

Fatores contingenciais externos e a mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras

Resumo

Objetivo: Analisar as relações entre os fatores contingenciais externos e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho no âmbito de organizações não governamentais brasileiras.

Método: Foi utilizada uma *survey* por correspondência com 43 organizações listadas na Associação Brasileira de Organizações não Governamentais. As variáveis utilizadas para operacionalizar o estudo foram subdivididas em dois blocos. O primeiro bloco foi destinado ao fator contingencial Ambiente Externo, por meio das variáveis intensidade da concorrência; dinamismo ambiental e incerteza ambiental. O segundo bloco foi destinado às práticas gerenciais de mensuração de desempenho, por meio das variáveis planejamento de desempenho; indicadores de desempenho; objetivos de desempenho; instrumentos de coleta de dados e recompensas e sanções. Como técnica estatística para análise de resultados, foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*, considerando significantes os testes com níveis de 99% ($p=0,01$).

Resultados: Os resultados indicaram que os fatores contingenciais externos não foram relacionados com a maioria das práticas gerenciais de mensuração de desempenho, revelando indícios da ausência de correlação entre ações dos gestores com a configuração organizacional das organizações não governamentais brasileiras.

Contribuições: Investigação empírica do ambiente externo das organizações não governamentais e sua relação com as práticas de mensuração de desempenho utilizadas por gestores, não se baseando apenas em aspectos ideológicos. Dessa forma, o artigo contribuiu para literatura e prática profissional, com a compreensão da intensidade correlacional de ações gerenciais às circunstâncias contingenciais de organizações do Terceiro Setor.

Palavras chave: Fatores contingenciais externos, Mensuração de desempenho, Organizações Não Governamentais.

Alan Santos de Oliveira

Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-4947-3517>

E-mail: asoalansantos@gmail.com

Antônio André Cunha Callado

Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-5704-9265>

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 18/8/2018. Pedido de Revisão em 21/1/2019. Resubmetido em 15/5/2019. Aceito em 29/5/2019 por Dr. Vinicius Gomes Martins (Editor associado) e por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 21/6/2019. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

Devido à incapacidade dos governos em atender às necessidades sociais completamente, 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 propõe a solucionar distintos problemas sociais (Quinteiros, Silva, Costa & Oliveira, 2009; Cruz, Stadler, Martins & Rocha, 2009). Portanto, um maior número de ONGs vem participando do bem-estar social, da construção das comunidades e de outras atividades públicas, com um esforço para formar uma nova rede de relacionamento com o governo.

Nos últimos anos, após reformas governamentais, o papel das ONGs e o entendimento de seu ambiente, se tornaram mais cruciais na aceleração do desenvolvimento econômico e social de qualquer país (Al-Ammary & Hamad, 2012). 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.

Conforme Ciucescu e Feraru (2014), as principais razões para implantar práticas de mensuração de desempenho em ONGs, que vêm 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.

Não obstante, salienta-se que existe uma complexidade particular na mensuração de desempenho nas ONGs, pois avaliar o progresso em direção às suas missões e aos 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 estabelecidos.

O ambiente externo no qual as entidades do Terceiro Setor se relacionam é influenciado por mudanças que podem afetar a mensuração de desempenho das entidades. Ahmed (2014) observa que os fatores sociais, culturais e políticos podem variar até mesmo dentro dos países desenvolvidos, ao passo que as ONGs nos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, podem atuar em ambientes ainda mais incertos, dificultando a adoção de práticas gerenciais de mensuração de desempenho.

Diante dessa realidade, Kareithi e Lund (2012) confirmaram a necessidade de aumentar a investigação sobre os fatores que são relacionados com as práticas de mensuração de desempenho das ONGs, advertindo que as tendências dos resultados de estudos se baseiam em fundamentos ideológicos, com ausência de verificação empírica. Wadongo (2014) afirma que, mesmo existindo uma demanda em implementar práticas gerenciais mensuração de desempenho, vários fatores de contingência do ambiente externo têm sido ignorados no Terceiro Setor, tais como competição, incerteza e dinamismo ambiental.

