação aberta de funcionários e com espírito de equipe e união, apresentou o maior número de sistemas de controle gerenciais relacionados. Por sua vez, os aspectos culturais fundamentados na atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações informais, possuiu relação com apenas o Gerenciamento por Projeto e Orçamento.

Tabela 52: Correlação entre Sistemas de Controle e Cultura

Sistemas de controle	Pensament o proativo	Receptivos a novas ideias	Cooperação, lealdade e boas relações	Abertos, com espírito de equipe e união	Consenso e participação
Gerenciamento por Projeto	0,60	0,48	0,45	0,43	0,45
Orçamento	0,59	0,40	0,43	0,48	0,43
Controle Interno	0,56	0,38	0,37	0,43	0,48
Custeio ABC	0,48	0,43	0,36	0,40	0,27
Gestão Baseada em Valor	0,44	0,33	0,21	0,42	0,17
Gestão Baseada em Atividades	0,47	0,45	0,28	0,36	0,42
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,33	0,38	0,22	0,43	0,27
Análise custo/ volume/lucro	0,33	0,40	0,26	0,40	0,18
Análise da Cadeia de Valor	0,43	0,47	0,32	0,51	0,34
<i>Balanced Scorecard</i>	0,27	0,35	0,08	0,30	0,21
Demonstrações Contábeis	0,51	0,39	0,39	0,49	0,31

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, a Tabela 53 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os Sistemas de Controle Gerenciais e o fator contingencial Liderança.

Tabela 53: Correlação entre Sistemas de Controle e Liderança

Sistemas de controle	Assumir riscos e pensar proativamente	Práticas de gestão do setor privado	Relação de trabalho com diretores	Conselho fornece orientação e liderança
Gerenciamento por Projeto	0,37	0,21	0,40	0,46
Orçamento	0,41	0,25	0,55	0,47
Controle Interno	0,36	0,39	0,58	0,57
Custeio ABC	0,35	0,31	0,24	0,28
Gestão Baseada em Valor	0,48	0,49	0,24	0,29
Gestão Baseada em Atividades	0,40	0,36	0,29	0,40
Custeio Variável e Custeio Alvo	0,51	0,49	0,15	0,27
Análise custo/volume/lucro	0,30	0,49	0,10	0,33
Análise da Cadeia de Valor	0,49	0,59	0,20	0,40
Balanced Scorecard	0,54	0,74	0,15	0,40
Demonstrações Contábeis	0,41	0,54	0,35	0,48

Fonte: Dados da pesquisa

De forma concomitante com os resultados obtidos com o fator contingencial cultura, todas as variáveis utilizadas para representar a Liderança organizacional apresentaram coeficientes de correlação positivos e estatisticamente significantes com distintos Sistemas de Controle Gerenciais utilizados nas ONGs. As características de liderança voltadas para assumir riscos e pensar pro-ativamente, práticas de gestão do setor privado e a relação do conselho fornecendo orientação e liderança global nas ONGs, possuíram o maior número de sistemas de controle gerenciais relacionados.

A Tabela 54 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e o Tamanho organizacional.

Tabela 54: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Tamanho

Práticas de planejamento de desempenho	Faturamento	Número de funcionários
Comunica missão e visão	0,16	0,02
Enfatiza valores fundamentais	0,18	-0,01
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,18	0,05
Fatores de sucesso identificados	0,16	0,12

Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,15	0,11
Ações refletem missão e visão	0,03	-0,08
Planejamento estratégico envolve workshops	0,14	-0,07
Conjunto de atividades claras	0,05	0,08

Fonte: Dados da pesquisa

A primeira análise realizada foi das possíveis relações entre práticas de planejamento de desempenho e o faturamento das ONGs, contudo, os testes não obtiveram nenhum coeficiente de correlação estatisticamente significativa. A segunda análise realizada foi das relações entre práticas de planejamento de desempenho e o número de funcionários das ONGs, os resultados foram concomitantes com os da variável faturamento, indicando ausência de relações estatisticamente significantes.

A Tabela 55 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e a Estratégia das ONGs.

Tabela 55: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Estratégia

Práticas de planejamento de desempenho	Agressividade	Análise	Defesa externa	Defesa interna	Futuro	Pró-atividade	Risco	Inov ação	Mudança na Estratégia
Comunica missão e visão	0,35	0,43	0,35	0,38	0,44	0,25	-0,15	0,34	0,50
Enfatiza valores fundamentais	0,30	0,39	0,35	0,39	0,45	0,26	-0,19	0,36	0,47
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,21	0,43	0,41	0,40	0,53	0,30	-0,18	0,32	0,45
Fatores de sucesso identificados	0,33	0,50	0,43	0,51	0,62	0,46	-0,03	0,47	0,62
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,12	0,49	0,48	0,49	0,56	0,33	-0,09	0,25	0,45
Ações refletem missão e visão	0,26	0,43	0,46	0,46	0,60	0,31	-0,10	0,39	0,54
Planejamento estratégico envolve workshops	0,42	0,33	0,18	0,26	0,36	0,44	0,17	0,51	0,53
Conjunto de atividades claras	0,50	0,43	0,24	0,42	0,56	0,30	-0,14	0,41	0,57

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos, constatou-se a presença de várias correlações diretas e estatisticamente significativas entre as variáveis investigadas, indicando a associação entre as práticas de planejamento de desempenho e a estratégia. Destaca-se, que a prioridade das ONGs

voltada para mudança de atividades estratégicas ao longo dos últimos anos, se mostrou estatisticamente significativa com todas as práticas de práticas de planejamento de desempenho.

Por sua vez, a única variável que não obteve nenhum coeficiente de correlação estatisticamente significativo foi a prioridade estratégica voltada para o risco. Essa fato pode ser justificado, pois as ONGs investigadas não costumam embarcar em projetos arriscados que estão além de sua missão e foco, mais precisamente, conforme resultados das estatísticas descritivas (Tabela 11), cerca 71, 43% das ONGs nunca ou raramente utilizam estratégias ligadas ao risco.

A Tabela 56 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e o fator contingencial Estrutura.

Tabela 56: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Estrutura

Práticas de planejamento de desempenho	Descentralização	Formalização	Estratificação	Complexidade
Comunica missão e visão	0,51	0,63	0,64	0,51
Enfatiza valores fundamentais	0,47	0,56	0,60	0,46
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,52	0,65	0,60	0,44
Fatores de sucesso identificados	0,37	0,45	0,56	0,50
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,46	0,52	0,44	0,34
Ações refletem missão e visão	0,37	0,46	0,47	0,42
Planejamento estratégico envolve workshops	0,25	0,30	0,35	0,40
Conjunto de atividades claras	0,46	0,42	0,52	0,58

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação aos resultados obtidos, constatou-se que todas as variáveis associadas a Estrutura organizacional apresentaram coeficientes positivos e estatisticamente significantes com diversas Práticas de planejamento de desempenho utilizadas nas ONGs. Comprovando, a associação entre Práticas de planejamento de desempenho e o fator contingencial Estrutura.

Ressalta-se, que a prática de planejamento de desempenho com menor nível de associação com as variáveis de estrutura organizacional versou sobre o processo de planejamento estratégico envolvendo *workshops* de estratégias dos *stakeholders*. Entretanto, foi correlacionada com a variável de estrutura complexidade, sugerindo que as ONGs ao priorizarem na formação profissional do *staff* e especializações desses profissionais, facilita na utilização de práticas mais robustas de planejamento de desempenho.

A Tabela 57 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e o fator contingencial Tecnologia.

Tabela 57: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Tecnologia

Práticas de planejamento de desempenho	Padronizados e automatizados	Variedade de atividades	Claras e facilmente analisadas	Altamente dependentes
Comunica missão e visão	0,15	0,33	0,52	0,40
Enfatiza valores fundamentais	0,20	0,35	0,55	0,35
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,37	0,35	0,61	0,44
Fatores de sucesso identificados	0,55	0,33	0,65	0,50
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,31	0,36	0,57	0,55
Ações refletem missão e visão	0,30	0,35	0,56	0,44
Planejamento estratégico envolve workshops	0,29	0,34	0,30	0,33
Conjunto de atividades claras	0,30	0,39	0,65	0,38

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, constatou-se que todas as variáveis do fator Tecnologia, refletindo as características das tarefas da equipe das ONGs, apresentaram ao menos um coeficiente positivo e estatisticamente significativo com as Práticas de planejamento de desempenho utilizadas nas ONGs. A um ponto que, as características das tarefas da equipe claras e com variações facilmente analisadas, no contexto das medidas de desempenho, apresentaram o maior número de associações com as Práticas de planejamento de desempenho.

Não obstante, a única prática de planejamento de desempenho que não obteve nenhuma relação estatisticamente significativa com as variáveis do fator tecnologia, foi o processo de planejamento estratégico envolvendo *workshops* de estratégias dos *stakeholders*.

Complementando a análise do fator contingencial Tecnologia, a Tabela 58 descreve as evidências da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e a tecnologia da informação.

Tabela 58: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Tecnologia (TI)

Práticas de planejamento de desempenho	Computadores/ <i>laptops</i>	Internet	Softwares	Tecnologias de comunicação	Sistemas de informação
Comunica missão e visão	0,27	0,27	0,14	0,11	0,09
Enfatiza valores fundamentais	0,33	0,31	0,16	0,15	0,14
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,27	0,27	0,25	0,10	0,23
Fatores de sucesso identificados	0,08	0,11	0,26	0,00	0,35

Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,14	0,07	0,15	-0,07	0,17
Ações refletem missão e visão	0,11	0,10	0,09	0,04	0,09
Planejamento estratégico envolve workshops	0,19	0,04	0,19	-0,12	0,48
Conjunto de atividades claras	0,29	0,22	0,09	0,10	0,32

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre as correlações testadas, apenas uma se mostrou direta e estatisticamente significativa. Nesse sentido, a utilização dos sistemas de informação de gestão, variável da aplicação de TI, foi associada com a prática de planejamento estratégico envolvendo *workshops* de estratégias dos *stakeholders*.

A Tabela 59 descreve as evidências da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e o fator contingencial cultura.

Tabela 59: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Cultura

Práticas de planejamento de desempenho	Pensament o proativo	Receptivos a novas ideias	Cooperação, lealdade e boas relações	Abertos, com espírito de equipe e união	Consenso e participação
Comunica missão e visão	0,64	0,58	0,62	0,48	0,67
Enfatiza valores fundamentais	0,67	0,60	0,63	0,56	0,69
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,72	0,65	0,67	0,64	0,72
Fatores de sucesso identificados	0,67	0,64	0,66	0,70	0,60
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,59	0,66	0,68	0,47	0,61
Ações refletem missão e visão	0,59	0,61	0,69	0,52	0,64
Planejamento estratégico envolve workshops	0,43	0,42	0,27	0,44	0,21
Conjunto de atividades claras	0,67	0,55	0,56	0,53	0,44

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, pode-se sugerir que cultura organizacional das ONGs afeta a utilização de práticas de planejamento de desempenho, pois a grande maioria das correlações testadas indicaram a presença de associações diretas e estatisticamente significantes. Ou seja, independente das características culturais das organizações, sejam elas

proativa/reativa, flexível/rígida, coletivismo/individualismo ou descentralização/centralização, apresentam relações com as práticas de planejamento de desempenho.

A Tabela 60 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e o fator contingencial Liderança.

Tabela 60: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Liderança

Práticas de planejamento de desempenho	Assumir riscos e pensar proativamente	Práticas de gestão do setor privado	Relação de trabalho com diretores	Conselho fornece orientação e liderança
Comunica missão e visão	0,36	0,20	0,46	0,65
Enfatiza valores fundamentais	0,43	0,25	0,52	0,57
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,55	0,34	0,46	0,47
Fatores de sucesso identificados	0,68	0,53	0,39	0,52
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,47	0,33	0,27	0,55
Ações refletem missão e visão	0,47	0,29	0,41	0,60
Planejamento estratégico envolve workshops	0,30	0,41	0,08	0,24
Conjunto de atividades claras	0,49	0,49	0,41	0,57

Fonte: Dados da pesquisa

As evidências encontradas indicam a presença de várias correlações diretas e estatisticamente significativas entre práticas de planejamento de desempenho com as variáveis do fator contingencial liderança. Destaca-se dentre as variáveis de liderança, que a característica do conselho de diretores fornecendo orientação suficiente e liderança global para a ONG, obteve o maior número de associações com as práticas de planejamento de desempenho.

Por sua vez, dentre as práticas de planejamento de desempenho, observou-se quando a gestão tem um conjunto de atividades estratégicas claras na ONG esse tipo de planejamento foi relacionado com todas as variáveis indicativas do estilo de liderança utilizado nas organizações.

A Tabela 61 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e o fator contingencial Tamanho.

Tabela 61: Correlação entre Metas de desempenho e Tamanho

Metas de desempenho	Faturamento	Número de funcionários
Objetivos da equipe	0,07	0,10
Metas individuais	0,12	0,21

Metas organizacionais	0,16	0,02
-----------------------	------	------

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se observar que nenhuma das associações investigadas se mostraram estatisticamente significativas. Sugerindo que as variáveis testadas em relação ao tamanho, faturamento e o número de funcionários das ONGs, não possui relação com a utilização de metas de desempenho nas organizações. Esses resultados corroboraram com a prática de planejamento desempenho analisada anteriormente (Tabela 54), pois o porte também não foi associado com práticas de desempenho.

