

CARACTERIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO EM ONGS BRASILEIRAS

Alan Santos de Oliveira

Mestre em Ciências Contábeis. Universidade Federal da Paraíba

Antônio André Cunha Callado

Doutor em Administração. Universidade Federal Rural de Pernambuco

RESUMO:

O objetivo geral do estudo foi caracterizar os procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho em Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras. Utilizou-se como método, o tipo Exploratório-descritivo, por meio de uma *survey* por correspondência, nas organizações nacionais cadastradas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG). Foi selecionado um conjunto de variáveis divididas em: sistemas de controles gerenciais; práticas de planejamento e de medição de desempenho.

Para analisar os resultados, utilizou-se de uma abordagem quantitativa. Os resultados em relação aos sistemas de controles gerenciais, revelou-se que os mais utilizados foram: orçamento e gerenciamento por projeto. Em relação as práticas de planejamento de desempenho, verificou-se as principais: ações e programas refletindo missão e visão. Quanto às práticas de medição desempenho, evidenciou-se que os objetivos da equipe e metas organizacionais são as mais utilizadas. Os indicadores mais utilizados foram: de satisfação e de sustentabilidade. Em relação aos instrumentos de coleta, destacaram-se: variáveis pessoal e E-mail/Website. Entretanto, as ONGs raramente utilizavam práticas de Recompensas e Sanções. Dessa forma, o estudo pode concluir que as organizações do Terceiro Setor utilizam práticas de mensuração, mesmo que menos sofisticadas quando compara-se com empresas do setor privado.

PALAVRAS-CHAVE: Práticas Gerenciais; Mensuração de Desempenho; Terceiro Setor; ONGs; ABONG.

ABSTRACT

The general objective of the study was to characterize the procedures related to the management practices associated to the measurement of performance in Brazilian Non Governmental Organizations (NGOs). The Exploratory-descriptive type was used as a method, through a correspondence survey, in the national organizations registered in the Brazilian Association of Non-Governmental Organizations (ABONG). We selected a set of variables divided into: management control systems; planning and performance measurement practices.

To analyze the results, a quantitative approach was used. The results in relation to the management control systems showed that the most used were: budget and project management. In relation to the performance planning practices, the main ones were verified: actions and programs reflecting mission and vision. As for performance measurement practices, it was evidenced that team goals and organizational goals are the most commonly used. The most used indicators were: satisfaction and sustainability. In relation to the collection instruments, the following variables were highlighted: personal variable and E-mail / Website. However, NGOs rarely used Rewards and Sanctions practices. Thus, the study may conclude that Third Sector organizations use measurement practices, even if less sophisticated when compared to private sector companies.

KEY WORDS: Management Practices; Performance Measurement; Third sector; NGOs; ABONG.

1. INTRODUÇÃO

Em uma economia convencional, o setor público garante uma afetação eficiente dos recursos com base em preferências do público e aqueles que exigem produtos diferenciados são atendidos 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 (Wadongo & Abdel-Kader, 2014).

Para Gneiting (2008) em contraste com as empresas e os governos, as Organizações não Governamentais (ONGs), representantes do Terceiro Setor, 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.

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; Polonsky, Grau, & Mcnonald, 2016).

Hillel (2002) e Kaplan (2001) percebem 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.

Não obstante, Beamon e Blacik (2008) e Lee e Clerkin (2017) percebem que 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.

Nacionalmente, Campos, Andion, Serva, Rossetto e Assumpção (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.

Esses resultados sugeriram que as ONGs realizam algum tipo de mensuração 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 (Campos *et al.*, 2011).

Na luz dessas discussões, surge o problema de pesquisa que é: *como se caracteriza às práticas*

gerenciais associadas à mensuração de desempenho em ONGs brasileiras? Dessa forma, o presente estudo visa caracterizar os procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho em ONGs brasileiras. Para tanto, realiza-se um estudo exploratório-descritivo, por meio de uma *survey* por correspondência, nas organizações nacionais cadastradas na Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG).

A justificativa desta pesquisa fundamenta-se na necessidade de que as organizações do Terceiro Setor e, especificamente, as ONGs nacionais estão apresentando de profissionalização e busca por práticas gerenciais almejando acompanhar e avaliar o desempenho em consonância com os objetivos sociais estratégicos. Assim, esta pesquisa procura contribuir na academia, bem como no mercado empresarial, ao descrever práticas de mensuração de desempenho utilizadas em organizações nacionais do Terceiro Setor, enfatizando em três âmbitos centrais: sistemas de controle gerencial; práticas de planejamento de desempenho e práticas de medição de desempenho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. 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.