Algumas evidências internacionais apontam uma relação positiva entre as variáveis contingenciais e as práticas gerenciais de mensuração de desempenho das entidades do terceiro setor, em relação ao ambiente externo (Kaplan, 2001; Hoque, 2004; Beamon & Balcik, 2008; Wadongo, 2014; Wadongo & Abdel-Kader 2014). Contudo, nacionalmente os estudos (Guerra, 2007; Junqueira, 2010; Beuren & Fiorentin, 2014; Leite, Diehl & Manvailer, 2015; Lavarda, Gorla, Lavarda & Angonese, 2016; Klein & Almeida, 2017) vêm se concentrando apenas em empresas com fins lucrativos.

A partir dessas discussões, o presente estudo é norteado pelo seguinte questionamento: **Existe relação entre os fatores contingenciais externos com as práticas gerenciais de mensuração de desempenho no contexto de ONGs brasileiras?** Assim, o objetivo geral da pesquisa é analisar as relações entre os fatores contingenciais externos e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho no âmbito de organizações não governamentais brasileiras.

Para tanto, foi utilizada uma *survey* por correspondência, baseando-se nos estudos de Ferreira e Otlely (2009) e Wadongo (2014), com 43 organizações listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (Abong). As *proxies* selecionadas para operacionalizar a pesquisa foram subdivididas em dois grupos: (1) fator contingencial Ambiente externo e (2) práticas gerenciais de mensuração de desempenho. Devido à natureza dessas variáveis, os dados foram analisados por meio de testes não paramétricos.

As principais evidências do estudo indicaram que os fatores contingenciais externos não foram relacionados com a maioria das práticas gerenciais de mensuração de desempenho, sugerindo indícios da ausência de associação entre as ações dos gestores e presidentes com as características particulares do ambiente externo das ONGs brasileiras.

Essa pesquisa pode contribuir para o mercado empresarial das ONGs e para pesquisas que são fundamentadas pela teoria da Contingência, pois quando se investigam os fatores contingenciais externos, relacionando-os com as práticas gerenciais de mensuração de desempenho são apresentadas bases para os gestores ou presidentes de ONGs estabelecerem o equilíbrio das necessidades internas e se adaptarem às circunstâncias ambientais externas. Assim, o processo de tomada de decisão, objetivando atender aos objetivos sociais estratégicos, poderá ser customizado e norteado conforme as características contextuais externas específicas das ONGs brasileiras.

Além dessa introdução, o estudo está dividido em mais quatro etapas. A segunda etapa apresenta o referencial teórico, subdividido em mensuração de desempenho e fatores contingenciais externos. A terceira etapa contempla os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. A quarta etapa evidencia a análise de resultados. Por fim, na quinta etapa, apresentam-se as considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1 Mensuração de desempenho

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 & Wheelwright, 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 & Wheelwright, 1979; Johnson & Kaplan, 1987; Flapper *et al.*, 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). Essa época marcou o desenvolvimento de estruturas de medição de desempenho equilibradas ou multidimensionais. Esses novos quadros colocaram ênfase em medidas não financeiras, externas e de desempenho futuro (Bourne, Mills, Wilcox, Neely & Platts, 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.

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 na pesquisa seminal de Neely, Gregory e Platts (1995) na qual descreve a mensuração de desempenho como sendo o processo de quantificação da ação, ao ponto que essa ação leva à *performance*. De forma abrangente, esse processo de quantificação envolve a mensuração dos indicadores de desempenho e a implantação do sistema de mensuração de desempenho.

No contexto das ONGs, 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 irão depender da organização individual.

As práticas gerenciais de mensuração de desempenho nas ONGs não são apenas uma ferramenta que ajuda as organizações avaliarem seu impacto, resultados e produtos, são, sobretudo, igualmente consideradas um instrumento de *feedback* para aprendizagem interna (Ramadan & Borgonovi, 2015). 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.

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 n.º 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 n.º 13.019/2014, que modificou a Lei n.º 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 aos órgãos da administração pública e à própria sociedade, enquanto 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 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, atender às exigibilidades de órgãos governamentais. Além disso, que essas práticas sejam customizadas as características do ambiente externo das ONGs nacionais.