A Tabela 62 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e o fator contingencial Estratégia.

Tabela 62: Correlação entre Metas de desempenho e Estratégia

Metas de desempenho	Agressividade	Análise	Defesa externa	Defesa interna	Futuro	Pró-atividade de	Risco	Inovação	Mudança na Estratégia
Objetivos da equipe	0,44	0,32	0,21	0,44	0,41	0,31	0,05	0,47	0,67
Metas individuais	0,33	0,19	-0,06	0,18	0,25	0,19	0,19	0,29	0,33
Metas organizacionais	0,39	0,52	0,40	0,43	0,56	0,43	0,05	0,51	0,66

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados apontam a presença de várias correlações positivas e estatisticamente significativas entre as variáveis testadas, entretanto alguns pontos merecem ser salientados. Inicialmente, as metas organizacionais foi a prática de desempenho com o maior número de associações com aspectos de prioridades estratégicas utilizados nas ONGs (análise, defesa externa e interna, futuro, inovação e mudança estratégica). Contudo, as metas individuais não foi associada de modo estatisticamente significante com nenhuma das variáveis da estratégia organizacional. Por fim, corroborando com as evidências apresentadas com a prática de planejamento de desempenho (Tabela 55), a prioridade estratégica risco não obteve nenhum coeficiente de correlação estatisticamente significativo com as Metas de desempenho utilizadas nas ONGs.

A Tabela 63 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e o fator contingencial Estrutura.

Tabela 63: Correlação entre Metas de desempenho e Estrutura

Metas de desempenho	Descentralização	Formalização	Estratificação	Complexidade
Objetivos da equipe	0,36	0,28	0,45	0,55
Metas individuais	-0,08	0,09	0,27	0,15
Metas organizacionais	0,57	0,58	0,66	0,64

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 64 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e o fator contingencial Tecnologia.

Tabela 64: Correlação entre Metas de desempenho e Tecnologia

Metas de desempenho	Padronizados e automatizados	Variedade de atividades	Claras e facilmente analisadas	Altamente dependentes
Objetivos da equipe	0,37	0,40	0,51	0,46
Metas individuais	0,38	0,06	0,31	0,02
Metas organizacionais	0,41	0,44	0,61	0,55

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, também verifica-se a presença de várias correlações positivas e estatisticamente significativas entre as variáveis testadas. As metas individuais, corroborando com resultados anteriores (Tabelas 62 e 63), associou-se com todas as características das tarefas do *staff* das ONGs. Em contrapartida, mais uma vez, a variável metas individuais não foi relacionada com nenhuma variável do fator contingencial investigado, nesse caso específico a Tecnologia.

A Tabela 65 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e a tecnologia da informação (fator contingencial da tecnologia).

Tabela 65: Correlação entre Metas de desempenho e Tecnologia (TI)

Metas de desempenho	Computadores /laptops	Internet	Softwares	Tecnologias de comunicação	Sistemas de informação
Objetivos da equipe	0,04	0,05	-0,01	0,06	0,31
Metas individuais	-0,01	-0,19	0,34	-0,09	0,36
Metas organizacionais	0,17	0,24	0,21	0,21	0,29

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos, infere-se que nenhuma das relações investigadas apresentaram coeficientes de correlação estatisticamente significantes, sugerindo que as Metas de desempenho não são associadas ao uso de tecnologia da informação nas ONGs.

A Tabela 66 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e a Cultura organizacional.

Tabela 66: Correlação entre Metas de desempenho e Cultura

Metas de desempenho	Pensamento proativo	Receptivos a novas ideias	Cooperação, lealdade e boas relações	Abertos, com espírito de equipe e união	Consenso e participação
Objetivos da equipe	0,52	0,44	0,35	0,45	0,35
Metas individuais	0,16	0,25	-0,04	0,07	0,07
Metas organizacionais	0,70	0,60	0,54	0,51	0,60

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados dos testes indicam a presença de diversas correlações positivas e estatisticamente significativas entre as variáveis de metas de desempenho e cultura organizacional. Destaca-se a variável metas organizacionais, uma vez que associou-se com todos os elementos investigados representantes da cultura das ONGs. Não obstante, a variável metas individuais não apresentou nenhum coeficiente estatisticamente significativo.

Finalizando a análise dessa prática de desempenho, a Tabela 67 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e a Liderança organizacional.

Tabela 67: Correlação entre Metas de desempenho e Liderança

Metas de desempenho	Assumir riscos e pensar proativamente	Práticas de gestão do setor privado	Relação de trabalho com diretores	Conselho fornece orientação e liderança
Objetivos da equipe	0,46	0,51	0,38	0,62
Metas individuais	0,33	0,40	0,17	0,29
Metas organizacionais	0,53	0,43	0,34	0,60

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, constatou-se que vários coeficientes de correlação testados se mostraram positivos e estatisticamente significantes. Os objetivos da equipe e as metas organizacionais foram as práticas de desempenho, com o maior número de associações entre os estilos de lideranças adotados nas ONGs. Enquanto a variável metas individuais, apresentou uma correlação estatisticamente significativa, em relação ao estilo de liderança voltado para práticas de gestão do setor privado.

A Tabela 68 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e o fator contingencial tamanho.

Tabela 68: Correlação entre Uso de indicadores e Tamanho

Uso de indicadores	Faturamento	Número de funcionários
Indicadores de entrada	0,25	0,13
Indicadores de processo	0,29	0,08
Indicadores de resultado	0,20	0,04
Os indicadores de impacto	0,19	-0,07
Indicadores de Receitas	0,10	0,05
Indicadores de custos administrativos	0,19	0,08
Indicadores da economia	0,14	0,11
Indicadores de eficiência	0,16	0,13
Indicadores de produtividade	0,20	0,16
A qualidade do serviço	0,21	0,14
Satisfação	0,18	0,08
Indicadores de sustentabilidade	0,28	0,16
Indicadores de inovação	0,24	0,08
Indicadores de eficácia	0,21	0,08
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,16	0,16

Fonte: Dados da pesquisa

De modo semelhante aos resultados obtidos nas práticas de planejamento de desempenho e metas individuais em relação ao porte das ONGs, seja por faturamento ou número de funcionários, nenhum dos testes realizados se mostraram estatisticamente significantes, indicando que o uso de indicadores de desempenho não possui relação com o tamanho das ONGs.

A Tabela 69 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e o fator contingencial Estratégia.

Tabela 69: Correlação entre Uso de indicadores e Estratégia

Uso de indicadores	Agressividade	Análise	Defesa externa	Defesa interna	Futuro	Pró-atividade	Risco	Inovação	Mudança na Estratégia
Indicadores de entrada	0,37	0,26	0,18	0,30	0,43	0,32	0,00	0,52	0,51
Indicadores de processo	0,25	0,43	0,43	0,46	0,45	0,45	0,00	0,49	0,49
Indicadores de resultado	0,25	0,41	0,35	0,38	0,50	0,45	0,09	0,56	0,43
Os indicadores de impacto	0,32	0,42	0,36	0,40	0,49	0,54	0,08	0,58	0,49
Indicadores de Receitas	0,38	0,31	0,11	0,34	0,43	0,33	0,11	0,50	0,45
Indicadores de custos administrativos	0,37	0,36	0,20	0,43	0,50	0,32	0,02	0,50	0,54
Indicadores da economia	0,49	0,51	0,24	0,51	0,59	0,41	0,08	0,50	0,64

Indicadores de eficiência	0,46	0,52	0,26	0,57	0,63	0,54	0,03	0,62	0,71
Indicadores de produtividade	0,44	0,50	0,24	0,57	0,61	0,50	0,13	0,55	0,63
A qualidade do serviço	0,33	0,49	0,36	0,49	0,56	0,59	-0,07	0,64	0,60
Satisfação	0,44	0,35	0,27	0,35	0,49	0,42	0,12	0,55	0,65
Indicadores de sustentabilidade	0,36	0,46	0,28	0,41	0,54	0,43	0,14	0,48	0,57
Indicadores de inovação	0,40	0,50	0,36	0,49	0,59	0,61	0,16	0,66	0,58
Indicadores de eficácia	0,37	0,42	0,37	0,38	0,53	0,49	0,04	0,60	0,54
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,43	0,49	0,17	0,37	0,51	0,49	0,25	0,48	0,50

Fonte: Dados da pesquisa

As análises testadas apresentaram várias correlações positivas e estatisticamente significativas, sugerindo que o uso de indicadores de desempenho é associado com as prioridades estratégicas enfatizadas nas ONGs. Destaca-se, que o foco das ONGs nas prioridades estratégicas voltadas para o planejamento de longo prazo, na busca de introduzir pioneiros projetos e programas inovadores, bem como na ênfase de mudança em suas atividades estratégicas ao longo dos anos, foi relacionado diretamente com todos os indicadores de desempenho utilizados nas ONGs.

Por sua vez, corroborando com as evidências das práticas de planejamento de desempenho e metas individuais, a prioridade estratégica voltada para o risco das ONGs em embarcar em projetos arriscados financiados que estão além de sua missão e foco não foi relacionada de modo estatisticamente significativa com nenhum indicador de desempenho.

A Tabela 70 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e o fator contingencial Estrutura.

Tabela 70: Correlação entre Uso de indicadores e Estrutura

Uso de indicadores	Descentralização	Formalização	Estratificação	Complexidade
Indicadores de entrada	0,29	0,45	0,67	0,54
Indicadores de processo	0,47	0,57	0,61	0,50
Indicadores de resultado	0,49	0,52	0,55	0,52
Os indicadores de impacto	0,48	0,52	0,59	0,54
Indicadores de Receitas	0,32	0,59	0,57	0,45
Indicadores de custos administrativos	0,36	0,57	0,60	0,50
Indicadores da economia	0,33	0,57	0,66	0,48

Indicadores de eficiência	0,44	0,48	0,62	0,54
Indicadores de produtividade	0,35	0,52	0,62	0,48
A qualidade do serviço	0,49	0,42	0,59	0,54
Satisfação	0,31	0,39	0,60	0,57
Indicadores de sustentabilidade	0,44	0,50	0,61	0,53
Indicadores de inovação	0,35	0,49	0,57	0,43
Indicadores de eficácia	0,47	0,51	0,65	0,51
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,21	0,32	0,46	0,26

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos resultados obtidos, observou-se diversos coeficientes de correlação diretos e estatisticamente significantes, sugerindo a associação entre o uso de indicadores de desempenho com os aspectos de estrutura organizacional das ONGs.

No geral, todas as variáveis investigadas representantes da estrutura (descentralização, formalização, estratificação e complexidade) se mostraram relacionadas com distintos indicadores de desempenho. Como destaque, a estratificação definida no estudo como as relações de simpatia e proximidade entre gestores, funcionários e voluntários, se mostrou associada com o uso de todos os indicadores de desempenho nas ONGs.

Dentre os indicadores de desempenho utilizados nas ONGs, as métricas de Flexibilidade da cadeia de suprimentos obtiveram o menor número de relações com o fator contingencial estrutura, pois evidenciaram apenas uma associação correlação direta e estatisticamente significativa com a variável estratificação.

A Tabela 71 descreve as evidências da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e o fator contingencial Tecnologia.

Tabela 71: Correlação entre Uso de indicadores e Tecnologia

Uso de indicadores	Padronizados e automatizados	Variedade de atividades	Claras e facilmente analisadas	Altamente dependentes
Indicadores de entrada	0,35	0,33	0,59	0,26
Indicadores de processo	0,44	0,50	0,66	0,50
Indicadores de resultado	0,42	0,55	0,62	0,51
Os indicadores de impacto	0,38	0,54	0,64	0,51
Indicadores de Receitas	0,24	0,40	0,64	0,31
Indicadores de custos administrativos	0,28	0,34	0,60	0,31
Indicadores da economia	0,36	0,38	0,68	0,35
Indicadores de eficiência	0,50	0,55	0,72	0,43

Indicadores de produtividade	0,50	0,55	0,76	0,40
A qualidade do serviço	0,57	0,44	0,70	0,45
Satisfação	0,47	0,40	0,57	0,43
Indicadores de sustentabilidade	0,47	0,46	0,62	0,42
Indicadores de inovação	0,61	0,47	0,71	0,42
Indicadores de eficácia	0,45	0,53	0,70	0,50
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,43	0,43	0,56	0,33

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados dos testes do fator contingencial Tecnologia, refletindo as características das tarefas do *staff* das ONGs, revelaram vários coeficientes de correlação positivos e estatisticamente significativos, indicando a presença de associações diretas com o uso de indicadores de desempenho nas ONGs.

Ressalta-se, que as características das tarefas da equipe claras e com variações facilmente analisadas, na conjuntura das medidas de desempenho, apresentaram relações diretas com a utilização de todos os indicadores desempenho. Até mesmo os indicadores de custos, indicadores de entrada e indicadores da economia, que apenas se relacionaram diretamente com essa variável de Tecnologia.

Completando a análise do fator contingencial Tecnologia, a Tabela 72 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e a Tecnologia da informação.