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).

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).

O presente estudo centra-se no terceiro segmento, 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 Montañó (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, os seus significados alterados 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 mundializa 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 legitimação 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 Lei n. 13.0149 (2014)

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 (Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais [ABONG] 2016, p. 10):

- *“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, 2016, p. 10)”.*

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. Dessa forma, práticas de mensuração de desempenho devem ser utilizadas nas ONGs, para controlar se essas organizações estão alcançando suas metas sociais e objetivos estratégicos, bem como a evolução do setor.

2.2. Mensuração de Desempenho

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.

Não obstante, 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 (Ciuscescu & Feraru, 2014).

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).

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

De forma específica, no nível 2, é possível quantificar a eficiência e eficácia das ações de forma mais ampla, por meio da visão de sistemas gerenciais que integram um conjunto de métricas de desempenho. Nessa perspectiva, é percebido na literatura (Chenhall, 2005; Chenhall & Landfield-Smith, 1998; Espejo, 2008; Ittner, 2001; Leite, Diehl, & Manvailer, 2015; Matos, 2010) a utilização de distintos sistemas de controle gerenciais, tais como: Gerenciamento por projeto; Orçamento; Controle Interno; Custeio Baseado em Atividades; Gestão Baseada em Valor; Gestão Baseadas em Atividades; Custeio Variável e Custeio Alvo; Análise Custo/Volume/Lucro, Análise da Cadeia de Valor; *Balanced Scorecard* e Demonstrações Contábeis adaptáveis aos gestores.

Não obstante, devido à natureza de suas missões e dos benefícios sociais produzidos, as ONGs possuem dificuldades superiores para mensurar o desempenho, quando se compara com empresas que objetivam o lucro (Spar & Dail, 2002; Gneiting, 2008; Lee & Clerkin, 2017). Especificamente, devido ao fator tempo, pois as atividades não são ligadas a metas de curto prazo, mas são projetadas para ter impacto e valor social em longo prazo (Polonsky, Grau, & Mcnonald, 2016). Corroborando, Kaplan (2001) e Ramadan e Pilo (2014) afirmam que as ONGs não costumam definir seus planejamentos estratégicos claramente, ou quando os definem, confundem com as atividades que as organizações exercem no seu dia a dia.

No que concerne as métricas de mensuração de desempenho, pouco consenso emergiu sobre quais indicadores são utilizados e quais são as melhores para medir o desempenho, pois há distintos indicadores financeiros e não financeiros discutidos na literatura e no mercado (Hendricks, Plantz, & Pritchard, 2008; Boateng, Akamavi, & Ndor, 2016).

De acordo com Fowler (1996) a mensuração de desempenho para o contexto específico das 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, 2002, p. 37).

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 (Wessels, 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 os 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 por colaboração (o plano de trabalho é sugerido pela administração pública) ou por fomento (as ONGs propõem o plano).

Segundo o Decreto n. 8.726 (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 (Decreto nº 8.726, 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 & Borgonovi, 2015). 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 têm parcerias, tais como o governo e empresas.

Corroborando, Sharma (2012) e Aboramadan e Borgonovi (2016) observam 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. Para Sharma (2012), 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 maximizar o desempenho.

3. METODOLOGIA

No que tange à classificação da pesquisa, quanto ao objeto, a presente pesquisa é definida como de campo. 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). Os conhecimentos e/ou informações investigadas no estudo, referem-se as práticas gerenciais de mensuração de desempenho que as ONGs brasileiras utilizam.

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, 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.

Enquanto que as pesquisas classificadas como descritivas, harmonizam-se melhor em uma perspectiva construtivista do conhecimento científico, visto que o pesquisador descreve ou narra algo que acontece, não ocorrendo a presença de experimento (Appolinário, 2015). Corroborando, Gil (2010) aponta que esse tipo de pesquisa caracteriza os elementos de uma determinada população, como as organizações do terceiro setor utilizadas no estudo.