2.2 Fatores contingenciais externos

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 (Burns & Stalker, 1961; Chandler, 1962; Woodward, 1965; Lawrence & Lorsch, 1967; Perrow, 1970; Thompson, 1967; Khandwalla, 1972; Waterhouse & Tiessen, 1978; Miles & Snow, 2003) e tem como objetivo estudar os fatores internos e externos à organização, também conhecidos como fatores contingenciais, que são norteadores para a tomada de decisão (Marques, Souza & Silva, 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, financeiras e indústrias (Chenhall, 2003). Uma literatura em 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 externos podem afetar as práticas de mensuração de desempenho.

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

Desse modo, as ONGs, nos países em desenvolvimento, trabalham em ambientes muito incertos, a um ponto de 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, o apoio e financiamento podem ser feitos de modo mais seguro (Ahmed, 2014).

Para facilitar o entendimento do efeito dos fatores contingenciais externos nas ONGs, por meio da variável contingencial ambiente, 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 à concepção e à implantação de sistemas de controle e mensuração de desempenho, focados muitas vezes em indicadores não financeiros para as ONGs, bem como pode afetar 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 controle e 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, analisou 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 por meio 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 por meio da utilização de medidas de desempenho não financeiras por parte da administração.

As evidências empíricas qualitativas do estudo de Wadongo (2014), em organizações do Terceiro Setor, no Quênia, revelaram que as exigências e demandas das partes interessadas indicavam ser previsíveis, particularmente, as exigências dos doadores e de prestação de contas. Os resultados do estudo quantitativo mostraram que as práticas de mensuração de desempenho foram relacionadas 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 falta de comunicação clara dos requisitos e condições associadas ao financiamento dos doadores. Por sua vez, incerteza ambiental foi negativamente relacionada com a coleta de dados e as recompensas baseadas em desempenho, ao mesmo tempo em que estava positivamente relacionada aos indicadores de desempenho, à força e à 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, pois as empresas privadas objetivam obter lucro, considerando todos os aspectos do mercado, como escassez dos recursos, disputa por clientes, fornecedores, competições internas, entre 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, novos projetos inovadores e recursos da comunidade (Wadongo & Abdel-Kader, 2014).

Corroborando, Beamon e Balcik (2008) discutem que uma das justificativas para implantar mecanismos de controle e mensuração de desempenho em ONGs é devido ao crescimento da concorrência de uma série de proliferação de organizações, concorrência interna nas organizações e na busca de doadores para o financiamento das atividades.

Os resultados de pesquisas internacionais, como as de Kaplan (2001), Beamon e Balcik (2008) e Ferreira e Otlely (2010), revelam que as práticas de mensuração de desempenho e os controles formais e orçamentos são relacionadas diretamente 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 obteve 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.

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 controle e 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 diretamente relacionado com o uso de indicadores do projeto, com a força e com a coerência do sistema de gestão de desempenho. Além disso, foi relacionado com uso da informação de desempenho. Contudo, foi apresentada uma relação negativa do uso de métodos de coleta de dados baseados em Tecnologia da Informação e Comunicação (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 a fome nos últimos anos, o que levou as ONGs a reorientarem suas atividades e, assim, obteve um efeito sobre o processo de controle e avaliação de desempenho.

Diante das discussões e evidências apresentadas, postulamos que os gestores e presidentes das ONGs brasileiras adaptam a utilização de práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho de acordo com as características específicas do ambiente externo (competição, dinamismo e incerteza) sem estabelecer uma estratégia administrativa geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias, conforme sustenta a teoria da Contingência. Assim, surge a seguinte hipótese do estudo:

H₀: Existe relação entre os fatores contingenciais externos com a utilização de práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho no contexto de ONGs brasileiras.

3. Procedimentos Metodológicos

Para investigar uma realidade particular de ONGs brasileiras sobre as relações entre os fatores contingenciais externos com as práticas gerenciais de mensuração de desempenho, utiliza-se uma tipologia baseada na pesquisa *survey*, descritiva e quantitativa. Segundo Gil (2009), a pesquisa *survey* se fundamenta pela solicitação de informações a um grupo de pessoas, cujo comportamento se pretende conhecer. Para o presente estudo, o grupo é representado por gestores e presidentes de ONGs nacionais. No que tange à tipologia descritiva, Cervo e Bervian (2002) afirmam que se caracteriza por 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. Finalizando, a pesquisa quantitativa é sustentada pelo uso da quantificação, desde as informações coletadas até a análise final por meio de técnicas estatísticas, independentemente de sua robustez (Richardson, 1999).