Tabela 72: Correlação entre Uso de indicadores e Tecnologia (TI)					
Uso de indicadores	Computadores/la			Tecnologias de comunicação	Sistemas de informação
	<i>ptops</i>	Internet	Softwares		
Indicadores de entrada	0,29	0,41	0,30	0,41	0,10
Indicadores de processo	0,24	0,25	0,20	0,36	0,19
Indicadores de resultado	0,27	0,43	0,16	0,48	0,15
Os indicadores de impacto	0,20	0,35	0,20	0,38	0,23
Indicadores de Receitas	0,14	0,34	0,25	0,39	0,09
Indicadores de custos administrativos	0,23	0,42	0,31	0,35	0,16
Indicadores da economia	0,11	0,26	0,33	0,21	0,24
Indicadores de eficiência	0,11	0,21	0,24	0,19	0,35
Indicadores de produtividade	0,11	0,15	0,33	0,21	0,43
A qualidade do serviço	0,13	0,24	0,27	0,23	0,40
Satisfação	0,12	0,27	0,12	0,22	0,22

Indicadores de sustentabilidade	0,28	0,16	0,33	0,10	0,41
Indicadores de inovação	0,04	0,15	0,31	0,22	0,36
Indicadores de eficácia	0,23	0,29	0,20	0,33	0,33
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,03	-0,02	0,44	-0,02	0,61

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os testes realizados, identificou-se dez associações positivas e estatisticamente significantes entre as variáveis. Nesse sentido, a utilização da internet foi relacionada diretamente com os indicadores de entrada, de resultados e de custos administrativos. A utilização de *softwares* de computadores especializados se mostrou relacionada com os indicadores de flexibilidade da cadeia de suprimentos. Em relação à utilização de Tecnologias de comunicação, também foi obtido relações com os indicadores de entrada e de resultado. A utilização dos sistemas de informação foi relacionada com o maior número de indicadores de desempenho (produtividade, qualidade, sustentabilidade e cadeia de suprimentos). Por fim, a única variável de tecnologia da informação, que não apresentou nenhuma relação estatisticamente significativa com os indicadores de desempenho foi a utilização Computadores/*laptops*.

A Tabela 73 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho com o fator contingencial Cultura.

Tabela 73: Correlação entre Uso de indicadores e Cultura

Uso de indicadores	Pensament o proativo	Receptivos a novas ideias	Cooperação, lealdade e boas relações	Abertos, com espírito de equipe e união	Consenso e participação
Indicadores de entrada	0,63	0,47	0,48	0,49	0,51
Indicadores de processo	0,73	0,57	0,59	0,60	0,62
Indicadores de resultado	0,77	0,62	0,54	0,65	0,59
Os indicadores de impacto	0,76	0,70	0,57	0,66	0,60
Indicadores de Receitas	0,63	0,49	0,36	0,34	0,35
Indicadores de custos administrativos	0,68	0,48	0,40	0,37	0,35
Indicadores da economia	0,62	0,55	0,44	0,45	0,39
Indicadores de eficiência	0,71	0,58	0,43	0,51	0,47

Indicadores de produtividade	0,67	0,55	0,40	0,49	0,42
A qualidade do serviço	0,71	0,57	0,46	0,59	0,52
Satisfação	0,64	0,53	0,56	0,66	0,45
Indicadores de sustentabilidade	0,65	0,64	0,49	0,61	0,60
Indicadores de inovação	0,63	0,55	0,41	0,53	0,48
Indicadores de eficácia	0,68	0,61	0,64	0,67	0,59
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,38	0,52	0,28	0,39	0,32

Fonte: Dados da pesquisa

Os achados indicam a presença de múltiplos coeficientes positivos e estatisticamente significativos entre as variáveis testadas, sugerindo uma forte relação entre o uso de indicadores de desempenho e a cultura organizacional das ONGs. No que tange a cultura proativa/reativa, onde os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos, foi a única variável de cultura associada diretamente com todos os indicadores de desempenho utilizados nas ONGs. Não obstante, todos aspectos investigados que refletiram a cultura das ONGs apresentaram relação com a maioria dos indicadores de desempenho, exceto com o indicador de flexibilidade da cadeia de suprimentos, que apenas foi associado com a cultura proativa/reativa das ONGs.

A Tabela 74 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho com o fator contingencial Liderança.

Tabela 74: Correlação entre Uso de indicadores e Liderança

Uso de indicadores	Assumir riscos e pensar proativamente	Práticas de gestão do setor privado	Relação de trabalho com diretores	Conselho fornece orientação e liderança
Indicadores de entrada	0,48	0,34	0,59	0,37
Indicadores de processo	0,64	0,35	0,47	0,42
Indicadores de resultado	0,60	0,37	0,40	0,27
Os indicadores de impacto	0,60	0,39	0,35	0,39
Indicadores de Receitas	0,35	0,26	0,37	0,38
Indicadores de custos administrativos	0,38	0,31	0,43	0,45
Indicadores da economia	0,39	0,37	0,39	0,57

Indicadores de eficiência	0,54	0,55	0,44	0,60
Indicadores de produtividade	0,57	0,55	0,42	0,47
A qualidade do serviço	0,64	0,62	0,44	0,45
Satisfação	0,61	0,42	0,43	0,48
Indicadores de sustentabilidade	0,70	0,66	0,40	0,42
Indicadores de inovação	0,68	0,49	0,36	0,39
Indicadores de eficácia	0,67	0,50	0,45	0,46
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,50	0,71	0,19	0,40

Fonte: Dados da pesquisa

Novamente, foi identificado a existência de várias correlações positivas e estatisticamente significativas entre as variáveis testadas, sugerindo a possível influência do estilo de liderança na utilização de indicadores de desempenho. O estilo de liderança com o maior número de associações diretas com a utilização de indicadores de desempenho, foi a variável assumir riscos e pensar pro-ativamente. Por sua vez, quando a equipe de gestão das ONGs enfatizam nas práticas de gestão do setor privado, foi percebido o menor número de associações com as medidas de desempenho utilizadas nas organizações.

Dando continuidade à análise das correlações entre práticas de desempenho e fatores contingenciais internos, a Tabela 75 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre a utilização de instrumentos de coleta de dados com o fator contingencial Tamanho.

Tabela 75: Correlação entre Instrumentos de coleta e Tamanho

Instrumentos de coleta	Faturamento	Número de funcionários
Entrevistas	-0,04	-0,22
Email/Website	0,14	0,00
Telefone	0,12	0,28
Formulários	-0,09	-0,14
Pessoal	0,03	-0,19
Projetos	-0,10	-0,14

Fonte: Dados da pesquisa

Diante das evidências encontradas, constatou-se que o determinante organizacional Tamanho, através de suas variáveis faturamento e número de funcionários, não apresentou

relação estatisticamente significativa com a utilização de instrumentos de coleta de dados adotados nas ONGs, sugerindo que o porte dessas organizações não influencia na adoção das práticas de coleta de dados. Esses achados, corroboram com os resultados das práticas de desempenho investigadas anteriormente (planejamento de desempenho, uso de metas de desempenho e uso de indicadores de desempenho), quando não foi constatado correlações.

A Tabela 76 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre a utilização de instrumentos de coleta de dados e o fator contingencial Estratégia.

Tabela 76: Correlação entre Instrumentos de coleta e Estratégia

Instrumentos de coleta	Agressividade	Análise	Defesa externa	Defesa interna	Futuro	Pró-atividade	Risco	Inovação	Mudança na Estratégia
Entrevistas	0,47	0,48	0,44	0,33	0,44	0,57	0,19	0,46	0,49
Email/Website	0,42	0,48	0,38	0,33	0,40	0,51	0,14	0,42	0,32
Telefone	0,22	0,42	0,21	0,30	0,31	0,24	0,01	0,25	0,21
Formulários	0,04	0,32	0,14	0,26	0,30	0,26	0,26	0,30	0,31
Pessoal	0,18	0,42	0,46	0,36	0,40	0,61	-0,03	0,54	0,33
Projetos	0,20	0,22	0,18	0,15	0,22	0,28	0,31	0,33	0,14

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nas evidências obtidas, foi identificado a existência de algumas correlações positivas e estatisticamente significativas entre as variáveis testadas, entretanto, alguns elementos precisam ser destacados. Inicialmente, a prioridade estratégica voltada para análise, ou seja, a ONG analisa operações diárias para informar a tomada de decisão, foi a variável que mais se relacionou com a utilização de instrumentos de coleta de dados. Na mesma direção, outras prioridades estratégicas como futuro, pró-atividade e inovação, também foram associadas diretamente com alguns instrumentos de coleta.

Por outro lado, destaca-se que os instrumentos de coleta de dados oriundos de formulários/questionários de pesquisa e através de visitas não estruturadas de programa (projeto) não obtiveram nenhuma associação estatisticamente significativa, sugerindo que essas variáveis não são relacionadas com as prioridades estratégicas adotadas nas ONGs.

A Tabela 77 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre a utilização de instrumentos de coleta de dados e o fator contingencial Estrutura. Através das evidências apresentadas, verificou-se que cinco correlações se mostraram positivas e estatisticamente significativas. Os graus de formalização e estratificação das ONGs, foram

associados diretamente com os instrumentos de coleta de dados derivados de entrevistas e e-mail/website. Enquanto que, o grau de complexidade das ONGs foi associado diretamente com entrevistas chave com informantes e grupos focais.

Tabela 77: Correlação entre Instrumentos de coleta e Estrutura

Instrumentos de coleta	Descentralização	Formalização	Estratificação	Complexidade
Entrevistas	0,35	0,48	0,42	0,46
Email/Website	0,37	0,40	0,44	0,30
Telefone	0,16	0,04	0,23	0,08
Formulários	0,09	0,27	0,19	0,06
Pessoal	0,36	0,32	0,39	0,25
Projetos	0,16	0,00	0,07	0,06

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 78 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre a utilização de instrumentos de coleta de dados e o fator contingencial Tecnologia.

Tabela 78: Correlação entre Instrumentos de coleta e Tecnologia

Instrumentos de coleta	Padronizados e automatizados	Variedade de atividades	Claras e facilmente analisadas	Altamente dependentes
Entrevistas	0,27	0,33	0,40	0,64
Email/Website	0,36	0,40	0,40	0,47
Telefone	0,30	0,23	0,18	0,31
Formulários	0,39	0,29	0,39	0,23
Pessoal	0,39	0,44	0,50	0,33
Projetos	0,24	0,20	0,26	0,17

Fonte: Dados da pesquisa

Após realizações dos testes, observou-se que oito das correlações testadas se mostraram estatisticamente significativas. Destaca-se, que todas elas indicam a presença de relações diretas entre a utilização dos instrumentos de coleta de dados e a tecnologia.

De modo complementar ao fator contingencial tecnologia, a Tabela 79 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre a utilização de instrumentos de coleta de dados e a tecnologia da informação.

Pode-se verificar que, diferentemente dos resultados apresentados na Tabela 78, nenhum dos coeficientes de correlação mensurados se mostraram estatisticamente significativos, sugerindo que o nível de utilização de instrumentos de coleta de dados não é associado com a tecnologia da informação.

Tabela 79: Correlação entre Instrumentos de coleta e Tecnologia (TI)

Instrumentos de coleta	Computadores/laptops	Internet	Softwares	Tecnologias de comunicação	Sistemas de informação
Entrevistas	-0,02	0,08	0,05	0,06	0,13
Email/Website	0,15	0,12	0,17	0,04	0,30
Telefone	-0,08	0,05	0,19	-0,02	0,36
Formulários	-0,04	0,14	0,09	0,17	0,21
Pessoal	0,06	0,15	0,09	0,16	0,17
Projetos	-0,23	0,03	-0,07	0,13	0,09

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 80 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre a utilização de instrumentos de coleta de dados e o fator contingencial Cultura. Os testes realizados indicaram a presença de alguns coeficientes de correlações positivos e estatisticamente significativos, na medida em que todas as variáveis da cultura organizacional analisadas apresentaram ao menos uma associação positiva com os instrumentos de coleta de dados. Destaca-se, as características de cultura organizacional voltadas para o trabalho feito com base no consenso e participação dos trabalhadores e para os funcionários, quando estes são receptivos a novas ideias e regulamentos, pois foram as que mais se associaram diretamente com os instrumentos de coleta de dados.

Tabela 80: Correlação entre Instrumentos de coleta e Cultura

Instrumentos de coleta	Pensamento proativo	Receptivos a novas ideias	Cooperação, lealdade e boas relações	Abertos, com espírito de equipe e união	Consenso e participação
Entrevistas	0,42	0,54	0,37	0,25	0,49
Email/Website	0,25	0,31	0,26	0,24	0,48
Telefone	0,03	0,04	0,02	0,05	0,16
Formulários	0,37	0,43	0,09	0,16	0,28
Pessoal	0,36	0,50	0,48	0,44	0,57
Projetos	0,10	0,19	0,20	0,27	0,18

Fonte: Dados da pesquisa

Finalizando a análise dessa prática de desempenho, a Tabela 81 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre a utilização de instrumentos de coleta de dados e o fator contingencial Liderança.

Os resultados revelaram a presença de sete coeficientes positivos e estatisticamente significativos entre as variáveis testadas. Verificou-se que o estilo de liderança focado no conselho de diretores, fornecendo orientação suficiente e liderança global para a ONG,

apresentou o maior número de associações diretas com as práticas de coleta de dados. Entretanto, a variável relação de trabalho com diretores, que foca nas boas relações entre equipe de gestão e conselho de diretores, não obteve nenhum coeficiente estatisticamente significativo.