O universo da pesquisa é representado por 240 ONGs brasileiras listadas na ABONG, associação criada em 1991, considerada uma organização que auxiliou o processo de redemocratização do Brasil (Matos, 2005), além das articulações das organizações do terceiro setor por meio de redes. Do universo identificado, convidou-se todos os representantes das ONGs (presidentes e gestores) para participar do estudo por meio de correspondência eletrônica. Entretanto, foi obtido um total de 43 questionários respondidos, formando a amostra do estudo.

Para o processo de coleta de dados, utilizou-se uma *survey* por correspondência, por meio de questionário padronizado e estruturado, fundamentando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014), destinado ao presidentes e gestores das ONGs.

A estratégia de envio dos questionários por correspondência aos *e-mails* das ONGs listadas na ABONG, por meio do programa “*Google Docs*”, se deu em 4 etapas. Nas três primeiras etapas, para cada início dos meses de coleta de dados (agosto, setembro, outubro) foi enviado um questionário, explicando a importância da participação no estudo, ressaltando a relevância para os respondentes em avaliar criticamente as questões, de modo que a pesquisa obtivesse a maior expressividade da realidade, além do comprometimento por parte dos pesquisadores, por questões éticas, de não divulgar a identificação de nenhum representante das ONGs. Adicionalmente, na segunda e terceira etapa, foi solicitado aos gestores e presidentes para desconsiderar os e-mails caso já tivessem respondido a pesquisa anteriormente. Por fim, a última etapa, 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.

Visando operacionalizar o questionário da pesquisa, foi selecionado um conjunto de variáveis estruturais, conforme Quadro 2, baseando-se na literatura específica do terceiro setor e de mensuração de desempenho, com o intuito de servir de base para o instrumento de coleta de dados e, posteriormente, análise de resultados (Chenhall, 2005; Chenhall & Landfield-Smith, 1998; Espejo, 2008; Ittner, 2001; Leite, Diehl, & Manvailer, 2015; Matos, 2010; Wadongo, 2014; Waweru & Spraakman, 2009).

Quadro 2 - Variáveis Estruturais do Estudo

Bloco	Categorias	Variáveis	Fontes de Referência
Desempenho	Sistemas de Controle Gerencial	Gerenciamento por projeto; Orçamento; Controle Interno; Custeio Baseado em Atividades; Gestão Baseada em Valor; 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, 2005; Chenhall & Landfield-Smith, 1998; Espejo, 2008; Ittner, 2001; Leite, Diehl, & Manvailer, 2015; Matos, 2010).
	Práticas de Planejamento e Desempenho	Missão, Visão, Valores e Objetivos, fatores chave de sucesso	(Wadongo, 2014; Waweru & Spraakman, 2009).
	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	(Wadongo, 2014; Waweru & Spraakman, 2009).

Fonte: Elaboração própria, 2017.

As variáveis estruturais do estudo, foram divididas em três categorias fundamentais. Sendo uma destinada aos Sistemas de Controles Gerenciais, a segunda destinada às Práticas de Planejamento de desempenho e a 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 às 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 medição de desempenho, tais como: indicadores de desempenho (projetos, financeiros e não-financeiros); 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.

Após a realização de todos os procedimentos de coleta de dados, foi analisado a confiabilidade do instrumento de medição, por meio do coeficiente de *alfa de Cronbach*. O cálculo do coeficiente necessita de uma única aplicação, “produzindo valores entre 0 e 1, ou entre 0 e 100%. Quando o coeficiente for superior a 70%, diz-se que há confiabilidade das medidas” (Martins & Theóphilo,

2009, p.15). Assim, os resultados demonstram um coeficiente de *alfa de Cronbach* de 0,970790145 ou 97% aproximadamente, logo acima do parâmetro mínimo aceitável de 70%.

No que se refere ao processo de análise de resultados, utiliza-se uma abordagem exclusivamente quantitativa. A pesquisa predominantemente quantitativa “prevê, em maior parte, a mensuração de variáveis pré-determinadas, buscando verificar e explicar sua influência sobre outras variáveis. Centraliza sua busca em informações matematizáveis, não se preocupando com exceções, mas com generalizações” (Appolinário, 2015, p. 23). Assim, o estudo utiliza a estatística descritiva, através da análise de frequências, para organizar, sumarizar e descrever os dados referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se os resultados das estatísticas descritivas das variáveis referentes às práticas de mensuração de desempenho em ONGs brasileiras. Essas práticas são subdivididas em três grupos centrais: Sistemas de Controle Gerencial; Práticas de Planejamento de desempenho e Práticas de Medição de Desempenho.