O universo do estudo é formado por todas as ONGs brasileiras listadas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (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.

Especificamente, 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 escolha das organizações listadas na Abong se deve ao tempo de atuação da entidade, com mais de duas décadas, 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.

Como técnica de coleta de dados, foi utilizada uma *survey* por correspondência, por meio de questionário padronizado e estruturado, fundamentando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014). Para criação e envio da *survey* por correspondência aos *e-mails* das ONGs listadas na Abong, utilizou-se como ferramenta o programa "Google Docs".

O período de coleta de dados foi de 3 (três) 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 8/8/2016 e o último questionário recebido foi no dia 12/10/2016.

Para operacionalização do estudo, foi selecionado um conjunto de variáveis ordinais do tipo *Likert* divididas em dois blocos, conforme Tabela 1, 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 (Poister, 2003; Waweru & Spraakman, 2009; Ferreira & Otley, 2010; Wadongo, 2014). Destaca-se que a escala de *Likert* utilizada no estudo visa identificar a intensidade das atitudes (Likert, 1932) dos presidentes e gestores das ONGs em relação a uma série de afirmações sugeridas sobre o ambiente externo e as práticas gerenciais de mensuração de desempenho utilizadas.

Tabela 1

Variáveis Estruturais do Estudo

Bloco	Categorias	Variáveis	Fontes de Referência	Escala de Mensuração
I. Fator Contingencial	Ambiente Externo	Intensidade da concorrência; Dinamismo ambiental; Incerteza ambiental.	(Poister, 2003; Ferreira & Otley, 2010; Wadongo, 2014)	Ordinal
	Práticas de Planejamento e Desempenho	Missão, Visão, Valores e Objetivos, fatores chave de sucesso	(Waweru & Spraakman, 2009; Wadongo, 2014)	Ordinal
II. Desempenho	Práticas de Medição de Desempenho	Metas de Desempenho; Indicadores de Desempenho; Objetivos de desempenho; Instrumentos de coleta de dados de desempenho, Recompensas e sanções.	(Waweru & Spraakman, 2009; Wadongo, 2014)	Ordinal

Fonte: Elaboração própria

O fator contingencial Ambiente Externo, conforme Bloco I, é investigado por meio de 3 variáveis: intensidade da concorrência, dinamismo ambiental e incerteza ambiental. Em relação à 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 afirmações visando determinar o nível de concorrência em determinadas áreas, tais como: disputa por *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 com base em afirmações associadas ao ambiente regulamentar (por exemplo, leis e regulamentos), econômico social (por exemplo, inflação, a população, crimes e desastres), político (por exemplo, líderes eleitos, política e violência) e tecnológico (por exemplo, as inovações). 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 afirmações sobre os requisitos dos *stakeholders* e a prestação de contas das demais demandas, como exemplo: prestação de contas ao governo, doadores, beneficiários e sociedade.