Tabela 81: Correlação entre Instrumentos de coleta e Liderança

Instrumentos de coleta	Assumir riscos e pensar proativamente	Práticas de gestão do setor privado	Relação de trabalho com diretores	Conselho fornece orientação e liderança
Entrevistas	0,31	0,30	0,13	0,53
Email/Website	0,28	0,42	0,28	0,52
Telefone	0,04	0,41	0,25	0,40
Formulários	0,34	0,26	-0,02	0,22
Pessoal	0,40	0,35	0,31	0,46
Projetos	0,35	0,25	-0,02	0,02

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 82 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e sanções e o fator contingencial Tamanho. Novamente, verificou-se que o Tamanho, não apresentou relação estatisticamente significativa com a prática de desempenho analisada (recompensas e sanções). Esses resultados, foram concomitantes com os evidenciados por todas as práticas de desempenho analisadas no estudo (planejamento de desempenho, metas de desempenho, indicadores de desempenho e instrumento de coleta de dados), sugerindo que o porte das ONGs, medido por faturamento ou número de funcionários, não é associado com nenhuma prática de desempenho utilizada nas ONGs.

Tabela 82: Correlação entre Recompensas e sanções e Tamanho

Recompensas e sanções	Faturamento	Número de funcionários
Recompensas de Equipes	-0,10	0,05
Recompensas Individuais	0,00	0,03
Demissão	0,08	0,25
Término do programa	-0,21	-0,26

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 83 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e sanções e o fator contingencial Estratégia.

Por meio dos resultados obtidos, identificou-se a presença de seis correlações positivas e estatisticamente significativas entre as variáveis testadas. As prioridades estratégicas baseadas na análise das operações diárias, pro-atividade e inovação foram associadas diretamente com a utilização de práticas de recompensas de equipes e individuais nas ONGs.

Tabela 83: Correlação entre Recompensas e sanções e Estratégia

Recompensas e sanções	Agressividade	Análise	Defesa externa	Defesa interna	Futuro	Pró-atividade	Risco	Inovação	Mudança na Estratégia
Recompensas de Equipes	0,29	0,46	0,15	0,19	0,39	0,47	0,11	0,44	0,39
Recompensas Individuais	0,22	0,44	0,28	0,10	0,31	0,57	0,13	0,45	0,27
Demissão	0,02	-0,06	-0,23	-0,15	-0,14	0,13	0,29	-0,09	-0,22
Término do programa	0,30	-0,07	-0,02	0,16	0,07	0,21	0,32	0,29	0,38

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 84 evidencia os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e sanções e o fator contingencial Estrutura.

Tabela 84: Correlação entre Recompensas e sanções e Estrutura

Recompensas e sanções	Descentralização	Formalização	Estratificação	Complexidade
Recompensas de Equipes	0,21	-0,02	0,19	0,17
Recompensas Individuais	0,21	0,10	0,32	0,20
Demissão	-0,31	-0,36	-0,20	-0,09
Término do programa	-0,25	-0,10	0,06	0,11

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados obtidos, desta vez, indicaram que nenhuma das relações testadas se mostraram estatisticamente significativas, pois todas as outras práticas de desempenho investigadas obtiveram ao menos um coeficiente associado com a Estrutura organizacional. Dessa forma, sugere-se que a utilização de práticas de recompensas e sanções nas ONGs não é correlacionada com os aspectos de estrutura organizacional investigados.

A Tabela 85 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e sanções e o fator contingencial Tecnologia.

Tabela 85: Correlação entre Recompensas e sanções e Tecnologia

Recompensas e sanções	Padronizados e automatizados	Variedade de atividades	Claras e facilmente analisadas	Altamente dependentes
Recompensas de Equipes	0,53	0,41	0,35	0,21
Recompensas Individuais	0,36	0,38	0,38	0,35
Demissão	0,15	0,02	-0,14	-0,10
Término do programa	0,28	0,00	0,08	0,06

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados obtidos, verifica-se que duas das relações testadas se mostraram positivas e estatisticamente significativas. A utilização de recompensas de equipes nas ONGs, foi associada diretamente com a dependência de procedimentos padronizados e automatizados por processos, bem com a variedade de atividades das tarefas de funcionários / voluntários nas organizações.

De modo complementar a análise do fator contingencial tecnologia, a Tabela 86 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e sanções e a tecnologia da informação.

Tabela 86: Correlação entre Recompensas e sanções e Tecnologia (TI)

Recompensas e sanções	Computadores/ <i>laptops</i>	Internet	Softwares	Tecnologias de comunicação	Sistemas de informação
Recompensas de Equipes	-0,10	-0,08	0,17	0,10	0,30
Recompensas Individuais	-0,04	-0,15	0,40	0,09	0,47
Demissão	-0,17	-0,07	0,12	0,07	0,15
Término do programa	-0,20	-0,08	0,02	0,08	0,16

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se, mais uma vez, que duas correlações testadas se mostraram positivas e estatisticamente significantes. No entanto, a utilização de recompensas individuais que se associaram diretamente com as variáveis de tecnologia da informação, especificamente, com a utilização de *softwares* de computador especializado e de sistemas de informação.

A Tabela 87 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e sanções e o fator contingencial Cultura.

Tabela 87: Correlação entre Recompensas e sanções e Cultura

Recompensas e sanções	Pensamento proativo	Receptivos a novas ideias	Cooperação, lealdade e boas relações	Abertos, com espírito de equipe e união	Consenso e participação
Recompensas de Equipes	0,32	0,37	-0,13	0,18	0,21
Recompensas Individuais	0,29	0,54	0,27	0,30	0,37
Demissão	-0,24	-0,03	-0,20	0,03	-0,29
Término do programa	0,09	0,00	-0,09	0,09	-0,02

Fonte: Dados da pesquisa

Através dos testes realizados, evidenciou-se que apenas uma correlação se mostrou positiva e estatisticamente significativa. Dessa forma, quando as ONGs mantêm um ambiente interno aonde os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos, verificou-se uma associação direta com a utilização de recompensas individuais.

Concluindo, a Tabela 88 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Recompensas e sanções e o fator contingencial Liderança.

Tabela 88: Correlação entre Recompensas e sanções e Liderança

Recompensas e sanções	Assumir riscos e pensar proativamente	Práticas de gestão do setor privado	Relação de trabalho com diretores	Conselho fornece orientação e liderança
Recompensas de Equipes	0,28	0,39	-0,04	0,09
Recompensas Individuais	0,24	0,43	0,10	0,42
Demissão	-0,09	0,01	-0,21	-0,25
Término do programa	0,15	0,06	-0,07	0,22

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio dos resultados alcançados, pode-se observar que duas correlações se mostraram positivas e estatisticamente significativas. Dessa forma, quando a equipe de gestão enfatiza em práticas de gestão do setor privado, verificou-se associações diretas com as recompensas individuais. Na mesma direção, quando o conselho de diretores fornece orientação suficiente e liderança global para a ONG, também foi verificado associações diretas com as recompensas individuais.

6.2.4 Sistemas de Controles gerenciais e o Planejamento e Mensuração de Desempenho

Esta seção se destina a analisar as relações entre os sistemas de controles gerenciais e as práticas de planejamento e mensuração de desempenho. Nesse sentido, a Tabela 89 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Práticas de planejamento de desempenho e os Controles Gerenciais.

As evidências obtidas indicam a existência de diversas correlações positivas e estatisticamente significativas entre as variáveis testadas. De modo que, todos os sistemas de controles gerenciais avaliados apresentaram ao menos uma associação direta com distintas práticas de planejamento de desempenho utilizadas nas ONGs.

Tabela 89: Correlação entre Práticas de planejamento de desempenho e Controles Gerenciais

Práticas de planejamento de desempenho	G. P	ORÇA	C.I	ABC	GBV	ABM	C.V e C.A	ACVL	A.C.V	BSC	D.C
Comunica missão e visão	0,50	0,48	0,54	0,27	0,22	0,32	0,21	0,21	0,35	0,26	0,42
Enfatiza valores fundamentais	0,52	0,52	0,57	0,30	0,26	0,32	0,23	0,23	0,35	0,27	0,38
Objetivos e metas especificados e comunicados	0,44	0,47	0,51	0,38	0,34	0,33	0,30	0,40	0,42	0,32	0,48
Fatores de sucesso identificados	0,48	0,49	0,52	0,54	0,56	0,40	0,49	0,53	0,61	0,51	0,59
Planos e estratégias ligados a objetivos e missão	0,41	0,42	0,46	0,42	0,36	0,39	0,33	0,38	0,42	0,33	0,49
Ações refletem missão e visão	0,58	0,49	0,54	0,44	0,35	0,38	0,36	0,40	0,45	0,33	0,47
Planejamento estratégico envolve workshops	0,12	0,20	0,24	0,08	0,16	0,15	0,07	0,19	0,23	0,42	0,19
Conjunto de atividades claras	0,53	0,53	0,57	0,42	0,43	0,40	0,28	0,31	0,44	0,44	0,41

Onde: **G. P:** Gerenciamento por Projeto; **ORÇA:** Orçamento; **C.I:** Controle Interno; **ABC:** Custeio ABC; **GBV:** Gestão Baseada em Valor; **ABM:** Gestão Baseada em Atividades; **C.V e C.A:** Custeio Variável e Custeio Alvo; **ACVL:** Análise custo/volume/lucro; **A.C.V:** Análise da Cadeia de Valor; **BSC:** *Balanced Scorecard*; **D.C:** Demonstrações Contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa

Adverte-se, que os sistemas utilizados nas ONGs de Gerenciamento por Projeto, orçamento e controles internos possuíram associações diretas com a grande maioria das práticas de planejamento de desempenho. Exceto, com o processo de planejamento estratégico envolvendo *workshops* de estratégias dos *stakeholders*, pois essa prática de desempenho apenas foi associada diretamente com a utilização do *Balanced Scorecard*.

Dentre as práticas de planejamento de desempenho, a que mais se destacou foi a identificação dos principais fatores de sucesso das ONGs, na medida em que se mostrou diretamente associada com a utilização de todos os sistemas de controles gerenciais. Bem como, a prática de planejamento de desempenho baseada no conjunto de atividades estratégicas claras na gestão das ONGs, pois foi relacionada diretamente com a maioria dos controles gerenciais.

A Tabela 90 demonstra os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre Metas de desempenho e os Controles Gerenciais.

Tabela 90: Correlação entre Metas de desempenho e Controles Gerenciais

Metas de desempenho	G. P	ORÇA	C.I	ABC	GBV	ABM	C.V e C.A	ACVL	A.C.V	BSC	D.C
Objetivos da equipe	0,55	0,63	0,64	0,41	0,60	0,44	0,47	0,38	0,53	0,50	0,58

Metas individuais	0,15	0,17	0,33	0,10	0,22	0,11	0,19	0,15	0,27	0,54	0,26
Metas organizacionais	0,64	0,62	0,65	0,42	0,49	0,48	0,38	0,32	0,50	0,40	0,58

Onde: **G. P**: Gerenciamento por Projeto; **ORÇA**: Orçamento; **C.I**: Controle Interno; **ABC**: Custeio ABC; **GBV**: Gestão Baseada em Valor; **ABM**: Gestão Baseada em Atividades; **C.V e C.A**: Custeio Variável e Custeio Alvo; **ACVL**: Análise custo/volume/lucro; **A.C.V**: Análise da Cadeia de Valor; **BSC**: *Balanced Scorecard*; **D.C**: Demonstrações Contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados alcançados por meio dos testes realizados, revelaram diversos coeficientes de correlação positivos e estatisticamente significantes. Destaca-se, as práticas de desempenho fundamentadas nos objetivos da equipe de gestão das ONGs e nas metas organizacionais, pois foram associadas diretamente com a maioria dos sistemas de controles de gerenciais. Em relação a variável metas individuais, foi a prática de desempenho com o menor número de associações com os controles gerenciais utilizados nas ONGs, uma vez que se relacionou apenas com *Balanced Scorecard*.

Ao passo, que o próprio BSC, dentre os sistemas de controles gerenciais, apresentou o maior destaque, pois foi associado diretamente com todas as variáveis representantes das metas de desempenho. Em contrapartida, o sistemas de Custeio Variável e Custeio Alvo foram os únicos controles gerenciais não associados com as metas de desempenho utilizadas nas ONGs.

Dando continuidade, a Tabela 91 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de indicadores de desempenho e os controles gerenciais.