4.1. Apresentação e análise dos Sistemas de Controle Gerencial

Assim, a tabela 1 descreve os resultados das estatísticas descritivas dos Sistemas de Controles Gerenciais utilizados pelos gestores e presidentes das ONGs.

Os Sistemas de Controles Gerenciais mais utilizados pelos gestores e presidentes das ONGs são, respectivamente: orçamento (47,62%); gerenciamento por projeto (42,86%); controle interno (45,24%); custeio ABC (33,33%); gestão baseada em atividades (33,33%) e Demonstrações Contábeis adaptadas para fins gerenciais (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.

Esses resultados corroboram com o entendimento de Olak e Nascimento (2006), pois os autores percebem que as demonstrações contábeis tradicionais, por si só, não refletem adequadamente as ações dos gestores das entidades integrantes do terceiro setor, tendo em vista o excesso de conservadorismo que se pratica no registro de eventos contábeis, bem com a falta de informações para atender a fins específicos das ONGs, como base em estrutura de governança corporativa e doadores. Assim, a utilização dos sistemas de controles gerenciais pode auxiliar aos gestores no atendimento das finalidades sociais de cada entidade.

Tabela 1 - Sistemas de controle gerenciais das ONGs

Sistemas	Nunca	Raramente	De vez em quando	Frequentemente	Quase sempre	Sempre
G.P	0,00	4,76	19,05	16,67	16,67	42,86
ORÇA	0,00	9,52	7,14	7,14	28,57	47,62
C.I	0,00	7,14	11,90	14,29	21,43	45,24
ABC	9,52	14,29	16,67	11,90	14,29	33,33
GBV	16,67	16,67	21,43	16,67	9,52	19,05
ABM	2,38	4,76	14,29	21,43	23,81	33,33
CV. e C.A	19,05	7,14	23,81	21,43	11,90	16,67
ACVL	26,19	14,29	26,19	4,76	11,90	16,67
A.C.V	26,19	9,52	28,57	9,52	11,90	14,29
BSC	42,86	9,52	19,05	11,90	4,76	11,90
D.C.A	9,52	4,76	21,43	14,29	26,19	23,81

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.A:** Demonstrações Contábeis adaptáveis aos gestores.

Fonte: Dados da pesquisa

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, com destaque, o *Balanced Scorecard* (42,86%), pois grande parte das ONGs indicaram que nunca utilizaram estes sistemas na gestão de suas organizações.

4.2. Apresentação e análise das Práticas de Planejamento de desempenho

A tabela 2 evidencia os resultados das estatísticas descritivas das Práticas de Planejamento de desempenho adotadas pelos representantes ONGs.

Tabela 2 - 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: ações e programas refletem missão e visão (61,90%); enfatiza valores fundamentais (57,14%); planos e estratégias ligados a objetivos e missão (54,76%); comunica missão e visão (52,38%); objetivos e metas especificados e comunicados (50%); fatores de sucesso identificados (42,86%); 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.

4.3. Apresentação e análise das Práticas de medição de desempenho

A tabela 3 demonstra os resultados das estatísticas descritivas das Práticas de medição de desempenho, com ênfase nas Metas de desempenho utilizadas nas ONGs.

Tabela 3 - 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 4 apresenta 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).

Especificamente, o indicador com menor grau de utilização foi o de Flexibilidade da cadeia de suprimentos, pois 14,29% das ONGs apontaram que nunca utilizaram e 19,05 % raramente utilizam a referida métrica.

Não obstante, 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, posteriormente, Financeiros.

Tabela 4 - Uso de indicadores de desempenho das ONGs

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

Fonte: Dados da pesquisa

Esses resultados corroboram com o estudo de Kaplan (2001), no qual aponta que os indicadores financeiros podem desempenhar um papel facilitador das operações das ONGs, mas raramente será o objetivo principal, e o sucesso para organizações do terceiro setor deve ser medido pela forma eficaz e eficiente que atende às necessidades de seus beneficiários, sugerindo assim, a ênfase na utilização de indicadores não-financeiros.