O Bloco II é subdividido em duas categorias. A primeira categoria das práticas de mensuração de desempenho foi o planejamento, investigado pelas seguintes variáveis: missão, visão, valores e objetivos e fatores chave de sucesso. Os representantes das ONGs são convidados a responder a uma escala linear variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), sobre uma série de afirmações, a saber: a missão e visão são comunicadas; objetivos e metas são bem especificados e comunicados; os planos e estratégias estão claramente ligados aos objetivos e missão; ações e programas da ONG refletem a missão e visão; o processo de planejamento estratégico envolve *workshops* e, por fim, a gestão tem um conjunto de atividades estratégicas claras na ONG. A segunda categoria envolve um conjunto de variáveis, tais como: metas de desempenho; indicadores de desempenho; objetivos de desempenho; instrumentos de coleta de dados de desempenho, recompensas e sanções. Os participantes também respondem a afirmações sobre níveis de utilização em escala linear do tipo *Likert*, variando de 1 (Nunca) até 6 (Sempre), sobre metas de desempenho (objetivos da equipe; metas individuais e metas organizacionais); tipos de indicadores utilizados (entradas; processo ou atividade; resultados/impactos; receitas; custos administrativos; economia; eficiência; produtividade; qualidade do serviço; satisfação dos beneficiários; sustentabilidade; inovação; eficácia e flexibilidade da cadeia de suprimentos); tipos de instrumentos de coletas de dados utilizados entrevistas-chave com informantes e grupos focais; e-mail/website; telefone/entrevistas do telefone móvel; formulários/questionários de pesquisa; pessoal/conversas casuais; projeto/visitas não estruturados de programa, dentre outros aspectos); e, finalizando, utilização de recompensas e sanções (recompensas de equipes; recompensas individuais; demissões, rebaixamentos/rescisões de contratos e término do programa ou projeto).

Após a realização de todos os procedimentos de coleta de dados, foi analisada a confiabilidade do instrumento de medição, por meio do coeficiente de *alfa de Cronbach*. Dessa forma, os resultados do teste demonstram um coeficiente de *alfa de Cronbach* de 97%, logo acima do parâmetro mínimo aceitável de 70%.

Para o processo de análise de resultados, essa pesquisa utiliza como técnica estatística o coeficiente de correlação de *Spearman*, visto que esse teste é uma opção não paramétrica da correlação de *Pearson* quando as variáveis investigadas (fator contingencial e desempenho) são ordinais. De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p.131), o teste de Correlação de *Spearman* objetiva mensurar a “intensidade da correlação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam se dispor por postos, em duas séries ordenadas”. Dessa forma, essa técnica estatística mensura a intensidade das relações, não captando o sentido por não existirem variáveis dependentes ou independentes determinadas. Nesse estudo, foram considerados estatisticamente significativos, exclusivamente, os coeficientes de correlação de *Spearman* que obtiveram níveis de 99% ($p=0,01$).

4. Análise dos Resultados

A partir dos dados coletados, foram operacionalizados os testes estatísticos para a identificação de eventuais significâncias estatísticas acerca das relações testadas.

Considerando as relações entre práticas de planejamento de desempenho e os fatores associados ao ambiente externo (Intensidade da concorrência; Dinamismo ambiental e Incerteza ambiental), verificou-se que nenhuma das relações investigadas apresentou coeficiente de correlação de *Spearman* estatisticamente significativa, sugerindo que estes fatores não estejam relacionados às práticas de planejamento de desempenho. Resultados semelhantes foram obtidos quando consideradas as metas de desempenho e os fatores associados ao ambiente, onde nenhuma das relações investigadas apresentou coeficiente de correlação de *Spearman* estatisticamente significativa.

Em seguida, foram testadas as relações entre o uso de indicadores e os fatores associados ao ambiente externo. As variáveis referentes à competição e a incerteza não apresentaram relações estatisticamente significativas, diferentemente do dinamismo ambiental. Os resultados estão dispostos na Tabela 2.

Tabela 2

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

Nota 1: Os valores apresentados na tabela são referentes aos coeficientes de correlações

Nota 2: Coeficiente em destaque, obteve nível de 99% ($p=0,01$)

Fonte: Dados da pesquisa

Tomando por base nos resultados alcançados, verificou-se, desta vez, 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. Esse resultado corroborou com as pesquisas de Kaplan (2001), Wadongo e Abdel-Kader (2014) e Wadongo (2014), visto que a variável dinamismo ambiental foi diretamente relacionada com a utilização dos indicadores de mensuração de desempenho.

Também foram testadas as relações entre os instrumentos de coleta e os fatores associados ao ambiente externo. Nenhuma das variáveis testadas apresentou relações estatisticamente significantes.

Ainda foram analisadas as relações entre recompensas e sanções e os fatores contingenciais externos. As variáveis referentes à competição e ao dinamismo não apresentaram relações estatisticamente significantes, diferentemente da incerteza. Os resultados estão dispostos na Tabela 3.