Tabela 91: Correlação entre Uso de indicadores de desempenho e Controles Gerenciais

Uso de indicadores	G. P	ORÇA	C.I	ABC	GBV	ABM	C.V e C.A	ACVL	A.C.V	BSC	D.C
Indicadores de entrada	0,51	0,58	0,55	0,50	0,43	0,41	0,31	0,30	0,36	0,21	0,45
Indicadores de processo	0,67	0,67	0,62	0,53	0,52	0,53	0,44	0,42	0,46	0,27	0,60
Indicadores de resultado	0,70	0,70	0,56	0,62	0,57	0,57	0,47	0,41	0,49	0,29	0,53
Os indicadores de impacto	0,72	0,67	0,56	0,54	0,52	0,59	0,50	0,44	0,55	0,33	0,55
Indicadores de Receitas	0,59	0,61	0,53	0,54	0,46	0,55	0,39	0,37	0,45	0,24	0,50
Indicadores de custos administrativos	0,61	0,65	0,62	0,55	0,49	0,48	0,36	0,34	0,46	0,30	0,50
Indicadores da economia	0,63	0,65	0,69	0,59	0,54	0,57	0,48	0,48	0,59	0,43	0,61
Indicadores de eficiência	0,67	0,68	0,74	0,60	0,59	0,56	0,47	0,41	0,55	0,53	0,57
Indicadores de produtividade	0,57	0,61	0,66	0,59	0,65	0,57	0,51	0,51	0,57	0,52	0,63
A qualidade do serviço	0,58	0,55	0,63	0,54	0,58	0,51	0,56	0,58	0,65	0,51	0,66

Satisfação	0,68	0,73	0,63	0,62	0,62	0,51	0,51	0,46	0,55	0,41	0,59
Indicadores de sustentabilidade	0,50	0,57	0,57	0,43	0,46	0,44	0,39	0,34	0,48	0,60	0,52
Indicadores de inovação	0,56	0,57	0,63	0,50	0,58	0,49	0,57	0,54	0,63	0,57	0,64
Indicadores de eficácia	0,63	0,66	0,63	0,58	0,60	0,57	0,54	0,54	0,60	0,40	0,66
Flexibilidade da cadeia de suprimentos	0,32	0,40	0,47	0,40	0,48	0,47	0,43	0,49	0,55	0,63	0,52

Onde: **G. P:** Gerenciamento por Projeto; **ORÇA:** Orçamento; **C.I:** Controle Interno; **ABC:** Custeio ABC; **GBV:** Gestão Baseada em Valor; **ABM:** Gestão Baseada em Atividades; **C.V e C.A:** Custeio Variável e Custeio Alvo; **ACVL:** Análise custo/volume/lucro; **A.C.V:** Análise da Cadeia de Valor; **BSC:** *Balanced Scorecard*; **D.C:** Demonstrações Contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se a presença de vários coeficientes de correlação positivos e estatisticamente significantes entre as variáveis testadas, sugerindo a forte correlação direta entre o uso de indicadores de desempenho com os sistemas de controles gerenciais. Especificamente, alguns sistemas de controles se destacaram ainda mais, pois foram associados diretamente com o uso de todos os indicadores de desempenho, sejam eles: orçamento; controle interno; custeio ABC; gestão baseada em valor; gestão baseada em atividades e demonstrações contábeis.

No que tange aos testes de relações investigados entre os controles gerenciais e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho, verificou-se que o uso de indicadores de desempenho foi a prática gerencial de desempenho com o maior número de associações com os sistemas de controles gerenciais utilizados nas ONGs.

A Tabela 92 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de instrumentos de coleta de dados e os controles gerenciais.

Tabela 92: Correlação entre Uso de Instrumentos de coleta de dados e Controles Gerenciais

Instrumentos de coleta	G. P	ORÇA	C.I	ABC	GBV	ABM	C.V e C.A	ACVL	A.C.V	BSC	D.C
Entrevistas	0,46	0,34	0,29	0,37	0,31	0,52	0,31	0,40	0,42	0,35	0,38
Email/Website	0,38	0,41	0,51	0,34	0,32	0,38	0,29	0,37	0,43	0,58	0,47
Telefone	0,12	0,21	0,43	0,25	0,39	0,15	0,32	0,44	0,44	0,48	0,51
Formulários	0,36	0,32	0,28	0,40	0,56	0,49	0,59	0,53	0,51	0,43	0,41
Pessoal	0,50	0,38	0,42	0,39	0,37	0,53	0,54	0,51	0,54	0,34	0,46
Projetos	0,27	0,20	0,15	0,31	0,36	0,38	0,54	0,43	0,46	0,25	0,32

Onde: **G. P:** Gerenciamento por Projeto; **ORÇA:** Orçamento; **C.I:** Controle Interno; **ABC:** Custeio ABC; **GBV:** Gestão Baseada em Valor; **ABM:** Gestão Baseada em Atividades; **C.V e C.A:** Custeio Variável e Custeio Alvo; **ACVL:** Análise custo/volume/lucro; **A.C.V:** Análise da Cadeia de Valor; **BSC:** *Balanced Scorecard*; **D.C:** Demonstrações Contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa

Mais uma vez, identificou-se a presença de várias correlações positivas e estatisticamente significantes entre as variáveis testadas, no entanto, é necessário destacar alguns pontos. Os instrumentos de coleta de dados, por meio de formulários e contato pessoal, foram as práticas de desempenho com o maior número de associações diretas com os sistemas de controles gerenciais. Por sua vez, a coleta através de email/website, apenas se mostrou associada diretamente com a utilização de orçamentos.

No que concerne aos sistemas de controles gerenciais, aqueles baseados na análise custo/volume/lucro e na análise da cadeia de valor, foram as práticas mais associadas diretamente os instrumentos de coleta de dados. No entanto, o orçamento e a gestão baseada em valor, obtiveram o menor número de associações diretas com essa prática de desempenho.

Por fim, a Tabela 93 descreve os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre o uso de recompensas e sanções e os controles gerenciais.

Tabela 93: Correlação entre Recompensas e sanções e Controles Gerenciais

Recompensas e sanções	G. P	ORÇA	C.I	ABC	GBV	ABM	C.V e C.A	ACVL	A.C.V	BSC	D.C
Recompensas de Equipes	0,05	-0,05	0,07	0,07	0,25	0,18	0,28	0,14	0,31	0,43	0,10
Recompensas Individuais	0,26	0,06	0,21	0,06	0,11	0,21	0,25	0,26	0,34	0,36	0,38
Demissão	-0,17	-0,15	-0,28	-0,03	0,10	-0,04	0,08	0,01	0,01	0,07	-0,10
Término do programa	0,29	0,24	0,15	0,24	0,40	0,28	0,35	0,31	0,31	0,22	0,22

Onde: **G. P**: Gerenciamento por Projeto; **ORÇA**: Orçamento; **C.I**: Controle Interno; **ABC**: Custeio ABC; **GBV**: Gestão Baseada em Valor; **ABM**: Gestão Baseada em Atividades; **C.V e C.A**: Custeio Variável e Custeio Alvo; **ACVL**: Análise custo/volume/lucro; **A.C.V**: Análise da Cadeia de Valor; **BSC**: *Balanced Scorecard*; **D.C**: Demonstrações Contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa

Diferentemente dos resultados apresentados anteriormente, foi identificado apenas duas correlações positivas e estatisticamente significantes entre as variáveis testadas. A prática de gestão de desempenho, por meio de recompensas de equipe, associou-se diretamente com a utilização do *Balanced Scorecard*. Verificou-se também, que a prática de sanção baseada no término do programa ou projeto, foi associada diretamente com a utilização do sistema de gestão baseada em valor.

7. CONCLUSÕES

O objetivo geral dessa pesquisa foi investigar as relações de fatores contingenciais com as práticas referentes à mensuração de desempenho no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. Para o desenvolvimento do estudo, foi utilizado uma *survey* por correspondência, fundamentando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014), em organizações listadas na ABONG.

Os principais resultados do estudo foram norteados através de uma análise pormenorizada dos quatro objetivos específicos traçados na pesquisa, que dão apoio na resolução da questão de pesquisa, sejam eles: (1) identificar o perfil dos entrevistados e dos fatores contingenciais; (2) caracterizar os procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho; (3) analisar as relações entre o perfil dos entrevistados e os fatores contingenciais acerca dos procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho e (4) avaliar as relações entre os sistemas de controles gerenciais e as práticas gerenciais de planejamento e mensuração de desempenho.

Em relação ao primeiro objetivo específico, verificou-se que o perfil dos representantes das ONGs, sejam eles gestores ou presidentes, foi representado em sua maioria por mulheres. Identificou-se que a maioria possuem idade superior a 55 anos. Quanto à escolaridade, a maioria possuem ensino superior completo. Além de exercerem, na maior proporção, a função de gestores. Por fim, quanto ao tempo de atuação, grande parte dos representantes possuíam mais de 5 anos de atividades nas ONGs.

A caracterização dos fatores contingenciais externos, indicaram que a maioria das ONGs não apresentam nenhum tipo de competição. Em relação ao ambiente regulamentar, evidenciou-se que o ambiente não é tão volátil. O ambiente econômico social, apresentou característica similar ao ambiente regulamentar. Já os aspectos políticos e do ambiente tecnológico demonstraram certo grau de dinamismo. Por fim, em relação à incerteza, as evidências indicaram que o ambiente das ONGs é muito previsível nos requisitos de prestação de contas.

A caracterização dos fatores contingenciais internos, evidenciaram que o tamanho das ONGs pode ser considerado de pequeno porte, seja por faturamento ou número de funcionários. Em relação à estratégia, em sua maioria os representantes das ONGs apontaram que quase

sempre adotam as seguintes prioridades estratégicas: agressividade, análise, pró-atividade, inovação e mudança na estratégia.

Quanto à estrutura, o tipo predominante foi através da estratificação, baseada nas características de simpatia e proximidade entre gestores, funcionários e voluntários. A análise da Tecnologia, em relação as tarefas executadas nas ONGs, indicou que a característica predominante foi a variedade de atividades. De modo específico, quanto a TI, a grande maioria das ONGs utilizam sempre computadores pessoais e laptops, bem como utilizam internet.

Em relação ao fator contingencial cultura, observou-se nas ONGs a atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações informais; os funcionários são abertos uns aos outros, possuem espírito de equipe e união e o trabalho é feito com base no consenso e participação dos trabalhadores. Por fim, na análise do fator contingencial liderança, verificou-se que 50% dos presidentes e gestores das ONGs concordaram fortemente que a equipe de gestão tem uma excelente relação de trabalho com o conselho de diretores, refletindo o estilo da liderança.

Em relação ao segundo objetivo específico, identificou-se que os sistemas de controles gerenciais mais utilizados são: gerenciamento por projeto; orçamento; controle interno; custeio ABC; gestão baseada em atividades e demonstrações contábeis.

Verificou-se que as seguintes variáveis refletem as práticas de planejamento de desempenho adotadas nas ONGs: comunica missão e visão; enfatiza valores fundamentais; objetivos e metas especificados e comunicados; planos e estratégias ligados a objetivos e missão; ações e programas refletem missão e visão. Em relação às metas de desempenho, a análise indicou que os objetivos da equipe e as metas organizacionais são as práticas mais utilizadas.

De acordo com os representantes das ONGs, os indicadores mais utilizados nas práticas de medição de desempenho, são: indicadores de satisfação; indicadores de sustentabilidade; indicadores de custos administrativo; indicadores da economia e indicadores de eficiência.

Em relação aos instrumentos de coleta de dados mais utilizados nas ONGs, evidenciou-se que a variável pessoal, oriundos muitas vezes de conversas individuais, e Email/Website são os principais instrumentos utilizados por gestores e presidentes das ONGs. Contudo, a maioria das ONGs nunca ou raramente utilizam variáveis de Recompensas e Sanções, como destaque para as demissões e recompensas de equipes.

Quanto ao terceiro objetivo específico, inicialmente foi investigado as correlações entre Desempenho e perfil dos representantes das ONGs. Os resultados indicaram que o perfil dos representantes das ONGs foi relacionado o desempenho. Principalmente, com a variável escolaridade, pois apresentou diversas relações inversamente proporcionais com a utilização de controles gerenciais e práticas de mensuração de desempenho.

Posteriormente, investigou-se as correlações entre desempenho e fatores contingenciais externos. O principal resultado, revelou que apenas a variável dinamismo, em seu aspecto de mudança do Ambiente regulamentar apresentou relação direta e estatisticamente significativa com as demonstrações contábeis, variável dos sistemas de controle utilizados nas ONGs.

Adicionalmente, identificou-se que a prática gerencial de uso de indicadores de resultado apenas apresentou relação direta com o dinamismo do ambiente tecnológico. A prática de Recompensas e Sanções foi relacionada com a incerteza originada dos requisitos e exigências de prestação de contas ao Governo.

No que tange aos resultados das correlações entre desempenho e fatores contingenciais internos, identificou-se o Tamanho como sendo o único fator que não apresentou relações estatisticamente significantes quanto ao uso dos Sistemas de Controle Gerenciais nas ONGs. Os demais fatores contingenciais internos, apresentaram várias correlações diretas e estatisticamente significativas (estratégia, estrutura, tecnologia e TI, cultura e liderança).

Finalizando, identificou-se na primeira prática investigada de planejamento de desempenho, a associação com a maioria dos fatores contingenciais internos, exceto, com o tamanho organizacional. Os resultados das metas de desempenho, foram similares aos da prática de planejamento de desempenho, pois constatou-se várias correlações positivas e significativas com os fatores internos, exceto, com o Tamanho e a TI.

As correlações entre de uso de indicadores de desempenho e os fatores contingenciais internos, evidenciou a presença de várias correlações diretas e estatisticamente significantes. Entretanto, o tamanho foi o único fator não correlacionado com essa prática gerencial.

Os coeficientes de correlações entre instrumentos de coleta de dados com os fatores contingenciais internos, indicaram que apenas o fator contingencial tamanho e a TI não apresentaram nenhuma relação estatisticamente significativa, assim como os resultados obtidos com as metas de desempenho.

Os resultados da última prática de desempenho investigada com os fatores contingenciais internos, indicaram a presença de várias correlações diretas e estatisticamente significativas. No entanto, o tamanho e a estrutura foram os únicos fatores internos não associados com essa prática gerencial.