Além de serem concomitantes, com os estudos de Sharma (2012) e Aboramadan e Borgonovi (2016), que identificaram, adicionalmente, a importância do foco em medidas não financeiras pois permitem a reorganização estratégica e melhoria contínua visando maximizar o desempenho social das ONGs.

A Tabela 5 evidencia os resultados das estatísticas descritivas das práticas de medição de desempenho, com base nos instrumentos de coleta de dados utilizados nas ONGs.

Tabela 5 - 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
E-mail/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 E-mail/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 grupos 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.

Por fim, a Tabela 6 descreve os resultados das estatísticas descritivas das práticas de medição de desempenho, enfatizando em Recompensas e sanções utilizadas nas ONGs.

Tabela 6 - 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

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). 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.

Esses resultados são distintos dos apresentados na literatura internacional, pois as ONGs internacionais estão apresentando dificuldades para a manutenção de recursos humanos de alta qualidade, dessa forma, estão incentivando a utilização de práticas de avaliação para medir o desempenho dos funcionários, como uma ferramenta de motivação da equipe e alcance dos objetivos sociais (Saha, 2017).

5. CONCLUSÕES

O presente estudo objetivou caracterizar os procedimentos referentes às práticas gerenciais associadas à mensuração de desempenho em ONGs brasileiras. Dessa forma, realizou-se um estudo exploratório-descritivo, por meio de uma *survey* por correspondência, nas organizações nacionais cadastradas na ABONG. Para operacionalizar o questionário da pesquisa, foi selecionado um conjunto de variáveis estruturais, divididas em três categorias, fundamentando-se nas pesquisas de Ferreira e Otley (2009) e Wadongo (2014). A primeira categoria foi destinada aos sistemas de controles gerenciais, a segunda destinada às práticas de planejamento de desempenho e a terceira destinada às práticas de medição de desempenho.

Os principais resultados em relação aos sistemas de controles gerenciais, revelaram que os mais utilizados pelos gestores e presidentes das ONGs foram: orçamento (47,62%); gerenciamento por projeto (42,86%); controle interno (45,24%); custeio ABC (33,33%); gestão baseada em atividades (33,33%) e Demonstrações Contábeis adaptadas para fins gerenciais (23,81%).

No que tange às práticas de planejamento de desempenho, verificou-se que a maioria dos presidentes e gestores das ONGs, concordaram fortemente que as seguintes variáveis refletiam as práticas de planejamento de desempenho adotadas em suas organizações: ações e programas refletem missão e visão (61,90%); enfatiza valores fundamentais (57,14%); planos e estratégias ligados a objetivos e missão (54,76%); comunica missão e visão (52,38%); objetivos e metas especificados e comunicados (50%); fatores de sucesso identificados (42,86%); e conjunto de atividades estratégicas claras (35,71%).

Por fim, no tocante às práticas de medição de desempenho, evidenciou-se que os objetivos da equipe e as metas organizacionais são as práticas mais utilizadas nas ONGs. Os indicadores de desempenho mais utilizados foram: indicadores de satisfação (35,71%); de sustentabilidade (30,95%); de custos administrativos (30,95%); indicadores da economia (28,57%) e indicadores de eficiência (30,95%). Em relação aos instrumentos de coleta de dados mais utilizados nas ONGs, evidenciou-se que as variáveis pessoal e E-mail/Website são os principais instrumentos utilizados por gestores e presidentes das ONGs. Entretanto, as ONGs nunca ou raramente utilizavam variáveis de Recompensas e Sanções.

Nesse cenário, a principal contribuição do estudo foi a identificação das práticas gerenciais de mensuração de desempenho utilizadas em ONGs nacionais. 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 vêm adotando práticas de mensuração de desempenho, mesmo que menos sofisticadas quando se compara com empresas do setor privado, na gestão das ONGs.

Para pesquisas futuras, indica-se a realização de estudos qualitativos sobre práticas de mensuração de desempenho utilizadas em ONGs brasileiras, não só investigando quais os gestores utilizam, sobretudo a forma como utilizam para gerir organizações do terceiro setor.