Tabela 3

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

Nota 1: Os valores apresentados na tabela são referentes aos coeficientes de correlações

Nota 2: Coeficiente em destaque, obteve nível de 99% ($p=0,01$)

Fonte: Dados da pesquisa

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. Esse resultado, embora estatisticamente significativo, contrariou as evidências do estudo de Wadongo (2014), em que a incerteza ambiental foi negativamente relacionada com as recompensas baseadas em desempenho.

De modo geral, a maioria das evidências do presente estudo não se mostrou concomitante com os estudos anteriores (Kaplan, 2001; Hoque, 2004; Beamon & Balcik, 2008; Wadongo, 2014; Wadongo & Abdel-Kader, 2014), que independentemente da direção dos sinais dos coeficientes, apresentaram relações estatisticamente significantes entre os fatores contingenciais externos com a utilização de práticas de mensuração de desempenho. Ressalta-se que, além das diferenças específicas entre ONGs brasileiras listadas na Abong com as organizações investigadas anteriormente, outros fatores podem justificar os resultados.

Nesse contexto, questões financeiras, de recursos humanos, competências de gestão e comunicação interna são específicas entre países desenvolvidos e subdesenvolvidos, possivelmente influenciando as evidências encontradas. Bromideh (2011) destaca, ainda, fatores a nível nacional e internacional. Nacionalmente, as ONGs possuem desafios de registro, relacionamento com outras ONGs e interação com outros setores. Por sua vez, a nível internacional, apresentam fatores como religião, política, internacionalização e crise financeira.

5. Considerações Finais

O presente estudo teve por objetivo geral analisar as relações entre os fatores contingenciais externos e as práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho no âmbito de Organizações não Governamentais brasileiras. Para o desenvolvimento do estudo, foi utilizada uma *survey* por correspondência, fundamentando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014), com 43 organizações listadas na Abong. Como técnica para análise, foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*.

No que se refere aos resultados das correlações entre práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho e os fatores contingenciais externos (competição, dinamismo e incerteza), identificaram-se apenas dois coeficientes de correlação positivos e estatisticamente significativos ligados ao uso de indicadores de desempenho e recompensas e sanções. Inicialmente, a prática gerencial indicadores de desempenho, por meio das métricas de resultado, apenas apresentou relação direta com o dinamismo do ambiente tecnológico. Por sua vez, a prática de mensuração de desempenho, recompensas e sanções foi relacionada positivamente com a incerteza ambiental originada dos requisitos e exigências de prestação de contas ao Governo. De forma específica, a imprevisibilidade dos requisitos de transparência ao Governo foi relacionada diretamente na utilização de sanções ligadas ao término de programa ou projeto das ONGs.

A partir dos resultados evidenciados, verificou-se que o fator contingencial Ambiente Externo, por meio das variáveis ambientais incerteza e dinamismo, apresentou indícios de relação nas ações dos gestores e presidentes de ONGs brasileiras na customização de suas práticas gerenciais de mensuração de desempenho.

Não obstante, a hipótese da pesquisa (H0) foi rejeitada, uma vez que a maioria das relações investigadas não apresentaram associações estatisticamente significativas, contrariando a literatura específica do Terceiro Setor. Logo, os fatores contingenciais externos não foram relacionados de modo significativo com a maioria das práticas de mensuração de desempenho.

Esses resultados podem ser justificados pressupondo que as ONGs brasileiras não apresentaram elevados níveis de competição, dinamismo e incerteza, ou seja, não foi necessária uma alteração representativa na configuração organizacional e nas ações dos gestores frente ao ambiente externo, conforme observado em ONGs atuantes internacionalmente.

Adverte-se que os resultados obtidos possuem limitações, na medida em que se concentraram apenas em ONGs, ou seja, não podem ser generalizados para outras organizações integrantes do Terceiro Setor no Brasil, além das limitações tradicionais de estudos originados de uma *survey* por correspondência, que são, todavia, dependentes das percepções de presidentes e gestores de ONGs listadas na Abong.