Em relação ao quarto objetivo específico, os resultados das correlações entre os sistemas de controles gerenciais e o planejamento e mensuração de desempenho, indicaram a presença de vários coeficientes positivos e estatisticamente significativos, com base nas seguintes práticas de desempenho: planejamento de desempenho; metas de desempenho; indicadores de desempenho; instrumentos de coleta de dados e, com menor número de associações, recompensas e sanções.

Diante dos resultados verificados, esse estudo pode contribuir para o mercado empresarial das ONGs, pois quando se caracteriza o perfil dos gestores e presidentes das organizações e os fatores contingenciais internos e externos, são apresentados subsídios para compreender a realidade dessas organizações no contexto atual e específico, servindo de base para reflexão dos profissionais atuantes no setor sobre os desafios pessoais que porventura possam ter, bem como os desafios situacionais que as organizações do terceiro setor enfrentam.

Outra contribuição do estudo, foi a identificação das práticas gerenciais de mensuração de desempenho utilizadas nas ONGs. Em outras épocas, muito se discutia que as atividades desenvolvidas nessas organizações eram voltadas, exclusivamente, para o atendimento das demandas da sociedade, sem adotar práticas gerenciais. No entanto, esse estudo pode sugerir que a partir do crescimento dessas organizações, os gestores vem adotando práticas de mensuração de desempenho, mesmo de forma menos sofisticada quando compara-se com empresas do setor privado, na gestão das ONGs.

A presente pesquisa constata uma série de associações estatisticamente significativas que podem contribuir para literatura específica de contabilidade gerencial e para mercado empresarial do terceiro setor, pois identificou-se que as práticas de mensuração de desempenho são influenciadas por fatores situacionais das ONGs, bem como relacionadas entre si. Inicialmente, os resultados indicaram a influência particular que o perfil dos gestores e presidentes das ONGs pode exercer na utilização de práticas de mensuração de desempenho.

Os determinantes organizacionais, representados pelos fatores contingenciais internos, foram os principais atributos que se associaram diretamente com às práticas referentes à mensuração de desempenho em ONGs brasileiras, quando comparados com os fatores contingenciais externos. Assim, o ambiente externo das ONGs, no qual apresentou um cenário de baixa competição, mudança e incerteza, exerceu pouca ou em muitos casos nenhuma influência na adoção e uso de práticas gerenciais.

De modo diferencial, as evidências ainda revelaram fortes correlações positivas entre práticas de planejamento e mensuração de desempenho com a utilização de sistemas de controles gerenciais. Especialmente, a mensuração de desempenho por meio de indicadores, foi a prática gerencial de desempenho que mais influenciou a utilização dos sistemas de controles gerenciais nas ONGs.

Como sugestões para pesquisas futuras, podem ser realizados estudos qualitativos sobre as práticas de mensuração de desempenho utilizadas em ONGs brasileiras. Na ótica quantitativa, outras variáveis contingenciais poderiam ser acrescentadas para investigar as associações com as práticas de mensuração de desempenho em organizações do terceiro setor, como exemplo estágio dos ciclos de vida. Outros estudos, podem aprofundar nas discussões sobre as causas das associações entre práticas de planejamento e mensuração de desempenho com a utilização de sistemas de controles gerenciais, relações fortemente identificadas no estudo.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS – **ABONG**. Disponível em:< <http://www.abong.org.br/>>. Acesso em: 31 mai. 2016.

_____. 2015. **Compartilhar Conhecimento**: uma estratégia de fortalecimento das Organizações da Sociedade Civil. Disponível em:<<http://www.abong.org.br/publicacoes.php>>. Acesso em: 28 ago 2016.

_____. 2016. **Relatório Trienal Abong 2013-2016**. Disponível em:<<http://www.abong.org.br/publicacoes.php>>. Acesso em: 28 ago. 2016.

AGUIAR, A. B. **Relação entre estruturas organizacionais e indicadores de desempenho das organizações não governamentais do Estado de São Paulo**. 2004. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

AGUIAR, A. B.; MARTINS, G. A. A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas. **Revista Contabilidade e Finanças/USP**, Edição Comemorativa, v. 17, p. 51-64, 2006.

AHMED, Z. A. Management control issues in Non-Governmental Organisations (NGOs): an evaluation of contingency factors and potential for future research. **Int. J. Managerial and Financial Accounting**, v. 6, n. 3, p. 251-271, 2014.

AKINGBOLA, K. Strategic choices and change in non-profit organizations. **Strategic Change**, v. 15, n. 6, p. 265-281, 2006.

AL-AMMARY, J.; HAMAD, S. Information technology for enhancing NGOs' performance in the kingdom of BAHRAIN. **International Journal of Electronic Commerce Studies**, v. 3, n.1, p.111-120, 2012.

ANDRADE, M.M. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw Hill, 2008.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**: informação para tomada de decisão e execução da estratégia. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

AYENE, M.; KUMAR, R.; ASEFA, W. F. Assessment of Financial Management Practices in Local NGOs-A Case of Local NGOs in Addis Ababa. **IFSMRC AIJRM**, v. 2, n. 3, p.1-31, 2014.

- AZEVEDO, D.A. Partidos Políticos, Organizações Religiosas e Instituições Confessionais: sua adequação ao novo Código Civil e a continuidade de convênios públicos. **Revista CEJ**, v. 10, n. 32, p.101-107, 2006.
- BAND, W. Performance metrics keep customer satisfaction programmes on track, Marketing News. **Marketing News**, v. 24, n.11, 1990.
- BANKS, R. L.; WHEELWRIGHT, S. C. Operations versus strategy ± trading tomorrow for today. **Harvard Business Review**, p. 112-20, 1979.
- BEAMON, M. B; BALCIK, B. Performance measurement in humanitarian relief chains. **International Journal of Public Sector Management**, v. 21, n. 1, p. 4-25, 2008.
- BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 138, p. 196-212, 2014.
- BENITA, M. B; BALCIK, B. Performance measurement in humanitarian relief chains **International Journal of Public Sector Management**, v. 21, n. 1, p. 4-25, 2008.
- BITITICI, U. S., CARRIE, A. S.; MCDEVITT, L. Integrated performance measurement systems: a development guide. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 17, n. 5, p. 522-34, 1997.
- BOATENG, A.; AKAMAVI, R. K.; NDORO, G. Measuring performance of non-profit organizations: evidence from large charities. **Business Ethics: A European Review**, v.25, n.1, p. 59-74, 2016.
- BOSCHKEN, H. L. Organizational performance and multiple constituencies. **Public Administration Review**, v. 54, n. 3, p. 308-312, 1994.
- BOURNE, M. et al. Designing, implementing and updating performance measurement System. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 20, n. 7, p. 754-771, 2000.
- BOURNE, M. C., KENNERLEY, M.; FRANCO-SANTOS, M. Managing through measures: a study impact on performance. **Journal of Manufacturing Technology Management**, v. 16, n. 4, p. 373-395, 2005.
- BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.
- BRASIL. **Decreto nº 8.726, de 27 de Abril de 2016**. Dispõe sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. 2016.

_____. **Lei Federal Nº 9.790, de 23 de março de 1999.** Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências, 2014.

_____. **Lei Federal nº 13.019/2014.** Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público, 2014.

BROMIDEH, A. A. The widespread challenges of NGOs in developing countries: Case studies from Iran. **International NGO Journal**, v. 6, n. 9, p. 197-202, 2011.

BROWN, W.; IVERSON, J. Exploring strategy and board structure in nonprofit organizations. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 33, n. 3, p. 377– 400, 2004.

BRYMAN, A. Liderança nas Organizações. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T.(Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais: ação e análise organizacionais.** São Paulo: Atlas, 2012.

CABRAL, E. H. S. **Terceiro Setor: gestão e controle social.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAMPOS, L. et al. Performance Evaluation in Non-Governmental Organizations (NGOs): An Analysis of Evaluation Models and their Applications in Brazil. **Voluntas**, v. 22. n. 2, p. 238-258, 2011.

CANAN, I.; FONSECA, A. C. P. Sistemas de controle gerencial: estudo de caso nas empresas Bunge e Amaggi. **Revista Capital Científico**, v. 4, n. 1, p. 1-22, 2006.

CARVALHO, C.A.P. El Control Organizativo en las Organizaciones No Gubernamentales: un Estudio de la Realidad Española. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 3, n. 3, p. 37-56, 1999.

CERVO, A. L.; BERVIAN, A. **Metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CHANDLER, A. Du Pont Jr. **Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise.** Cambridge: MIT Press, 1962.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2–3, p.127–168, 2003.

_____. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 5, p.395-422, 2005.

CHENHALL, R. H.; LANDFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v.23, n. 3, p.243-264, 1998.

CHIAVENATO, I. **Teoria Geral da Administração: Abordagens Descritivas e Explicativas**. 7 ed. São Paulo: Manole, 2014.

CHOONG, K. K. Understanding the features of performance measurement system: a literature review. **Measuring Business Excellence**, v. 17, n. 4, p. 102–121, 2013.

CIUCESCU, N.; FERARU, A. The performance of Non-Governmental Organizations. **Studies and Scientific Researches**, n. 20, p. 116-121, 2014.

COVALESKI, M et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 3-49, 2003.

CRUZ, A. P. C.; FREZATTI, F.; BIDO, D.S. Estilo de Liderança, Controle Gerencial e Inovação: Papel das Alavancas de Controle. **RAC**, v. 19, n. 6, p. 772-794, 2015.

CRUZ, J.A.W. et al. Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de *strategic accounts*. **Revista Brasileira de Estratégia**, v. 2, n. 1, p. 11-26, 2009.

DILLON, B. Organizational Leadership and the Balanced Scorecard: Lessons to be learned from Marketing Activities in a Nonprofit Setting. **International Journal of Business and Social Science**, v. 3, n. 15, p.105-112, 2012.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In S. R. CLEGG, C. HARDY; W. R. NORD (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, cap. 3, p. 105-133. São Paulo: Atlas, 1999.

DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2001.

DRUCKER, P. F. **Managing the Nonprofit Organizations: Principles and Practices**, Harper Collins, New York, NY. 1990.

DUKE, G.; EDET . Organizational culture e as a determinant of nongovernmental organization performance: Primer evidence from Nigeria. **International Business and Management**, v. 4, n. 1, p. 66-75, 2012.

DUTRA, E.V. **Sistema de controle gerencial e desempenho organizacional**: uma análise das maiores empresas do espírito santo sob a ótica da teoria da contingência. 2014. 188 p. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós Graduação em Administração, do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, da Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória. 2014.

EBSEN, K.S.; LAFFIN, M. Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.1, n. 1, p. 11-28, 2004.

EDWARDS, M. NGO performance—what breeds success? New evidence from South Asia. **World Development**, v. 27, n. 2, 361-374, 1999.

EDWARDS, M. NGOs in the age of information. **IDS Bulletin**, v. 25, n.2, p.117-124, 1994.

EFFERIN, S.; HOPPER, T. Management control, culture, and ethnicity in a Chinese Indonesian company. **Accounting, Organisations and Society**, v. 32, n. 3, p.223–262, 2007.

ESPEJO, M.M.S.B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada / São Paulo, 2008. 216 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FABER, U.M.; NEITZKE, A.C.A.; ESPEJO, M.M.S.B. A relação entre o desempenho orçamentário, a estratégia e o estilo de liderança à luz da teoria contingencial In: XIII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, 2016.

FALCONER, A. P. **A Promessa do Terceiro Setor**: um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações sem fins lucrativos e do seu Campo de Gestão. São Paulo: Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, 1999.

FERNANDES, R. C. **Privado porém público**: o terceiro setor na América Latina. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FERREIRA, A., OTLEY, D. Design and use of management control systems: An analysis of the interaction between design misfit and intensity of use”, **Working Paper**. MCA, 2010.

_____. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

FLAPPER, D. S., FORTUIN, L.; STOOP, P. Towards consistent performance management Systems. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 16, n. 7, p. 27-37, 1996.

FIEDLER, F. E. Engineer the job to fit the manager. **Harvard Business Review**, v. 43, n. 5, p. 115-122, 1965.

FISCHMANN, A. A.; ZILBER, M. A. Utilização de indicadores de Desempenho para tomada de decisões estratégicas: um sistema de controle. **Revista de Administração do Mackenzie**, v. 1, n.1, p. 9-25, 2000.

FOLAN, P.; BROWNE, J. A review of performance measurement: towards performance management. **Computers in Industry**, v. 56, n. 7, p. 663-680, 2005.

FOWLER, A. Demonstrating NGO performance: problems and possibilities. **Development in Practice**, v.6, n. 1, p.58-65, 1996.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**, 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W.; BREWER, P.C. **Contabilidade Gerencial**. 14.ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GILL, M., FLYNN, R.J., REISSING, E. The governance self-assessment checklist: An instrument for assessing board effectiveness. **Nonprofit Management and Leadership**, v.15, n. 3, p. 271-294, 2005.

GNEITING, U. Assessing the Effects of Market-Based Performance Measurement on NGOs. **Journal of Development and Social Transformation**, v. 5, p. 33-42, 2008.

GOMES, R. C.; LIDDLE, J. The balanced scorecard as a performance management tool for third sector organizations: the case of the Arthur Bernardes foundation, Brazil. **BAR**, v. 6, n. 4, p. 354-366, 2009.

GUERRA, A. R.. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 p. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007.