6. REFERÊNCIAS

- Aboramadan, M.; Borgonovi, E. (2016): "Strategic management practices as a key determinant of superior Non-Governmental Organizations Performance". *Problems of management in the 21st century*, 11 (2), 71-92.
- Appolinário, F. (2015): *Metodologia Científica* (1a ed.). São Paulo: Cengage Learning Editores.
- Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (2016): *Ongs no Brasil*. Recuperado em 31 maio, 2016, de <http://www.abong.org.br/>

- Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (2016): Relatório Trienal Abong 2013-2016. Recuperado em 28 agosto, 2016, de <http://www.abong.org.br/publicacoes.php>
- Beamon, M.B.; Balcik, B. (2008): "Performance measurement in humanitarian relief chains". *International Journal of Public Sector Management*, 21(1), 4-25.
- Boateng, A.; Akamavi, R.K.; Ngoro, G. (2016): "Measuring performance of non-profit organizations: Evidence from large charities". *Business Ethics: A European Review*, 25(1), 59-74.
- Boschken, H.L. (1994): "Organizational performance and multiple constituencies". *Public Administration Review*, 54(3), 308-312.
- Decreto nº 8.726, de 27 de Abril de 2016 (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. Congresso Nacional, Brasília, DF.
- Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 (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. Congresso Nacional. Brasília, DF.
- Cabral, E.H.S. (2015): *Terceiro Setor: gestão e controle social* (2a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Campos, L.; Andion, C.; Serva, M.; Rossetto, A.; Assumpção, J. (2011): "Performance Evaluation in Non-Governmental Organizations (NGOs): An Analysis of Evaluation Models and their Applications in Brazil". *Voluntas*, 22(2), 238-258.
- Chenhall, R.H. (2005): "Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study". *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
- Chenhall, R.H.; Landfield-Smith, K. (1998): "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach". *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Ciucescu, N.; Feraru, A. (2014): "The performance of Non-Governmental Organizations". *Studies and Scientific Researches*, (20), 116-121.
- Espejo, M.M.S.B. (2008): Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: Uma abordagem multivariada. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30062008-141909/pt-br.php>
- Falconer, A.P. (1999): *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.
- Fernandes, R.C. (1994): *Privado porém público: O terceiro setor na América Latina*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará.
- Ferreira, A.; Otley, D. (2009): "The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis". *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Fowler, A. (1996): "Demonstrating NGO performance: Problems and possibilities". *Development in Practice*, 6(1), p. 58-65.
- Gil, A.C. (2010): *Como Elaborar Projetos de Pesquisa* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gill, M.; Flynn, R.J.; Reissing, E. (2005): "The governance self-assessment checklist: An instrument for assessing board effectiveness". *Nonprofit Management and Leadership*, 15(3), 271-294.
- Gneiting, U. (2008): "Assessing the Effects of Market-Based Performance Measurement on NGOs". *Journal of Development and Social Transformation*, 5, 33-42.
- Hendricks, M.; Plantz, M.C.; Pritchard, K.J. (2008): "Measuring outcomes of United Way funded programs: Expectations and reality". *Nonprofits and Evaluation: New Directions for Evaluation*, 119, 13-35.
- Herman, R.D.; Renz, D.O. (2008): "Advancing nonprofit organizational effectiveness research and theory: Nine theses". *Nonprofit Management & Leadership*, 18(4), 399-415.