Novas pesquisas podem ser realizadas para aprofundar nas discussões sobre as causas das associações particulares entre práticas de mensuração de desempenho com o ambiente externo de organizações do Terceiro Setor nacionalmente. Além disso, podem ser realizados estudos qualitativos com ONGs brasileiras visando identificar os fatores contingenciais externos e internos, bem como práticas gerenciais de mensuração de desempenho.

6. Referências

- Ahmed, Z. A. (2014). Management control issues in Non-Governmental Organisations (NGOs): an evaluation of contingency factors and potential for future research. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 6(3), pp. 251-271. doi: <https://doi.org/10.1504/IJMFA.2014.065241>
- Al-Ammary, J. & Hamad, S. (2012). Information technology for enhancing NGOs' performance in the kingdom of BAHRAIN. *International Journal of Electronic Commerce Studies*, 3(1), pp. 111-120.
- Associação Brasileira de Organizações não Governamentais – ABONG (2016). Recuperado em 31 maio, 2016 de <http://www.abong.org.br/>
- Ayene, M., Kumar, R. & Asefa, W. F. (2014). Assessment of Financial Management Practices in Local NGOs-A Case of Local NGOs in Addis Ababa. *IFSMRC AIJRM*, 2(3), pp. 1-31.
- Banks, R. L. & Wheelwright, S. C. (1979). Operations versus strategy ± trading tomorrow for today. *Harvard Business Review*, pp.112-20. – este nome estava grifado errado no texto, fiz o acerto -
- Beamon, M. B. & Balcik, B. (2008). Performance measurement in humanitarian relief chains. *International Journal of Public Sector Management*, 21(1), pp. 4-25. doi: <https://doi.org/10.1108/09513550810846087>
- Beuren, I. M. & Fiorentin, M. (2014). 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*, 16(138), pp. 196-212. doi: <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n38p195>
- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A. & Platts, K. (2000). Designing, implementing and updating performance measurement System. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(7), pp. 754-771. doi: <https://doi.org/10.1108/01443570010330739>
- Bourne, M. C., Kennerley, M. & Franco-Santos, M. (2005). Managing through measures: a study impact on performance. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 16(4), pp. 373-395. doi: <https://doi.org/10.1108/17410380510594480>
- Brasil. (2014). *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. Recuperado em 09 de janeiro, 2017 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9790.htm
- Brasil. (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. Recuperado em 09 de janeiro, 2017 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm
- Bromideh, A. A. (2011). The widespread challenges of NGOs in developing countries: Case studies from Iran. *International NGO Journal*, 6(9), pp. 197-202. doi:10.5897/NGOJ11.014
- Burns, T. & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. London: Tavistock.
- Cervo, A. L. & Bervian, A. (2002). *Metodologia científica*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

- Chandler, A. (1962). *Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 127-168. doi: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Ciucescu, N. & Feraru, A. (2014). The performance of Non-Governmental Organizations. *Studies and Scientific Researches*, (20), pp. 116-121. doi: <http://dx.doi.org/10.29358/sceco.v0i20.284>
- Cruz, J. A. W., Stadler, H., Martins, T. S. & Rocha, D. T. (2009). Avaliação de desempenho no terceiro setor: uma abordagem teórica de *strategic accounts*. *Revista Brasileira de Estratégia*, 2(1), pp. 11-26. doi: <http://dx.doi.org/10.7213/rebrae.v2i1.13412>
- Ferreira, A. & Otley, D. (2010). Design and use of management control systems: An analysis of the interaction between design misfit and intensity of use”, *Working Paper*. MCA.
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, *Management Accounting Research*, 20(4), pp. 263-282. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Flapper, D. S., Fortuin, L. & Stoop, P. (1996). Towards consistent performance management Systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 16(7), pp. 27-37. doi: <https://doi.org/10.1108/01443579610119144>
- Gil, A.C. (2009). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Recuperado em 06 de janeiro, 2017 de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24052007-085106/pt-br.php>
- Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. *International Business Review*, 13(4), pp. 485-502. doi: 10.1016/j.ibusrev.2004.04.003
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
- Junqueira, E. R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Recuperado em 20 de julho, 2016 de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>
- Kanter, R. M. & Summers, V. D. (1987). 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, pp. 154-166.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), pp. 353-701. doi: <https://doi.org/10.1002/nml.11308>
- Kareithi, R. N. M. & Lund, C. (2012). Review of NGO performance research published in academic journals between 1996 and 2008. *South African Journal of Science*, 108(11/12), pp. 1-8. doi: <http://dx.doi.org/10.4102/sajs.v108i11/12.755>
- Khandwalla, P. N. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), pp. 275-285. doi: 10.2307/2490009
<https://www.jstor.org/stable/2490009>