HENDERSON, D., CHASE, B.; WOODSON, B. Performance Measures for NPO: how one organization developed a way to collect meaningful information. **Journal of Accountancy**, v.193, n. 1, p. 63-68, 2002.

HENDRICKS, M., PLANTZ, M. C.; PRITCHARD, K. J. Measuring outcomes of United Way funded programs: expectations and reality. **Nonprofits and Evaluation: New Directions for Evaluation**, v. 119, p. 13-35, 2008.

HERMAN, R.D.; RENZ, D.O. Advancing nonprofit organizational effectiveness research and theory: nine theses. **Nonprofit Management & Leadership**, v. 18, n. 4, p. 399-415, 2008.

HILLEL, S. Relationships between organizational properties and organizational effectiveness in three types of nonprofit human service organizations. **Public Personnel Management**, v. 31, n. 3, p. 377-395, 2002.

HOQUE, Z. A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. **International Business Review**, v.13, p. 485–502, 2004.

HORNGREN.C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações Sem fins Lucrativos no Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em:<ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2016, 2016.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1-3, p. 349-410, 2001.

JILLO, R. NGO Law Reform in Kenya: Incorporating Best Practices. **International Journal of Not-For-Profit Law**, v. 11, n. 4, p. 40–54, 2009.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. **Harvard Business School Press**, 1987.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KANTER, R. M.; SUMMERS, V. D. Doing well while doing good: Dilemmas of performance measurement in non-profit organizations and the need for a multiple constituency approach, 1987. In W. W. Powell, (Ed.) **The nonprofit sector: A research handbook** (pp. 154-166). New Haven: Yale University Press.

KAPLAN, R. S. Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 11, n. 3, p. 353-70, 2001.

KAREITHI, R.N.M; LUND, C. Review of NGO performance research published in academic journals between 1996 and 2008. **South African Journal of Science**, v. 108, n. 11-12, p.1-8, 2012.

KENDALL, J.; KNAPP, M. Measuring the performance of voluntary organizations. **Public Management Review**, v. 2, n. 1, p. 105–132, 2000.

KHANDWALLA, P. N. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. **Journal of Accounting Research, Autumn**, v. 10, n. 2, p. 275-285, 1972.

KISIL, M.; FABIANI, P. M. J. Retorno social do investimento (SROI): metodologia que traduz o impacto social para o investidor. **Revista Pensamento e Realidade**, v. 3, n. 1, p.107-216, 2016.

LACOMBE, F.; HEILBORN, G. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAVARDA, C. E. F.; GORLA, M. C.; LAVARDA, R. A.; ANGONESE, R. Influência dos Fatores Contingenciais no Desenvolvimento do Sistema Orçamentário em uma Empresa Brasileira de Manufatura Têxtil. **Revista Gestão.Org**, v. 14, n. 1, p. 115-124, 2016.

LAWRENCE P. R.; LORSH, J. W. Differentiation and integration in complex organizations. **Administrative Science Quarterly**, v. 12, n. 1, p. 1-47, 1967.

LEE, C.; NOWELL, B. A Framework for Assessing the Performance of Nonprofit Organizations. **American Journal of Evaluation**, v.36, n.3, p.299-319, 2015.

LEITE, E.G.; DIEHL, C.A.; MANVAILER, R.H.M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

MANTOVANI, Flávio Roberto. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes**: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência. 2012. 118 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARQUES, K. C. M.; SOUZA, R. P.; SILVA, M. Z. Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 117-136, 2015.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MCADAM, R.; BAILIE, B. Business performance measures and alignment impact on strategy-the role of business improvement models.

International of Operations and Production Management, v. 22, n. 9-10, p. 972-96, 2002.

McKINLEY, W.; MONE, M. A. Micro and macro perspectives in organizations theory: a tale of incommensurability. In: **The Oxford Handbook of Organization Theory: metatheoretical perspectives** 2003. Oxford: Oxford University Press, 2003.

MEDORI, D.; STEEPLE, D. A framework for auditing and enhancing performance measurement systems. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 20, n. 5, p. 520-33, 2000.

MELNYK, S.A; STEWART, D.M; SWINK, M. Metrics and performance measurement in operations management: dealing with the metrics maze. **Journal of Operations Management**, v. 22, n. 3, p. 209-217, 2004.

MILANI FILHO, M.A.F. **Eficiência produtiva no terceiro setor**: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares. 220 p. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MILES R. E.; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process**. Stanford: Stanford Business Classics, 2003.

MONTAÑO, C. **Terceiro Setor e questão social**: crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez Editora. 2002.

MOTTA, F. C. P.; VASCONCELOS, I. F. G. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Cegaenge Learning, 2008.

MOUCHAMPS, H. Weighing elephants with kitchen scales: The relevance of traditional performance measurement tools for social enterprises. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p.727–745, 2014.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 2007.

MOXHAM, C. Performance measurement: examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organizations. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 29, n.7, p.740–763, 2009.

MOXHAM, C. Understanding third sector performance measurement system design: a literature review. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 704-726, 2014.

MUKASA, S . Are expatriate staff necessary in international development NGOs? A case study of an international NGO in Uganda. **Centre for Civil Society at London School of Economics**, 2002.

NANAVATI, A. Performance Evaluation of Non-government Development Organizations: A Study in Vadodara, Gujarat. **Journal of Health Management**, v. 9, n. 2, p. 275-299, 2007.

NEELY, A. The evolution of performance measurement research: developments in the last decade and a research agenda for the next. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 25, n. 12, p. 1264-77. 2005.

NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 15, n.4, p. 80-116, 1995.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria**: fundamentos do controle empresarial. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, E. A.; SOUSA, E. G. O Terceiro Setor no Brasil: avanços, retrocessos e desafios para as Organizações Sociais. In: **Anais VIII Encontro Nacional de Pesquisadores em Gestão Social (ENAPEGS)**. 2014.

OTLEY, D. T. Management competitive advantage: combining institucional and resource-based views. **Management Accounting Research**, v.5, p.289-299, 1994.

_____. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v.10, n. 4 p.363–382, 1999.

_____. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, n. 4, p. 413-428. 1980.

PARRA FILHO, D.; SANTOS, J. A. **Metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Futura, 2003.

PERROW, C. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, v. 32, n. 2, p. 194-208, 1967.

PERROW, C. **Organizational analysis: a sociological view**. California: Wadsworth Publishing Company. 1970.

POISTER, T. **Measuring performance in public and nonprofit organizations**. New York: Wiley. 2003.

POLONSKY, M. J.; GRAU, S. L.; McDONALD, S. Perspectives on social impact measurement and non-profit organisations. **Marketing Intelligence & Planning**, v. 34, n.1, p. 80 -98, 2016.

POOLE, D. et al. Improving the Quality of Outcome Evaluation Plans. **Nonprofit Management and Leadership**, v. 11, n. 4, p. 405–421, 2001.

POOLE, D. et al. Evaluating Performance Measurement Systems in Nonprofit Agencies: The Program Accountability Quality Scale (PAQS). **American Journal of Evaluation**, v. 21, n.1, p.15–26, 2000.

PUN, K.F.; WHITE, A.S. A performance measurement paradigm for integrating strategy formulation: a review of systems and frameworks. **International Journal of Management Reviews**, v. 7, n. 1, p. 49-71, 2005.

QUINTAIROS, P.C.R.; SILVA, M.A.V.R.; COSTA, E.S; OLIVEIRA, E.A.A.Q.O. Aplicação do *Balanced Scorecard* a uma organização do terceiro setor. **Revista de Desenvolvimento Econômico**, v. 1, n. 2, p. 164-174, 2009.

RAMADAN, M.A. BORGONOV, E. The Impact of Strategy Implementation Drivers on Projects Effectiveness in NonGovernmental Organizations. **International Journal of Academic Research in Management**, v. 4, n. 2, p 35-47, 2015a.

_____.Performance Measurement and Management in NonGovernmental Organizations. **IOSR Journal of Business and Management**, v.17, n.2, p.70-76, 2015b.

RAMADAN, M. A.; PILO, M. C. Investigating the Impact of Strategic Planning on Access to Funding Performance in Non-Governmental Organizations. **The International Journal of Business & Management**, v.2, n.11, p. 28-33, 2014.

RAMPASO, R. F. **Entenda o Terceiro Setor: teoria e prática**. São Paulo: Novo Século, 2010.

RANSON, S; HININGS, B., GREENWOOD, R. The structuring of organizational structure. **Administrative Science Quarterly**, v.25, n. 1, p.1-17, 1980.

ROCHE, Chris. Avaliação de impacto dos trabalhos de ONGs: aprendendo a valorizar as mudanças/Chris Roche; [edição adaptada para o Brasil ABONG; tradução: Tisel Tradução e

Interpretação Simultânea Escrita]. – 2. Ed. – São Paulo: Cortez: ABONG; Oxford, Inglaterra: Oxfam, 2002. **atuação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**. 3ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIGHI, A.; ANDREONI, V. Towards a comparable and harmonised set of performance indicators for Third Sector organisations: The Italian experience. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 766-778, 2014.

RITCHIE, W.; KOLODINSKY, R. Nonprofit Organization Financial Performance Measurement: An Evaluation of New and Existing Financial Performance Measures. **Nonprofit Management and Leadership**, v.13, n.4, p. 367-378, 2003.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H.K. In search of the non-profit sector. I: the question of definitions. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v.3, n.2, p.125-151, 1992.

SERRAT, O. HT. The perils of PM. **Knowledge Solutions**, Asian Development Bank, May, Manila, 2010.

SHARMA, P. Performance Measurement in NGOs. **The Management Accountant**, 2012.

SHEPHERD, C.; GUNTER, H. Measuring supply chain performance: current research and future directions. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 55, n. 4, p. 242-58, 2006.

SKINNER, W. The decline, fall and renewal of manufacturing. **Industrial Engineering**, p. 32-8, 1974.

SLOMSKI, V.; REZENDE, A. J.; CRUZ, C. V. O. **Contabilidade do terceiro setor**: uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C. M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, v.5, n. 1, p. 163-184, 2008.

SILVA, C. E. G. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de Administração Pública (RAP)**, v.44, n.6, p.1301-25, 2010.

SILVA, R.C. Controle organizacional, cultura e liderança: evolução, transformações e perspectivas. **RAP**, v. 37, n.4, p. 797-816, 2003.

SIMONS, R. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

SOARES, E. A. R. **Entidades Benéficas de Assistência Social Educacionais: uma investigação sobre a Medição de Desempenho Organizacional**. 2006. 131 p. Dissertação (Mestrado). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional e Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB, UFRN). Recife, 2006.

SOUZA, F. A.; SOUZA, B. C. Análise de Desempenho em ONGs: propondo um modelo adaptado. **RESAC – Revista Sociedade, Administração e Contemporaneidade**, v. 1, n. 1, p.21-32, 2011.

SPAR, D.; DAIL, J. Of Measurement and Mission: Accounting for Performance in Non-Governmental Organizations. **Chicago Journal of International Law**, v. 3, n. 1, p. 171-181, 2002.

TACHIZAWA, T. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TANGEN, S. **A theoretical foundation for productivity measurement and improvement of automatic assembly systems**. Licentiate thesis, The Royal Institute of Technology, Stockholm. 2002.

TANGEN, S. Improving the performance of a performance measure. **Measuring Business Excellence**, v.9, n.2, p. 4-11, 2005.

TEELKEN, C. The intricate implementation of performance measurement systems: Exploring developments in professional-service organisations in the Dutch non-profit sector. **International Review of Administrative Sciences**, v. 74, n. 4, p. 615-635, 2008.

TEIXEIRA, M. L. M. **Gestão de ONGs de Pequeno e Médio Porte**. 2006. p.151. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Porto Alegre, 2006.

THE SROI NETWORK PUBLICATION. **A guide to Social Return On Investment – SROI.**, 2012. Disponível em: <<http://www.socialvalueuk.org/resources/sroi-guide/>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

THOMPSON, J. D. **Organizations in action**. New York: McGraw-Hill, 1967.

THOMSON, D. Exploring the role of funders performance reporting mandates in nonprofit performance measurement. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 39, n. 4, p. 611-629, 2010.

TOMEI, P. A.; RICHE, L. Estilo de Liderança e Desempenho organizacional: Uma Descrição Comparativa entre duas empresas. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 19, n. 1, p.108-125, 2016.

VANVELSOR, E., MCCAULEY, C. D., RUDERMAN, M. N. **The center for creative leadership handbook of leadership development (Eds.)**, v.122 “ Jossey-Bass, New York. 2010.

WADONGO, B.; ABDEL-KADER, M. Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 680-703, 2014.

_____. Performance Management Practices in Non-Profit Organisations, 2011. In ABDEL-KADER, M., **Review of Management Accounting Research**, Palgrave Macmillan, Hampshire, p. 450-78, 2011.

WADONGO, B. I. **Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach**. Thesis (Doctor of Philosophy in Management Accounting) - University of Bedfordshire, UK, 2014.

WATERHOUSE, J. H; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organization and Society**, v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978.

WAWERU, N.; SPRAAKMAN, G.. **The appropriateness of performance measurement systems in the services sector**: Case studies from the micro finance sector in Kenya, AAA 2010 Management Accounting Section (MAS), Meeting Paper. 2009.

WESSELS, F. **A Summary of the Method of Animation in Auto-evaluation of Village Groups as development by Paul Willot**, mimeo, Oxfam GB, 1995.