- Hillel, S. (2002): "Relationships between organizational properties and organizational effectiveness in three types of nonprofit human service organizations". *Public Personnel Management*, 31(3), 377-395.
- Kaplan, R.S. (2001): "Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations". *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), 353-70.
- Lee, C.; Clerkin, R.M. (2017): "The adoption of outcome measurement in human service nonprofits". *Journal of Public and Nonprofit Affairs*, 3(2), 111-134.
- 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), 85-107.
- Marconi, M.A.; Lakatos, E.M. (2010): *Fundamentos de metodologia científica* (7a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G.A.; Theóphilo, C.R. (2009): *Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Matos, E.R.J. de (2010): Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>
- Matos, M.I.S. (2005): *Terceiro setor e gênero: Trajetórias e perspectivas*. São Paulo: Cultura Acadêmica: Instituto Presbiteriano Mackenzie.
- Melnyk, S.A.; Stewart, D.M.; Swink, M. (2004): "Metrics and performance measurement in operations management: Dealing with the metrics maze". *Journal of Operations Management*, 22(3), 209-217.
- Montaño, C. (2002): *Terceiro Setor e questão social: Crítica ao padrão emergente de intervenção social*. São Paulo: Cortez Editora.
- Mouchamps, H. (2014): "Weighing elephants with kitchen scales: The relevance of traditional performance measurement tools for social enterprises". *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), 727-745.
- 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), 80-116.
- Olak, P.A.; Nascimento, D.T. (2006): *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. São Paulo: Atlas.
- Polonsky, M.J.; Grau, S.L.; Mcdonald, S. (2016): "Perspectives on social impact measurement and non-profit organisations". *Marketing Intelligence & Planning*, 34(1), 80 -98.
- Ramadan, M.A.; Borgonovi, E. (2015): "Performance Measurement and Management in NonGovernmental Organizations". *IOSR Journal of Business and Management*, 17(2), 70-76.
- Ramadan, M.A.; Pilo, M.C. (2014): "Investigating the Impact of Strategic Planning on Access to Funding Performance in Non-Governmental Organizations". *The International Journal of Business & Management*, 2(11), 28-33.
- Rampaso, R.F. (2010): *Entenda o Terceiro Setor: Teoria e prática*. São Paulo: Novo Século.
- Roche, C. (2002): Avaliação de impacto dos trabalhos de ONGs: Aprendendo a valorizar as mudanças (edição adaptada para o Brasil ABONG; tradução: Tisel Tradução e Interpretação Simultânea Escrita). (2a ed.). São Paulo: Cortez: ABONG; Oxford, Inglaterra: Oxfam.
- Saha, S.K. (2017): "The Importance of Performance Appraisal Practices for the Development of the Organization: A Case Study of a Non-Government Organization in Bangladesh". *Australasian Journal of Business, Social Science and Information Technology (AJBSSIT)*, 3(1), 28-44.
- Salamon, L.M.; Anheier, H.K. (1992): "In search of the non-profit sector I: The question of definitions". *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 3(2), 125-151.
- Sharma, P. (2012): "Performance Measurement in NGOs". *The Management Accountant*, 1442-1445.
- Silva, C.E.G. (2010): "Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: Uma perspectiva histórica". *Revista de Administração Pública*, 44(6), 1301-1325.

- Slomski, V.; Rezende, A.J.; Cruz, C.V.O. (2012): *Contabilidade do terceiro setor: Uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas*. São Paulo: Atlas.
- Spar, D.; Dail, J. (2002): “Of Measurement and Mission: Accounting for Performance in Non-Governmental Organizations”. *Chicago Journal of International Law*, 3(1), 171-181.
- Souza, F.A.; Souza, B.C. (2011): “Análise de Desempenho em ONGs: Propondo um modelo adaptado”. *Revista Sociedade, Administração e Contemporaneidade*, 1(1), 21-32.
- Tachizawa, T. (2012): *Organizações não governamentais e terceiro setor: Criação de ONGs e estratégias de atuação*. (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Wadongo, B.I. (2014): Performance management and evaluation in non-profit organisations: An embedded mixed methods approach. Thesis of Doctor, University of Bedfordshire, Bedford, Reino Unido. Disponível em:
<http://uobrep.openrepository.com/uobrep/bitstream/10547/333444/1/wadongo.pdf>
- Wadongo, B.I.; 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), 680-703.
- Waweru, N.; Spraakman, G. (2009): The appropriateness of performance measurement systems in the services sector: Case studies from the micro finance sector in Kenya [*Meeting paper*]. York University, Toronto, Ont.
- Wessels, F. (1995): *A Summary of the Method of Animation in Auto-evaluation of Village Groups as development by Paul Willot* [Mimeo], Oxfam GB, Oxford.



Alan Santos de Oliveira

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da UFPB. Graduado em Ciências Contábeis e Especialista em Controladoria e Auditoria pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Professor Assistente e Membro do Núcleo Docente Estruturante do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Tem experiência em pesquisas na área de contabilidade, com ênfase em Contabilidade para usuários internos.

Antônio André Cunha Callado



Professor Titular do Departamento de Administração da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Pós-Doutor em Controladoria pela University of Portsmouth da Inglaterra. Doutor em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Universidade Federal da Paraíba. Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Coordenador do Grupo de Pesquisas de Administração da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Ex-Pró-Reitor de Planejamento da Universidade Federal Rural de Pernambuco e de Projetos de Pesquisa financiados pelo CNPq na área de custos e mensuração de desempenho aplicados ao agronegócio. Editor do Periódico Eletrônico Custos e @gronegócio on line. Autor de artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, bem como em congressos nacionais e internacionais.