- Klein, L. & Almeida, L. B. (2017). A Influência dos Fatores Contingenciais na Adoção de Práticas de Contabilidade Gerencial Nas Indústrias Paranaenses. *Revista Universo Contábil*, 13(3), pp. 90-119. doi:10.4270/RUC.2017320
- Lavarda, C. E. F., Gorla, M. C., Lavarda, R. A. & Angonese, R. (2016). Influência dos Fatores Contingenciais no Desenvolvimento do Sistema Orçamentário em uma Empresa Brasileira de Manufatura Têxtil. *Revista Gestão Org.*, 14(1), pp. 115-124. doi: <http://dx.doi.org/10.21714/1679-18272016v14n1.p115-124>
- Lawrence, P. R. & Lorsh, J. W. (1967). *Differentiation and integration in complex organizations*. *Administrative Science Quarterly*, 12(1), pp. 1-47. doi:10.2307/2391211
- Leite, E. G., Diehl, C. A. & Manvailer, R. H. M. (2015). Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 11(2), pp. 85-107. doi:10.4270/ruc.2015213
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), pp. 1-55.
- Marques, K. C. M.; Souza, R. P. & Silva, M. Z. (2015). Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), pp. 117-136. doi: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p117>
- Martins, G.A. & Theóphilo, C.R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.
- Milani Filho, M. A. F. (2009). *Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Recuperado em 06 de janeiro, 2017 de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14102009-124436/pt-br.php>
- Miles, R. E. & Snow, C. C. (2003). *Organizational strategy, structure and process*. Stanford: Stanford Business Classics.
- Neely, A., Gregory, M. & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), pp. 80-116. doi: <https://doi.org/10.1108/01443579510083622>
- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), pp. 413-428. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- Perrow, C. (1970). *Organizational analysis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company. Ano bate com o do texto
- Poister, T. (2003). *Measuring performance in public and nonprofit organizations*. New York: Wiley.
- Quintairos, P. C. R., Silva, M. A. V. R., Costa, E. S. & Oliveira, E. A. A. Q. O. (2009). Aplicação do *Balanced Scorecard* a uma organização do terceiro setor. *Revista de Desenvolvimento Econômico*, 1(2), pp. 164-174. doi: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v1i2.15265>
- Ramadan, M. A. & Borgonovi, E. (2015). Performance Measurement and Management in Non-Governmental Organizations. *IOSR Journal of Business and Management*, 17(2), pp. 70-765. doi: 10.9790/487X-17237076
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social*. 3ª ed. São Paulo: Atlas.
- Serrat, O. H T. (2010). The perils of PM. *Knowledge Solutions*, Asian Development Bank, May, Manila.
- Skinner, W. (1974). The decline, fall and renewal of manufacturing. *Industrial Engineering*, 32-8.

- Soares, E. A. R. (2006). *Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais: uma investigação sobre a Medição de Desempenho Organizacional*. Dissertação de Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional e Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB, UFRN), Recife, Brasil. Recuperado em 15 de janeiro, 2017 de <http://repositorio.unb.br/handle/10482/2278>
- Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill.
- Wadongo, B. & Abdel-Kader, M. (2014). Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), pp. 680-703. doi: <https://doi.org/10.1108/IJP-PM-09-2013-0161>
- Wadongo, B. I. (2014). *Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach*. Thesis of Doctor of Philosophy in Management Accounting, University of Bedfordshire, UK. Recuperado de em 18 de maio, 2016 de <http://hdl.handle.net/10547/333444>
- Waterhouse, J. H. & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organization and Society*, 3(1), pp. 65-76. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(78\)90007-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(78)90007-7)
- Waweru, N. & Spraakman, G. (2009). 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.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization: theory and practice*. London: Oxford University Press.