WOODWARD, J. **Industrial organization**: theory and practice. London: Oxford University Press. 1965.

WOULTERS, M.; SPORTEL, M. The role of existing measures in developing and implementing performance measurement systems. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 25, n. 11, p. 1062-1082, 2005.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração Estratégica: Conceitos**. São Paulo: Atlas, 2007.

ZIMMERMAN, J.; STEVENS, B. “The Use of Performance Measurement in South Carolina Nonprofits”. **Non profit Management and Leadership**, v.16, n. 3, p. 315-327, 2006.

APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Contingência organizacional e as práticas gerenciais de controle e mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras

Inicialmente, agradecemos vossa colaboração ao se dispor a acessar este questionário. Temos por finalidade coletar dados para uma dissertação de mestrado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis – PPGCC, da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, intitulada " Contingência organizacional e as práticas gerenciais de controle e mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras", de autoria do Mestrando Alan Santos de Oliveira, sob orientação de Antônio André Cunha Callado, Phd. Assim, desejamos que o respondente seja criterioso em avaliar as questões, de modo que nós possamos obter a maior expressividade da realidade. Em nenhum momento será identificado quem são os respondentes para que se garanta o sigilo dos dados e a privacidade do indivíduo. O questionário não levará mais que oito a doze minutos para sua finalização. Ressaltamos a importância de que todos os itens sejam respondidos, caso contrário, o questionário será invalidado. Para mais informações entre em contato conosco através do e-mail: asoalansantos@gmail.com ou através do telefone (83) 98707-3313 (Alan).

BLOCO I - Demografia

1 . Qual o seu sexo?

- () Masculino
- () Feminino

2. Qual a sua idade?

- a) abaixo de 25 anos
- b) entre 26 a 35 anos
- c) entre 36 a 45 anos
- d) entre 46 a 55 anos
- e) acima de 55 anos

3. Qual a sua escolaridade?

- a) Ensino Superior Incompleto
- b) Ensino Superior
- c) Pós-Graduação - Especialização ou MBA
- d) Pós-Graduação - Mestrado
- e) Pós-Graduação - Doutorado

4. Qual o seu cargo/função na ONG?

- a) Gestor
- b) Presidente

5. Qual o seu tempo de atuação na ONG?

- a) até 1 ano
- b) entre 1 e 3 anos
- c) entre 3 e 5 anos
- d) mais de 5 anos

BLOCO II - Fatores Contingenciais

AMBIENTE EXTERNO

6. Por favor, indicar a seguir, o nível de concorrência sua ONG enfrenta nas seguintes áreas?

Escala: 1 = não competitivo e 6 = muita competição

Há competição por equipe (staff) e voluntários entre ONGs	1	2	3	4	5	6
Há competição por financiamento externo entre ONGs	1	2	3	4	5	6
Número de novos programas e projetos inovadores	1	2	3	4	5	6
Há competição por recursos comunitários entre ONGs	1	2	3	4	5	6

7. Indique abaixo, com que frequência os seus fatores ambientais externos podem mudar?

Escala: 1 = nenhuma frequência e 6 = muita frequência

Ambiente regulamentar (por exemplo, leis e regulamentos)	1	2	3	4	5	6
Ambiente Econômico Social (por exemplo, inflação, a população, crimes e desastres)	1	2	3	4	5	6
Aspectos políticos e de segurança (por exemplo, líderes eleitos, política, violência)	1	2	3	4	5	6
Ambiente tecnológico (por exemplo, as inovações)	1	2	3	4	5	6

8. Indique abaixo, como previsível são os requisitos dos *stakeholders* e a prestação de contas das demais demandas?

Escala: 1 = não previsível e 6 = altamente previsível

Requisitos Governo / exigências de prestação de contas	1	2	3	4	5	6
Requisitos doadores / exigências de prestação de contas	1	2	3	4	5	6
Requisitos beneficiários / exigências de prestação de contas	1	2	3	4	5	6
Exigências de prestação de contas públicas e comunitárias	1	2	3	4	5	6

TAMANHO

9. Qual é a faixa que corresponde ao faturamento (Receita Bruta em R\$) anual de sua ONG?

- a) Até R\$ 360.000,00
- b) De R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00
- c) Acima de R\$ 3.600.000,00

10. Qual é a faixa que correspondem ao número de funcionários e voluntários de sua ONG?

- a) Com até 19 empregados
- b) De 20 a 99 empregados
- c) De 100 a 499 empregados
- d) Mais de 500 empregados

ESTRATÉGIA

11. Indique abaixo, até que ponto a sua ONG é focada nas seguintes prioridades estratégicas?

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

A ONG constantemente tenta estar entre os principais ONGs no Brasil.	1	2	3	4	5	6
A ONG analisa operações diárias para informar a tomada de decisão	1	2	3	4	5	6
A ONG procura constantemente relações estreitas com as partes interessadas	1	2	3	4	5	6
A ONG constantemente se concentra no monitoramento e redução de custos	1	2	3	4	5	6
A ONG enfatiza / tomada de decisão estratégica planejamento de longo prazo	1	2	3	4	5	6
ONG pioneira em identificar e abordar as necessidades de novos grupos de beneficiários	1	2	3	4	5	6
A ONG embarca em projetos arriscados financiados que estão além de sua missão e foco	1	2	3	4	5	6
ONG pioneira na introdução de projetos e programas inovadores	1	2	3	4	5	6
A ONG enfatiza a mudança de atividades estratégicas ao longo dos últimos anos	1	2	3	4	5	6

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

12. Indique abaixo, até que ponto a sua ONG enfatiza os seguintes aspectos da estrutura

organizacional:

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

Staff / participação de voluntários no processo formal de tomada de decisão	1	2	3	4	5	6
Descrições de trabalho formais e observação de regras e regulamentos escritos	1	2	3	4	5	6
Simpatia e proximidade entre gestores, funcionários e voluntários	1	2	3	4	5	6
Formação profissional do pessoal (staff) e especializações profissionais	1	2	3	4	5	6

TECNOLOGIA

13. Indique abaixo, o seu nível de concordância com as seguintes afirmações refletindo as características das tarefas do pessoal (staff) de suas ONGs.

Escala: 1 = não concorda e 6 = concorda fortemente

A equipe / voluntários trabalham com tarefas que dependem de procedimentos padronizados e automatizados por processos.	1	2	3	4	5	6
As tarefas de funcionários / voluntários no trabalho envolvem uma variedade de atividades	1	2	3	4	5	6
Medidas de desempenho tarefas da equipe (staff) são claras e as variações FACILMENTE analisadas	1	2	3	4	5	6
As tarefas da equipe de conclusão são altamente dependentes de outras tarefas da equipe da ONG/projeto.	1	2	3	4	5	6

14. Por favor, determine a frequência que o pessoal em sua ONG utiliza os seguintes aspectos de tecnologia da informação em suas tarefas diárias

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

Computadores pessoais e laptops	1	2	3	4	5	6
Internet, em todo o mundo Web, Intranet, e-mail	1	2	3	4	5	6
Softwares de Computador Especializado (por exemplo MS Quickbooks, MS Project e folha de pagamento, análise de dados)	1	2	3	4	5	6
Tecnologias de comunicação (por exemplo móvel, fax, telefone e sms)	1	2	3	4	5	6
Sistemas de informação de gestão (por exemplo enterprise resource planning)	1	2	3	4	5	6

CULTURA ORGANIZACIONAL

15. Indique abaixo, o seu nível de concordância com as seguintes afirmações que refletem a sua cultura organizacional

Escala: 1 = não concorda e 6 = concorda fortemente

Os funcionários pensam de forma proativa e tentam evitar potenciais problemas	1	2	3	4	5	6
Os funcionários são receptivos a novas ideias e regulamentos	1	2	3	4	5	6
Há atmosfera de cooperação, lealdade e boas relações informais	1	2	3	4	5	6
Os funcionários são abertos uns aos outros, possuem espírito de equipe e união	1	2	3	4	5	6
O trabalho é feito com base no consenso e participação dos trabalhadores	1	2	3	4	5	6

LIDERANÇA

16. Indique abaixo, o seu nível de concordância com as seguintes afirmações que reflete o estilo de liderança de sua ONG

Escala: 1 = não concorda e 6 = concorda fortemente

A equipe de gestão gosta de assumir riscos e pensar de forma proativa	1	2	3	4	5	6
A equipe de gestão enfatiza as práticas de gestão do setor privado	1	2	3	4	5	6
A equipe de gestão tem uma excelente relação de trabalho com o conselho de diretores	1	2	3	4	5	6
O conselho de diretores fornece orientação suficiente e liderança global para a ONG	1	2	3	4	5	6

BLOCO III - Desempenho

PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO E DESEMPENHO

17. Indique abaixo, o seu nível de concordância com as seguintes afirmações refletindo as práticas de planejamento de desempenho em suas ONGs

Escala: 1 = não concorda e 6 = concorda fortemente

A missão e visão são comunicadas ao longo da ONG	1	2	3	4	5	6
A ONG enfatiza em um conjunto claro e amplamente aceito de valores fundamentais	1	2	3	4	5	6

Os objetivos e metas são bem especificados e comunicados	1	2	3	4	5	6
Os principais fatores de sucesso são bem identificados pela ONG	1	2	3	4	5	6
Os planos e estratégias estão claramente ligados aos objetivos e missão	1	2	3	4	5	6
Ações e programas da ONG refletem a missão e visão	1	2	3	4	5	6
O processo de planejamento estratégico envolve workshops de estratégias dos <i>stakeholders</i>	1	2	3	4	5	6
A gestão tem um conjunto de atividades estratégicas claras na ONG	1	2	3	4	5	6

PRÁTICAS DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

18. Indique abaixo, até que ponto a sua ONG utiliza as seguintes metas de desempenho?

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

Objetivos da equipe (por exemplo de projeto / metas da equipe departamentais)	1	2	3	4	5	6
Metas individuais (ex: trabalhador individual / alvos gerentes)	1	2	3	4	5	6
Metas organizacionais	1	2	3	4	5	6

19. Indique abaixo, até que ponto a sua ONG usa os seguintes indicadores de desempenho?

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

Indicadores de entradas (medida da quantidade de recursos previstos para o projeto)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de processo ou atividade (medidas do que acontece durante o projeto de implementação)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de resultados (medidas de quantitativa ou qualitativa projeto imediato de resultados)	1	2	3	4	5	6
Os indicadores de resultados / impactos (efeitos de resultados do projeto aos beneficiários e sociedade)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de Receitas (receitas de financiadores ou geradas internamente)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de Custos administrativos (despesas relacionadas com funções administrativas)	1	2	3	4	5	6
Indicadores da economia (a relação entre custos e insumos)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de eficiência (relação entre custos e resultados do projeto)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de produtividade (relação entre entradas e saídas)	1	2	3	4	5	6
A qualidade do serviço (medidas contra as normas e padrões de referência do setor)	1	2	3	4	5	6

Satisfação dos beneficiários (Saídas dos Projetos com correspondência com as preferências do cliente)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de sustentabilidade (resultados para estender para além dos projetos de vida formais)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de inovação (medidas de iniciativas de projetos / programas de inovação)	1	2	3	4	5	6
Indicadores de eficácia (medidas de obtenção de resultados como planejado)	1	2	3	4	5	6
Flexibilidade da cadeia de suprimentos (por exemplo a sua ONG oportuna resposta / volume a desastres)	1	2	3	4	5	6

20. Indique abaixo, até que ponto a sua ONG utiliza os seguintes instrumentos de Coleta de dados?

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

Entrevistas chave com informantes e grupos focais	1	2	3	4	5	6
Email / Website autorrelato	1	2	3	4	5	6
Telefone/ entrevistas do telefone móvel	1	2	3	4	5	6
Formulários Pré-preparados / questionários de pesquisa	1	2	3	4	5	6
Pessoal / conversas casuais	1	2	3	4	5	6
Projeto / visitas não estruturados de programa	1	2	3	4	5	6

21. Indique abaixo, até que ponto a sua ONG utiliza as seguintes recompensas e sanções

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

Recompensas de Equipes (por ex. viagens e bônus de equipe)	1	2	3	4	5	6
Recompensas Individuais (por ex. formação, bolsas de estudos, certificados, promoções)	1	2	3	4	5	6
Demissão, rebaixamentos / rescisão de contratos	1	2	3	4	5	6
O término do programa ou projeto	1	2	3	4	5	6

BLOCO IV - Controle Gerencial

22. Indique abaixo, até que ponto a sua ONG utiliza os seguintes sistemas de controles gerenciais

Escala: 1 = nunca e 6 = sempre

Gerenciamento por Projeto	1	2	3	4	5	6
---------------------------	---	---	---	---	---	---

Orçamento	1	2	3	4	5	6
Controle Interno	1	2	3	4	5	6
Custeio Baseado em Atividade (ABC)	1	2	3	4	5	6
Gestão Baseada em Valor (VBM)	1	2	3	4	5	6
Gestão Baseada em Atividades	1	2	3	4	5	6
Custeio Variável e Custeio Alvo	1	2	3	4	5	6
Análise custo/volume/lucro	1	2	3	4	5	6
Análise da Cadeia de Valor	1	2	3	4	5	6
Balanced Scorecard	1	2	3	4	5	6
Demonstrações Contábeis adaptáveis aos gestores	1	2	3	4	5	6